**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

1. **Управленческий учет: его сущность, значение и принципы.**

**Управленческий учет** – вид деятельности в рамках одного предприятия, который обеспечивает управленческий аппарат информацией, необходимой для планирования, управления и контроля за деятельностью предприятия.

**Управленческий учет** – новая отрасль знания, которая объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, экономический анализ и т. д.

**Предмет управленческого учета** – производственная деятельность предприятия в целом и его структурных подразделений. Управленческий учет включает в себя часть операций, связанных с процессами закупки и заготовки материальных ценностей и реализацией готовой продукции.

**Объекты управленческого учета.**

1. Издержки предприятия и его структурных подразделений.

2. Результаты хозяйственной деятельности.

3. Внутреннее ценообразование.

4. Прогнозирование будущих финансовых операций.

5. Внутренняя отчетность.

В системе управленческого учета рассматриваются хозяйственные операции; на основе производственной себестоимости, рассчитанной в управленческом учете, осуществляется балансовая оценка активов предприятия, администрация предприятия не может в своей деятельности руководствоваться непроверенными субъективными оценками; информация управленческого учета используется для принятия решений.

**Задачи управленческого учета.**

1. Калькулирование себестоимости планирование, учет и прогнозирование периодических расходов отчетного периода, а также планирование и учет фиксированных (долгосрочных) расходов на капитальные вложения и инвестиционную деятельность.

2. Контроль и анализ расходов по сегментам, продуктам, подразделениям, отклонениям от норм и смет расходов.

3. Планирование, учет и анализ доходов и результатов деятельности по направлениям, подразделениям, центрам ответственности и т. п.

4. Система управленческого учета создается для управления конкретным предприятием и не может регулироваться обязательными нормами и стандартами. Хорошо организованный управленческий учет обеспечивает контроль текущей работы и улучшает ее результаты в будущем.

Если руководство предприятия считает управленческий учет полезным для внутрихозяйственного управления, оно должно организовать его и обеспечить эффективное управление своей организацией, но его введение не обязательно.

Необходимо выделение в Плане счетов бухгалтерского учета перечня счетов управленческого учета издержек производства и обращения, а также запасов.

Счета учета производственных затрат рассматриваются в качестве внебалансовых, но не забалансовых, и включаются в группу «управленческих счетов учета производственного успеха»: счета учета продаж, производственных затрат, прочих затрат.

**Проблема внедрения управленческого учета** на российских предприятиях – вести параллельно два самостоятельных вида учета – бухгалтерский и управленческий – занятие неэффективное. Если систему заполнения бухгалтерских регистров перестроить, то бухгалтерский и налоговый учет можно совместить с управленческим. В этом случае руководитель каждый день будет получать все необходимые ему сведения, а бухгалтер – все данные для составления бухгалтерской и налоговой отчетности.

1. **Управленческий учет: объекты, виды информации, организация.**

**Управленческий учет** – это часть системы бух. учета на предприятии, ориентированная на получение внутренней информации, необходимой внутренним пользователям для управления производством и принятия решений как на ближайшую, так и отдаленную перспективу. Это вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственного управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Информация, формируемая в рамках управленческого учета, отличается от информации, формируемой финансовым учетом, тем что, полученная из бухгалтерских документов, она должна стать до такой степени детализированной и (или) обобщенной, чтобы быть полезной для руководителей предприятия.

Источники информации в управленческом учете подразделяют на *учетные* и *внеучетные*.

*Учетные источники информации* включают:

· Бухгалтерский учет и отчетность

· Регистры бухгалтерского учета

· Статистический учет и отчетность

· Оперативный учет и отчетность

*Внеучетные источники* содержат:

· Материалы внутриведомственных и вневедомственных проверок

· Материалы внешнего и внутреннего аудита

· Материалы налоговых служб

· Материалы собраний трудовых коллективов

· Материалы, полученные из периодической печати

· Объяснительные, докладные записки

· Переписку с покупателями, заказчиками

*Объектами*управленческого учета являются:

1. Затраты, группируемые и учитываемые по видам, местам возникновения, носителям затрат, центрам ответственности предприятия.

2. Результаты деятельности по местам возникновения затрат, по центрам ответственности.

3. Трансфертная цена, используемая при расчетах между структурными подразделениями предприятия, за передаваемые друг другу работы и услуги.

4. Бюджетирование, внутренняя отчетность.

Для правильной *организации*управленческого учета затрат, результатов деятельности, бюджетирования и составления внутренней отчетности по местам возникновения затрат, центрам ответственности, носителям затрат необходимо знать, что является таковыми.

*Место возникновения затрат*– это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование, учет, контроль и анализ затрат производственных ресурсов. Местами возникновения затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цеха, отделы предприятия.

*Центры ответственности*– это сигменты предприятия, за результаты деятельности которых отвечают их руководители. Фактические данные по центрам ответственности отражаются в отчетах об исполнении сметы. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонении от сметы и определяют «узкие места» в работе своих центров, а администрация имеет возможность оценить работу каждого руководителя.

*Носители затрат* – это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации. В разрезе носителей затрат производится калькуляция себестоимости. Носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, строительные объекты, виды работ и услуг (транспортные, монтажные и т.п.)

Управленческий учет требует специальной его организации, наличия специалиста бухгалтера – бухгалтер-аналитик или бухгалтер-менеджер.

Он выполняет следующие функции в сфере управления:

- планирование

- контроль

- стимулирование

1. **Учет затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции.**

По методам планирования, учета и распределения затраты классифицируется по **экономическим элементам - сметный разрез затрат и по месту их осуществления - группировка по статьям калькуляции.** Эта классификация имеет важное теоретическое и практическое значение, так как в соответствии с ее требованиями организуются экономическая деятельность предприятия.

**Группировка затрат по экономическим элементам** отражается в смете затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

**Классификация затрат по экономическим элементам** имеет для предприятия важное значение. Сметный разрез затрат позволяет определить общий объем потребляемых предприятием различных видов ресурсов. На основе сметы осуществляется увязка разделов производственно-финасового плана предприятия; по материально-техническому снабжению, по труду, определяется потребность в оборотных средствах и т.д.

По смете затрат исчисляется себестоимость валовой продукции, изменение остатка незавершенного производства, списание затрат на непроизводственные счета.

Вместе с тем на основе сметного разреза нельзя определить конкретное направление и место использования затрат (производственный процесс, обслуживание цеха, содержание заводоуправления и т.п.), что не позволяет анализировать эффективность использования затрат, вскрывать резервы их снижения. А главное, на основе элементов сметы невозможно определить себестоимость единицы выпускаемой продукции в разрезе всего ассортимента, а также каждого наименования, группы, вида. Эти задачи решает классификация затрат по статьям калькуляции.

