МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ

РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Российский химико-технологический университет им. Д. И. Менделеева

**С. Г. Авруцкая**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Утверждено Редакционным советом

университета в качестве учебного пособия

Москва

2010

УДК 658.15

ББК 65.05.2

А21

Рецензенты:

Кандидат экономических наук,

Доцент Российского химико-технологического университета

им. Д. И. Менделеева

*Г. Е. Шалдина*

Кандидат экономических наук,

Доцент Московского Государственного Университета

им. М. В. Ломоносова

*О. Е. Николаева*

**Авруцкая С. Г.**

А21 Управленческий учет: учеб. пособие / С. Г. Авруцкая. – М.: РХТУ им. Д. И. Менделеева, 2010. – 94 с.

ISBN 978-5-7237-0885-3

Содержатся основы управленческого учета как информационной системы управления современным предприятием с учетом последних достижений мировой теории и сложившейся в России практики управленческого учета и бюджетирования. Наряду с традиционными составляющими управленческого учета, такими как учет затрат и калькуляция себестоимости, планирование и контроль и принятие управленческих решений, рассматриваются новые учетные методики и организационные приемы, акцент перемещается с информационного обеспечения оперативного управления на стратегический менеджмент. Особое внимание уделяется вопросам постановки управленческого учета и бюджетирования в компании.

Адресовано студентам экономических факультетов вузов и бизнес-школ, предпринимателям, менеджерам различных функциональных направлений и преподавателям.

УДК 658.15

ББК 65.05.2

ISBN 978-5-7237-0885-3 © Российский химико-технологический

университет им. Д. И. Менделеева, 2010

**Введение**

В настоящее время перед нашей страной стоит задача повышения эффективности и ускорения роста как отдельных компаний, так и экономики в целом. В связи с этим растет интерес к передовым рыночным инструментам управления бизнесом.

Один из таких инструментов – управленческий учет, который находит все большее распространение в России, превращаясь из технологии, необходимой и доступной лишь крупнейшим компаниям, в инструмент повышения эффективности бизнеса любого масштаба.

Внедрение управленческого учета неизбежно влечет за собой изменение организационной структуры компаний, появление новых подразделений в составе финансовых служб. Постановка и ведение управленческого учета требуют специальной подготовки, отличной от подготовки обычных бухгалтеров, поэтому появилась новая профессия – бухгалтер-аналитик.

Менеджерам различных функциональных направлений – продаж, закупок, логистики, маркетинга – в своей ежедневной деятельности приходится все активнее использовать элементы управленческого учета – анализ и контроль затрат, бюджетирование. Для этого им нужны специальные знания и навыки, которые не дают другие дисциплины. Поэтому курс «Управленческий учет» занял прочное место в системе подготовки менеджеров.

В данном пособии рассмотрены традиционные составляющие управленческого учета – учет затрат и калькулирование себестоимости продукции и запасов, анализ и принятие управленческих решений, планирование и контроль. Изложены как теоретические основы управленческого учета, так и вопросы его постановки и практического применения в России и за рубежом. Особое внимание уделено передовым учетным методикам и организационным приемам, а также перспективам развития управленческого учета и его роли в стратегическом управлении компанией.

**Глава I. ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**1. Сущность и задачи управленческого учета**

Управленческий учет – управленческая технология, внедрение которой дает возможность повысить эффективность ведения бизнеса. Управленческий учет призван помочь менеджерам внутри компании принимать оперативные решения по широкому кругу вопросов экономического характера и решать следующие задачи:

* формирование бизнес-стратегии, разработка долгосрочных планов и бюджетов;
* помощь в принятии управленческих решений;
* контроль улучшения финансовых результатов и увеличения стоимости компании;
* оценка сохранности материальных и нематериальных активов;
* осуществление эффективного распределения и использования ресурсов;
* поиск путей экономии затрат и повышения конкурентоспособности организации;
* осуществление корпоративного управления и внутреннего контроля;
* оценка эффективности деятельности подразделений организации.

**1.1. Понятие управленческого учета и его место в учетной системе организации**

**Учет** – процесс сбора, отражения и анализа информации, позволяющий лицам, которые пользуются ею, формировать обоснованные суждения и принимать компетентные решения. Учет является одной из вспомогательных функций бизнеса и прямо не способствует притоку денежных средств. Тем не менее выгода от работы учетных подразделений намного превышает затраты на их содержание. Она определяется принятием рациональных экономических решений на основе учетной информации.

**Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.** Основной акцент делается: на нахождение и сбор финансово-экономической информации; систематизированную запись собранной информации; составление отчетности.

**Налоговый учет** представляет собой систему сбора, фиксации и обработки производственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств налогоплательщика в соответствии с **Налоговым кодексом РФ.** Налоговый учет в Российской Федерации ведется только дляисчисленияналога на прибыль; исчисление остальных налогов производится по данным бухгалтерского учета. Необходимость в налоговом учете вызвана тем, что правила учета доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учета могут быть различными (хотя очень часто они совпадают).

**Управленческий учет –** система планирования, учета, контроля, анализа и оценки информации о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений с целью принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений. Акцент в управленческом учете делается на ***анализ и интерпретацию*** полученной информации**.**

Управленческий учет отличается от обычного бухгалтерского прежде всего тем, что его данные предназначены не для внешних пользователей (государства, банков, деловых партнеров), а для внутреннего употребления. Цель управленческого учета – помочь руководителю принимать правильные решения, при этом специалист по управленческому учету свободен в выборе форм, методов и приемов анализа, главное – правильно уловить суть протекающих экономических процессов и предоставить менеджерам информацию с целью помочь им в ключевых сферах – планировании, контроле, принятии решений, привлечь внимание к тем участкам деятельности, где фактические результаты не соответствуют плану и требуют корректировки (табл. 1).

Таблица 1

**Сравнительная характеристика систем бухгалтерского, налогового и управленческого учета**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Область сравнения | Бухгалтерский учет | Налоговый учет | Управленческий учет |
| Главная функция | Информационная | Контрольная | Аналитическая |
| Основная задача сбора информации | Анализ деятельности предприятия и его финансового состояния | Расчет налога на прибыль и других налогов | Оперативное и стра-тегическое планиро-вание и управление деятельностью предприятия |
| Цель учета | Составление отчетности для внешних пользователей | Контроль за правильностью и полнотой исчисле-ния и уплаты налога на прибыль | Информационно-аналитическое обеспе-чение менеджмента предприятия и собственников |

Продолжение табл. 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Область сравнения | Бухгалтерский учет | Налоговый учет | Управленческий учет |
| Пользователи | Владельцы, инвесторы, поставщики, кредиторы (банки), менеджмент | Налоговые органы | Руководители предприятия и управляющий персонал |
| Обязательность ведения | Обязателен, не зависит от воли руководства | | Зависит от воли руководства |
| Нормативное регулирование | Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ и План счетов | Налоговый кодекс РФ, письма Минфина | Устанавливается правилами организации, учитывает особенности ее деятельности |
| Предмет учета | Предприятие в целом как юридическое лицо | | Центры финансовой ответственности |
| Объекты учета | Имущество, обязательства всего предприятия и их движение | Доходы и расходы, влияющие на налоговую базу | Затраты и финансовые результаты предприятия и отдельных ЦФО |
| Основные отчеты | Баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств | Налоговые декларации | Разнообразные отчеты по внутренним формам, бюджеты. Методика сбора и анализа данных привязана к интересам конкретной компании |
| Характерные черты | Двойная запись, наличие первичных документов, отраже-ние хозяйственных операций в соответствии с законодательством | Отражение всех фактов, влекущих за собой измене-ние размера налоговой базы | Оперативность, конфиденциальность (коммерческая тайна), аналитичность информации |
| Периодичность | Периодический, на регулярной основе | | По мере необходимости |
| Временной разрез | Исторический, имеет дело с прошлыми фактами | | Направлен в будущее |
| Степень надежности | Отражает операции, которые завершены, носит объективный характер и поддается аудиторской проверке | | Имеет дело с операциями, относящимися к будущему, может иметь вероятностный или субъективный характер |
| Единицы измерения | Денежные | | Любые целесообразные денежные и физические |

Общая для бухгалтерского и управленческого учета область – это **производственный учет** **(учет затрат),** сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости материально-производственных запасов. В процессе учета затрат происходит сбор, измерение и группировка финансовой и нефинансовой информации, касающейся затрат на приобретение и использование ресурсов в организации. По сути, производственный учет является составной частью финансового и управленческого учета в той его части, которая касается сбора и анализа данных о затратах организации.

Различие между производственным и управленческим учетом заключается в том, что в системе производственного учетаопределяются производственные затраты для оценки стоимости материально-производственных запасов, что отвечает требованиям внешней отчетности; задача управленческого учета– подготовка соответствующей финансовой информации для должностных лиц внутри предприятия для принятия правильных решений*.*

**1.2. Основные функции управленческого учета**

Основные функции управленческого учета:

**– учет затрат, расчет себестоимости и прибыли и оценка запасов.** В рамках этой функции происходит сбор и накопление затрат, чтобы установить, каковы затраты по двум главным объектам – продукту (для оценки стоимости запасов) и центрам ответственности (в целях контроля за уровнем затрат). Затраты собирают и суммируют по центрам ответственности и распределяют на калькуляционную единицу этих центров – калькулируют себестоимость продукции;

**–** о**беспечение принятия управленческих решений**. Управленческий учет отвечает за предоставление менеджменту информации, которая позволит выбрать наилучшее решение из нескольких вариантов. Как правило, речь идет о краткосрочных решениях на базе долгосрочной стратегии компании;

**– планирование и контроль.** Принятые управленческие решения реализуют посредством планирования. Краткосрочное планирование – бюджетирование – является составной частью управленческого учета и осуществляется на основе нормативных затрат; контроль включает сравнение бюджетных и фактических затрат, нахождение отклонений вторых от первых, определение причин отклонений и ответственных за них; по результатам контроля осуществляют управление – процесс измерения и корректировки экономических показателей с целью достижения намеченных результатов.

**1.3. Принципы управленческого учета**

Основополагающие принципы ведения управленческого учета и подготовки информации:

* ***обособленность***. Каждый экономический субъект рассматривается отдельно от других. При решении задач УУ обособленно рассматривается не только предприятие в целом, но и отдельные его подразделения;
* ***непрерывность***. Массив учетных данных должен формироваться постоянно, а не время от времени;
* ***полнота***. Информация должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными;
* ***надежность***. Информация, используемая при принятии решений, должна быть обоснованной, не содержать существенных ошибок или отклонений, чтобы ей можно было доверять;
* ***своевременность и оперативность***. Информация должна быть представлена тогда, когда она необходима;
* ***сопоставимость***. Одни и те же показатели за разные периоды времени должны формироваться в соответствии с одними и теми же принципами;
* ***понятность***. Информация, подготовленная для менеджера, который будет принимать по ней какие-либо решения, должна быть представлена в такой форме, чтобы быть понятной пользователю;
* ***релевантность (уместность).*** Информация должна относиться к интересующей менеджера проблеме и не быть перегружена лишними деталями;
* ***периодичность***. При подготовке внешней финансовой отчетности этот принцип поддерживается законодательно, но и внутренний оборот информации и внутренние отчеты желательно также строить с учетом этого принципа;
* ***экономичность***. Данный принцип никогда не обсуждается относительно финансового учета, поскольку в силу своей жесткой внешней регламентированности ведения финансового учета он обязателен для организации. Выгоды от внедрения системы управленческого учета должны быть существенно больше затрат на ее поддержание.

**1.4. Роль бухгалтера-аналитика в процессе управления**

Для ведения управленческого учета требуется специальная подготовка и навыки, отличные от тех, которыми владеют бухгалтеры, занимающиеся финансовым учетом. Специалисты по управленческому учету – **бухгалтеры-аналитики** *(бухгалтеры, наделенные управленчес-кими функциями) –* оказывают менеджерам помощь при выполнении ими ряда функций.

Наиболее очевидной задачей бухгалтеров-аналитиков является**ведение счетов** – сбор данных и составление отчетности для всех уровнейуправления по периодам и доведение этих сведений до всех уровней руководства.

Кроме того, в обязанностибухгалтеров-аналитиков входит **подготовка информации для принятия решений** – сравнительный анализ возможных решений, анализ альтернативных вариантов и определение наилучшего из них.

В процессе **планирования** бухгалтер-аналитик принимает участие в разработке долгосрочных планов, предоставляя информацию для принятия решений о том, какие виды продукции продавать, на каких рынках, по каким ценам, а также для оценки эффективности инвестиций.

Бухгалтер-аналитик играет важную роль в подготовке бюджетов: он устанавливает процедуру составления бюджета и график работы, координирует разработку бюджетов всеми подразделениями организации и следит за тем, чтобы они были взаимоувязаны, сводит бюджеты воедино в общий бюджет организации и представляет его для утверждения высшему руководству.

Для обеспечения процесса **контроля и регулирования** бухгалтер-аналитик отвечает за формирование фактических данных о деятельности организации. Фактические результаты и запланированные показатели для каждого центра ответственности сводят в отчеты о достигнутых результатах и сравнивают. Бухгалтер-аналитик проводит оперативный анализ производственных результатов и информирует менеджера об отклонении определенных показателей от плановых. Данный способ управления по отклонениям дает возможность держать высшее руководство в курс того, на каких участках производства не удается достигнуть плановых показателей.

Управленческий учет помогает осуществлению процесса **коммуникации** внутри организации, совершенствуя структуру отчетности и обмена информацией через систему бюджетов.

Бюджетыи отчеты об их исполнении, составляемые бухгалтером-аналитиком, играют большую роль в **стимулировании** деятельности персонала организации: они дают четкое представление о плановых показателях, побуждают стремиться к достижению поставленных целей, мотивируют корректировку фактических показателей в случае отклонения от запланированных.

**2. Классификация затрат в управленческом учете**

Системы учета измеряют затраты, которые затем применяются для измерения прибыли, оценки себестоимости товарно-материальных запасов, принятия решений, планирования и управления. Для разных целей используют различные классификации затрат.

**2.1. Затраты, расходы и издержки**

**Затраты** – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции за определенный период времени.

Если затраты не вовлечены в производство и не списаны (или не полностью списаны) на данную продукцию, то они превращаются в ***запасы*** – сырья, материалов и т.д., запасы в незавершенном производстве, запасы готовой продукции и т.п. Таким образом, затраты обладают свойством *запасоемкости* и в данном случае относятся к ***активам*** предприятия (рис. 1).

**Затраты** становятся **расходами** в момент их фактического использования в производстве.

**Активы –**

краткосрочные (сроком службы 1 год и менее) и долгосрочные

ресурсы бизнеса, подлежащие использованию в будущем

**Расходы –**

истраченные ресурсы,

которые уже невозможно использовать в будущем

Затраты –

любые ресурсы бизнеса,

конвертированные в другие

ресурсы (активы) или просто истраченные (расходы)

Рис. 1. Затраты, активы и расходы

Понятие **расходов** определено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и Налоговом кодексе РФ.

Согласно ПБУ 10/99, ***расходами*** организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (в том числе операционные, внереализационные, чрезвычайные). Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

1. материальные затраты;
2. затраты на оплату труда;
3. отчисления на социальные нужды;
4. амортизация;
5. прочие затраты.

Таким образом, **расходы** – это часть ***затрат***, понесенных предприятием в связи с получением ***дохода***.

В Налоговом кодексе понятие «расходы» идентично понятию «затраты». **Расходами** признаются ***обоснованные*** и ***документально* *подтвержденные*** ***затраты***, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (п. 1 ст. 252). В налоговом учете расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией продукции, и внереализационные расходы (без выделения операционных и чрезвычайных расходов). В свою очередь, расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

1. материальные расходы;
2. расходы на оплату труда;
3. суммы начисленной амортизации;
4. прочие расходы.

Термин «**издержки**» используется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг). Некоторые авторы рассматривают понятия «затраты на производство» и «издержки производства» как идентичные, другие считают, что понятие «издержки» шире понятия «затраты»: ***издержки – это совокупность различных видов затрат*** на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях.

Несмотря на разницу, существующую между терминами «затраты», «расходы» и «издержки», в деловом обиходе они часто используются как синонимы.

**2.2. Классификация затрат для целей управленческого учета**

Система учета затрат накапливает информацию о производственных затратах для того, чтобы:

– **классифицировать** их по определенным параметрам (например, затраты труда, стоимость материалов или накладные расходы или переменные и постоянные затраты) и

– **распределить** эти категории затрат по целевым затратам (направлениям учета).

**Направление учета затрат на производство** –это любая область деятельности, требующая обособленного и целенаправленного учета затрат. Примерами направлений учета затрат на производство являются калькуляции себестоимости товара, обслуживания клиента банка в сфере услуг, затрат на содержание подразделения или филиала, т.е. в действительности все то, что вызывает необходимость оценить использованные ресурсы.

Менеджерам необходима информация о затратах для расчета себестоимости и прибыли и оценки запасов; для принятия решений; для контроля и планирования.

В табл. 2 приведена классификация затрат для целей управленческого учета.

**2.3. Классификация затрат для расчета себестоимости**

**и прибыли и оценки запасов**

**Себестоимость** продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию», т.е. это ***совокупность затрат на производство и реализацию продукции в денежной форме*.**

Поскольку период производства и реализации продукции могут не совпадать, не все затраты отчетного периода будут включаться в себестоимость произведенной продукции. В то же время в себестоимость могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих периодов.

**По отношению к себестоимости** затраты делятся на включаемые и не включаемые в себестоимость. В себестоимость продукции ***включают*** стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию. В себестоимость продукции ***не включают*** стоимость незавершенного производства на конец периода и те затраты, которые не относятся непосредственно на выпущенную продукцию.

**По экономическому содержанию** затраты группируют по ***элементам*** (см. п. 2.1), причем для целей финансового и налогового учета число элементов различно, и по ***статьям калькуляции*.** В зависимости от

Таблица 2

**Классификация затрат для целей управленческого учета**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Цель | Признак | Виды затрат |
| Расчет себестоимости и прибыли и оценки запасов | Отношение к себестоимости | Включаемые и не включаемые в себестоимость |
| Экономическое содержание | По экономическим элементам; по статьям калькуляции |
| Способ включения в себестоимость | Прямые и косвенные |
| Роль в процессе производства | Основные и накладные |
| Участие в процессе производства | Производственные и непроизводственные (периодические); затраты на продукт и затраты периода |
| Состав | Простые и сложные  (одноэлементные и комплексные) |
| Периодичность возникновения | Текущие и единовременные |
| Целесообразность осуществления (эффективность) | Производительные и непроизводительные |
| Время включения в себестоимость | Предшествующих периодов,  текущие и будущих периодов |
|  | Зависимость от объема производства | Постоянные и переменные, условно-постоянные, условно-переменные |
| Принятие решений | Принятие в расчет | Релевантные и нерелевантные |
| Обратимость | Устранимые и неустранимые, безвозвратные |
| Наличие вариантов решений | Явные и альтернативные |
| Партия или единица продукции | Инкрементные и маржинальные |
| Планирование и контроль | Оперативность учета | Нормативные и фактические |
| Возможность регулирования конкретными исполнителями | Регулируемые и нерегулируемые |
| Возможность контроля со стороны субъектов управления | Контролируемые и неконтролируемые |

организации производства и применяемых технологий калькуляция может включать различные статьи.Так, «Основные положения по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции на промышленных предприятиях» рекомендуют следующий перечень **статей калькуляции**:

1. сырье и материалы;
2. возвратные отходы (вычитаются);
3. покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
4. топливо и энергия на технологические нужды;
5. затраты на оплату труда;
6. отчисления на социальные нужды;
7. расходы на подготовку и освоение производства;
8. общепроизводственные расходы;
9. общехозяйственные расходы;
10. потери от брака;
11. прочие производственные расходы;

***Производственная себестоимость – сумма затрат по статьям 1–11 калькуляции.***

1. расходы на продажу.