Для всех промышленных предприятий (независимо от их отраслевой принадлежности) установлена единая группировка затрат по экономическим элементам:

1. сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия (за вычетом возвратных отходов);
2. вспомогательные и прочие материалы;
3. топливо со стороны;
4. энергия со стороны;
5. заработная плата основная и дополнительная;
6. отчисления на социальные нужды;
7. амортизация основных фондов;
8. прочие денежные расходы;

В смете отражаются затраты, оплачиваемые поставщиками ресурсов со стороны. Если предприятие само производит какой-то вид ресурсов (сжатый воздух, пар, энергию), то издержки на их производство распределяются в смете по соответствующим элементам затрат (топливо, заработная плата, амортизация и т.п.)

Группировка по экономически однородным элементам при составлении смет затрат на производство отражает, сколько и каких расходов по элементам будет или фактически произведено по объекту управления или по предприятию в целом. Однако для целей управления затратами на уровне предприятия и его подразделений важно знать не только общую сумму затрат по тому или иному экономическому элементу, но и величину расходов на изготовление отдельных видов продукции, а также конкретное назначение и место возникновения этих расходов. На основе поэлементного подхода практически невозможно определить себестоимость отдельных видов продукции, поскольку при выпуске в цехе или на предприятии нескольких видов продукции сложно распределить затраты по элементам на отдельные виды продукции. Кроме того, группировка по элементам не включает затрат, связанных с реализацией продукции.

 **Группировка затрат по статьям калькуляции**

**Калькуляция** - это исчисление себестоимости единицы продукции или услуг по статьям расходов. В отличие от элементов сметы затрат, статьи калькуляции себестоимости объединяют затраты с учетом их конкретного целевого назначения и места образования.

**Объекты калькуляции** -- отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется по объектам калькуляции. Для каждого объекта необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которых применяют, в основном, натуральные (тонны, метры) и условно-натуральные единицы, исчисленные с помощью коэффициентов. Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

**Классификация затрат по статьям калькуляции** позволяет определить себестоимость единицы продукции, распределить затраты по ассортиментным группам, установить объем расходов по каждому виду работ, производственным подразделениям, аппарату управления, выявить резервы снижения затрат. Калькуляционный принцип группировки затрат лежит в основе построения плана счетов бухгалтерского учета во всех отраслях народного хозяйства в нашей стране и за рубежом. Отчетность также составляется и анализируется преимущественно по статьям калькуляции.

При группировке по статьям калькуляции затраты объединяются по направлениям их использования, по месту их возникновения: непосредственно в процессе изготовления продукции, в обслуживании производства, в управлении предприятием и и.д.

Типовая группировка затрат по статьям калькуляции имеет следующий вид:

1. сырье, основные материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия (за вычетом возвратных отходов);
2. вспомогательные материалы;
3. топливо на технологические цели;
4. энергия на технологические цели;
5. основная заработная плата производственных рабочих;
6. дополнительная заработная плата производственных рабочих;
7. отчисления на социальные нужды по заработной плате производственных рабочих;
8. расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
9. расходы на подготовку и освоение нового производства;
10. цеховые расходы;
11. Цеховая себестоимость;
12. общепроизводственные расходы;
13 .потери от брака;
14. Производственная себестоимость товарной продукции;
15. внепроизводственные расходы;

Полная себестоимость товарной продукции.

В приведенной классификации первые семь затрат осуществляются непосредственно на рабочем месте и прямо относятся на себестоимость каждого вида продукции. Все другие статьи являются комплексными, собирающими затраты по обслуживанию и управлению производством.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования включают затраты на техническое обслуживание машин и механизмов, расходы на текущий и капитальный ремонт оборудования, цехового транспорта и инструментов, амортизацию основных фондов, закрепленных за цехами, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов и др. В статью «Расходы на подготовку и освоение нового производства» входят затраты некапитального характера: совершенствование технологии, переналадка оборудования, изготовление специального оборудования и оснастки и т.д. В смотав цеховых расходов включаются затраты на управление цехов основного производства: заработная плата цехового персонала, расходы на амортизацию, текущий ремонт, отопление, освещение, уборку задний и цеховых помещений, износ инвентаря и малоценных предметов общецехового назначения и др. «Общепроизводственные расходы» направляются на покрытие затрат по управлению и обслуживанию общехозяйственных нужд предприятия: аппарата управления, содержание зданий, территории, транспорта и проч., имеющих общепроизводственное назначение. Внепроизводственные расходы включают затраты, связанные с реализацией продукции (упаковка, отгрузка, реклама, сбытовая сеть, комиссионные и др.), а также различного рода отчисления и платежи.

1. **Учет затрат по местам возникновения затрат и центрам ответственности.**

Группировка по **месту возникновения затрат** - один из принципов планирования, учета и анализа издержек, образующих себестоимость продукции. Такая группировка необходима для ведения внутрихозяйственных расчетов. В качестве места расходов могут быть производства, цеха, участки, а также непроизводственные подразделения, в т.ч. служба управления.

В свою очередь место затрат (расходов) состоит из одного или нескольких **центров затрат**- это низовое подразделение издержек, они сгруппированы по местам формирования. Гл. условие –это возможность обособления в учете выработки (объема производства) центра затрат и главных элементов его издержек. Критерий обособления центров затрат зависит от специфики предприятия: в однородных производствах это группа машин, стадия тех. процесса; в неоднородных – отдельные виды оборудования, рабочие места.

**Центр ответственности** – в управленческом учете – область, сфера, вид деятельности во главе которых находится ответственное лицо (менеджер), имеющий право и возможность принимать и осуществлять решения. Каждый центр ответственности может состоять из нескольких мест затрат и осуществлять расходы, не имеющие четко выраженного места внутри предприятия. Организация учета по центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, осуществлять контроль за их формированием на всех уровнях менеджмента, устанавливать виновных за возникновение непроизводительных затрат и существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования. При организации учета по центрам ответственности необходимо четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра и возможность измерения понесенных ими расходов и объема деятельности.

Центры ответственности классифицируют по объему полномочий и обязанностей соответствующих менеджеров (центры текущих затрат; инвестиций; продаж; прибыли), а также функциям, выполняемым центрами (основные и обслуживающие).

Под **бюджетированием** в управленческом учете понимается планирование. Сущность бюджетирования состоит в разработке взаимосвязанных планов производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений исходя из текущих и стратегических целей функционирования, контроля за выполнением этих планов. При бюджетном планировании используются прогнозные, статистические методы, бюджетный метод (моделирование деятельности предприятия через особый экономический инструмент - бюджеты).