***Себестоимость реализованной продукции – сумма затрат по статьям 1–12.***

Общехозяйственные расходы могут включать или не включать в производственную себестоимость. В первом случае формируется показатель ***полной*** производственной себестоимости, во втором – ***неполной (сокращенной)***.

По **способу включения в себестоимость** затраты делят на прямые и косвенные. ***Прямые затраты*** связаны с производством конкретного вида продукции и их можно прямо и экономично отнести на его себестоимость – это сырье и материалы, зарплата производственных рабочих и т.д. ***Косвенные затраты*** относятся к производству нескольких видов продукции и включаются в себестоимость расчетным путем пропорционально условной базе распределения. К косвенным относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

По **экономической роли в процессе производства** выделяют основные и накладные затраты. ***Основные*** затратынепосредственно связаны с технологическим процессом производства, к ним относят затраты на сырье, зарплату производственных рабочих, амортизацию производственного оборудования, энергию на технологические нужды. ***Накладные*** затраты не связаны непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, а образуются под влиянием определенных условий работы по организации, управлению и обслуживанию производства. Накладными будут являться общехозяйственные и часть общепроизводственных затрат.

В западной практике управленческого учета разделяют затраты **по участию в процессе производства** на производственные и непроизводственные (периодические – коммерческие, общехозяйственные) – ***затраты на продукт*** и ***затраты периода***. Это связано с тем, что в себестоимость готовой продукции и незавершенного производства включают только прямые и производственные накладные затраты. Коммерческие и управленческие (общехозяйственные) расходы рассматриваются как затраты периода; их не учитывают при оценке запасов и списывают на результат хозяйственной деятельности.

По **составу** различают простые и сложные статьи затрат. ***Простые (однородные)*** затраты состоят из одного экономического элемента – заработная плата, амортизация. ***Сложные (комплексные)*** затраты включают несколько разнородных экономических элементов – например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В зависимости от **периодичности возникновения** затраты делят на текущие и единовременные. ***Текущие*** затраты осуществляются постоянно (расход сырья), ***единовременные*** (однократные, периодические, дискреционные) имеют место время от времени (расходы на подготовку производства).

Исходя из **целесообразности осуществления** **(эффективности)** различают производительные и непроизводительные затраты. К ***производительным*** относят затраты, которые оправданы или целесообразны в данных условиях производства. ***Непроизводительные*** затраты образуются по причинам, связанным с недостатками технологии и организации производства (потери от брака, простои, недостачи).

По **времени включения в себестоимость** выделяют затраты предшествующих периодов, текущего (отчетного) периода и будущих периодов. Затраты ***предшествующих периодов*** заключены в незавершенном производстве. Затраты ***текущего периода*** осуществлены в отчетном периоде, основная их часть включается в себестоимость. Затраты ***будущих периодов*** осуществлены в текущем периоде, но относятся к будущему времени и тогда же будут включены в себестоимость произведенной продукции.

**В зависимости от объема производства** различают постоянные и переменные затраты.Размер ***переменных*** затрат находится в прямой зависимости от уровня (объема) производственной деятельности, а переменные затраты в расчете на единицу продукции постоянны. Как правило, переменными являются затраты на сырье и основные материалы, энергия для технологических целей, основная заработная плата производственных рабочих. ***Постоянные*** затраты остаются неизменными по величине в определенном диапазоне объемов производств в течение заданного периода времени (в краткосрочной перспективе) – это амортизация оборудования, затраты на содержание зданий, заработная плата управленческого персонала и др. Постоянные затраты в расчете на единицу продукции снижаются с ростом объема производства.

***Условно-постоянные (полупостоянные)*** затратыстабильны в течение рассматриваемого периода времени в рамках определенного диапазона объемов производств, но при переходе на другой уровень деятельности меняются скачкообразно. ***Условно-переменные*** (***полупеременные)*** затраты содержат как переменную, так и постоянную составляющую (затраты на отопление, электроэнергию, телефон, ремонт основных фондов и т.п.).

**2.4. Классификация затрат для принятия решений**

Деление затрат на переменные и постоянные используют как при расчете себестоимости и оценке запасов, так и при принятии управленческих решений. Для оценки альтернативных вариантов действий при принятии решений и планировании необходимы дополнительные виды классификации затрат.

В зависимости от **значимости при принятии определенного решения** выделяют релевантные и нерелевантные затраты (а также поступления). ***Релевантные*** (значимые) затраты и поступления – это те ***будущие*** затраты и поступления, которые меняются в результате принятия решения. На ***нерелевантные (незначимые)*** затраты и поступления принимаемое решение влияния не оказывает.

Иногда вместо терминов «релевантные» и «нерелевантные» применяются термины «устранимые» и «неустранимые» затраты. ***Устранимые*** затраты – это те затраты, которых можно избежать, выбрав альтернативный курс действий.***Неустранимых***затрат избежать невозможно. При принятии решений должны учитываться только устранимые затраты.

***Безвозвратные*** затраты (затраты истекшего периода) были сделаны в прошлом в результате ранее принятого решения. Они не могут повлиять на будущие затраты и не могут быть изменены никаким настоящим или будущим действием. Например, первоначальная стоимость закупленных, но не используемых материалов и оборудования не может быть изменена никакими будущими действиями. Безвозвратные затраты нерелевантны.

Затраты, которые организация осуществляет в процессе производства продуктов и услуг, являются ***явными***. В условиях ограниченности ресурсов при выборе альтернативного варианта действий из нескольких возможных возникают ***альтернативные (вмененные)*** затраты. Фактически это упущенная выгода, когда выбор одного варианта действия исключает возможность выбора другого варианта. Если ресурсы не ограничены, альтернативные затраты равны нулю.

**При производстве дополнительных единиц продукции** возникают инкрементные (дифференциальные, приростные) и маржинальные затраты. ***Инкрементные*** затраты – это дополнительные затраты, которые возникают в случае производства дополнительной партии продукции. ***Маржинальные затраты* –** это дополнительные затраты на производство одной (следующей) единицы продукции. В отличие от инкрементных, маржинальные затраты рассчитываются не на весь выпуск, а на единицу продукции. Маржинальные затраты обычно различны при разных объемах производства.

**2.5. Классификация затрат для планирования и контроля**

Для того чтобы контролировать и регулировать затраты, необходимо установить их взаимосвязь с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих ресурсов (и/или получение доходов). Для этого в компании выделяются так называемые центры ответственности[[1]](#footnote-1)\*, за работу которых их руководители – менеджеры – несут личную ответственность.

Все затраты в компании регулируемы на определенном управленческом уровне. **По возможности регулирования конкретным исполнителем** затраты делят на регулируемые и нерегулируемые. Затраты являются ***регулируемыми*** исполнителем, если он может их регулировать или существенно влиять на их уровень. В противном случае затраты считают ***нерегулируемыми***.

**По возможности контроля со стороны субъектов управления** затраты разделяются на контролируемые и неконтролируемые. ***Контролируемые*** затраты поддаются контролю со стороны субъектов управления. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами (например, контроль расходования запасных частей для ремонта оборудования по всем подразделениям предприятия). ***Неконтролируемые*** затраты не зависят от деятельности субъектов управления (изменение цен на ресурсы и т.п.).

В зависимости от **оперативности учета и контроля** затрат различают ***нормативные*** (затраты в пределах норм, планов, сметы) и ***фактические***, которые могут содержать отклонения от нормативов.

**Глава II. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО РОДУКЦИИ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ**

**3. Учет затрат**

Цель сбора данных в системе накопления затрат – установить, каковы затраты по двум главным **объектам** **учета затрат** – ***продукту*** (для оценки стоимости запасов) и ***центрам ответственности*** (в целях контроля за уровнем затрат). Таким образом, **система накопления затрат**– это ***суммирование*** затрат по центрам ответственности и ***распределение*** этих затрат на калькуляционную единицу этих центров. Второй этап обычно называют калькулированием себестоимости продукции.

**Объекты калькуляции** – это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам калькуляции.

К **прямым затратам** относят основное сырье и материалы и затраты на оплату труда производственных рабочих, которые можно непосредственно отнести на определенный объект калькуляции. **Косвенные затраты** включают разнородные статьи общепроизвод-ственных и общехозяйственных расходов, относящиеся к нескольким объектам учета затрат и калькуляции себестоимости – косвенные материальные затраты (складов) и косвенные затраты на оплату труда (вспомогательных/обслуживающих подразделений), а также такие косвенные расходы, как аренда производственного помещения, электроэнергия, амортизация и т.д.

**3.1. Учет материальных затрат**

Сырье, материалы, полуфабрикаты и другие материально-производственные запасы (МПЗ) **хранят** на складе, иработник склада несет ответственность за то, что материалы доступны для использования; защищены от ухудшения качества, пожара и кражи; экономично хранятся. Запас материалов соответствующего вида должен соответствовать нормативам, установленным администрацией. Учет поступления, отпуска и наличия запасов материалов ведут на ***карточках складского учета*** (или в соответствующей компьютерной программе), где регистрируют наименование материала, его код, обычный размер заказа, максимум, минимум и точку заказа, а также информацию о поступлении и отпуске материала.

**Закупку** материалов осуществляют при наступлении точки заказа.Отдел закупок (ОМТС) в соответствии с требованием на закупку выбирает поставщика, оформляет ***договор*** на поставку материалов, перечисленных в заказе. Копии документов направляют в отдел приемки для контроля поступления материалов.

**Приемка (получение)** материалов осуществляетсяпо количеству мест, массе, качеству согласно документам от поставщика и из отдела закупок. Принятые материалы доставляют на склад, где их оприходуют, проверив соответствие количества и качества данным счета поставщика.

Основным счетом, используемым для **учета** материально-производственных запасов, служит синтетический счет 10 «Материалы», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»;

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10-3 «Топливо»;

10-4 «Тара и тарные материалы»;

10-5 «Запасные части»;

10-6 «Прочие материалы»;

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

10-8 «Строительные материалы»;

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы» без открытия субсчетов.

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяют на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают числовое обозначение (номенклатурный номер).

Учет материально-производственных запасов на синтетических счетах ведут по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам**.** При поступлении материалов дебетуют материальный счет 10 «Материалы».

Учет **движения и остатков материалов на складе** осуществляют в ***карточках складского учета*** материалов (или при помощи соответствующей компьютерной программы) в натуральном выражении. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований – накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов.

Ведение учета материалов допускается также в ***книге учета материалов***, которая содержит те же реквизиты, что и карточки учета материалов.

**Отпуск материалов в производство** может осуществляться с помощью ***лимитно-заборных карт*** или ***требований на отпуск материалов***. Эти документы выполняют две функции: выдают разрешение складскому работнику на выдачу товара и являются основанием для записей в главную книгу и карточку складского учета.

**Учет отпущенных в производство материалов** должен производиться в стоимостном и натуральном выражении. Определение цены отпускаемых МПЗ служит двум целям:

1. составление отчетности для внешних пользователей (формирование ***себестоимости реализованной продукции***и***части оценки запасов***(для нереализованной продукции));
2. принятие управленческих решений(оценка ***затрат будущего периода на материалы*** для установления цены на продукцию).

Поскольку одни и те же материалы могли быть закуплены по различным ценам и их фактическая стоимость может иметь несколько значений, возникает вопрос – по какой цене их отпускать в производство.

Для целей бухгалтерского и налогового учета как в российской, так в мировой практике определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими способами:

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней (средневзвешенной) себестоимости;

- по себестоимости первых по времени закупок (способ ФИФО).

Применение конкретного способа оценки запасов фиксируется в учетной политике.

Однако с точки зрения принятия управленческих решений, в том числе по ценообразованию, прошлые цены нерелевантны, и более приемлемым для оценки отпускаемых в производство МПЗ является способ **ЛИФО** (по себестоимости последних по времени закупок). Особый интерес представляет способ **НИФО (NIFO, *next in – first out***). Согласно ему, МПЗ оценивают ***по цене замещения*** (текущая рыночная цена)**.**

При большой номенклатуре МПЗ использование цены замещения затруднительно. Поэтому в управленческом учете широко применяетсяметод **стандартной (нормативной) стоимости (*standard cost*),** в рамках которого материалы, отпущенные в производство, оцениваются по их стандартной (нормативной) цене. Различия между реальной и нормативной ценами накапливаются на отдельном счете отклонений.

Также для определения цены на МПЗ представляют интерес возможности системы **JIT – *just in time*** (закупки «точно в срок»). Данная система не только сводит к минимуму уровень запасов, затраты на их хранение и внутризаводское перемещение. За счет частых закупок цена отпуска МПЗ будет, скорее всего, весьма близка к стоимости замещения.

**Отпущенные в производство** и на другие нужды **материалы списывают** с ***кредита*** материальных счетов в ***дебет*** соответствующих счетов издержек производства (20, 23, 25, 26) и на другие счета в течение месяца по фактической себестоимости или по учетным ценам.

С целью **оценки сохранности** запасов проводятся периодическая полная и(или) текущая инвентаризация.При обнаруженииотличия фактического уровня запасов от уровня, зафиксированного в документации **(недостача, потеря запасов)** количество и стоимость, указанные на соответствующих счетах книги запасов и в карточке складского учета, должны быть уменьшены, и разница отнесена на счет прибылей и убытков.

**Для учета отходов** отпуск и оценка материалов продолжают без внесения каких-либо поправок, а разница списывают в конце периода; можно также повысить цена отпуска для компенсации предполагаемых потерь.

**Затраты на транспортировку** по возможности необходимо включатьв закупочную цену материалов, с тем чтобы эти расходы можно было рассматривать как прямые. Если плата за доставку фигурирует в накладной отдельно, то распределение должно производиться в соответствии либо со стоимостью, либо с весом материалов. Если эти расходы незначительны, то можно упростить учет и относить их к общепроизводственным накладным расходам.

**Затраты на перемещение материалов** внутри предприятияможно включать в затраты на материалы, установив отдельную норму расходов на перемещение материалов в зависимости от их количества или веса. Однако это довольно трудоемко, поэтому многие компании включают эти затраты в производственные накладные расходы.

**3.2. Учет затрат на оплату труда**

В отличие от МПЗ,труд не обладает свойством запасоемкости. Цель учета затрат на оплату труда – зафиксировать время, потраченное всеми рабочими на каждый вид деятельности, на отдельной карточке заказов или в табеле и применить соответствующую ставку почасовой оплаты.

Учет затрат на оплату труда ведется по следующим направлениям:

1) учет *затрат на рабочую силу,* которые необходимо относить на стоимость отдельных продуктов или операций и накладные расходы, и

2) *расчет заработной платы,* который связан с регистрацией сумм, причитающихся рабочим за произведенную работу, налоговым органам, подлежащих выплате в пенсионный фонд и др.

Основные системы оплаты труда – повременная и сдельная.

При **повременной системе**оплата производится на основе установленной почасовой, ежедневной или еженедельной нормы оплаты за определенное количество отработанного времени независимо от объема выпущенной продукции или количества выполненных работ. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются ***табели учета использования рабочего времени и расчета заработной платы*.**

При **сдельной системе**оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. Расчет заработка осуществляется на основании ***документов о выработке*** (нарядов, рапортов, ведомостей, учетных карточек заказов, маршрутных листов и т.п.), которые заполняют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности.

Для распределения заработной платы производственных рабочих по ***объектам учета затрат*** ее группируют по данным первичных документов по учету труда и его оплаты по цехам, переделам, участкам и другим объектам учета. Внутри каждого объекта учета затрат заработная плата производственных рабочих группируется по ***объектам калькуляции***.

Основная часть заработной платы производственных рабочих непосредственно связана с производством продукции и включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов **прямым** путем. **Косвенные** затраты на оплату трудане относятся непосредственно к производству продукции, но являются необходимой частью работы (деятельности) по организации производства. Так, к косвенным относятся затраты на оплату труда инженерно-технических работников. Косвенные затраты на оплату трудамогут быть ***распределены*** (как правило, пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции) по единицам продукции или операциям. В других случаях косвенная заработная плата учитывается как расходы отчетного периода и списывается на счет прибылей и убытков по мере возникновения.

**Отчисления на социальные нужды** распределяют между видами продукции пропорционально затратам на оплату труда.

Время **простоя** – это непродуктивное, но оплачиваемое время. ***Устранимый простой***возникает вследствие обстоятельств, которых можно было бы избежать при лучшем планировании. Расходы по таким простоям должны списываться на счет прибыли и убытков. ***Неизбежный простой*** является ***неконтролируемой*** или ***необходимой*** издержкой предприятия. Он возникает из обычных рабочих условий (перекур) или внешних факторов (внезапный спад спроса на продукцию, забастовка у поставщика). Стоимость неизбежного простоя (в том числе непроизводственных работников) является реальной затратой на единицу продукта и должна быть включена в себестоимость продукта.

Неизбежный простой работников вспомогательного производства может быть включен в себестоимость продукта. Все остальные виды простоев должны быть учтены как расходы отчетного периода.

**Сверхурочное время** оплачивается (обычно в виде надбавки) сверх установленного рабочего времени за данный период. Если необходимость в сверхурочной работе вызвана напряженным графиком производства вообще, то доплаты за сверхурочную работу и сменность включаются в общепроизводственные расходы, а если принятием конкретного заказа, то эти доплаты должны начисляться на заказ и полностью включаться в себестоимость единиц продукции. Затраты насверхурочную работу, которых можно было избежать,должны быть списаны на счет прибылей и убытков за период.

Синтетический **учет расчетов с персоналом по оплате труда** осуществляют на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По ***кредиту*** счета отражают начисления по оплате труда, а по ***дебету*** – выдачу причитающихся сумм работникам (кредитуя счет 50 «Касса»). Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате.

***Распределение оплаты труда***, включаемой в издержки производства и обращения, производят с ***кредита*** счета 70 в ***дебет*** счетов производственных и других затрат (20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 45, 91, 97).

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используют счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Начисленные суммы взносов в указанные фонды относят в ***дебет*** тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в ***кредит*** счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

**3.3. Учет косвенных затрат**

К косвенным относят расходы по обслуживанию производства и управлению, а также затраты, возникающие во вспомогательных и обслуживающих производствах. Вспомогательные подразделения (энергетические, транспортные, складские, ремонтные) обслуживают основное производство; обслуживающие производства и хозяйства оказывают услуги работникам по организации отдыха, питания и т.д. Обычно во вспомогательных и обслуживающих производствах производится один или несколько видов продукции (работ, услуг), и учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в них не вызывает сложностей.

Сложность учета косвенных затрат связана с их количеством и неоднородностью. Как правило, косвенные затраты нельзя учесть оперативно, иногда нужно ждать окончания учетного периода, чтобы определить размер фактических косвенных затрат. Основанием для учета косвенных затрат являются как первичные и внутренние документы организации, так и показания контрольно-измерительных приборов (счетчики электроэнергии, воды и т.п.).

Учет косвенных затрат, связанных собслуживанием производства и управлением, ведут на синтетических счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Указанные счета активные, собирательно-распределительные. По дебету счетов в течение месяца отражают затраты, по кредиту осуществляют списание затрат. После завершения месяца остатки на указанных счетах отсутствуют.

**3.3.1. Учет общепроизводственных расходов**

Аналитический учет общепроизводственных расходов (ОПР) ведут по каждому производственному подразделению. Две наиболее крупные составляющие ОПР:

* **расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования**, куда входят амортизация оборудования и транспортных средств; эксплуатация оборудования (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, с отчислениями на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии, услуги вспомогательных производств и т.п.); ремонт оборудования и транспортных средств; внутризаводское перемещение грузов; силовая и технологическая электроэнергия; прочие расходы;
* **расходы по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением** (цехом, производством и т.д.), которые включают затраты на содержание аппарата управления цеха и прочего цехового персонала, амортизацию, содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря, охрану труд, а также непроизводительные расходы (потери от простоев, порчи материальных ценностей при хранении в цехах, недостачи материальных ценностей и незавершенного производства и т.д.).

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования считают условно-переменными (полупеременными), т.е. зависящими от объема производства продукции, цеховые расходы считают постоянными. Их обычно учитывают на отдельных субсчетах счета 25 «Общепроизводственные расходы».

По истечении месяца собранные по цехам ОПР списывают в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 28 «Брак в производстве» и других счетов (10, 76, 79, 97, 99) пропорционально базам распределения (заработной плате производственных рабочих, отработанному ими времени, прямым затратам по отдельным видам продукции, объему выпуска продукции и др.).

**3.3.2. Учет общехозяйственных расходов**

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы». В их состав входят:

* **расходы на управление организацией** (заработная плата аппарата управления, командировочные расходы, охрана, прочие расходы – канцелярские, почтово-телеграфные и т.д.);
* **общехозяйственные расходы** (содержание прочего общехозяйственного (не административно-управленческого) персонала, амортизация основных средств, содержание и текущий ремонт общезаводских зданий, сооружений и инвентаря, расходы на НИОКР, охрану труда, набор и подготовку кадров и т.д.);
* **налоги, сборы и отчисления;**
* **непроизводительные расходы** (потери от простоев, порчи и недостач материалов и продукции при хранении на заводских складах и прочие непроизводительные расходы).

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут на основании первичных документов и разработанных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листков-расшифровок по прочим денежным расходам. В зависимости от учетной политики организации по окончании месяца общехозяйственные расходы списывают или на счета учета затрат по основной деятельности (20, 23, 28), обслуживающих производств и хозяйств (29) и другие счета, или на счет 90 «Продажи». При первом варианте общехозяйственные расходы распределяются между вышеуказанными счетами в соответствии с выбранной базой распределения (заработная плата производственных рабочих, отработанное ими время, прямые затраты, объем производства или продаж и др.).

Во втором варианте общехозяйственные расходы в полной сумме включают в себестоимость проданной продукции (работ, услуг).

**3.4. Распределение косвенных затрат**

Косвенные расходы, понесенные при производстве конкретного вида продукции, невозможно оценить точно. В то же время знание этих расходов необходимо для расчета производственной и полной себестоимости для принятия управленческих решений.

Косвенные затраты ***распределяют*** между объектами затрат и объектами калькуляции на основе ***баз распределения*** – факторов затрат.

**Фактор (драйвер) затрат** – операция в процессе деятельности организации, которая ведет к изменению затрат (причина изменения затрат). Критерий правильности выбора базы распределения – наличие причинно-следственной связи между изменением фактора и величиной затрат. ***Индивидуальные*** факторы затрат точно распределяют затраты по продуктам.

В то же время зачастую нелегко установить четкую связь между той или иной затратой и тем или иным продуктом; кроме того, использование индивидуальных факторов распределения – это трудоемкий и дорогой способ. Поэтому на практике чаще используют один ***общий*** (единый) фактор распределения всех косвенных затрат, накопленных в подразделении (центре затрат). Он является субъективным, условным, не все затраты обусловлены им. Это приводит к искажению доли косвенных затрат, распределяемых на конкретный объект затрат или объект калькуляции, к погрешности при калькуляции себестоимости и в результате – к ошибкам при принятии управленческих решений.

**3.4.1. Последовательность распределения косвенных расходов**

Косвенные расходы образуются как в основных производственных, так и во вспомогательных и обслуживающих подразделениях и на уровне организации в целом. Поэтому распределение косвенных расходов на объекты затрат и объекты калькуляции происходит в несколько этапов.

**1. Общие косвенные расходы** (общехозяйственные) **распределяют между основными, вспомогательными и обслуживающими подразделениями**. Основанием для распределения может служить единая ставка распределения или несколько ставок для разных составляющих косвенных затрат (арендная плата, коммунальные платежи – занимаемые площади; амортизация оборудования – балансовая стоимость оборудования; затраты на управление – численность персонала).

**2. Расходы вспомогательных и обслуживающих подразделений** являются косвенными по отношению к производственным цехам; их **распределяют между основными (производственными) подразделениями**. Распределение затрат вспомогательных подразделений между центрами производственных затрат может осуществляться следующими способами:

* **прямой метод** – наиболее простой: затраты вспомогательных подразделений распределяют **только** между производственными центрами затрат согласно выбранным факторам затрат; деятельность одних вспомогательных подразделений в пользу других не учитывают;
* **последовательное распределение косвенных затрат** – первыми распределяют затраты того подразделения, которое больше всего работает на пользу других – производственных и вспомогательных; далее по этому же критерию распределяют затраты следующего вспомогательного подразделения между производственными и оставшимися вспомогательными, и т.д.;
* **метод взаимного распределения косвенных затрат** вспомогательных подразделений – учитывает взаимное оказание услуг всеми вспомогательными подразделениями другим вспомогательным подразделениям; основан на составлении системы из n уравнений с n неизвестными, где n равно числу вспомогательных подразделений, а коэффициенты при неизвестныхучитывают доли затрат, приходящиеся на оказание услуг другим подразделениям.

Как правило, используют первые два метода, третий является наиболее точным, но и наиболее сложным, его применяют редко.

**3.** **Косвенные расходы каждого производственного подразделения относят на себестоимость продукции**.

Распределение осуществляется в две стадии:

1) рассчитывают ставку распределения общепроизводственных расходов делением ОПР на величину базы распределения, например:

Общепроизводственные расходы

;

Общие часы работы оборудования

2) умножая ставку распределения на величину показателя базы, рассчитывают общепроизводственные расходы, приходящиеся на конкретный объект калькулирования.

**3.4.2. Выбор базы распределения накладных расходов**

База распределения накладных расходов определяется спецификой предприятия, его отраслевыми особенностями, а также соотношением отдельных статей затрат в структуре общих затрат предприятия. Чаще всего в качестве базы распределения используются время, отработанное производственными рабочими или оборудованием или затраты на труд основных производственных рабочих.

Не существует идеальной базы распределения накладных расходов, но существует более корректная для каждого конкретного случая. Изменение базы распределения и уровня детализации накладных расходов, как правило, приводит к разному вкладу накладных расходов в себестоимость, соответственно, к разным оценкам рентабельности отдельных производственных подразделений или видов продукции, при этом разница в оценках рентабельности растет с ростом доли накладных расходов в себестоимости. Поэтому при выборе базы распределения необходимо стремиться к наиболее справедливому распределению накладных расходов по объектам затрат и калькулирования. В то же время выгоды от более подробного распределения накладных расходов должны превосходить связанные с ним затраты.

Некорректное распределение накладныхрасходов по видам продукции и подразделениям может привести к не соответствующему рыночному спросу соотношению цен на отдельные продукты; необоснованному снижению объемов выпуска некоторых продуктов; неверной оценке деятельности подразделений предприятия.

**3.4.3. Система АВ-костинг – пооперационное калькулирование затрат**

Использование единой ставки распределения косвенных затрат неизбежно искажает рассчитанную величину себестоимости, что затрудняет принятие управленческих решений по контролю и оптимизации затрат и ценообразованию. Проблема усугубляется тем, что в последние десятилетия как в производственном секторе экономики, так и в сфере услуг именно косвенные затраты начинают преобладать в структуре себестоимости. Поэтому неоднократно делались попытки усовершен-ствовать существующие калькуляционные системы.

Наиболее заметная из них – это предложенный в конце 80-х гг. в США **АВ-костинг** (***AB-costing, activity-based costing***) – пооперационное калькулирование затрат. В основе метода лежит попытка превратить как можно большую долю косвенных затрат в прямые, чтобы была возможность наиболее достоверно распределить затраты между подразделениями, продуктами и услугами. Для этого процесс производства делится на отдельные операции, которые и являются основными объектами калькулирования. Анализ операций позволяет более детально структурировать группы затрат по операциям и выделить пооперационные базы распределения(драйверы) затрат, имеющие причинно-следственную связь с затратами. Это позволяет более точно подсчитать себестоимости операций и отнести затраты на разные продукты. Использование разных драйверов затрат для различных операций, применяемых при производстве различных продуктов, приводит к более точной калькуляции себестоимости продукции.

Таким образом, АB-костинг помогает контролировать затраты на индивидуальный продукт и затраты подразделений и найти избыточные затраты; выделить неэффективные виды продукции, операции и подразделения и перераспределить ресурсы в пользу эффективных; служит для принятия научно обоснованных решений по ценообразованию. Однако внедрение системы АB-костинг в полном объеме чрезвычайно затратно, поэтому первоначальный интерес к методу вскоре угас, и многие компании обратились к концепции бережливого учета (*lean accounting*) на базе бережливого производства. Вместо использования трудоемкой и дорогостоящей методики *распределения* затрат этот метод фокусируется на *ликвидации* затрат, в том числе в системах учета, контроля и управления, и предлагает новые пути для принятия управленческих решений в области цен, прибыльности, собственного производства или закупок.

В то же время АB-костинг, несомненно, способствовал развитию практики управленческого учета, и многие компании получили возможность усовершенствовать свои учетные системы и использовать методику расчета более достоверной себестоимости, перейдя от единой ставки распределения косвенных затрат к использованию нескольких независимых ставок распределения для подразделений и процессов, не фокусируя при этом внимание на отдельных операциях.

В России АВ-костинг пока не имеет методической базы и не получил широкого распространения.

**4. Системы калькулирования себестоимости**

#### Определение себестоимости дано в п. 2.3. Компании рассчитывают себестоимость реализованной продукции и оценивают запасы для внешней отчетности, а также для принятия управленческих решений (по ценообразованию, принятию спецзаказа, ассортиментной политике и т.д.). План счетов предлагает две принципиальных схемы учета затрат на производство и формирования себестоимости. Выбор будет зависеть от специфики деятельности компании, используемых технологий, организации управления и целей учета.

#### 4.1. Полная себестоимость

Традиционный (калькуляционный) вариант учета предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции, работ, услуг. При этом варианте прямые расходы, связанные непосредственно с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака отражают на счете 20 «Основное производство» (рис. 2).

**10**

10

**20**

**43**

**90**

**70**

**69**

**02**

**25**

**26**

Рис. 2. Схема учетных записей по формированию полной себестоимости

Прямые расходы списывают в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Расходы вспомогательных производств относят на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства», косвенные расходы – со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака – со счета 28 «Брак в производстве». Следует обратить внимание на то, что при данном варианте сумму накопленных за месяц общехозяйственных расходов в полном объеме списывают со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20, 23, 29.

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносят с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

#### 4.2. Неполная себестоимость

Второй вариант учета затрат на производство предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные и подсчет неполной (частичной) производственной себестоимости.

Считается, что ***условно-переменные*** расходы непосредственно связаны с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. Они включают прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т. п.), прямые трудовые затраты (оплата труда, обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение), производственные косвенные расходы. ***Прямые*** условно-переменные расходы собирают на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» (рис. 3).

**10**

10

**20**

**43**

**90**

**70**

**69**

**02**

**25**

**26**

Рис. 3. Схема учетных записей по формированию неполной себестоимости

***Косвенные*** условно-переменные расходы предварительно накапливают на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносят на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

***Условно-постоянные*** расходы представляют собой совокупность затрат на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции и не зависят от объемов производства. Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов – на счете 44 «Расходы на продажу» (при незначительном объеме сбытовых расходов их можно учитывать на счете 26 «Общехозяйственные расходы»).

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относят со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списывают на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Описанные варианты учета производственных затрат и калькулирования себестоимости применяют при расчете фактической себестоимости. При использовании в практике компании нормативных затрат и калькулировании нормативной себестоимости используют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведут по обычной схеме. По окончании месяца выявившуюся на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ***фактическую*** производственную себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляют с этих счетов в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Одновременно в течение месяца фактически выпущенную и сданную на склад готовую продукцию, оцененную по ***нормативной*** (плановой) себестоимости, отражают по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». На 1-е число месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляют отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Результатом такого сопоставления может быть экономия или перерасход. Сумму отклонения переносят со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на счет 90 «Продажи»: экономию сторнируют по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи», а перерасход списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

**4.3. Западая практика расчета себестоимости.**

**Абсорпшен-костинг и директ-костинг**

В отличие от отечественной системы учета, в западной практике непроизводственные накладные расходы (коммерческие, управленческие) считаются затратами периода; их списывают на финансовый результат, они не принимают участия в расчете себестоимости и оценке запасов незавершенного производства. Система калькулирования себестоимости, основанная на учете прямых и косвенных производственных затрат, называется **системой с полным распределением затрат** (***абсорпшен-костинг***).

В альтернативной системе калькулирования себестоимости **по переменным затратам**, или ***директ-костинге,*** только ***переменные*** затраты распределяют на продукты и включают в оценку запасов. ***Постоянные*** затраты рассматривают как затраты периода и относят непосредственно на счет прибылей и убытков. Основное различие между этими системами – порядок распределения постоянных расходов между калькуляционными периодами: в первом случае постоянные производственные накладные расходы распределяют на продукт, и они участвуют в формировании себестоимости, а во втором их считают (вместе с непроизводственными накладными расходами) затратами периода и списывают на хозяйственный результат.

Разделение затрат на переменные и постоянные приводит к различному виду отчетов о прибылях и убытках для систем абсорпшен-костинг и директ-костинг (рис. 4). В первом случае рассчитывают ***валовую прибыль***, во втором – ***маржинальную прибыль*** (прибыль по переменным затратам). Прибыль до налогообложения, рассчитанная в системах абсорпшен-костинг и директ-костинг, будет совпадать только в случае, еслинезавершенное производство на начало и на конец периода отсутствует или одинаково (объем производства равен объему реализации): тогда все переменные и постоянные затраты (затраты периода) будут относиться к одному и тому же периоду времени. В случае если объем производства превышает объем реализации, прибыль, рассчитанная по методу директ-костинг, будет выше, чем по методу абсорпшен-костинг. Аналогично, если объем производства отстает от объема реализации, чистая прибыль, рассчитанная по методу директ-костинг, будет ниже, чем по методу абсорпшен-костинг.

**Абсорпшен-костинг**

**Выручка–нетто**

**Себестоимость реализованной продукции**

Минус: Прямые затраты материалов

Прямые затраты на оплату труда

Общепроизводственные расходы

**Валовая прибыль**

**Непроизводственные расходы**

Минус: Коммерческие расходы

Управленческие расходы

Расходы на НИОКР

**Прибыль до налогообложения**

**Директ-костинг**

**Выручка–нетто**

**Переменные затраты в себестоимости реализованной продукции**

Минус: Прямые затраты материалов

Прямые затраты на оплату труда

Переменные ОПР

Переменные коммерческие расходы

**Маржинальная прибыль**

Минус постоянные расходы:

Постоянные ОПР

**Постоянные расходы**

Постоянные коммерческие расходы

Управленческие расходы

Расходы на НИОКР

**Прибыль до налогообложения**

Рис. 4. Структура отчетов о прибылях и убытках для систем абсорпшен-костинг и директ-костинг

Таким образом, как в системах а**бсорпшен- и директ-костинг**, таки в российских системах калькуляции себестоимости центральный вопрос – какой период выбрать для отнесения постоянных расходов к затратам на реализацию: период осуществления или период, в котором продукция реализована, так как это будет определять прибыль и налог на прибыль.

В российской практике компании самостоятельно определяют систему калькуляции себестоимости для составления финансовой отчетности для внешних пользователей. Однако для целей налогового учета можно использовать только расчет полной себестоимости – расчет неполной себестоимости может приводить к занижению налогооблагаемой базы; аналогично в западных странах не рекомендуют использовать директ-костинг при составлении отчетности для внешних пользователей.

Независимо от учетной политики, принятой на предприятии, директ-костинг необходим в управленческом учете:

* он основан на учете конкретных производственных затрат;
* он предполагает разделение затрат на переменные и постоянные и, следовательно, дает возможность проводить анализ безубыточности;
* постоянные расходы всей суммой относят на финансовый результат и не разносят по видам продукции;
* запасы готовой продукции на складе оценивают только по переменным затратам, постоянные накладные расходы не капитализируются в неликвидных запасах;
* он обеспечивает более гибкое ценообразование, вследствие чего увеличивается конкурентоспособность продукции, уменьшается вероятность затоваривания;
* он дает возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, и, соответственно, возможность планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

В то же время нельзя игнорировать и расчет полной себестоимости:

* производство невозможно, если нет постоянных затрат. Следовательно, постоянные затраты должны быть распределены на продукцию и включены в оценку запасов;
* игнорирование постоянных затрат приводит к снижению контроля над ними;
* расчет полной себестоимости позволяет избежать появления фиктивных убытков в отчетности.

**5. Методы учета затрат на производство**

Организация учета производственных затрат зависит, главным образом, от особенностей технологии производства продукции, типа производства, его организации.

В зависимости от особенностей технологии производства подразделяют на добывающие и обрабатывающие. *Добывающие* производства заняты извлечением различных материальных ресурсов из недр земли, лесов и вод (добыча угля, руды, нефти, рыбы и т.п.). Их продукция является однородной, и себестоимость единицы продукции определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество добытой продукции.

*Обрабатывающие* производства перерабатывают сырье и выпускают, как правило, значительную номенклатуру разнообразных товаров производственного и потребительского назначения. Для них характерны сложность производства (сырье проходит несколько стадий обработки – переделов, и необходимо учитывать затраты не только по производству в целом, но и по отдельным переделам, а внутри них – по видам продукции) и наличие остатков незавершенного производства, что затрудняет учет затрат и калькулирование себестоимости продукции.

На организацию учета производственных затрат значительное влияние оказывает количество и повторяемость выпускаемых изделий. По количеству и степени повторяемости изделий производства подразделяют на индивидуальные, серийные и массовые. В *индивидуальных* производствах учет затрат необходимо вести по каждому отдельному заказу (изделию, виду работы и т.п.); себестоимость определяют только после окончания всех работ по данному заказу. В *серийных и массовых* производствах выпускают ограниченную номенклатуру изделий, технология производства устойчива, и организовать учет значительно проще. Затраты учитывают на всю партию, а себестоимость единицы продукции определяют делением всей суммы затрат на количество произведенной продукции.

Под **методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции** понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

В настоящее время в отечественной практике методы учета затрат классифицируют в зависимости от ***способа группировки затрат по отдельным объектам учета*** (отдельным видам продукции или группам однородных изделий, заказам, переделам, процессам). Различают нормативный, позаказный, попередельный (полуфабрикатный и бесполуфабрикатный) и попроцессный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции; также в последнее время возрос интерес к калькулированию себестоимости по переменным затратам (директ-костинг).

В зарубежной практике в качестве самостоятельных методов учета затрат рассматривают позаказный и попроцессный; попередельный метод считают разновидностью попроцессного. Нормативный учет затрат не выделяют в самостоятельный метод, так как и позаказный, и попроцессный методы можно реализовать как для расчета фактической себестоимости на основе фактических затрат, так и нормативной (стандарт-костинг).

**5.1. Позаказный метод учета затрат**

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости (*job order cost accounting system*) применяют в индивидуальном и серийном производствах (строительство, авиа- и кораблестроение, полиграфия, легкая и мебельная промышленность), а также в экспериментальных, ремонтных, инструментальных и других вспомогательных производствах и в сфере услуг. Условия применимости метода: 1) наличие разделения рабочего процесса (в отличие от непрерывного потока) и 2) возможность идентификации работы согласно определенному потребительскому заказу или контракту.

***Объектом учета*** является отдельный ***заказ***, открываемый на заранее определенное количество продукции или определенный объем работ и услуг на основе договора между заказчиком и производителем. В договоре должен быть четко определен объект договора (заказа), качественные характеристики заказа, количество продукции, входящей в заказ, договорная цена, сроки и условия поставки, форма расчетов и другие условия.