**Бюджет**– в упр. учете –это информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет- директивный план будущих операций, он используется для планирования, учета, контроля и оценки эффективности деятельности организации. Бюджеты отражают цели и задачи каждого подразделения каждого центра ответственности и всего предприятия в целом. Цифры в бюджетах не должны быть слишком жесткими, они должны быль реалистичными, достижимыми, по возможности, документально обоснованными. Бюджет должен иметь способность к изменениям, приспособляемость к неожиданно возникающим обстоятельствам.

По степени обобщения подразделяют:

1)**Главный бюджет**– скоординированный по всем подразделениям план работы предприятия в целом. Он включает **операционный бюджет** (часть гл. бюджета, детализирующая через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков) и **финансовый бюджет**(прогнозирует денежные потоки организации, обычно он оформляется в виде прогноза движения денежных средств на планируемый период времени).

2)**Частные бюджеты** (бюджет продаж; закупок; производственный; затрат труда).

1. **Классификация затрат по направлениям управленческого учета.**

Сбор и обработка информации в управленческом учете ведутся с целью удовлетворения потребностей при решении различных задач. В зависимости от поставленных задач формируются и подходы к процедуре сбора и обработки информации. Важное место в системе управленческого учета занимает понятие затрат и их классификация, являющиеся одним из основных объектов управленческого учета.

В управленческом учете целью любой классификации затрат должно быть оказание помощи руководителю в принятии правильных, рационально обоснованных решений., Принимая решения, менеджер должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства. Поэтому суть процесса классификации затрат — это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

 В соответствии с направлениями учета затрат в управленческом учете выделяют следующие классификационные группы затрат (рис.2.1).



**Рис. 2.1.** Классификация затрат в управленческом учете

Рассмотрим **классификацию затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.**

**1.** Учет общей суммы затрат на производство организуют **по экономическим элементам***затрат*, а учет и*калькуляция себестоимости* отдельных видов продукции, работ и услуг – ***по статьям затрат*.** Такой вид классификации определяется *экономическим содержанием*произведенных затрат.

Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. По экономическим элементам составляют сметы затрат. Выделяют пять элементов затрат:

–      материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

–      затраты на оплату труда;

–      отчисления на социальные нужды;

–      амортизация основных фондов;

–      прочие затраты.

Для контроля за составом  затрат по местам их совершения необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и на какие цели эти затраты произведены, т.е. учитывать затраты по направлениям, по отношению к технологическому процессу. Такой учет позволяет анализировать себестоимость по ее составным частям и по некоторым видам продукции, устанавливать объемы затрат отдельных структурных подразделений. Решение этих задач осуществляется за счет применения классификации затрат по статьям калькуляции. Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции определяются в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями, исходя из особенностей технологии и организации производства самим предприятием. Однако существует примерная типовая номенклатура статей затрат для различных производств:

1. Сырье и материалы

2.Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций

3.Возвратные отходы (вычитаются)

4. Топливо и энергия на технологические цели

5.Транспортно-заготовительные  расходы

**Итого**: Материалы

6. Основная заработная плата производственных рабочих

7.Дополнительная заработная плата производственных рабочих

8.Отчисления на социальные  нужды от основной и дополнительной заработной платы

9.Расходы на  подготовку и освоение  производства

10.Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования (РСЭО)

11.Общепроизводственные расходы

**Итого:** Цеховая себестоимость

12.Общехозяйственные расходы

13.Потери от брака

**Итого:** Производственная себестоимость

12.Коммерческие (внепроизводственные) расходы

**Всего**: Полная себестоимость

Затраты по статьям калькуляции по своему составу шире элементных, т.к. учитывают характер и структуру производства, создавая достаточную базу для анализа.

1. **Синтетический и аналитический учет производственных затрат, система счетов, регистры по учету затрат на производство.**

В бух. учете: Счета на кот. имущ-во орг-зации, ее обязательства и хоз. процессы отражаются в обобщенном виде, называются синтетическими. К ним относятся счета: 01,10,70 и др. Учет осуществляемый на синтет.счетах, называется ***синтетическим (син.)***. Он ведется только в денежном выражении;

Счета на кот. отражаются детальные данные по каждому отдельному виду имущ-ва, обязательств орг-зации и процессов, называются аналитическими. Учет осуществляемый на аналит. счетах называется***аналитическим (анал.)***. Существует прямая связь между синт и анал. счетами: остатки и обороты синт. счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналит. счетов, открытых в дополнение своего синт. счета. В отечеств. практике счета бух. учета, предназначенные для формирования инф-ции о затратах на произв-во и реализацию пр-ции, определены Планом счетов бух. учета финанс.-хоз. деят-ти орг-заций и Инстр. по его применению, утвержд. Пр. МФ РФ от 31. 12. 2000 № 94-н.

Разд.3 Плана счетов для учета затрат на произв-во предусмотрены следующие ***счета***: 20 «Основ. произв-во»; 21 «Полуфабрикаты собст-го изготовления»; 23 «Вспомогат. Произв-тва»; 25 «ОПР»; 26 «ОХР»; 28 «Брак в произв-тве». Для учета затрат на реализацию пр-ции предусмотрен сч. 44 «Расх. на продажу». **Счет 20**– А, балансовый, калькуляционный. Учет затрат на этом счете ведут по зака-зам, видам работ, видам пр-ции (аналит.учет) в разрезе статей затрат (статей калькуляции) и мест возникновения. Особенность учета затрат на сч 20 состоит в том, что в течение м-ца сразу в момент возникновения на основе первич. Док-тов на нем учитываются только прямые затраты: ст-ть мат-лов, израсходованных на изготовление продукции – **Д20 К10**; з/пл рабочих, занятых в изготовлении пр-ции с отчислениями на соц.нужды – **Д20К70,69**. Ежемесячно отчисления в резерв на оплату очеред. отпусков рабочих, занятых изготовле-нием пр-ции, в плановом размере учитывают в составе затрат основного произв-ва –**Д20К96**/«Резерв на оплату отпусков». Ежемесячно определяют и списывают на сч20 затраты вспомогательных произв-ств, приходящихся на данный вид пр-ции , р,у),-**Д20К23** и потери от брака – **Д20К28**. Косвенные затраты в течение м-ца учитывают на сч 25 и 26 и включают в затраты основ. произв-ва только в конце м-ца после определения общей их величины за м-ц и распределения по видам пр-ции – **Д20К25,26**. Списание затрат со сч 20 произво-дят в случае, если производство пр-ции (р, у) завершено и пр-ция передана на склад или заказчику. В этом случае факт. затраты (С/сть) на произв-тво готовой и переданной на склад пр-кции отражают - **Д243К20**, а на с/сть сданных заказчику работ, услуг – **Д90/2К20**.С К 20 списывают также затраты, связанные с произв-вом забракованной продукции –**Д20К28.**