***Сущность метода*** заключается в том, что все прямые затраты учитывают в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам на счете 20 «Основное производство»; остальные затраты учитывают по местам их возникновения и включают в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

Учет затрат ведут по каждому завершенному заказу (партии), а не за промежуток времени. Общие затраты в крупносерийном производстве, продолжающемся длительное время, распределяют ежемесячно, а в мелкосерийном и индивидуальном – после выполнения заказа. По продукции с длительным технологическим циклом производства можно оформлять заказы и учитывать затраты не на продукт в целом, а по отдельным его частям – полуфабрикатам, представляющим собой законченные в данном переделе (цехе) продукты.

Центральную роль в позаказном методеиграет ***калькуляционная карточка заказов***. По каждому заказу открывают отдельную карточку; она содержит базовую информацию: тип заказа (для собственного потребления или со стороны, разовый или сводный), номер заказа, характеристика заказа, исполнитель, срок исполнения заказа, период, в котором учитываются издержки по заказу. На карточке учитывают материалы, приобретенные специально для осуществления заказа (на основе накладных или счетов-фактур поставщиков), материалы, извлеченные из запасов (на основе требований), заработную плату производственные рабочих (на основе нарядов или карточки табельного учета времени, затраченного на выполнение заказа) и прочие прямые затраты. По выполнении заказа в калькуляционной карточке выводят общую сумму прямых затрат, после чего на основе одного из принятых методов могут быть подсчитаны и внесены накладные расходы.

В отечественной практике, как правило, применяют ***упрощенный метод распределения косвенных расходов***, при котором используют единую ставку для всего предприятия в целом – ***нормативный коэффициент распределения (списания) общепроизводственных расходов (ОПР)***, который рассчитывают следующим образом:

* составляют годовой бюджет ОПР на основе динамики затрат и объема производства;
* выбирают базу распределения ОПР (какая-то из прямых затрат);
* прогнозируемую величину ОПР делят на прогнозируемый объем производства, выраженный в показателе выбранной базы.

ОПР списывают (на каждый заказ) с помощью предварительно рассчитанного нормативного коэффициента распределения ОПР, для чего фактическое значение показателя базы распределения умножают на нормативный коэффициент. Одновременно ведут учет фактических ОПР по местам возникновения. По окончании отчетного периода сальдо счетов «Фактические ОПР» и «Списанные (Нормативные) ОПР» относят на себестоимость реализованной продукции или распределяют между незавершенным производством, готовой продукцией и себестоимостью реализованной продукции.

Если в конце учетного периода заказ не завершен, общий размер затрат на определенную дату, записанный в калькуляционной карточке, дает объем ***незавершенного производства***.

По окончании работ заказ закрывают, определяют индивидуальную себестоимость единицы продукции (заказа).

Для калькуляции себестоимости заказа, партии товара и контракта может применяться как традиционный метод – калькуляции ***полной себестоимости***, так и калькуляция ***себестоимости по переменным затратам (директ-костинг)****.* Для принятия управленческих решений, в том числе по ценообразованию, более разумно игнорировать косвенные затраты и основывать цены реализации на прямых затратах с включением нормы рентабельности, достаточной для покрытия постоянных расходов и получения целевой прибыли. При этом контроль постоянных затрат продолжает оставаться первостепенным.

**Достоинства метода:**

* формируются данные обо всех понесенных затратах, их относят на отдельные виды работ или партии готовой продукции;
* затраты аккумулируют по каждой завершенной партии, а не за промежуток времени;
* позволяет достаточно точно определить затраты на конкретный заказ и его цену;
* позволяет оценить эффективность конкретных заказов, выявить наиболее прибыльные заказы;
* способствует осуществлению действенного контроля затрат по заказам путем расчета отклонений фактических данных от плановых.

**Недостатки метода:**

* контроль за уровнем затрат может быть недостаточен;
* сложность расчетов;
* при определении себестоимости не удается избежать погрешности.

**5.2. Попроцессный метод учета затрат**

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в отраслях с массовым типом производства (добыча полезных ископаемых, транспорт и энергетика, химическая, прядильная, текстильная промышленность), для которых характерны:

* непрерывный режим производства;
* непродолжительный производственный цикл;
* наличие единой характеристики для всей продукции;
* ограниченная номенклатура продукции;
* полное отсутствие либо незначительный объем полуфабрикатов и незавершенного производства;

или в производствах, где выпускают различную продукцию, но процесс разбит на постоянно повторяющиеся операции.

Принципиальное отличие попроцессного метода от позаказного заключается в выборе ***объекта учета затрат*** – им является ***конечная продукция***. Учет прямых затрат ведут на счете 20 «Основное производство» в разрезе субсчетов по каждому виду продукции. Предполагается, что прямые материальные затраты осуществляются в момент запуска изделия в производство. Прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы объединяют в общую группу, называемую ***затратами на обработку*** ***(conversion costs*)** или ***добавленными затратами;*** они накапливаются равномерно в течение всего производственного цикла.

Прямые и косвенные затраты собирают *по подразделениям* и учитывают на весь выпуск готовой продукции за период времени. В пределах подразделения косвенные затраты распределяют пропорционально стоимости обработки.

**Если незавершенное производство** на конец периода **отсутствует** (например, энергетические предприятия), то общая величина производственных издержек является себестоимостью. Себестоимость единицы продукции определяют делением суммы всех затрат за отчетный период на количество выпущенной в периоде готовой продукции:

C = Z / X,

где С – себестоимость единицы продукции, руб.; Z – совокупные затраты за период; X – количество единиц произведенной продукции (шт., т, м3, км и т.д.).

Если в процессе производства происходит комплексное использование исходного сырья или продукция массового типа в ходе технологического цикла последовательно проходит *несколько стадий обработки (*целлюлозно-бумажная, прядильная, металлургическая, химическая и нефтехимическая промышленность), то в российской практике используют ***попередельный метод*** учета затрат*.*

***Передел*** – это содержательно и пространственно обособленная совокупность технологических операций, составляющая часть полного технологического процесса изготовления конечной продукции. В результате каждого передела (кроме последнего) получается полуфабрикат, который может быть передан по технологической цепочке для дальнейшей обработки или реализован на сторону.

***Объектом учета*** является отдельный ***передел***. Прямые затраты производства формируют по переделам. Косвенные расходы распределяют пропорционально установленным базам (как правило, стоимости передела).

При ***полуфабрикатном способе*** затраты на производство учитывают в каждом подразделении по отдельным переделам производственного процесса; внутри передела – по видам однородных продуктов и статьям калькуляции. Себестоимость продукции каждого последующего подразделения слагается из собственных затрат и себестоимости полуфабрикатов.

При ***бесполуфабрикатном способе*** учет затрат также осуществляют по каждому переделу в отдельности, при этом движение полуфабрикатов по переделам не отражают в бухгалтерских записях, а контролируют по данным оперативного учета в натуральном выражении. Затраты определяют лишь на последнем переделе на готовую продукцию.

При этом косвенные расходы между объектами калькулирования распределяют ***пропорционально переделу***.

Когда технологический процесс организован в виде цепочки отдельных этапов, технологически и организационно обособленных, производство на отдельных этапах может осуществляться с разным ритмом, и могут образовываться остатки полуфабрикатов или незавершенного производства при передаче из одного подразделения в другое.

Если имеется ***незавершенное производство на начало и конец периода***, его пересчитывают в ***условно законченные изделия*** (эквивалентные единицы, *equivalent units*). Поскольку считают, что материальные затраты осуществляют сразу, а стоимость обработки накапливается постепенно, незавершенное производство будет полностью закончено по материалам и частично – по добавленным затратам. Для расчета числа эквивалентных единиц по добавленным затратам следует установить процент завершенности работ и умножить эту величину на количество единиц продукции в незавершенном производстве. Таким образом, количество эквивалентных единиц продукции по материалам будет всегда больше количества эквивалентных единиц по добавленным затратам. Сложив рассчитанное количество эквивалентных единиц и количество готовых изделий, получают так называемый эквивалентный выпуск – разный по материальным и добавленным затратам.

***Распределение*** косвенных затрат между готовой продукцией и незавершенным производством производят методом усреднения (средневзвешенной) или методом ФИФО (FIFO).

**Метод усреднения** рассматривает незавершенное производство как начатое и законченное в течение отчетного периода, в результате изготавливается однородная партия продукции. При этом все затраты, накопленные на счете 20 «Основное производство», включая и начальные остатки, делят на условные единицы готовой продукции, произведенной в данном отчетном периоде. Общую величину затрат на переработку ***не распределяют*** на затраты прошлого и текущего периодов.

**Метод ФИФО (FIFO)** предполагает, что сначала будут закончены изделия, начатые в предыдущем периоде, а затем будут запушены в производство новые изделия. Стоимость незавершенного производства на начало периода отдельно относят на готовую продукцию, и себестоимость единицы продукции основывается только на затратах текущего периода и на выпуске за текущий период. Запасы незавершенного производства на конец периода образуются при производстве новой продукции, изготовление кото­рой начато в отчетный период. Таким образом, общую величину затрат на переработку ***распределяют*** на затраты прошлого и текущего периодов.

Метод FIFO, хотя несколько более сложный для понимания, дает более точные результаты, чем метод усреднения, а, главное, исходит из более реальной предпосылки.

Калькулирование себестоимости готовой продукции и незавершенного производства при использовании попроцессного метода осуществляется в 4 этапа:

1. анализ движения продукции в натуральных показателях:

Начальный остаток + Поступило – Выбыло = Конечный остаток;

1. расчет общего количества эквивалентных единиц продукции (отдельно по материальным затратам и стоимости передела);
2. определение себестоимости одной эквивалентной единицы продукции (отдельно по материальным затратам и стоимости передела);
3. распределение затрат подразделения между остатками незавершенного производства и продукцией, переданной в следующее подразделение.

Зачастую косвенные затраты накапливаются постепенно, и информация о фактических затратах может поступать существенно позже, чем заканчивается период. Поэтому при реализации попроцессного метода себестоимость продукции можно рассчитывать на основе нормативных косвенных затрат. Если по итогам периода возникает разница между фактическими и начисленными косвенными затратами, то это отклонение распределяют пропорционально на незавершенное производство и на себестоимость продукции, переданной на следующую стадию.

Так же как и в случае позаказного метода, в рамках попроцессного метода можно рассчитывать как полную, так и неполную себестоимость, не распределяя общехозяйственные расходы на произведенную продукцию.

Рассмотренные методы учета затрат дают возможность рассчитать себестоимость произведенной продукции и оценить стоимость незавершенного производства для балансовой оценки запасов. Однако для целей управления себестоимостью затраты предыдущего периода являются нерелевантными. Цель управления себестоимостью – сравнить ***фактические*** ***затраты*** текущего периода с ***нормативной себестоимостью*** эквивалентных единиц продукции, произведенных за текущий период. Таким образом можно оценить, например, эффективность работы менеджера по контролю затрат.

**Глава III. АНАЛИЗ И ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

Одной из функций управленческого учета является предоставление менеджменту информации для принятия управленческих решений. Управленческие решения можно подразделить на долгосрочные и краткосрочные. **Долгосрочные решения** связаны со значительными инвестициями в основные средства (строительство цехов, покупка оборудования, внедрение новых технологий), они принимаются относительно редко и, как правило, являются необратимыми. **Краткосрочные решения** касаются текущей деятельности и принимаются регулярно, их можно быстро изменить или отменить. Это решения, касающиеся объема производства и продаж, цены реализации, ассортимента товаров, самостоятельного производства или закупки на стороне и т.д.

Как правило, при принятии управленческих решений имеет место выбор наилучшего варианта из нескольких возможных. Будущие результаты оцениваются по тому, какой из вариантов даст наибольший прирост прибыли. Соответственно, для принятия управленческих решений не подходит классификация затрат, используемая для расчета себестоимости, исторической прибыли и оценки запасов. На первый план выходит зависимость поведения затрат от объема деятельности и их значимость для принятия краткосрочных управленческих решений.

**6. Поведение затрат и анализ безубыточности**

**6.1. Поведение затрат и функция затрат**

Ключевым моментом для принятия управленческих решений является знание поведения затрат – понимание того, как будут меняться затраты при изменении объема деятельности. Для этого затраты разделяют на переменные и постоянные и определяют драйверы затрат. В качестве драйвера затрат, как правило, выступают различные показатели объема деятельности (единицы выпуска, прямые производственные трудозатраты, машино-часы и партии продукции). Самая важная проблема при оценке затрат – определить,существует ли причинно-следственная связь между ними и драйвером затрат.

Чтобы получить более точный прогноз *будущих* затрат, необходимо определить соотношения между величиной затрат и объемом деятельности *в прошлом*. В соответствии с поведением в зависимости от объема деятельности затраты делят на ***переменные***, которые зависят от объема деятельности, и ***постоянные*** – они постоянны в краткосрочном периоде в определенном интервале объемов производства. Это так называемый ***релевантный уровень*** – тот уровень деловой активности, в рамках которого фактические операции происходят с достаточной степенью определенности: постоянные затраты неизменны, а переменные линейно зависят от объема деловой активности.

Как правило, не представляет труда прогнозирование прямых затрат – материальных и затрат труда. Они непосредственно связаны с объемом деятельности и являются переменными. В то же время общепроизводственные расходы включают как переменные, так и постоянные составляющие: так, например, среди расходов на содержание и эксплуатацию оборудования амортизация постоянна в краткосрочном периоде, а эксплуатационные расходы будут зависеть от объема деятельности. Поэтому встает задача разделения косвенных затрат на постоянные и переменные.

Для **оценки поведения затрат** используют следующие **методы:**

* ***инженерный*** – на основе взаимосвязей между входом и выходом физических ресурсов;
* ***экспертный*** – на основе исследования информации из интервью и анкет специалистов различных подразделений о величине затрат и их драйверах;
* ***анализ******счетов*** – на основе группировки счетов затрат на переменные, постоянные и смешанные относительно объема производства;
* ***количественные методы* –** соотнесение линейной функции затрат с фактическими данными наблюдений прошлых периодов.

Количественные методы основаны на том, что поведение затрат наглядно можно представить в виде функции затрат. ***Функция затрат*** – это математическая формула, описывающая поведение затрат при изменении драйвера затрат. Функцию затрат можно представить графически путем соизмерения объема деятельности по оси xс суммой общих затрат по оси у. Оценка функции затрат основана на *двух допущениях*:

1) на изменение суммарных затрат влияет единственный фактор – объем деятельности;

2) поведение затрат достаточно близко соответствует линейной функции затрат y = ax + b в диапазоне релевантности.

Для оценки функции затрат и разделения затрат на переменные и постоянные на основе анализа взаимосвязей текущих или прошлых затрат:

* выбирают зависимую переменную (косвенные затраты);
* выбирают драйвер (драйверы) затрат (объем деятельности);
* собирают информацию по зависимой переменной и драйверу затрат;
* представляют данные графически;
* оценивают функцию затрат (***уравнение регрессии***);
* определяют числовое выражение функции затрат.

Самый простой из количественных **метод высшей и низшей точек** (минимакс) основан на наблюдении величины затрат при максимальном и минимальном объемах деятельности. Постоянные затраты будут одинаковы вне зависимости от объема деятельности, и прирост затрат можно объяснить изменением переменной составляющей. Постоянные затраты можно получить, вычитая переменные затраты из совокупных.

Самой трудной задачей в оценке поведения затрат является сбор высококачественных, достоверно измеренных данных о зависимой переменной и драйвере (драйверах) затрат. Часто встречающиеся при этом проблемы включают: отсутствие данных; крайние, лежащие за пределами диапазона релевантности значения наблюдений; изменения в технологии и искажения в результате инфляции.

**6.2. Анализ безубыточности**

Анализ безубыточности(анализ затраты–объем–прибыль, CVP-анализ) основан на зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью в краткосрочном периоде, когда выход продукции фирмы ограничен уровнем имеющихся в настоящее время в ее распоряжении действующих производственных мощностей. Цель анализа безубыточ-ности – определить, как изменение объема производства повлияет на выручку, затраты и прибыль.

***Экономическая модель безубыточности*** (рис. 5) предполагает, что выручка сначала растет, проходит через максимум, а затем, в соответствии с кривой спроса, снижается.

**Объем производства**

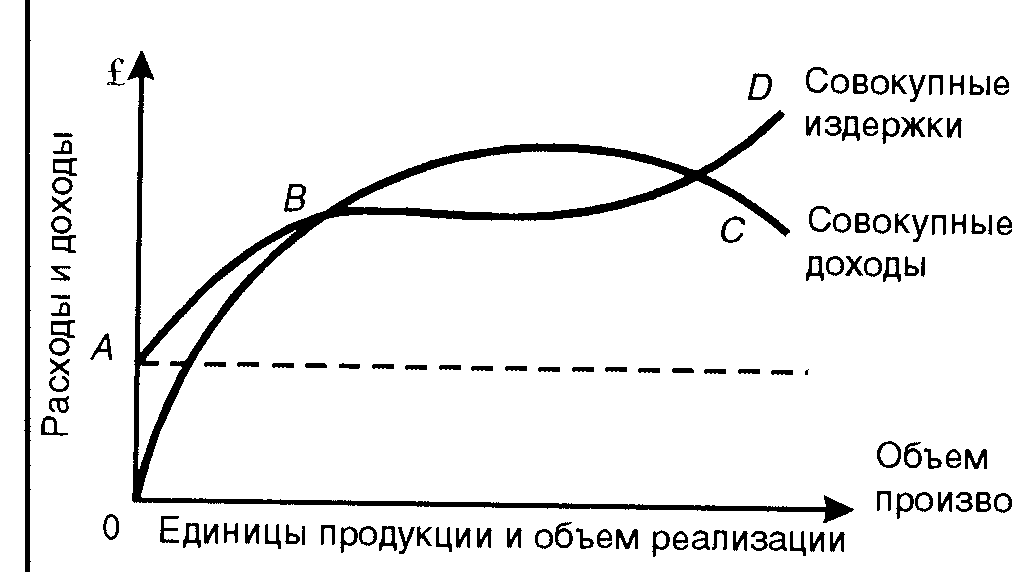


Рис. 5. Экономическая модель безубыточности

Совокупные издержки сначала резко возрастают; при увеличении объема производства начинают действовать эффект масштаба, кривая обучения и т.д., и рост совокупных издержек замедляется; при дальнейшем возрастании объема производства начинает действовать закон убывающей отдачи, и наклон кривой совокупных издержек становится круче. Таким образом, издержки на единицу продукции сначала снижаются, проходят через минимум, а потом начинают возрастать.

В результате кривая совокупных издержек пересекает кривую выручки в двух точках, между которыми и находится зона безубыточности.

В отличие от экономической, ***бухгалтерская модель безубыточности*** (рис. 6, а) основана на ряде допущений. Она предполагает:

* что все затраты могут быть рассмотрены либо как ***постоянные*** (**FC –** *fixed costs*), либо как ***переменные*** (**VC –** *variable costs*);
* постоянные затраты не изменяются при изменении объема производства

FC = const; (6.1)

* ***переменные затраты на единицу продукции*** **v** являются постоянными;
* объем производства **Q** является единственным фактором, влияющим на изменение переменных затрат:

VC = v\*Q; (6.2)

* ***совокупные затраты*** складываются из постоянных и переменных:

TC = FC + VC = FC + v\*Q; (6.3)

* объем продаж **Q** равен объему производства;
* ***цена единицы продукции*** **p** (*price*) является постоянной, и ***выручка*** **S** при увеличении продаж растет линейно:

S = p\*Q; (6.4)

* ***ассортимент*** продукции остается неизменным. Переменные затраты и продажная цена представляют собой средневзвешенный показатель затрат или цен.

Эти допущения дают достаточно хорошее приближение к реальности в определенном диапазоне деловой активности – в пределах ***уровня релевантности***.

В бухгалтерской модели безубыточности линия выручки пересекает линию совокупных затрат в единственной ***точке безубыточности***, где нет ни прибыли ни убытка. ***Прибыль***, равная разности выручки и совокупных затрат:

P = S – TC, (6.5)

растет с увеличением объема производства и продаж (рис. 6, б).