**Счет 21**- А, балансовый, применяется в массовых произв-твах, в кот. процесс изготовления пр-ции состоит из нескольких разно-родных самостоятельных переделов (фаз и готовая пр-кция получается путем переработки исходного сырья, получения полуфабриката и передачи его из одного предела в другой. Полученный полуфабрикат сдается на склад **Д 21 К20(цех 1**). Передача полуфабриката со склада на следующий передел отражается в учете по **Д 20**(**цех 2) К21**. В этом случае в калькуляции с/сти готовой пр-ции появляется самостоятельная статья «Полуфабрикаты собст-го произв-ва». **Счет 23** – учитываются в зависимости от характера технологии выпус-каемой ими продукции. Если произв-тво простое (вырабаты-вает однородную пр-цию и не имеет остатков НЗП), то все его затраты рассматриваются как прямые и учитываются по Д 23. С/сть ед-цы пр-ции таких произв-тв определ-ся делением всех затрат за отч. м-ц на кол-во пр-ции, отпущенной потребителям. Выявленные затраты списываются со сч 23 и распределяются между потребителями про-порционально кол-ву отпущенной пр-ции (по данным счет-чиков и других измерителей). **Счет 25** – А, собирательно-распределитель-ный, бессальдовый. На сч 25 учитываются расходы по обслуживанию основного (вспомогательного) произв-тва (его цехов). К ним относятся: расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (з/пл вспом. рабочих, отчисления на соц.страх. с их з/пл, ст-ть двигательной энергии и др.); износ ОС производ-го назначения; затраты на ремонт ОС; расходы по управлению (з/пл производ-го персонала, занятого обслуживанием произв-ва, отчисления); хоз.расходы (на отопление, освещение, арендная плата за произ-ые ОС); непроизводств-ые потери (потери от простоев, от недостачи) . Перечисленные затраты в течение м-ца учитывают по **Д25 К 10, 70, 69**, **02, 96,76** и др. В конце м-ца определяют общую сумму собранных по Д 25 затрат, распределяют их по видам пр-ции(р, у) и списывают на затраты основного произв-ва записью: **Д20 К25**.

Метод распределении ОПР определяют в зависимости от характерной для данной орг-зации структуры затрат и отражают в учет. политике орг-зации. В материалоемких производствах целесообразно распределять ОПР пропорционально стоимости материалов израсх-х на изготовление пр-ции, в трудоемких производствах – пропор-но з/пл рабочих, занятых изготовлением пр-ции. Наиболее распростран-м явл-ся распределение косвенных, в том числе ОПР между видами пр-ции пропор-но основной з/пл произ-х рабочих и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования. **Счет 26** – А, собирательно-распределительный, бессальдовый. На нем учи-тываются расходы по обслуживанию и управлению предп-тием. К ним относятся: админ.- управленческие расходы (оплата труда и отчисления работникам управления, по оплате аудитор., телефонных услуг); ОХР (износ и ремонт ОС общехоз-ного назначения, опла-та труда и отчисления общехоз-го персонала); сборы и отчисления (налоги), непроизводственные расходы (потери от простоев по внешним причинам) и др. Перечисленные затраты в течение м-ца учитывают по Д 26 К 10, 70, 69, 02, 05, 96, 71. В конце м-ца все ОХР за м-ц полностью спис-ся с К-та 26 двумя способами:

· ОХР распределяют пропорц-но выбранной базе по видам пр-ции, включают в состав общих затрат, связ-х с их произв-вом в тече-ние м-ца, и отражают в учете по **Д20 К26**.В этом случае по данным сч 20 определяют полную произв-ную с/сть готов.пр-ции, выполне-нных работ, оказанных услуг;

· ОХР не распределяют по видам изготавливаемой в течение м-ца пр-ции, а всю их сумму за м-ц полностью относят к затратам, свя-занным с продажей, и отражают в учете по **Д 90/2 «С/с продаж» К 26**. В этом случае отражают неполную (сокращенную) произв-ную с/с продукции (р,у). **Счет 28** – А, калькуляционный, бессальдовый. По Д28 собирают затраты по выявленному внутр. и внешн. браку, а также затраты на исправление брака: **Д 28 К 10,70,69** . По К-ту отражают суммы, компенсирующие затраты, связанные с браком (удерж. из з/пл виновника брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за некачественный материал, явившийся причиной брака и др.): **Д 70, 10, 43, 60 К 28**. Потери от брака (Д минус К сч28) списывают в конце м-ца полностью на затраты основ. произв-ва: **Д20 К 28. Счет 44** – А, балансовый, исп-ся для учета непроизв-ных затрат, связанных с реализац. Пр-ции (р, у).К ним относятся затра-ты на упаковку готов.пр-ции, ее доставку до станции отправления, затраты на рекламу. Перечисл. затраты учитывают по **Д 44 К 10, 70, 69, 71, 76**. В конце м-ца затраты на продажу полностью или частично относят на с/с продаж записью: **Д90/2 «С/с продаж» К44.**В зави-симости от принятой в орг-зации формы бух. учета для учета затрат могут использоваться различные ***учетные регистры***.

Так при ж/ордер. форме учет косвенных ОПР и ОХР ведут в специаль. ведомостях: Вед-ть № 12 «Затраты цеха №…»; Вед-ть № 15 «Общехоз. затраты». Эти вед-ти открываются ежемесячно, учет затрат в них ведут в разрезе типовых статей на основ. разработанных таблиц, т.е. расчетов, связанных с распределением стоимости израсходованного сырья и материалов, з/платы, амортизации ОС и т.д. Учет затрат вспомогательного произв-тва и потерь от брака ведут в вед-тях № 13 «Обслуживающие хозяйства» и № 14 «Потери в произв-тве». Для учета производ-нных затрат по предп-тию в целом используют ж/о № 10, а непроизводств.затрат – ж/о «10/1. Эти ж/о заполняют на основе разработанных таблиц и итоговых данных вед-тей № 12-15. Использование ж/о № 10 и № 10/1 для учета затрат позволяет получить инф-цию о факт. затратах по элементам и по статьям и использовать ее для составления сметы затрат на произв-во и расчета с/сти единицы пр-кции (р, у).

1. **Сущность, значение и принципы калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг.**

**Калькуляция** – исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Калькуляция является заключительным этапом учета затрат на производство и выхода продукции, в процессе которого группируются затраты и исчисляется себестоимость продукции с помощью определенных методов.

Калькуляции себестоимости позволяют принимать более оптимальные управленческие решения, сравнивать фактические затраты с плановыми, выявлять резервы и пути дальнейшего снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Калькуляция начинается с использования данных о производственных затратах и количестве полученной продукции и заканчивается исчислением фактической себестоимости продукции.

Различают **плановую**, **проектную**, **нормативную**, **ожидаемую** и **фактическую** калькуляции.

**Плановые (сметные) калькуляции** определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ за отчетный период (год, квартал или иной период). Они составляются исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы являются средними для планируемого периода.

**Нормативная калькуляция** применяется при нормативном методе планирования и учета затрат и основывается на действующих (текущих) нормах.

**Провизорная (ожидаемая) калькуляция** составляется на 1 октября текущего отчетного года по фактическим данным учета за истекшие 9 месяцев и предполагаемым данным по затратам и выходу продукции за оставшийся период до конца отчетного года. Данные ожидаемой калькуляции используются для предварительного определения результатов работы организации, а также для разработки мероприятий по снижению себестоимости продукции и увеличению рентабельности производства на оставшееся до конца года время.

**Фактическая (отчетная) калькуляция** составляется на основе бухгалтерских данных о фактических затратах на производство продукции и отражает фактическую себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) за отчетный период. Фактическая себестоимость служит основой для экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия решений на краткосрочную и долгосрочную перспективу по изготовлению, совершенствованию или замене данного вида продукции (работ, услуг).

Также калькуляции подразделяются в зависимости от места совершения расходов и величины включаемых затрат в себестоимость продукции. Выделяют **хозрасчетные**, **производственные** и **полные калькуляции.**

**Хозрасчетная себестоимость** состоит из стоимости товарно-материальных ценностей по планово-учетным ценам, фактических затрат на оплату труда, стоимости услуг вспомогательных производств по планово-учетным ценам и суммы общехозяйственных расходов по смете, фактических общебригадных (общецеховых, общефермерских) расходов.

**Производственная себестоимость** состоит из хозрасчетной себестоимости и суммы отклонений фактической стоимости материалов от планово-учетных цен, отклонений фактических общехозяйственных расходов от сметы.

**Коммерческая себестоимость (полная)** – это производственная себестоимость и расходы, связанные с реализацией продукции.

1. **Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.**

Объектом учета и калькулирования в позаказном методе яв­ляется отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу). Каждому заказу присваивается номер, который указы­вается на всех документах по затратам, относящимся к данному заказу (лимитно-заборные карты и требования на материалы, маршрутные листы, карты выработки и др.).

Фактическая себестоимость изделий (работ, услуг), изготав­ливаемых по заказу, определяется после его выполнения.

При изготовлении крупных изделий (выполнении работ, ус­луг) с длинным технологическим циклом заказы могут выдаваться не на изделие (работу, услугу) в целом, а на отдельные его сбо­рочные единицы, представляющие собой законченные конструк­ции, либо на отдельные этапы работ, услуг.

Аналитический учет ведется в карточках, открываемых на каждый заказ, в которые записывают затраты по статьям кальку­ляции.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат про­изводства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия. Окончание работ по заказу фиксируют в накладной или акте на сдачу выполненных готовых изделий или работ. После этого за­каз закрывают и выписку документов с обозначением номера закрытого заказа прекращают.

Часто заказы выполняются в течение нескольких месяцев и в этот период времени из серии изделий производят частичный выпуск. В этом случае определяется себестоимость частично выполненного заказа, т.е. затраты делятся между выпуском и незавершенным производством прямым путем, не прибегая к каким-либо условным приемам их распределения. Относитель­ная простота этого метода привела к его широкому применению.

Принципиальная схема учета при позаказном методе следу­ющая:

• на каждый заказ, содержащий в себе конкретное количе­ство продукции, открывается счет 20 "Основное производство";

• прямые затраты собираются непосредственно на счете 20 "Основное производство" по каждому заказу;

• косвенные расходы собираются на счетах косвенных рас­ходов (25 и 26);

• косвенные расходы распределяются между заказами и списываются со счетов 25 и 26 на счет 20 "Основное производ­ство" по каждому заказу;

• при наличии незавершенного производства по заказу про­изводится расчет его стоимости, величина которого остается как сальдо на счете 20;

• фактическая себестоимость готовой продукции по заказу, исчисляемая с учетом остатков незавершенного производства, списывается со счета 20 на счет 40 "Готовая продукция";

• фактическая себестоимость единицы продукции по заказу (*Сф.ед*) определяется следующим образом:



где *ФЗвып*  — фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции по заказу;

*Квып* — количество выпущенной готовой продукции по заказу.

1. **Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.**

Попер-ный метод учета затрат и калькулирования себес-ти продукции применяется в тех организациях, особен-ностью производственного процесса которых является изготовление продукции, при котором исходное сырье и материалы проходят в определенной последовательности несколько законченных стадий обработки (переделов). При этом по окончании каждой стадии имеется не готовая продукция, а лишь полуфабрикат, который может быть полностью или частично реализован. Готовое изделие получается лишь на выходе из последнего передела. Следовательно, попер-ный метод применяется в тех организациях, в которых технологический процесс состоит из постоянно повторяющихся операций. Такой процесс характерен для предприятий химической, текстильной, метал-лургической, стекольной промышленности и др.

Особенность попер-го метода учета затрат заключается в следующем. Затраты на производство, начиная с обработ-ки исходного сырья и заканчивая выпуском конечного продукта, учитываются по каждому переделу (цеху, фазе, ста-дии), обработку в которых оно проходит, включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в пре-дыдущем цехе. Таким образом, себес-ть продукции каждого последующего передела слагается из произведенных им затрат и себес-ти полуфабрикатов, полученных в предыдущих переделах. В качестве объекта учета могут приниматься как переделы в целом, являющиеся неотъемлемыми частями производ-го процесса, так и отдельные виды и группы производимой продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т.д.

┌─────────┐

┌──────────┬────────>│Передел 1│ ┌─────────┐

│ Основные │ ┌──────>└────┬────┴ - - - - - >│ │

│материалы │ │ \ / │ │

├──────────┤ │ ┌─────────┐ │ Готовая │

│Затраты на│ ├──────>│Передел 2├ - - - - - >│продукция│

│обработку ├─┤ └────┬────┘ │ │

└──────────┘ │ \ / │ │

│ ┌─────────┐ │ │

└──────>│Передел n├───────────>└─────────┘

└─────────┘

**Корреспонденция счетов (без пролуфабрикатный метод)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Д | К |
| Списаны материалы в производство | 20/1,2,3 |  |
| Начислена сумма оплаты работников 1,2,3 цеха | 20/1,2,3 |  |
| Начислены налоги с суммы оплаты труда | 20/1,2,3 |  |
| Начислена амортизация по оборудованию | 20/,1,2,3 |  |
| Оприходована готовая продукция |  | 20/1,2,3 |

Попер-ный метод учета затрат может строиться по принципу бесполуфабрикатного или полуфабрикатного варианта учета. При этом выбор в пользу одного из них предприятие делает самостоятельно в зависимости от того, следует ли выявлять себес-ть собственных полуфабрикатов либо в этом нет необходимости.