**FC**

**VC = v\*Q**

**TС = FС + VC**

**S = p\*Q**

Точка безубыточности  **Q**

Точка

безубыточности

Затраты,

прибыль,

выручка

Уровень релевантности

**а**

**P**

Точка безубыточности **Q**

Прибыль

**б**

**FC**

**CM**

Точка безубыточности **Q**

Затраты,

Маржинальная прибыль

**в**

Рис. 6. Бухгалтерская модель безубыточности, прибыль и маржинальная прибыль

Разница между выручкой и переменными затратами составляет ***маржинальную прибыль* СМ** (***contribution margin***) (рис. 6, в):

СМ = S – VC (6.6).

Именно за счет маржинальной прибыли компания имеет возможность покрыть постоянные затраты, после чего прибыль становится положительной.

**6.3. Использование модели безубыточности**

Аналитическое представление модели безубыточности позволяет менеджерам ответить на ряд вопросов.

**1. Какой уровень производства необходим для достижения точки безубыточности?**

В точке безубыточности выручка позволяет полностью покрыть совокупные затраты: S = TC, p\*Q = FC + v\*Q, откуда точка безубыточности в натуральном выражении

 . (6.7)

При постоянстве цены и удельных переменных затрат соотношение переменных затрат и выручки (как и удельных переменных затрат и цены) также является постоянным. Поэтому, умножив обе части уравнения на цену единицы продукции р, можно получить ***выручку в точке безубыточности***

. (6.8)

Знаменатель формулы (6.8) – это так называемый ***коэффициент маржинальной прибыли***, который показывает долю маржинальной прибыли в выручке:

. (6.9)

Нахождение точки безубыточности позволяет ответить на вопрос – каков ***запас финансовой прочности (точка безопасности, мертвая точка)***, то есть на сколько может снизиться объем реализации без того, чтобы компания оказалась в зоне убытков?

Запас финансовой прочности в натуральном выражении

ЗФП = Q – Q\*, (6.10)

где Q – текущий объем продаж.

Относительный запас финансовой прочности

 . (6.11)

**2. Каков должен быть объем продаж для получения целевой прибыли?**

Выручка должна не только покрыть совокупные затраты, но и обеспечить получение прибыли P: p\*Q = FC + v\*Q + P, откуда

. (6.12)

**3. Какова должна быть цена реализации для получения целевой прибыли (при условии постоянства объема продаж)?**

Цена должна покрыть удельные переменные и постоянные затраты и обеспечить получение прибыли:

**.** (6.13)

**4. Как повлияет на прибыль изменение переменных и постоянных затрат (при условии постоянства объема продаж)?**

Если постоянные затраты уменьшаются на m (в денежном выражении), а переменные затраты снижаются на n%, то прибыль составит

P = p\*Q – (FC – m) – v\*(1 – n/100)\*Q. (6.14)

**5.** **На сколько должен вырасти объем продаж для покрытия дополнительных постоянных затрат?**

Постоянные затраты покрываются за счет маржинальной прибыли, поэтому дополнительный объем реализации∆Qдляпокрытия дополнительных постоянных затрат ∆FCравен

. (6.15)

**6. На сколько должны измениться объем продаж (или)и цена, чтобы выйти из зоны убытков и обеспечить получение целевой прибыли?**

Если базовые и новые значения цены и объема продаж равны p0 и p и Q0 и Q, соответственно, то ***индекс изменения цен* ,** а ***индекс изменения объема продаж* .** С учетом изменения цены и объема продаж новая выручка S\*IQ\*Ip= FС + V\*IQ + P.

Тогда для получения прибыли заданного уровня ***изменение объема продаж*** должно составить

**,** (6.16)

а ***изменение цены***

** .** (6.17)

Таким образом, анализ безубыточности учитывает только те затраты, которые изменяются с принятием решения – переменные затраты; постоянные затраты принимаются неизменными на данном временном интервале, являются нерелевантными и не оказывают влияния на принятие управленческих решений.

**7. Принятие управленческих решений**

**7.1. Релевантная информация**

Ряд решений в процессе деятельности организации имеют рутинный характер и принимаются регулярно. В то же время нередко возникает необходимость оценить последствия принятия нестандартных для компании и, как правило, краткосрочных управленческих решений –например, о самостоятельном производстве или закупке на стороне, о продаже продукции с необычной скидкой или принятии спецзаказа, изменении ассортимента или прекращении деятельности подразделения. Процесс принятия таких решений требует учета только тех будущих затрат и поступлений, которые возникают в случае альтернативных вариантов решений.

Этот подход основан на концепции релевантных затрат и релевантной выручки. ***Релевантные затраты*** и ***выручка*** – это оцениваемые будущие затраты и выручка, которые различаются в зависимости от выбора разных курсов действий. Подчеркнем два момента: 1) затраты и выручка должны относиться к будущему времени и 2) они будут разные при разных вариантах действий. Если затраты и выручка не изменяются при альтернативных вариантах действий, то они не влияют на результаты решений и поэтому не должны приниматься в расчет. Таким образом, релевантными являются ***приростные*** (инкрементальные, дополнительные) затраты и поступления, и решения должны приниматься в интересах минимизации приростных издержек или максимизации приростных поступлений.

Как правило, постоянные затраты неизменны в краткосрочной перспективе, поэтому основное внимание уделяется переменным затратам.

Существует два возможных подхода к представлению информации о релевантных затратах. Можно включить в информацию данные, например, о постоянных накладных расходах, при условии, что они приняты во внимание при обоих вариантах и не введут в заблуждение человека, принимающего решение. Также можно представить информацию о затратах, не включая в нее данные о затратах и поступлениях, которые одинаковы для обоих вариантов.

Определение релевантности затрат зависит от обстоятельств. Некоторые затраты будут релевантными в одном случае и нерелевантными в другом. Поэтому при определении релевантности затрат необходимо учитывать только ***будущие*** затраты, ***меняющиеся*** в зависимости от выбранного варианта действий.

Помимо затрат и поступлений, которые можно измерить ***количественно***, менеджеры должны учитывать в процессе принятия решений ***качественные факторы***, которые могут иметь последствия и в долгосрочной перспективе.

**7.2. Принятие отдельных управленческих решений**

**7.2.1. Принятие спецзаказа**

Первая категория решений относится к продаже продукции с необычной скидкой или принятию спецзаказа по цене ниже рыночной.

Например, предприятие имеет простаивающие производственные мощности и персонал и получает предложение произвести продукцию по цене, которая покроет стоимость материалов, но не затраты труда и постоянные (косвенные) затраты в структуре себестоимости.

В данном случае затраты труда и косвенные расходы будут нерелевантными. Релевантна стоимость материалов, которую сравнивают с ценой. Спецзаказ нужно принять, если релевантные затраты на его изготовление меньше, чем выручка.

Одновременно необходимо учесть качественные факторы, которые могут иметь в том числе и долгосрочные последствия: как решение повлияет на будущую рыночную цену; существуют ли альтернативные возможности загрузки производственных ресурсов с большими приростными поступлениями; существует ли возможность снизить косвенные затраты.

Например, если у компании на складе имеются давно закупленные материалы, которые она не может использовать никаким другим способом, кроме как для производства данного спецзаказа, то их стоимость тоже является нерелевантной. Наоборот, если рабочих можно отправить в неоплачиваемый отпуск, то затраты труда становятся релевантными, и спецзаказ может оказаться убыточным.

**7.2.2. Прекращение производства продукции или деятельности подразделения**

Еще одна категория управленческих решений, принятие которых должно происходитьс учетом релевантных затрат, связана с ответами на вопрос: прекратить или продолжить выпуск определенного вида продукции (или деятельность подразделения)?

Нередко низкая рентабельность или убыточность какого-либо вида продукции или подразделения связана с базой распределения постоянных (косвенных) затрат. В то же время постоянные затраты являются нерелевантными, и их нет необходимости учитывать при принятии решений. Определяющий фактор – положительная маржинальная прибыль от производства продукции или деятельности подразделения, которая участвует в покрытии постоянных затрат. При отказе от производства или закрытии подразделения суммарная прибыль компании уменьшится.

Необходимо также учитывать ***альтернативные (вмененные) затраты*** – потери от простоя части производственного оборудования – и качественные факторы, например, что покупатели заинтересованы в закупке всего ассортимента продукции у одного поставщика.

Если есть возможность загрузить высвобождающиеся за счет отказа от низкорентабельной продукции мощности (увеличить производство других видов продукции), то последствия такого альтернативного решения необходимо учитывать по ***приросту*** маржинальной прибыли: если он окажется больше, чем потери, то это оправдает отказ от производства низкорентабельной продукции.

**7.2.3. Самостоятельное производство или заказ на стороне**

В случае выбора между самостоятельным производством и закупкой на стороне необходимо учитывать возможность альтернативного использования имеющихся у компании ресурсов.

Например, при наличии у компаниисвободных производственных мощностей и персонала релевантными являются только переменные затраты (материалы и т.д.), которые сравнивают с ценой и определяют, дает ли собственное производство экономию.

При отсутствии свободных производственных мощностей и персонала самостоятельное производство означает либо отказ от производства другой продукции, либо дополнительные затраты на оборудование и персонал, которые уже становятся релевантными.

В случае отказа от производства другого вида продукции необходимо оценить потери маржинальной прибыли – вмененные (альтернативные)затраты и учесть их при расчете релевантных затрат. Если релевантные затраты превышают цену, собственное производство невыгодно. Однако в долгосрочной перспективе спрос на продукцию компании может снизиться, и мы вернемся к первому варианту.

Качественные факторы, которые необходимо учесть при принятии решения о самостоятельном производстве или закупке на стороне, – это качество продукции, возможная зависимость от поставщика, а также ухудшение морального климата в компании в случае сокращения собственного производства и увольнения персонала.

**7.2.4. Оптимальное использование ограниченного ресурса**

Производственные ресурсы могут быть ограничены, и в краткосрочной перспективе нет возможности их увеличить. В этом случае встает вопрос – что будет лимитирующим (ограничивающим) фактором и как оптимально использовать ограниченный ресурс? Напомним, что оптимальное использование означает максимизацию приростных поступлений.

Критерием для принятия решений при ограниченном ресурсе является максимальная маржинальная прибыль в расчете на единицу ограничивающего ресурса.

В то же время клиенты могут быть заинтересованы в закупке всего ассортимента у одного поставщика, и компании придется мириться с неоптимальной загрузкой ресурсов.

**7.2.5. Структура затрат и операционный риск**

При выборе между альтернативными вариантами управленческих решений имеет значение не только величина прибыли при конкретном объеме производства, но и ее возможные колебания при отклонении выручки от заданного значения – ***операционный риск***. Изменение прибыли в зависимости от изменения объемов реализации определяется структурой затрат – соотношением переменных и постоянных затрат в структуре себестоимости.

Мерой операционного риска является ***операционный рычаг*** (операционный леверидж), который рассчитывается по формуле:

.

Это множитель, который транслирует изменение выручки в изменение операционной прибыли. Чем больше постоянных затрат в структуре себестоимости, тем больше будет операционный рычаг, тем сильнее будет меняться прибыль при изменении объема продаж, тем больше точка безубыточности и меньше запас финансовой прочности.

Таким образом, при принятии решения о выборе, например, альтернативного варианта производства следует учитывать не только прирост поступлений и затрат, но и риски, которые связаны с этими вариантами.

**7.2.6. Принятие решений по ценообразованию**

Выделяют три группы методов ценообразования:

* **затратные**, основанные на учете производственных затрат. Эти методы не учитывают рыночные факторы: конкуренцию, мнения покупателей, эластичность спроса и т.д., но подходят для определения нижней границы цены;
* **рыночные**, основанные на ценах конкурентов или на ценности товара для потребителя;
* **параметрические**: расчет цены производится на основе технико-экономических характеристик изделия (мощность, скорость, емкость, площадь и т.п.)

Ценообразование в краткосрочной перспективе осуществляется на основе затрат:

* нет возможности анализировать спрос и маржинальные затраты по каждому товару;
* простой и быстрый способ;
* затраты – лучший ориентир для расчета прибыльности компании.

Таким образом, в основе **затратных методов ценообразования** лежит информация управленческого учета.

1. Метод ***полных затрат («издержки+»)*** основан на прибавлении желаемой прибыли к полной себестоимости или увеличении полной себестоимости на определенный процент рентабельности.

Цена = полная себестоимость + прибыль ,

Цена = полная себестоимость (1 + R),

где R – рентабельность.

Достоинства метода:

– простота и низкозатратность (компании все равно рассчитывают полную себестоимость для налогового учета).

Недостатки метода:

– показатель целевой рентабельности (прибыли) устанавливают на уровне отраслевых значений;

– при расчете полной себестоимости постоянные затраты распределяют между видами продукции, как правило, в соответствии с единой ставкой распределения, поэтому искажение себестоимости неизбежно.

2. Метод ***валовой прибыли*** (на основе полных производственных затрат):

Цена = суммарные производственные затраты (1 + R) .

В данном случае при расчете цены исходят из неполной себестоимости; постоянные общехозяйственные расходы не распределяют на продукцию, а списывают на результат хозяйственной деятельности; наценка в данном случае должна покрыть постоянные затраты и обеспечить получение прибыли.

Достоинства метода:

– доступность информации;

– нет необходимости делить затраты на переменные и постоянные и распределять затраты.

3. Метод ***переменных затрат***.

Цена = удельные переменные затраты \*(1 + %наценки)

Наценка должна обеспечить покрытие всех постоянных затрат и получение прибыли:

**.**

Данный метод – наиболее привлекательный, потому что именно на основе переменных затрат принимают решения об объеме продаж, принятии спецзаказа, самостоятельном производстве или закупке на стороне и т.д.

4. Метод ***рентабельности капитала (рентабельности инвестиций)*** используют, когда для расширения производства необходимо привлечь внешнее финансирование (банковский кредит):

**.**

Рассчитанная таким образом величина является нижней границей цены и не включает прибыль. Основная задача метода состоит в том, чтобы оценить полные затраты при различных программах производства товара и определить объем выпуска, реализация которого по определенной цене позволит окупить соответствующие капиталовложения.

Достоинство метода – учет платности финансовых ресурсов, необходимых для производства и реализации товара. Основной недостаток – процентные ставки неопределенны во времени.

5. Метод ***рентабельности активов*** подобен методу полных затрат и основан на желании добиться определенной рентабельности инвестиций в основные средства:

**.**

6. Метод ***надбавки к цене*** широко используется в торговле. Он предполагает умножение цены приобретения товара на повышающий коэффициент по формуле:

Цена продажи = цена приобретения (1 + %надбавки) .

Торговая надбавка покрывает затраты продавца и обеспечивает ему получение прибыли.

**Глава IV. ПЛАНИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ**

Реализация решений осуществляется посредством процессов планирования, управления и контроля. Планирование заключается в систематической разработке курса действий на будущее, чтобы сегодня можно было принять такие решения, которые принесли бы компании желаемые результаты. В рамках управленческого учета осуществляется краткосрочное планирование – ***бюджетирование***. Управление можно назвать процессом измерения и корректировки экономических показателей с целью достижения намеченных результатов.

Для целей планирования и контроля требуется иная, чем для расчета себестоимости и принятия решений, классификация затрат. Для целей **планирования** необходимы ***нормативные затраты***, на основе которых составляют бюджеты (сметы). Процесс **контроля** включает сравнение бюджетных и фактических затрат, нахождение отклонений вторых от первых, определение причин отклонений и ответственных за них. Для **управления** на передний план выступает выделение ***контролируемых (регулируемых) затрат***, за которые ответственны конкретные должностные лица.

Основными объектами учета затрат для целей планирования и контроля выступают подразделения организации – ***центры финансовой ответственности (ЦФО)***.

**ЦФО** – это структурное подразделение (часть или группа подразделений), осуществляющее определенный набор хозяйственных операций, способное оказывать непосредственное влияние на доходы и (или) расходы от этих операций и отвечающее за реализацию поставленных перед ним целей. Руководитель ЦФО несет персональную ответственность за выполнение ключевых показателей деятельности и весь бюджетный процесс, затрагивающий этот ЦФО.

Выделение отдельных ЦФО в организации составляет суть процесса финансовой структуризации. **Финансовая структура** – этоиерархия объектов управленческого учета и бюджетирования.

Построение финансовой структуры может осуществляется на основе организационной структуры компании или на основе выделения основных бизнес-процессов. Также финансовая структура может быть матричной.

ЦФО классифицируются по различным признакам (см. табл. 3)

Таблица 3

**Классификация центров финансовой ответственности**

|  |  |
| --- | --- |
| Признак классификации | Вид ЦФО |
| По возможности влияния на финансовые результаты | Центр прибыли  Центр дохода  Центр затрат (управленческих/нормативных)  Центр инвестиций |
| По кругу решаемых задач в рамках деятельности | Основные  Вспомогательные |
| По функции | Производственные Управленческие  Материальные Обслуживающие  Сбытовые |
| По территориальному признаку | В рамках одного центра ответственности объединены несколько функций.  Одно функциональное направление деятельности подразделено на несколько центров ответственности. |

**По влиянию на финансовые показатели** выделяют следующие виды ЦФО:

**Центр прибыли** – центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за максимизацию прибыли (обладает полномочиями принимать решения, влияющие на прибыль путем как снижения затрат, так и увеличения доходов).

**Центр дохода** – центр финансовой ответственности, руководитель которого в рамках выделенного бюджета затрат отвечает за максимизацию доходов от продаж.

**Центр затрат** – центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за выполнение поставленных задач в рамках выделенного бюджета затрат.

***Центр управленческих затрат*** – центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за выполнение поставленных задач (достижение поставленных целей) в пределах запланированного бюджета управленческих затрат.

***Центр нормативных затрат*** – центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за выполнение поставленных задач (например, производство определенных видов продукции) в пределах планового уровня нормируемых затрат на единицу продукции (работ или услуг).

**Центр инвестиций** – центр финансовой ответственности, руководитель которого отвечает за уровень и эффективность инвестиций.

**8. Нормативный учет затрат и система «стандарт-кост»**

Как уже отмечалось, учет затрат и калькулирование себестоимости продукции можно вести с использованием фактических, имевших место затрат или с использованием нормативных затрат. Именно калькулирование себестоимости по нормативным затратам является составной частью системы контроля, которая позволяет подробно анализировать отклонения от бюджета, давая таким образом возможность более эффективно управлять затратами.

Учет затрат по нормативам позволяет:

* составлять планы и бюджеты и оценивать эффективность деятельности менеджеров;
* осуществлять контроль, выявляя те виды деятельности, уровень которых не соответствует плану, находить причины и ответственных и при необходимости корректировать деятельность (или нормативы);
* прогнозировать будущие затраты, которые могут быть использованы при принятии решений;
* упростить процедуру отнесения издержек на продукты для оценки запасов;
* устанавливать цели, к достижению которых должен стремиться персонал.

Учет затрат по нормативамиспользуют в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции (машиностроение, металлообработка, швейное, обувное, мебельное производство и другие). Он начал развиваться в 20–30-х годах XX века с развитием производственного менеджмента. Обособленное развитие этого направления в Советском Союзе и за рубежом привело к тому, что, при наличии общих принципов, между российской практикой **нормативного учета** и применяемой на Западе системой **«стандарт-кост»** (standard costing) есть ряд различий.

***В отечественной практике*** отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость Сф складывается из нормативной себестоимости Сн, отклонений от норм О и изменений норм И:

Сф = Сн ± О ± И;

текущий учет изменений норм осуществляется в разрезе причин и инициаторов.