Бесполуфабрикатный вариант учета затрат на производство, как правило, используют предприятия, не практикую-щие реализацию на сторону полуфабрикатов собств. производства (т.е. изделий, не прошедших всех стадий обработ-ки, предусмотренных технологическим процессом).

Предприятия, реализующие полуфабрикаты собств. производства сторонним организациям, как правило, для учета затрат на производство применяют полуфабрикатный вариант учета. Данный вариант учета предполагает использова-ние сч. 21 "Полуфабрикаты собств. производства". По Д 21 (Д 21, К 20) отражаются расходы предыдущего передела, связанные с изготовлением полуфабрикатов. В дальнейшем, если указанные изделия предназначаются для продажи, сумма, учтенная по Д 21, списывается на сч. 43 "Реализация продукции (работ, услуг)" (Д 46, К 21). Если полуфабри-каты не предназначены для продажи и передаются в следующий передел, то бух. записи, отражающие данную хоз. операцию, выглядят следующим образом: Д 20, К- 21. Сумма, списываемая со сч. 20 в Д 21, характеризует себес-ть полуфабриката, поступающего в следующий передел, а сумма, учтенная по Д 20 с К 21, - себес-ть полуфабриката, поступившего из предыдущего передела.

**Корреспонденция счетов (при полуфабрикатном методе)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Д | К |
| Себестоимость полуфабрикатов 1передела |  | 20/1 |
| Себест-ть полуфабрикатов 1 передела отпущенных цеху 2 | 20/2 |  |
| Себест-ть полуфабрикатов 2 передела переданных на склад |  | 20/2 |
| Себест-ть полуфабрикатов 2 передела полученных со склада | 20/3 |  |
| Оприходована на склад готовая продукция |  | 20/3 |

1. **Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.**

**Попроцессный метод** применяется в добывающих отраслях пром-ти (угольной, газовой, нефтяной) и энергетике. Для них характерен массовый тип пр-ва, непродолжительный пр-ный цикл, ограниченная номенклатура выпускаемой продукции, полное отсутствие (незначительный размер) незавершенного пр-ва, единая единица измерения и калькулирования.

При этом методе выпускаемая продукция является и объектом учета затрат и объектом калькулирования себестоимости. Попроцессный метод используется в различных вариантах.

В тех пр-вах, где производится один вид продукции, не возникают запасы готовой продуции, запасы п/фабрикатов, может применяться**простой метод калькулирования.** В энергетике, в добывающих отраслях (где отсутствуют запасы готовой продукции) используется**простая одноступенчатая калькуляция.себестоимости.**

Предприятия этих отраслей явл-ся однопроцессными (однопередельными). При добыче одного вида продукции (напр., каменного угля) или выработке одного вида энергии (электрической) все затраты на пр-во можно учитывать в целом и включать в себест-ть продукции прямым путем на основан. первичных документов: Д 20 К разных счетов.

При этом себест-ть единицы продукции определяется делением суммарных затрат за период на количество произве-денной за этот период продукции: Себес-ть 1 ед. = затраты общие / количество продукции.

В целях контроля за соблюдением установл-х смет общепроизводст. и общехозяйст. расходы на этих предприя-тиях можно учитывать на сч. 25 и 26. Однако они не требуют косвенного распределения по видам продукции. В пр-вах, до-бывающих или вырабат-щих два или несколько видов продукции, напр. электрическую и тепловую энергию, нефть и попутный газ, прямые затраты сразу относят на тот вид продукции, для которого они израсходованы, а косвенные расх. распределяют между видами продукции пропорционально установленной базе или коэфф-тным способом.

Таких производств, где не возникают запасы готовой продукции мало. Там, где имеет место остаток готовой про-дукции, применяется простой двухступенчатый метод калькуляции. При этом расчет себест-ти единицы продукции ведется в три этапа.

**1 этап**: Рассчитывается пр-ная себест-ть всей изготовленной продукции и пр-ная себес-ть единицы путем деления себес-ти изготовленной продукции на ее количество: Себес-ть ед. продукции = пр-ная себес-ть всей изготовленной продукции / количество изготовленной продукции.

**2 этап:** Сумма управленческих и сбытовых расх. делится на количество реализов. продукции за отчетный период.

**3 этап:** Полученные показатели суммируются и получается себес-ть единицы реализованной продукции.

**Метод простой двухступенчатой** калькуляции отражает практическое воплощение на практике системы учета затрат по местам их возникновения.

Метод простой двухступенчатой калькуляции позволяет:

1. Оценить запасы готовой продукции по пр-ной себестоимости.

2. Отнести управленческие расходы на реализованную продукция в полном размере.

Если пр-ный процесс состоит из нескольких переделов (стадий, этапов) и на каждом из них на выходе получают п/фабрикаты, которые складируются, и если запасы п/фабрикатов меняются от передела к переделу, то используют**метод многоступенчатой простой калькуляции.** В этом случае учитывают затраты и количество изготовленных п/фабрикатов по каждому переделу:

Себес-ть ед. = пр-ные затраты передела 1 / кол-во п/ф, изгот. на переделе 1 + пр-ные затраты передела 2 / кол-во п/ф, изгот. на переделе 2 + ... + затраты упр. / кол-во реализованной продукции.

Считается, что при этом многоступенчатом методе калькулирования себес-ти целесообразно затраты сырья и материалов учитывать отдельно; определять их величину в расчете на единицу готовой продукции, а в рамках отдельных переделов учитывать лишь добавленные затраты (з/плату и общепр-ные расходы). Такая разновидность простой калькуляции называется**калькуляцией издержек по стадиям обработки.**Себестоимость 1 ед. = Затраты материалов + затраты доб. передела 1 / кол-во п/ф, изгот. на переделе 1 + затраты доб. передела 2 / кол-во п/ф, изгот. на переделе *2+...+* затраты упр. / кол-во реализованной продукции.

На предприятиях, применяющих простой метод учета и калькулирования, калькуляция обычно составляется по статьям затрат. Однако она легко может быть составлена и по экономическим элементам. Простой метод полностью соответствует особенностям предприятий добывающей и энергетической отраслей, несложен для применения и обеспечивает достоверные данные калькуляций.