***В системе стандарт-кост*** текущий учет изменений норм не ведется. Существуют и другие отличия между этими двумя системами:

* система стандарт-кост не регламентирована, она не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных реестров. Нормативный метод учета затрат регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы;
* в системе стандарт-кост косвенные расходы относят на себестоимость продукции в пределах норм, а выявленные отклонения фактических косвенных расходов списывают на счета финансовых результатов. При нормативном метода косвенные затраты относят на себестоимость продукции в сумме фактических расходов;
* при системе стандарт-кост широко применяют идеальные или теоретические стандарты, при нормативном методе нормы затрат устанавливают исходя из существующих производственных условий;
* в связи с текущим учетом изменений норм и списанием фактических сумм косвенных расходов на себестоимость при нормативном методе оценку незавершенного производства и выпуска продукции осуществляют иначе, чем в системе стандарт-кост.

Однако в основе обоих систем лежит расчет нормативной себестоимости – нормативных затрат, отнесенных к единице продукции (информация о затратах на весь объем деятельности содержатся в бюджете (смете)).

**8.1. Расчет нормативной себестоимости**

***Нормативную себестоимость*** рассчитывают в ***нормативных калькуляциях***, которые используют в планировании для составления сметы затрат на производство, цен продажи и трансфертных цен, смет затрат по центрам ответственности, а также в учете для контроля за себестоимостью, оценки незавершенного производства, исчисления фактической себестоимости продукции. Особенности технологического процесса и организации производства определяют количество и структуру нормативных калькуляций.

Для составления нормативной калькуляции необходима нормативная база – нормы расхода (нормативы)производственных ресурсов. **Норматив –** этобазовый показатель использования ресурса при определенных условиях, он может быть установлен на основе результатов деятельности организации в прошлом или при помощи технического анализа. В первом случае ориентируются на фактическое использование ресурсов в предыдущем периоде, при этом существует опасность перенесения в норматив прошлых ошибок и недочетов; во избежание этого используют средние результаты за несколько периодов. При техническом анализе подробно изучают каждую операцию, точно определяют затраты всех производственных ресурсов при их наиболее эффективном использовании.

***Идеальные, теоретические* *нормативы*** основаны на максимальном уровне использования сырья, рабочего времени и эффективности работы оборудования и характеризуют абсолютный минимум возможных затрат при существующем уровне производственной мощности. Идеальные нормативы практически не используются для разработки бюджетов или оценки себестоимости производственных запасов, так как редко достижимы на практике. Но в последнее время область их применения все время расширяется вследствие того, что современное управление имеет тенденцию к непрерывному улучшению качества и эффективности операционной деятельности;

***Базовые нормативы*** редко пересматривают, они не зависят от текущих перемен, изменений в уровне цен. Как правило, это количественные нормативы, обусловленные технологией, способом производства.

***Реальные, постоянно достижимые нормативы*** устанавливают исходя из нормальных условий функционирования предприятия.Это нормативы затрат, которые могут быть достигнуты при конкретном уровне деятельности; при их определении учитывают нормальный брак, технологические отходы, перерывы в работе. Данные нормативы подвержены реальным изменениям и отражают разумные средние условия производства.

Наиболее эффективный способ управления затратами – регулировать их на стадии возникновения. Поэтому устанавливают нормативы на ресурсы, потребляемые в процессе производства (живой труд, предметы труда и средства труда), а не на готовый продукт. В системе стандарт-кост нормативные производственные затраты на единицу произведенного продукта включают следующие элементы: нормативные прямые материальные затраты; нормативные прямые затраты труда; нормативные общепроизводственные расходы.

Для расчета **нормативных прямых материальных затрат** нормативную цену материалов умножают на нормативное количество прямых материалов.

***Нормативная цена прямых материалов Цн –*** тщательная оценка стоимости определенного вида прямого материала на следующий учетный период. Ответственность за установление нормативных цен по всем прямым материалам несет агент или менеджер по закупкам (снабжению). Определяя нормативные цены, он должен учесть все возможные причины увеличения цен, изменения на рынке материалов, новые источники поставок и др. Он также производит все фактические закупки и в конечном итоге несет ответственность за отклонение величины материальных затрат, вызванное изменениями в ценах.

***Нормативное количество прямых материалов******Кн*** – оценка ожидаемого количества материалов, которые будут использованы. Такая оценка – одна из наиболее трудных задач в установлении нормативов. На нее оказывают влияние специфика конструкции изделий, качество материалов, срок службы и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих. Определенный брак и потери неизбежны, и это необходимо учитывать при расчете нормативного количества материалов. Обычно указанные нормативы устанавливают менеджеры, отвечающие за производство, или бухгалтер, ведущий учет затрат, привлекая для разработки нормативов инженеров, агентов по снабжению материалов и технологов.

**Нормативные прямые затраты труда**исчисляют умножением нормативного рабочего времени на нормативную ставку оплаты прямого труда.

***Нормативное рабочее время***(по прямым трудозатратам) ***Чн*** – время, необходимое для каждого подразделения, станка или процесса, чтобы произвести одну единицу или одну партию изделий. Во многих случаях нормативное время на единицу составляет небольшую долю часа. Нормо-часы трудовых затрат надо пересматривать, если происходит замена машин и оборудования или изменяется квалификация рабочей силы. Ответственность за разработку этого норматива несут менеджер соответствующего подразделения и куратор из планово-экономического отдела.

***Нормативная ставка оплаты прямого труда******Сн*** *–* почасовые прямые затраты труда (в денежном выражении), ожидаемые в следующем учетном периоде для каждой функции или вида работ. На практике ставки оплаты прямого труда достаточно легко определяемы, так как они либо зафиксированы в трудовом договоре, либо устанавливаются самой организацией. Хотя для каждого разряда рабочих предусмотрен диапазон ставок, для каждой операции принимают средние нормативные ставки. Даже если рабочий, изготовивший продукт, в действительности получает меньше, при исчислении нормативных прямых затрат труда используют нормативную ставку оплаты.

**Нормативные общепроизводственные расходы**представляют собой сумму оценокпеременных и постоянных общепроизводственных расходов в следующем учетном периоде. Эти оценки основаны на нормативных коэффициентах, вычисленных таким же образом, как и нормативы, рассмотренные ранее. Различие заключается в том, что нормативный коэффициент общепроизводственных расходов состоит из двух частей – для переменных и для постоянных затрат, при расчете которых используют разные базы.

***Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов***находят делением общих планируемых переменных общепроизводственных затрат на планируемое количественное выражение определенной базы, например ожидаемое количество нормативных машино-часов или нормо-часов трудозатрат. (Может быть использована другая база, если машино-часы или нормо-часы не являются подходящей мерой для переменных общепроизводственных расходов.) Формула на базе нормо-часов:

**Нормативный**

общие планируемые переменные ОПР .

ожидаемое количество нормо-часов прямого труда

**коэффициент** =

**переменных ОПР**

***Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов***находят делением общей суммы планируемых постоянных общепроизводственных расходов на нормальную производственную мощность, выраженную в нормо-часах прямого труда (или в других единицах, выбранных для конкретного вида деятельности):

**Нормативный**

общие планируемые постоянные ОПР .

нормальная мощность в нормо-часах прямого труда

**коэффициент** =

**постоянных ОПР**

***Нормальная производственная мощность*** – это ожидаемый объем производства, рассчитанный на основе средних показателей за несколько периодов при нормальном ходе производственного процесса, с учетом плановых простоев оборудования в ремонте и др.

Использование нормальной производственной мощности в качестве базового критерия распределения дает уверенность в том, что все постоянные общепроизводственные расходы будут отнесены на производимый продукт по норме, когда нормальная мощность достигнута.

Если фактический выпуск превышает запланированный и нормативные трудозатраты выше, чем нормальные, возникает благоприятная ситуация. Фактические постоянные ОПР в расчете на единицу продукции будут меньше нормативных, и следовательно, уменьшится себестоимость производства единицы изделия. Но если фактический выпуск не соответствует ожиданиям (запланированному уровню), т.е. падает ниже нормальной мощности, то та же сумма постоянных ОПР будет приходиться на меньшее количество произведенной продукции и себестоимость единицы продукции увеличится.

**8.2. Учет отклонений от норм**

Фактические и нормативные затраты учитывают по центрам ответственности. Ответственность за соответствие фактических затрат нормативным несет руководитель конкретного центра ответственности (в пределах ***контролируемых*** затрат). Таким образом, сопоставление фактических и нормативных затрат и нахождение отклонений – это инструмент контроля и управления затратами.

**Отклонение –** это разница между фактическим и нормативным (или плановым, бюджетным) значениями показателя. Отклонения по прямым переменным затратам определяют при помощи документирования или инвентаризации; отклонения по косвенным расходам определяют расчетным методом.

Отклонения бывают ***положительные*** и ***отрицательные*** (благоприятные и неблагоприятные). ***Благоприятные*** отклонения увеличивают финансовый результат, ***неблагоприятные*** – уменьшают.

Разновидности отклонений в системе «стандарт-кост» приведены в табл. 4.

Таблица 4

**Разновидности отклонений в системе «стандарт-кост»**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Общее отклонение прибыли | Отклонение продаж | Отклонение по цене продаж | | |
| Отклонение по объему продаж | Отклонение по ассортименту продаж | |
| Отклонение по количеству проданной продукции | |
| Отклонение производственных затрат | Общее отклонение по прямым материальным затратам | Отклонение прямых материальных затрат по цене | |
| Отклонение прямых материальных затрат по использованию | Отклонение прямых материальных затрат по номенклатуре |
| Отклонение прямых мате-риальных затрат по отдаче |
| Общее отклонение по прямым затратам труда | Отклонение по ставке оплаты труда | |
| Отклонение по производительности труда | |
| Общее отклонение переменных ОПР | Отклонение переменных ОПР по затратам | |
| Отклонение переменных ОПР по эффективности | |
| Общее отклонение постоянных ОПР | | |
| Отклонение непроизвод-ственных затрат | Отклонение коммерческих расходов | | |
| Отклонение управленческих расходов | | |

Таким образом, отклонение производственных затрат может произойти за счет:

* отклонения прямых материальных затрат;
* отклонения прямых трудовых затрат;
* отклонения общепроизводственных расходов

Каждое из отклонений может быть вызвано лишь двумя причинами: изменением запланированной цены ресурса и изменением запланированного объема расхода ресурса. Так, общее отклонение прямых материальных затрат складывается из отклонения по цене и отклонения по количеству (рис. 7, 8).

**Ц**

**Кн Кф  К**

**Цф**

**Цн**

отклонение по цене

отклонение по количеству

Рис. 7. Отклонение по цене и по количеству прямых материалов

Рис. 8. Формирование общего отклонения прямых материальных затрат

Материалы купленные (фактическое кол-во х фактическая цена)

**КфЦф**

Запасы материалов

(фактическое кол-во х нормативная цена)

**КфЦн**

Запасы незавершенного производства (нормативное кол-во х нормативная цена)

**КнЦн**

Отклонение по цене

прямых материалов

**Кф(Цф–Цн)**

Отклонение по использованию прямых материалов

**(Кф–Кн)Цн**

**Общее отклонение прямых материальных затрат**

**КфЦф – КнЦн**

**разница**

**разница**

**сумма**

Аналогично формируется общее отклонение прямых затрат труда (рис. 9).

Рис. 9. Формирование общего отклонения прямых затрат труда

Зарплата выплаченная (фактические часы х фактическая ставка)

**ЧфСф**

Бюджет труда в расчете на факт. отработанное время

(фактические часы х нормативная ставка)

**ЧфСн**

Нормативный бюджет труда

(нормативные часы х нормативная ставка)

**ЧнСн**

Отклонение по ставке

оплаты труда

**Чф(Сф–Сн)**

Отклонение по производительности прямого труда

**(Чф–Чн)Сн**

**Общее отклонение прямых затрат труда**

**ЧфСф – ЧнСн**

**разница**

**разница**

Рис. 10. Формирование общего отклонения общепроизводственных расходов

Фактические ОПР

Гибкий бюджет ОПР в расчете на достигнутый уровень производства

Общие ОПР, отнесенные на готовую продукцию

Контролируемое отклонение ОПР

Отклонение ОПР по объему

**Общее отклонение ОПР**

**разница**

**разница**

Формирование общего отклонения общепроизводственных расходов (рис. 10) отличается от формирования отклонений прямых материальных затрат и затрат труда тем, что оно складывается из контролируемого отклонения ОПР и отклонения ОПР по объему.

* ***Контролируемое отклонение ОПР*** – разница между фактически понесенными ОПР и бюджетными ОПР в расчете на достигнутый уровень производства. Сравнивают фактические и бюджетные (запланированные) ОПР для одного уровня производства, что позволяет оценить результаты деятельности подразделений и конкретных менеджеров, не зависящие от изменения уровня производства.
* ***Отклонение ОПР по объему*** – разница между бюджетными ОПР в расчете на достигнутый уровень производства и ОПР, отнесенными на производимую продукцию по нормативным коэффициентам для переменных и постоянных ОПР.

Для учета отклонений, возникающих за счет отличия планового объема производства от фактического, необходимо использовать гибкий бюджет.

**Гибкий бюджет** обеспечивает прогнозные данные для разных уровней выпуска в диапазоне релевантности (в пределах обычных уровней деятельности). С помощью гибкого бюджета четко обозначают связь между статичным бюджетом (на единственный планируемый выпуск) и фактическими результатами. Поэтому, прежде чем анализировать отклонения от бюджетных данных, необходимо скорректировать сами бюджетные данные на соответствующий фактический выпуск.

**Формула гибкого бюджета –** уравнение, которое корректно определяет общие бюджетные затраты для любого уровня производственной деятельности:

**=**

**+**

х

**Гибкий бюджет**

Переменные затраты

на единицу продукции

Количество произведенных единиц продукции

Бюджетные постоянные затраты

**8.3. Анализ отклонений**

Если обнаруживается отклонение, необходимо выяснить его причину. Процесс определения величины отклонений и выявления их причин именуется ***анализом отклонений.***Этот анализ представляет собой один из самых эффективных инструментов контроля затрат и всей системы управления.

Оценка и анализ отклонений состоят из нескольких этапов.

1. **Выявление отклонений** – сравнение фактических данных с нормативными с целью определения эффективности произведенных затрат. Выявляются статьи затрат, по которым имеет место отклонение.

2. В**ыбор отклонений для дальнейшего анализа.** Выявленные отклонения распределяются на благоприятные и неблагоприятные. Поскольку анализ **всех** неблагоприятных отклонений чрезвычайно трудоемок, основаниями для анализа отклонений являются:

* значительные относительные отклонения (например, превышающие 10% от нормативных величин);
* повторяемость, а также общий тренд развития отклонения (т.е. тенденция к увеличению или уменьшению);
* возможность влиять на то или иное отклонение (***контролируемость*** со стороны конкретного ответственного менеджера).

3. **Выявление причин отклонения** с целью принятия соответствующих решений для устранения факторов, отрицательно воздействующих на деятельность предприятия; изменение (корректировка) нормативов в случае изменения нормативного потребления ресурса или нормативной цены.

**8.4. Запись отклонений в учетных регистрах**

В системе стандарт-кост используют систему специальных счетов, отдельно для учета затрат по нормам и выявления отклонений от норм**.** В отечественной практике нормативного учета к стандартным счетам, используемым при учете затрат, открывают субсчета, а также используют резервные счета Плана счетов.

**8.4.1. Учет отклонений прямых материальных затрат**

Для отражения приобретенных материальных ресурсов (сырья и материалов) можно использовать следующие счета:

• **счет 10 «Материалы»,** записи на котором производят по нормативной стоимости;

• **счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»,** записи на котором производят по фактической стоимости;

• **счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»,** на котором отражается разница между стоимостью поступивших материалов по нормативным и фактическим ценам их приобретения.

Поступление материалов одновременно учитывают по фактической цене по дебету счета 15 и по нормативной цене по дебету счета 10 и по кредиту счета 15. Промежуточный остаток на счете 15 представляет собой разницу между фактической стоимостью материалов и их нормативной стоимостью и подлежит списанию на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».Таким образом, окончательное сальдо по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» будет равно нулю.

Отклонение в стоимости материальных ресурсов, образовавшееся на счете 16,должно быть ***распределено*** пропорционально между материалами, использованными в производстве (сумма, отраженная по кредиту счета 10 «Материалы»), и материалами в остатке на конец периода (дебетовое сальдо счета 10 «Материалы»).

На счете 16 всегда будет какое-либо начальное сальдо, относящееся к остатку материалов на начало периода. Это начальное отклонение должно быть прибавлено к новому отклонению, и только потом их общая сумма будет распределена.

Если отклонение отрицательное, т.е. фактическая стоимость материалов превышает их нормативную стоимость, на счете 16 образуется дебетовое сальдо, которое списывают с кредита счета 16 в дебет счета 20(помимо счета 20 могут использоваться и другие счета затрат (23, 25, 26, 44) – в зависимости от того, на какие конкретно цели были переданы материалы). Если отклонение положительное, т.е. фактическая стоимость материалов меньше их нормативной стоимости и на счете 16 образуется **кредитовое** сальдо, его сторнируют (производят ту же запись, что и в предыдущем варианте, но все суммы вводят со знаком «минус»).

**8.4.2. Учет отклонений прямых затрат труда**

Учет затрат прямого труда с использованием нормативов не предусматривает использования специальных счетов для отражения оплаты труда по нормативам, фактической оплаты труда и возникающих отклонений.

Если организация учитывает затраты прямого труда по его фактической величине, то начисление заработной платы основным производственным рабочим оформляют проводками по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 20 «Основное производство».

Для формирования и списания прямых расходов на оплату труда ***по нормативной ставке*** к счету 70 должны быть открыты два субсчета:

• **субсчет 1 «Фактические расходы на оплату труда» –** по дебету отражают фактические расходы на оплату труда (в корреспонденции со счетами учета денежных средств);

**•** **субсчет 2 «Нормативные расходы на оплату труда» –** по кредиту **с**писывают расходы на оплату труда по нормативу (в корреспонденции со счетами учета затрат).

Промежуточное сальдо субсчетов 70-1 и 70-2 образует отклонение. В конце каждого отчетного периода отклонение списывают по одному из следующих двух вариантов:

1) всю сумму отклонения **относят на себестоимость** проданной продукции или

2)сумму отклонения **распределяют** между остатками незавершенного производства, готовой продукции и себестоимостью проданной готовой продукции.

К счету 70 также может быть открыт субсчет 3 «Отклонение фактических затрат прямого труда от нормативных величин». В этом случае величина отклонения будет учитываться на этом субсчете, а сальдо счета в целом будет равно нулю.

**8.4.3. Учет отклонений косвенных нормативных затрат**

Порядок отражения косвенных расходов зависит от системы распределения этих расходов. Если распределение производят на основе единой ставки, рассчитанной, например, на 1 машино-час или на 1 человеко-час прямого труда, то в разрезе каждого производственного центра затрат (т.е. цеха) создается единый счет «Косвенные расходы».Этому счету может быть присвоен номер любого из резервных счетов раздела III Плана счетов бухгалтерского учета, например 24.К нему, в свою очередь, должны быть открыты два субсчета:

**• субсчет 1 «Фактические косвенные расходы»** (по дебету – фактические косвенные расходы в корреспонденции с различными счетами учета косвенных расходов (счет 23 «Вспомогательные производства», счет 25 «Общепроизводственные расходы», счет 26 «Общехозяйственные расходы»);

**•** **субсчет 2 «Косвенные расходы по нормативу»** (по кредиту **–** ставка нормативных косвенных расходов, умноженная на величину базы, в корреспонденции с Дт счета 20 «Основное производство»).

Сальдо оборотов по дебету 24-1 и кредиту 24-2 образует **отклонение**. В конце каждого отчетного периода отклонение учитывают так же, как и отклонение прямых затрат труда:

1) всю сумму отклонения относят на себестоимость проданной продукции или

2) сумму отклонения распределяют между остатками незавершенного производства, готовой продукции и себестоимостью проданной готовой продукции.

**8.4.4. Учет отклонения себестоимости готовой продукции**

При расчете как полной, так и неполной себестоимости организация может учитывать готовую продукцию по нормативной себестоимости с использованием **счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».** Этот счет предназначен для обобщения информации о продукции, выпущенной за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной себестоимости.