1. **Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.**

**Этот метод применяют** в отраслях обрабатывающей пром-ти с массовьм и серийным пр-вом с разнообразной и сложной продукцией. В основе этого метода лежат технически обоснованные расчетные величины затрат (нормы) по мат-лам, рабоч. времени, денежным ресурсам на ед. продукции (р, у). Норматив. затраты материалов и труда основа-ны на инженерных оценках и расчетах, изучении трудовых операций, зависят от типа и качества используемых ма-териалов и оборудования. Нормативы накладных расходов основаны на более простых предположениях - на базе данных о прошлых затратах. Все нормы в зависимости от длительности их действия и времени расчета подразделяют на текущие и плановые. **Текущие нормы** разрабатываются на каждый месяц и действуют в течение месяца. На их основе составляют сменные планы работ, отпускают мат-лы на рабочие места, оплачивают выполненные работы и составляют ежемесячные норматив. калькуляции по деталям, узлам, изделиям.**Плановые нормы** предусматриваю-тся квартальными и годовыми планами и являются средними на планируемый период. В основе норматив. метода лежат**текущие нормы.**

**Основными элементами нормативного метода являются:**

• Составление норматив. калькуляций себес-ти на весь ассортимент продукции по действ. на нач. месяца нормам;

• Оперативный учет изменений норм по технико-экономическим мероприятиям, объектам учета затрат и объектам калькулирования;

• Выявление, документирование и учет отклонений от норм расходов по причинам их возникновения и виновникам, по местам и центрам затрат, группам однородных изделий и другим объектам калькулирования, а также по элементам и статьям расходов;

• Систематизация факт. затрат на пр-во по объектам учета с подразделением на затраты по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм;

•Исчисление факт. себес-ти отдельных изделий путем суммирования нормативной себес-ти по каждой статье и сумм отклонений и изменений, рассчитанных по групповым коэффициентам.

**Характерная черта нормативного метода** - ведение сводного учета затрат на пр-во по цехам, по видам или одно-родным группам изделий с расчленением затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям от них.

При использовании норматив. метода состав-ся норматив. карты на детали и узлы, затем на основе карт –норматив. ведомости на цех, а после с учетом выпускаемых изделий рассчит-ся норматив. калькуляция на каждое изделие.

**Фактическая** себес-ть продукции при норматив. методе определяется сложением суммы затрат по текущим нор-мам, отклонений факт. затрат от нормативных и величины изменений норм. 3 факт.=3 норм.+ -Откл+ -Изм.норм (ф.1)

Фактическую себестоимость конкретного вида продукции можно установить двумя способами:

1. Если объектом калькулирования является отдельный вид продукции, то отклонение от норм и их изменение могут быть отнесены прямо на конкретный вид продукции. Тогда фактическая себестоимость рассчитывается по ф.1.

2. Если объектом учета является группа однородной продукции или изделий, то фактическая себестоимость каждого вида определяется путем распределения отклонений и изменений норм пропорционально самим нормам.

Отклонение фактических затрат от установленных норм определяют различными методами. Для материальных затрат могут использоваться: - метод документирования; - метод партионного раскроя; - инвентарный метод.

Метод**документирования** основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья, материалов от установленных норм. Отпуск сырья и материалов производится по лимитно-заборным картам в соответствии с установленными нормами на месяц для каждого цеха. После того как выбрана месячная норма материалов, лимитно-^•юрные карты сдаются в бухгалтерию, а дополнительный отпуск сырья, материалов производится на основании требований.

**Метод партионного раскроя.** На каждую партию отпускаемых материалов выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывается: количество материалов, поданных к рабочему месту, количество заготовок и отходов, которые должны быть из этого материала получены. В этом же листе отражается фактически полученное количество заготовок и отходов. Для выявления отклонений сопоставляют предусмотренный в раскройном листе нормативный расход материалов с фактическим. Этот метод используется в швейной, обувной пром-ти.

При**инвентарном** методе по истечении установленного промежутка времени (рабочая смена, сутки, пятидневка и д.п.) проводят инвентаризацию остатков неизрасходованных материалов на рабочем месте. Фактический расход материалов определяют, прибавляя к остатку на начало периода количество материалов, отпущенных на рабочее место за расчетный период, и вычитают остаток материалов, оставшихся на конец периода. Фактический расход сравнивают с нормативным и таким образом находят отклонение. Этот метод используется в пищевой, мясной, молочной и аналогичных видах пром-ти.

Как правило, нормативный метод применяют в сочетании либо с позаказным, либо с попередельным методом калькулирования себестоимости. „

При использовании нормативного метода учет часто организуют с использованием сч.40 «Выпуск продукции». Прямые затраты по нормам относят на затраты пр-ва записью: Д 20 К10,70,69 - нормативные затраты. Косвенные нормативные затраты учитывают на счетах 25 и 26 и распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе:

Д 20 К 25,26. Отклонение фактических прямых и косвенных затрат отражают на счетах: Д 20 К 10,70,69,25,26 - +-отклонения. В результате на сч.20 формируется фактическая производственная себестоимость продукции (р, у). При передаче готовой продукции из пр-ва на склад на величину ее нормативной себестоимости делают запись: Д 43 К 40 -нормативная пр-ная себесотимость. В конце месяца фактическую произв-ную себестоимость сданной на склад готовой продукции отражают в учете записью: Д 40 К 20 - фактическая произв-ная себестоимость. Отклонения фактической произв-ной себестоимости Д 40 от нормативной К 40 включают в полную себестоимость реализованной продукции записью: Д 90.2 К 40 - +- отклонения.

1. **Система «стандарт-костинг» и ее сущность.**

Широко применяется в Западных странах с развитой рыночной экономикой, в России на его основе был разработан и удачно используется метод нормативного учета затрат на производство. Незаменим в отраслях, где цены на ресурсы относительно стабильны, а сами изделия не изменяются в течение длительного времени - на предприятиях обрабатывающих отраслей, швейного, обувного, мебельного производства и ряда других.

**Сущность**Стандарт-костинг (standart costing) - система учета затрат и калькуляции себестоимости с использованием нормативных затрат. "Стандарт" - количество необходимых для производства единицы продукции затрат; "костинг" - денежное выражение этих затрат. Система появилась в Америке в начале 30-х годов двадцатого века, когда США переживали экономический кризис.

В основу системы Стандарт-костинг положены следующие принципы:

1. предварительное нормирование затрат по элементам и статьям затрат;
2. составление нормативных калькуляций на изделие и его составные части;
3. раздельный учет нормативных затрат и отклонений;
4. анализ отклонений;
5. уточнение калькуляций при изменении норм.

Нормирование затрат осуществляется предварительно (до начала отчетного периода) по статьям расходов: основные материалы; оплата труда производственных рабочих; общепроизводственные расходы (амортизация оборудования, арендные платежи, зарплата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы и другие); коммерческие расходы (расходы по реализации продукции).

Нормативные затраты базируется на ожидаемых затратах ресурсов, необходимых для производства продукции. Нормы расхода ресурсов устанавливаются в расчете на одно изделие. По общепроизводственным расходам, которые состоят из нескольких разнородных статей, нормы разрабатываются на определенный период в денежной оценке и в расчете на запланированный объем производства.