По **дебету счета 40** отражают **фактическую производственную себестоимость** выпущенной из производства продукции, по **кредиту – нормативную себестоимость** произведенной продукции.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по **счету** 40 на последнее число месяца определяют **отклонение** фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной себестоимости.

*Отрицательное отклонение*, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» дополнительной записью.

*Положительное отклонение*, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируют по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж».

**9. Планирование и бюджетирование**

Ведение учета затрат по нормативам позволяет, помимо решения вопросов, связанных с контролем и управлением, планировать деятельность организации. Поэтому краткосрочное планирование – бюджетирование – является составной частью системы управленческого учета.

Планировать необходимо для того, чтобы:

* понимать, где, когда и для кого предприятие собираетесь производить и продавать продукцию;
* знать, какие ресурсы и когда понадобятся предприятию для достижения поставленных целей;
* добиться эффективного использования привлеченных ресурсов;
* предвидеть неблагоприятные ситуации, анализировать возможные риски и предусматривать конкретные мероприятия по их снижению.

**9.1. Место бюджетирования в системе планов**

**Финансовое планирование** – планирование всех доходов и направлений расходования денежных средств предприятия для обеспечения его развития.

**Бюджетирование** – оперативная система управления компанией *по центрам ответственности через бюджеты,* позволяющая достигать поставленных целей путем наиболее эффективного использования ресурсов.

Место бюджетирования в системе планов компании показано на рис. 11.



Рис. 11. Место бюджетирования в системе планов

**Бюджет –** этоколичественное выражение централизованно устанавливаемых показателей плана предприятия на определенный период:

* по использованию капитальных, товарно-материальных, финансовых ресурсов;
* по привлечению источников финансирования текущей и инвестиционной деятельности;
* по доходам и расходам;
* по движению денежных средств;
* по инвестициям (капитальным и финансовым вложениям).

**9.2. Задачи бюджетирования**

Внедрение бюджетирования позволяет решать следующие **задачи**:

* разработка концепции ведения бизнеса;
* планирование финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
* оптимизация затрат и прибыли;
* согласование деятельности различных подразделений;
* коммуникация – доведение планов до сведения руководителей разных уровней;
* мотивация руководителей на местах на достижение целей организации;
* контроль и оценка эффективности работы руководителей на местах путем сравнения фактических затрат с нормативом;
* выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация финансовых потоков.

Кроме того, внедрение системы бюджетированиядает возможность:

* составлять реальные прогнозы финансово-хозяйственной деятельности;
* повышать управляемость компании за счет оперативного отслежи-вания отклонений факта от плана и своевременного принятия решений;
* координировать работу структурных подразделений и служб на достижение поставленной цели;
* вовремя обнаруживать наиболее узкие места в управлении предприятием, используя инструменты многовариантного анализа;
* быстро подсчитать экономические последствия при возможных отклонениях от намеченного плана при помощи финансовых моделей и принять эффективное управленческое решение;
* контролировать достижение плановых целей посредством своевре-менного сопоставления фактических и запланированных результатов;
* анализировать причины, вызвавшие отклонения;
* корректировать планы.

**9.3. Объекты бюджетирования и виды бюджетов**

***Объектами бюджетирования*** могут быть любые центры финансовой ответственности (ЦФО), возглавляемые руководителем – менеджером (табл. 5), а именно:

Таблица 5

**Классификация бюджетов**

|  |  |
| --- | --- |
| Признак классификации | Виды бюджетов |
| В зависимости от изменения уровня деловой активности | фиксированные (статичные)  гибкие |
| По методу разработки | преемственные / «c нулевым уровнем» |
| По временному интервалу | долгосрочные / краткосрочные / скользящие |
| По месту в бюджетной иерархии | основной (сводный, общий, генеральный, мастер-бюджет)  операционные (функциональные) |
| По функциональному признаку | материальных затрат, расходов на оплату труда, потребления энергии, амортизационных отчислений, общепроизводственных расходов, налоговый, погашения кредитов и т.д. |
| По роли в управлении | постатейные/с временным периодом |
| Вспомогательные бюджеты | инвестиционный, кредитный, налогов |
| Специальные бюджеты | начисления и выплаты дивидендов, формирования и использования фонда директора департамента или фонда потребления предприятия в целом |

* структурные звенья – дочерние или аффилированные общества, которые входят в организационную структуру компании;
* центры финансового учета – отделы, департаменты, подразделения, а также создаваемые на определенный период вне существующей организационной структуры, например, рабочие группы;
* проекты (инвестиционные проекты), как непосредственно связанные с основной деятельностью, так и не связанные с ней, направленные на расширение существующих производственных мощностей или на создание нового производства. Бюджеты проектов составляются в рамках ЦФО. Проекты (инвестиционные проекты) могут финансироваться за счет ресурсов ЦФО, ресурсов компании, за счет привлечения внешних заимствований;
* бизнес-направления – обособленные существующие или перспективные виды бизнеса.

**9.4. Состав и структура основного бюджета**

**Основной (общий) бюджет, мастер-бюджет** состоит из двух главных бюджетов: операционного и финансового.

**Операционный (оперативный) бюджет** показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции организации. В процессе его подготовки прогнозируемые объемы продаж и производства трансформируются в количественные оценки доходов и расходов для каждого из действующих подразделений.

Операционный бюджет состоит из нескольких бюджетов. В зависимости от того, что является определяющим фактором в деятельности компании – реализация или производство, процесс составления операционного бюджета может начинаться с составления бюджета продаж (реализации) или производственного бюджета. В рыночной экономике принято считать, что компании должны в процессе планирования исходить из возможного объема реализации.

**Бюджет продаж.** Процесс тактического планирования начинается с прогноза объема продаж. План продаж утверждается руководством на основе различных макро- и микроэкономических факторов, в том числе уровня общеэкономических показателей, объема продаж предшествующих периодов, мнения руководства отделов продаж и маркетинга, рекламных кампаний, ценовой политики, качества продукции, конкуренции и т.д.

**Бюджет производства (производственную программу)** составляют на основе планового объема продаж и необходимого уровня запасов готовой продукции в натуральных показателях.

Необходимый объем выпуска продукции определяют как объем продаж за данный период плюс предполагаемый запас готовой продукции на конец периода за вычетом запаса готовой продукции на начало периода. На основе объема выпуска составляют производственный график.

**Бюджет запасов** составляют на основе предполагаемого изменения в уровне запасов сырья и готовой продукции, а также объема незавершенного производства.

Бюджет запасов содержит информацию, необходимую для подготовки бюджета доходов и расходов (в части подготовки данных о производственной себестоимости реализованной продукции) и прогнозного баланса.

**Бюджет закупок/использования материалов.** Плановые потребности закупки и использования материалов (прямых материальных затрат)могут быть подготовлены как в отдельных документах, как и в общем бюджете. Сроки закупок, виды и количество сырья, материалов и полуфабрикатов определяются производственной программой и предполагаемым изменением в уровне производственных запасов. Бюджет закупок получают, умножая количество единиц материалов на оценочные (нормативные) закупочные цены. Бюджет прямых затрат на материалы, как правило, сопровождается графиком платежей за материалы.

**Бюджет прямых затрат на оплату труда** (на заработную плату основного производственного персонала) подготавливают исходя из бюджета производства, данных о производительности труда и ставок оплаты труда основного производственного персонала.

В бюджете заработной платы основного производственного персонала выделяют две составляющих: фиксированную и сдельную части оплаты труда.

**Бюджет общепроизводственных расходов** представляет собой детализированный план предполагаемых производственных затрат, отличных от прямых затрат материалов и прямых затрат труда, которые должны быть понесены для выполнения производственного плана в будущем периоде.

Этот бюджет имеет две цели:

– интегрировать все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию;

– аккумулируя эту информацию, предоставить данные для вычисления нормативов этих расходов на предстоящий учетный период.

Общепроизводственные расходы включают в себя постоянную и переменную части. Постоянная часть планируется исходя из потребностей производства, переменная часть – как норматив, например, от трудозатрат основных производственных рабочих.

В **бюджете коммерческих расходов** детализируют все предполагаемые расходы, связанные со сбытом и транспортировкой продукции и услуг в будущем периоде. За разработку и исполнение этого бюджета несет ответственность отдел продаж.

Коммерческие расходы могут группироваться по многим критериям, основными из которых являются: типы продукции, типы покупателей, география сбыта.

**Бюджет общих и административных расходов** представляет собой детализированный план текущих операционных расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством и сбытом, но необходимых для поддержания деятельности в целом в будущем периоде. Большинство элементов данного бюджета составляют постоянные затраты.

На основе подготовленных периодических бюджетов разрабатывают **прогноз себестоимости реализованной продукции** согласно данным бюджетов использования материалов, затрат труда и общепроизвод-ственных расходов.

**Бюджет доходов и расходов** (прогноз доходов и расходов, прогнозный отчет о прибылях и убытках) – первый из документов **основного бюджета**, показывающий, какой доход заработала компания за отчетный период и какие затраты были понесены. Его составляют на основе всех вышеперечисленных бюджетов, входящих в операционный бюджет – используя данные об ожидаемых доходах из бюджета продаж и себестоимости реализованной продукции и добавив информацию из бюджетов коммерческих, общих и административных расходов. Бюджет доходов и расходов дает прогноз прибыли от основной (операционной) деятельности.

**Финансовый бюджет**– это план, в котором отражают предполагаемые источники денежных средств и направления их использования. Финансовый бюджет включает: инвестиционный бюджет; бюджет движения денежных средств; прогнозный баланс.

**Инвестиционный (капитальный) бюджет –** это график планируемых капитальных затрат (приобретения основных средств, капитального строительства), расходов на НИР, НИОКР.

**Бюджет движения денежных средств (**бюджет денежных средств**) –** один из самых важных в процессе планирования деятельности организации. В нем суммированы все потоки денежных средств как результат планируемых операций на всех фазах формирования общего бюджета, включая ***поступления*** от продаж и из других источников (продажа акций, займы, получение процентов и дивидендов) и ***платежи,*** связанные с текущей деятельностью, приобретением оборудования, возвратом займов и других обязательств, выплатой налогов, дивидендов и др. В целом этот бюджет показывает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств на конец периода.

**Прогнозный баланс** является результатом всего процесса составления общего бюджета. Для его подготовки необходимо знать прогнозное сальдо денежных средств, чистую прибыль и сумму капитальных вложений, а также иметь информацию из ряда оперативных бюджетов (запасов – сырья и готовой продукции). На основе анализа прогнозного баланса руководство принимает решение о принятии бюджета или пересмотре бюджетов или отдельных статей.

Алгоритм формирования общего бюджета приведен на рис. 12.

77

**Бюджет продаж**

**Расходы –**

истраченные ресурсы,

которые уже невозможно использовать в будущем

Производственный бюджет

Бюджет закупки/

использования материалов

Бюджет трудовых затрат

Бюджет общепроизводственных расходов

Инвестиционный бюджет

**Бюджет движения денежных средств**

**Прогнозный**

**баланс**

**Бюджет доходов и расходов**

Прогноз себестоимости реализованной продукции

Бюджет общих и административных расходов

**Операционный бюджет**

**Финансовый бюджет**

Бюджет коммерческих расходов

Рис. 12. Алгоритм формирования общего бюджета

**9.5. Регламентация процесса бюджетирования**

**Бюджетный регламент –** это установленный в организации порядок составления (разработки), представления (передачи), согласования (визирования), консолидации (обработки), оперативного контроля и оценки исполнения бюджетов различных видов и уровней.Его составными элементами являются:

* принятые в организации **бюджетный период** и **минимальный бюджетный период** (разбивка отдельных бюджетных периодов на подпериоды);
* **продолжительность бюджетного цикла –** период, по истечении которого составляются отчеты об исполнении ранее разработанных и утвержденных бюджетов и корректируются бюджеты на оставшуюся часть бюджетного периода;
* **стадии бюджетного цикла (**периодизация бюджетного контроллинга) – стадии разработки и корректировки бюджетов, а также система внутреннего оперативного (текущего) контроля и оценки исполнения бюджета, которая включает:

– анализ и оценку эффективности управления ресурсами, затратами, обязательствами компании в течение бюджетного периода;

– периодический мониторинг текущей деятельности, т.е. сравнение плановых (целевых) показателей с бюджетными;

– сроки (график) и порядок составления отчетов об исполнении бюджетов структурными подразделениями, проведения план-факт анализа, корректировки бюджетов, их последующего согласования, представления, консолидации и утверждения;

* **набор функций и задач**, которые предстоит выполнять в процессе бюджетирования (по составлению, согласованию, консолидации и т.д.);
* **сроки (график) и порядок** выполнения отдельных функций и задач при разработке, согласовании, представлении, консолидации и утверждении бюджетов различных уровней;
* **состав и соподчиненность ответственных исполнителей** за конкретные функции и задачи по стадиям бюджетного цикла;
* **механизм санкций** (поощрения и принуждения), применяемых в компании для обеспечения соблюдения бюджетного регламента.

Регламенты бюджетного процесса, наряду с финансовой моделью (иерархией ЦФО) и бюджетной моделью (состав и иерархия основных, операционных, вспомогательных и специальных бюджетов) закрепляются в Положении о бюджетировании организации.

**9.6. Система бюджетного контроля**

Система бюджетного контроля (рис. 13) представляет собой замкнутый контур. Бюджетные показатели сравнивают с фактическими и определяют отклонения. Отклонения классифицируют на незначительные, по которым и не предпринимают никаких действий, и значительные, которые анализируют на предмет причин возникновения и контролируемости. Контролируемые отклонения требуют корректировки деятельности по исполнению бюджета, неконтролируемые – изменения норм или бюджетных показателей.

2. Исполнение бюджета

3. Фактические результаты

1. Бюджет

4. Отчет об исполнении бюджета

Отклонения

Незначительные

Значительные

6. Никаких действий

Вследствие планирования

Вследствие деятельности

5. Корректировка деятельности

5.1. Изменение норм

5.2. Изменение показателей

Рис. 13. Система бюджетного контроля

**9.7. Аналитический блок системы бюджетирования**

Анализ исполнения бюджета и возникших отклонений является наиболее очевидной составляющей аналитического блока процесса бюджетирования. В то же время составление в процессе бюджетирования прогнозных финансовых документов дает возможность оценить последствия оперативных и инвестиционных решений для финансового состояния предприятия, рассмотреть различные сценарии и т.д. Поэтому аналитический блок системы бюджетирования включает набор инструментов.

***Анализ отклонений (план-факт анализ)***

Точность реализации целевых установок плана зависит от эффективности контроля за его выполнением. Анализ отклонений способствует своевременному принятию необходимых управленческих решений. Сравнение фактических и плановых показателей позволит:

* определить причины несоответствия фактических результатов запланированным;
* проанализировать факторы, влияющие на эффективность хозяйственной деятельности;
* предвидеть развитие ситуации;
* принимать оперативные решения по устранению негативных тенденций и укреплению позиций компании.

***Маржинальный анализ***

Позволяет определять объем продаж, цены и их сочетание, которое обеспечивало бы безубыточную деятельность предприятия; дает возможность определить объем продаж, обеспечивающий получение целевой прибыли и вариантные расчеты выхода на целевую прибыль, а также оценить влияние изменения цены реализации и затрат на прибыль.

***Сценарный анализ***

Под сценарием понимается описание предполагаемой будущей ситуации, в которой окажется предприятие, и путей развития, ведущих к этой ситуации. Разрабатываются альтернативы, исходя из оптимистических и пессимистических предположений о развитии ситуации. Затем на основе сценариев развития формируются соответствующие планы.

Сценарный анализ позволяет определить наиболее вероятный путь развития предприятия в планируемой перспективе. Разработав несколько сценариев, предприятие снижает риск неопределенности будущего и получает возможность спланировать свои действия для любой ситуации.

***Анализ экономической эффективности***

Анализ финансового положения предприятия – неотъемлемый процесс планирования. Такой анализ должен позволить прогнозирование возможных финансовых результатов исходя из реальных условий хозяйственной деятельности в планируемом периоде.

В процессе***финансового анализа***исследуют*:*

* наличие, состав и структуру средств предприятия, причины и последствия их изменения;
* наличие, состав и структуру источников средств предприятия, причины и последствия их изменения;
* состояние, структуру и динамику изменения долгосрочных активов;
* дебиторскую и кредиторскую задолженность;
* эффективность использования средств.

**Глава V. ПОСТАНОВКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**10. Организация управленческого учета**

Ведение управленческого учета не является обязательным и не регламентируется. Решение о ведении управленческого учета принимает руководитель организации, ответственность за его организацию несет руководитель финансового блока (вице-президент по финансам, финансовый директор). Поэтому организация управленческого учета на отдельном предприятии в значительной степени определяется квалификацией и видением конкретных должностных лиц.

**Организация управленческого учета** – это система условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производст-венных ресурсов и управления производственной деятельностью.

На организацию управленческого учета на российских предприятиях существенно повлияли особенности отечественного бизнеса, и в настоящее время в большинстве компаний он служит главным образом для достижения первой из названных целей – ***получения достоверных, прозрачных и объективных данных о деятельности компании в соответствии с потребностями руководства и собственников компании***.

Специфичным для российской практики является разделение процессов управленческого учета и бюджетирования, причем нередко компании используют лишь один из них. Однако эти процессы – по сути, части одного целого, эффективное управление предприятием возможно только при наличии обоих, поэтому их внедрение следует проводить одновременно.

Постановка управленческого учета и бюджетирования на предприятии начинается с анализа его организационно-функциональной структуры, материальных, денежных и информационных потоков, основных бизнес-процессов, выявление точек концентрации финансовых результатов и построения финансовой модели. По центрам ответственности осуществляют классификацию затратных статей на переменные и постоянные, прямые и косвенные; разрабатывают номенклатуру статей доходов и затрат, формы учета и отчетности для планирования и контроля. При этом необходимо соблюдать разумный баланс между чрезмерной детализацией и излишней обобщенностью.

Одновременная постановка учетного и бюджетного процессов обеспечивает полноценную работу системы управленческого учета: на основе анализа отчетности, полученной из регистров управленческого учета по различным аналитическим срезам (поставщикам, кодам затрат, видам продукции, срокам и т. п.), принимаются управленческие решения.

**10.1.** **Регламентация управленческого учета**

В отличие от бухгалтерского и налогового учета, управленческий учет не подлежит внешней регламентации. Поэтому для его постановки необходимо разработать внутренние регламентирующие документы, которые будут определять основные правила учета. При этом можно опираться на положения нормативных документов, разработанных применительно к финансовому учету (ПБУ, МСФО), корректируя их в соответствии со специфическими условиями деятельности предприятия, и выделять те позиции, по которым управленческий учет отличается от бухгалтерского. Нормировать имеет смысл только те учетные процедуры, которые отличаются от действующих бухгалтерских стандартов.

Основные регламентирующие документы управленческого учета в организации:

* учетная политика для целей управленческого учета – ***корпоративные стандарты управленческого учета***;
* ***план счетов*** управленческого учета;
* ***система кодов***, используемых для кодирования статей бюджета, статей затрат, центров ответственности, направлений деятельности и т. д.;
* ***порядок документооборота*** при ведении управленческого учета.

**10.1.1. Корпоративные стандарты управленческого учета**

Корпоративные стандарты управленческого учета фиксируют в отдельном документе – ***учетной политике для целей управленческого учета***, гдеприводят основные принципы отражения хозяйственных операций в организации, совокупность способов ведения учета и составления отчетности.

К способам ведения управленческого учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

В учетной политике закрепляют:

* выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета (основных средств, материально-производственных запасов, затрат на производство и выпуск продукции);
* рабочий план счетов управленческого учета;
* перечень центров затрат и центров ответственности;
* формы первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
* формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
* методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;
* трансфертные цены;
* правила документооборота и технологию обработки учетной информации;
* порядок контроля за хозяйственными операциями;
* другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

Учетная политика организации формируется работником, на которого возложена ответственность за организацию и ведение управленческого учета, утверждается руководителем организации и применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации.

**10.1.2. Разработка плана счетов управленческого учета**

Действующий в настоящее время План счетов бухгалтерского учета позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета. Порядок отражения информации о хозяйственных операциях не меняется. При этом допускается использование однокру-говой и двухкруговой систем учета производственных затрат.

***Однокруговую систему учета затрат*** целесообразно применять в малых и средних организациях, она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете и вследствие этого возможности контроля затрат ограничены.Однокруговая система учета затрат может применяться:

– без использования специальных счетов управленческого учета; при этом информацию финансового учета группируют в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и другими данными;

– с использованием системы счетов управленческого учета; для обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета рекомендуется использовать для учета расходов по элементам затрат счета 30-39.

***Двухкруговую систему учета затрат***целесообразно использовать в крупных организациях. При данной системе финансовый и управленческий учет имеют самостоятельные планы счетов. Возможен также вариант выделения для управленческого учета обособленных счетов.

Для согласования данных финансового и управленческого учета используют переходные и зеркальные счета. Переходные счета обеспечивают перенос информации из финансового учета в управленческий и из управленческого – в финансовый. Зеркальные счета обеспечивают численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений.

**10.1.3. Система кодов**

При разработке плана счетов нужно помнить, что для управленческого учета необходима бо'льшая детализация данных. Поэтому следует предусмотреть возможность отражения информации отдельно по каждому центру ответственности, направлению деятельности предприятия или производимому предприятием продукту. Кроме того, управленческий план счетов должен позволять легко делать *выборки данных по определенному признаку*, например по центрам ответственности, видам продукции, сотрудникам, временны'м периодам и т. д. Для этого необходимо каждой статье доходов и расходов, каждому центру ответственности и каждому виду деятельности присвоить соответствующие ***коды***.

Для систем управленческого учета и бюджетирования разрабатывают одинаковую номенклатуру статей затрат и доходов, при этом каждой из статей присваивают определенный **код**, позволяющий легко находить и группировать данные. В интересах пользователей присвоить каждой хозяйственной операции и каждому полю в базе данных как можно больше кодов – чем больше признаков имеют поля информационной базы, тем больше отчетов она позволяет сформировать. Можно предусмотреть специальные кодировки для статей затрат и доходов в денежной форме – это существенно облегчит формирование бюджета денежных средств и отчета о его исполнении.

**10.1.4. Разработка документооборота**

При разработке документооборота основное внимание нужно уделить первичным документам, предназначенным для внутреннего пользования. В ***плане документации*** указывают перечень документов для учета хозяйственных операций и их формы (типовые или разработанные самостоятельно). В ***графике документооборота*** (документооборот – путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив) определяют круг лиц, ответственных за оформление документов, и указывают порядок, место, сроки прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

Также необходимо определить ***состав*** ***управленческой отчетности***: перечень отчетных форм с краткой характеристикой, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименование служб и подразделений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых работ.

**10.2. Служба управленческого учета**

В зависимости от размера компании и объема учетной работы служба управленческого учета может создаваться как отдельное структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем, или могут быть введены должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков) в составе других подразделений финансового блока. Служба управленческого учета (департамент, управление) может состоять из нескольких групп (отделов, бюро, секторов) с отдельными функциями.

Группа ***планирования*** составляет главный бюджет, бюджеты структурных подразделений, операционный бюджет, финансовый бюджет, специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ (социального развития, научно-исследовательских работ и т.п.).

***Материальная*** группа:

* осуществляет выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за поступлением, хранением и использованием этих ресурсов;
* разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы запасов сырья и материалов на складах;
* принимает участие в выборе типовых и разработке новых форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуска всех видов сырья и материалов;
* разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов;
* осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и материалов.

Группа ***учета затрат труда и его оплаты*** осуществляет нормирование труда, определяет расценки оплаты труда, ведет учет затрат труда по установленным объектам учета, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных регистров и отчетов по труду и заработной плате.

***Производственно-калькуляционная*** группа определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции, осуществляет калькулирование себестоимости продукции по центрам затрат и по организации в целом и контроль за эффективным использованием производственных ресурсов.

***Группа учета продажи продукции*** определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи и т.п., разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.

***Аналитическая группа*** осуществляет анализ эффективности деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов, принимает участие в разработке бюджетов (совместно с группой планирования).

**10.3. Ведение управленческого учета**

Управленческий учет наиболее удобно вести с помощью того же программного обеспечения, что и бухгалтерский – такую возможность дают большинство бухгалтерских систем, используемых российскими предприятиями. Необходимым условием для этого является наличие квалифицированных специалистов, разбирающихся как в управленческом, так и в бухгалтерском учете.

При этом возможны два принципиальных варианта организации управленческого учета. ***Первый вариант*** предусматривает, что все учетные документы поступают к бухгалтеру (или группе бухгалтеров), ведущему управленческий учет. Этот бухгалтер определяет, как хозяйственные операции, учитываемые в первичных документах, должны отражаться в управленческом учете, и по каждому из первичных учетных документов формирует и управленческие, и бухгалтерские проводки. После этого первичные документы поступают бухгалтерам, ведущим бухгалтерский и налоговый учет, которые на их основании составляют официальные бухгалтерские проводки.

Этот вариант наиболее точно соответствует основным принципам ведения учета и позволяет полнее отразить деятельность организации, однако требует дополнительных ресурсов для создания интегрированной бухгалтерской системы, сочетающей как типовую бухгалтерскую, так и управленческую конфигурации.

***Второй вариант*** подразумевает, что ведутся две параллельные базы данных. Финансовая бухгалтерия работает в обычном режиме, предоставляя свою базу бухгалтеру, ведущему управленческий учет, для ее последующей трансформации. В управленческую базу данных информацию вносят уже после того, как она была отражена в базе данных бухгалтерского учета. На практике такую трансформацию осуществляют, как правило, по консолидированным данным.

Перенос консолидированной информации из бухгалтерской базы данных в управленческую возможен лишь для операций, юридическое содержание которых соответствует их реальной экономической сути. Если же такого соответствия нет, то каждую проводку, переносимую в управленческие регистры, нужно рассматривать отдельно. Кроме того, отражение в управленческом учете консолидированных данных существенно затрудняет получение необходимой информации и заставляет обращаться к бухгалтерской базе данных.

Несмотря на отмеченные недостатки, этот вариант ведения управленческого учета привлекателен своей низкой ресурсоемкостью, он может быть внедрен в кратчайшие сроки и с минимальными затратами на базе самого распространенного программного продукта «1С».

Возможны и другие варианты ведения управленческого учета, например на основе данных оперативного учета (о движении товаров, денежных средств и т. п.). В этом случае можно будет получать управленческие отчеты лишь по отдельным аналитическим срезам (фактическому остатку товаров, задолженности), но не по финансово-хозяйственной деятельности предприятия в целом.

**10.4. Автоматизация управленческого учета**

Реализация функции управленческого учета по обеспечению менеджмента и собственников информацией для принятия решений предполагает, что управленческий учет является составной частью единой информационной системы компании. Под ***информационной системой*** понимают организационно упорядоченную совокупность массивов документов и информационных технологий, в том числе с использованием средств вычислительной техники и связи, реализующую процессы сбора, обработки, накопления, хранения, поиска и распространения информации.

В настоящее время даже в малых компаниях управленческий учет не ведут вручную, на бумажных носителях. Автоматизированная форма ведения учета, с применением современной вычислительной техники и соответствующих программных продуктов, позволяет не только выполнять традиционные задачи по формированию необходимых учетных регистров и отчетности, но и существенно повышает оперативность и аналитичность учета.

Информационные системы различаются по своим возможностям с точки зрения обеспечения системы управления необходимой информацией, а также по масштабу и стоимости.

***Программы автоматизации стандартных бухгалтерских задач*** (мини-бухгалтерии) – «Турбо-Бухгалтер», «1С:Бухгалтерия» – предназначены в основном для малых предприятий, и их возможности ограничены ведением синтетического и стоимостного аналитического учета и генерацией отдельных отчетов.

***Интегрированные системы и бухгалтерские комплексы*** («1С», «БЭСТ», Abacus, «Парус», «Инфософт») формируют информацию, на базе которой можно одновременно решать задачи бухгалтерского и управленческого учета. Они рассчитаны на несколько рабочих мест и могут быть построены по модульному принципу; полный набор модулей решает задачу комплексной автоматизации учета. На крупных предприятиях для автоматизации учета могут использоваться такие системы управления базами данных, как SQL, Oracle, Atlantis.

***Корпоративные информационные системы*** (КИС) (R/3, SAP, Axapta) используют на крупных предприятиях со сложной организационной структурой. КИС строят как единый комплекс программно-технических решений, охватывающий все производственные, технологические, финансовые и хозяйственные решения и объединяющий все подразделения компании в единое информационное пространство. Предназначение КИС – учет, контроль, анализ и оптимизация всей финансово-хозяйственной деятельности компании. Помимо подсистем бухгалтерского, управленческого, кадрового учета, они включают ERP- и MRP-системы, обеспечивая связь учета и производственного планирования. КИС имеют модульную структуру и адаптируются разработчиками и консультантами к деятельности конкретного предприятия.

Подобные программно-технические и организационные решения создают возможность для построения единой информационной системы, позволяющей анализировать одни и те же данные в различных аспектах для различных целей и пользователей. Главным результатом внедрения такой единой информационной системы должно стать создание эффективного и действенного механизма управления, охватывающего различные бизнес-процессы, и переход на качественно новый уровень управления и планирования.

**10.5.** **Организационные проблемы в связи с внедрением управленческого учета**

При внедрении на предприятии управленческого учета почти всегда возникают серьезные трудности, вызванные следующими основными причинами:

* нежелание руководителей центров ответственности своевременно предоставлять полную информацию о деятельности своих подразделений;
* отсутствие локальной компьютерной сети, единой системы документооборота, четкой организационно-функциональной структуры;
* нежелание отдельных сотрудников перестраивать свою деятельность, заполнять различные управленческие отчеты из-за непонимания роли управленческого учета;
* дефицит квалифицированных специалистов, обладающих знаниями как в управленческом, так и в бухгалтерском и налоговом учете;
* противодействие работников финансовой бухгалтерии, которым специалисты по управленческому учету часто представляются профессиональными конкурентами.

Чтобы минимизировать возможные проблемы, перед внедрением управленческой учетной системы целесообразно провести разъясни-тельную и консультационную работу с персоналом, а затем оформить приказ по предприятию, подписанный руководителем, который обяжет сотрудников и начальников всех подразделений выполнять мероприятия, необходимые как для постановки учета, так и для его дальнейшего функционирования.

**11.** **Перспективы развития управленческого учета**

В настоящее время в России полезность управленческого учета уже не подвергают сомнениям, и все больше компаний – не только крупные, но и средний и малый бизнес – обращаются к нему как к инструменту повышения эффективности своей деятельности. В то же время на Западе растет число критических замечаний в адрес современной практики управленческого учета. К числу наиболее распространенных относятся следующие:

* традиционный управленческий учет не удовлетворяет требованиям современного уровня развития производства и возросшей конкуренции;
* традиционные системы учета производственных затрат поставляют дезориентирующую информацию, непригодную для принятия решений;
* практика управленческого учета теряет самостоятельность, следуя за требованиями финансового учета, и приобретает вспомогательный характер;
* управленческий учет практически полностью фокусируется на внутренних аспектах деятельности компании и не уделяет внимания окружающей среде бизнеса, в которой действует компания.

Действительно, в последнее время в связи с изменением характера производства, ростом доли косвенных затрат традиционные методы управленческого учета, ориентированные на расчет количественных показателей, уже не удовлетворяют менеджеров. Однако это не является основанием для полного отказа от практики управленческого учета или его принципиальной ревизии. В то же время необходимость дальнейшего развития управленческого учета не оспаривается. В качестве попытки усовершенствовать существующие калькуляционные системы необходимо упомянуть уже рассмотренную систему АВ-костинг, которая, однако, не нашла широкого применения в связи с затратностью, и концепцию бережливого учета (*lean accounting*) на базе бережливого производства.

Можно ожидать, что системы управленческого учета в будущем будут уделять больше внимания сбору и отражению **нефинансовых данных** по ключевым **качественным показателям**, имеющим большое значение для обеспечения успеха в современных условиях жесткой конкуренции. Эти нефинансовые показатели будут включать такие факторы, как качество, надежность, уровень удовлетворенности клиентов, циклы заказов новых продуктов, время реакции на запросы клиентов и эффективность деятельности по доставке и снабжению и т.д. Таким образом, перенос акцентов в философии производства с количественных показателей, подразумевающих в первую очередь рост объема производства, на качественные, внедрение передовыми компаниями системы всеобщего управления качеством (TQM – Total Quality Management) должны найти отражение и в новых системах управленческого учета. Для того чтобы способствовать компаниям в достижении высокого качества на всех стадиях хозяйственной деятельности, они должны предусматривать такие формы отчетности и набор таких показателей, которые будут стимулировать менеджеров и оценивать их усилия по улучшению качества.

Одним из перспективных направлений развития управленческого учета является **стратегический управленческий учет (СУУ)**. Это совокупность методов информационно-аналитического обеспечения стратегических решений с широким применением принципов и понятий из других областей знаний – стратегического менеджмента, маркетинга, эконометрики и т.д. СУУ ориентирован на долгосрочную перспективу и служит для анализа собственного бизнеса и бизнеса конкурентов при разработке и мониторинге стратегии компании, отслеживая информацию о рынках продукции, затратах и структуре затрат предприятия и его соперников. Таким образом, традиционный анализ внутренних факторов дополняется анализом внешних, акцент делается на выявлении конкурентных преимуществ компании и формировании успешной конкурентной стратегии. При этом помимо финансовых, широко учитываются нефинансовые факторы. Выражая стратегические планы и задачи в конкретных показателях, СУУ обеспечивает взаимосвязь между стратегической и оперативной деятельностью, а также контролирует степень достижения поставленных стратегических целей.

СУУ следует рассматривать как единую информационно-аналитическую систему стратегического управления предприятием, в состав которой входит стратегическая управленческая отчетность и инструментарий СУУ, который, помимо традиционных инструментов управленческого учета, включает:

|  |  |
| --- | --- |
| * систему сбалансированных показателей (ССП); * стратегический анализ затрат и цепочки создания ценности; * модель экономической добавленной стоимости; * всеобщее управление качеством (TQM); * систему управления поставками точно в срок (JIT); | * АВ-костинг; * бенчмаркинг; * SWOT-анализ; * анализ кривой обучения; * кайзен-костинг. |

Поэтому естественно, что к бухгалтерам-аналитикам, занятым стратегическим управленческим учетом на уровне компании, предъявляют требования владения перечисленным инструментарием. С другой стороны, рост квалификации приведет к возрастанию роли бухгалтеров-аналитиков в разработке и осуществлении конкурентной стратегии компании.

**Литература**

1. Друри К. Управленческий и производственный учет / пер. с англ. – М.: Юнити-Дана, 2007. – 1424 с.
2. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. 10-е изд. / пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.: ил.
3. Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова и др.; под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
4. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 368 с.
5. Молчанов С.С. Управленческий учет за 14 дней. Экспресс-курс / 2-е изд., исправленное. – М.: Эксмо, 2009. – 544 с.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / – М.: «ИПБ-БИНФА», 2006 г. – 486 с.
7. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 400 с.
8. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. – М.: «Дело и сервис», 2005. – 592 с.
9. Керимов В.Э. Организация управленческого учета на производственных предприятиях//Аудит и финансовый анализ. – 2000. – №3.
10. Паркшеян Х.Р. Практикум по бухгалтерскому учету на новом плане счетов//Аудит и финансовый анализ. – 2001. – №3.
11. Божко П. Особенности управленческого учета на российских предприятиях // Финансовый директор. – 2003. – №2.

**Оглавление**

**Введение . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 3

**Глава I. Основы управленческого учета. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 4

**1. Сущность и задачи управленческого учета . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 4

1.1. Понятие управленческого учета

и его место в учетной системе организации  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 4

1.2. Основные функции управленческого учета **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 7

1.3. Принципы управленческого учета**. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 8

1.4. Роль бухгалтера-аналитика в процессе управления**. . . . . . . . . . . . . .** 8

**2. Классификация затрат в управленческом учете . . . . . . . . . . . . . . . .** 10

2.1. Затраты, расходы и издержки**. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 10

2.2. Классификация затрат для целей управленческого учета **. . . . . . . .** 11

2.3. Классификация затрат для расчета

себестоимости и прибыли и оценки запасов **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 12

2.4. Классификация затрат для принятия решений**. . . . . . . . . . . . . . . . .** 16

2.5. Классификация затрат для планирования и контроля **. . . . . . . . . . .** 17

**Глава II. Учет затрат на производство продукции и**

**калькулирование себестоимости . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 18

**3. Учет затрат . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 18

3.1. Учет материальных затрат **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 18

3.2. Учет затрат на оплату труда **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 21

3.3. Учет косвенных затрат **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 23

3.4. Распределение косвенных затрат  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 26

**4. Системы калькулирования себестоимости . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 30

#### 4.1. Полная себестоимость . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 30

#### 4.2. Неполная себестоимость . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 31

4.3. Западая практика расчета себестоимости.

Абсорпшен-костинг и директ-костинг **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 33

**5. Методы учета затрат на производство . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 36

5.1. Позаказный метод учета затрат **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 37

5.2. Попроцессный метод учета затрат **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 39

**Глава III. Анализ и принятие управленческих решений . . . . . . . . . . .** 43

**6. Поведение затрат и анализ безубыточности . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 43

6.1. Поведение затрат и функция затрат  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 43

6.2. Анализ безубыточности  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 45

6.3. Использование модели безубыточности **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 48

**7. Принятие управленческих решений . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 50

7.1. Релевантная информация  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 50

7.2. Принятие отдельных управленческих решений **. . . . . . . . . . . . . . . .** 51

**Глава IV. Планирование и контроль**  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 56

**8. Нормативный учет затрат и система стандарт-кост** **. . . . . . . . . . . . .** 58

8.1. Расчет нормативной себестоимости  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 59

8.2. Учет отклонений от норм **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 63

8.3. Анализ отклонений **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 66

8.4. Запись отклонений в учетных регистрах  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 67

**9. Планирование и бюджетирование . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 71

9.1. Место бюджетирования в системе планов **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 71

9.2. Задачи бюджетирования **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 72

9.3. Виды бюджетов и объекты бюджетирования  **. . . . . . . . . . . . . . . . .** 73

9.4. Состав и структура основного бюджета **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 74

9.5. Регламентация процесса бюджетирования **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 78

9.6. Система бюджетного контроля  **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 79

9.7. Аналитический блок системы бюджетирования  **. . . . . . . . . . . . . . .** 79

**Глава V. Постановка управленческого учета . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 81

**10. Организация управленческого учета. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 81

10.1. Регламентация управленческого учета **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 82

10.2. Служба управленческого учета **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 85

10.3. Ведение управленческого учета **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 86

10.4. Автоматизация управленческого учета **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** **.** 87

10.5. Организационные проблемы в связи

с внедрением управленческого учета **.** **. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** **.** 88

**11. Перспективы развития управленческого учета . . . . . . . . . . . . . . . .** 90

**Литература . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** 92

Учебное издание

АВРУЦКАЯ Светлана Гарровна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Редактор: Е. В. Копасова

Подписано в печать 01.11.2010 г. Формат 60х84 1/16

Усл. печ. л. 5,5. Уч.-изд. л. 6,6. Тираж 100 экз. Заказ

Российский химико-технологический университет им. Д. И. Менделеева

Издательский центр

Адрес университета и издательского центра:

125047 Москва, Миусская пл., 9

1. \* Виды центров ответственности будут рассмотрены в гл. IV. [↑](#footnote-ref-1)