В течение отчетного периода ведется учет отклонений фактических расходов от нормированных затрат. Суммы отклонений фиксируются на специальных счетах. В конце отчетного периода отклонения списываются на финансовые результаты. Производится анализ отклонений. Далее принимается решение относительно корректировки установленных норм и нормативов.

1. **Система «директ-костинг», ее сущность и назначение.**

**Система «директ-костинг»** (Direct costs) (калькулирование переменных расходов), как система исчисления переменных издержек возникла в США, во время Великой депрессии.

Часто директ-костинг представляется не просто как метод калькулирования себестоимости, а как особая система управленческого учета. В отечественной и особенно в зарубежной литературе, посвященной анализу и учету, встречаются также и такие названия метода, как «маржинал-костинг», «вэрибл-костинг» и т.п.

Директ-костинг относится к методам исчисления сокращенной себестоимости, что означает включение в себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) не всех затрат, а только их определенной части (так называемые затраты на продукт). Не включенная часть признается расходом периода и списывается на уменьшение дохода в периоде их возникновения. Это предполагает необходимость разделения затрат и определения того вида, который целесообразно отнести на себестоимость.

*Ключевым для реализации основной идеи метода директ-костинг является разделение затрат на прямые и косвенные, а также на переменные и постоянные. Для разделения затрат на переменную и постоянную составляющие обычно применяется один из следующих методов:*

* метод наивысшей и наинизшей точек (также именуемый методом абсолютного прироста, или минимакс);
* метод корреляции;
* метод наименьших квадратов;
* метод технологического нормирования;
* метод анализа счетов.

**Переменные затраты (variable cost, VC)**:

затраты, величина которых зависит от объёма выпуска продукции.

**Постоянные затраты (fixed cost, FC)**:

элемент модели [точки безубыточности](http://afdanalyse.ru/publ/operacionnyj_analiz/porog_rentabelnosti/tochka_bezubytochnosti/20-1-0-78), представляющий собой затраты, которые не зависят от величины объёма выпуска, противопоставляемые переменным затратам, с которыми в сумме составляют общие затраты.

Переменные затраты непосредственно относятся на тот или другой вид изделия, а постоянные затраты сразу относятся на финансовый результат.

*Суть системы директ-костинг заключается в том, что прямые издержки обобщают по видам готовых изделий, косвенные же собирают на отдельном счете и относят на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Если из суммы выручки по каждому изделию вычесть переменные затраты, получим прибыль по данному виду продукции. Сложив прибыль по всем изделиям, получим общую величину прибыли, которая покроет общую сумму постоянных затрат.*

Производственная себестоимость изготовленной и реализованной продукции учитывается и планируется только с переменных производственных расходов, которые находятся в прямой зависимости от технического процесса и организации производства. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец отчетного периода, а также незавершенное производство.

Постоянные расходы не включают в расчет себестоимости изделий, а собираются на отдельном счете и по окончанию отчетного периода, без распределения по видам продукции списываются на уменьшение прибыли в течение того периода, в котором они были произведены.

Однако сложность разработки метода точного распределения расходов состоит в том, что расходы, которые являются переменными в одном случае, в другом могут быть постоянными. Деление постоянных и переменных расходов обосновывается на ряде предположений, которые необходимо учитывать для предупреждения ошибочного использования результатов расходов. Что касается постоянных расходов, то следует также отметить, что отказ от распределения этих расходов позволяет избежать использования условных баз или коэффициентов распределения, которые обязательно содержат элемент субъективности и целиком могут привести к искажению реальной картины соотношения доходов и расходов по отдельным подразделениям или продуктам предприятия. Это искажение, в свою очередь, может привести к ошибкам при оценке эффективности деятельности подразделений или рентабельности продуктов и принятие управленческих решений. Как правило, на промышленных предприятиях нет единого положения о классификации производственных расходов на постоянные и переменные.

Для обеспечения аналитических расчетов необходимо вести отдельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом [маржинального дохода](http://afdanalyse.ru/publ/operacionnyj_analiz/marzhinalnyj_dokhod/22) по видам продукции и по предприятию в целом.

Система учета себестоимости директ-костинг состоит из нескольких элементов:

1. Учета по видам затрат.
2. Учета по местам возникновения затрат.
3. Учета по носителям затрат (калькулирование себестоимости единицы изделия).
4. Учета результатов по носителям затрат.
5. Учета результатов за период.

Все эти элементы присутствуют при любых формах организации учета затрат и результатов, то есть как при учете полных, так и переменных издержек. Некоторые из элементов отличаются в зависимости от степени полноты включения затрат в себестоимость, но есть и такие, которые остаются неизменными.

У российских специалистов существует два взгляда на предмет директ-костинга. С точки зрения одних, это метод учета затрат. Другие склонны считать его методом калькулирования. При этом директ-костинг можно определить как систему управленческого учета, так как эта система кроме собственно учета и калькулирования, то есть процедур получения данных о затратах, включает в себя еще и использование этих данных для принятия решений, планирования и контроля.

**Система директ-костинг** имеет свои преимущества и недостатки. Основное преимущество этой системы состоит в том, что на основе информации, которая в ней получается, можно принимать оперативные управленческие решения. В свою очередь это дает возможность снижения цен. Недостатком являются трудности в отделении постоянных расходов.

1. **Влияние на прибыль системы полной себестоимости и системы «директ-костинг».**

  Главным принципом системы директ-костинг является раздельный учет переменных и постоянных затрат, при чем признание постоянных затрат убытками отчетного периода.

Преимуществами системы директ-костинг являются:

1) объективность и простота калькулирования частичной себестоимости: нет необходимости в условном распределении постоянных затрат;

2) возможность проведения анализа при наличии ограниченных ресурсов;

3) принципы системы "директ-костинг" могут сочетаться с иными системами управленческого учета;

4) информация, получаемая при использовании данной системы, позволяет разработать наиболее выгодные комбинации ценообразования и создать эффективную политику цен;

5) возможность выявить изделия с наибольшей рентабельностью, акцентировать внимание на изменении суммы покрытия (маржинального дохода по различным изделиям в отдельности или по организации в целом;

6) установление взаимосвязи между объемом производства, величиной затрат и прибылью;

7) определение точки безубыточности, т.е. минимального объема производства, при котором предприятие не получит убытка;

8) возможность применения более гибкой системы ценообразования и установление нижней цены единицы продукции;

9) упрощение расчета себестоимости (по сравнению с системой учета полных затрат);

10) возможность составления оптимальной производственной программы и плана сбыта продукции;

11) возможность определения прибыли, полученной от продажи каждой дополнительной единицы продукции, что позволяет планировать цены и скидки на определенный объем продаж.

                Сравнение себестоимости по переменным затратам в различных периодах позволяет изменить структуру предприятия и связанные с ней постоянные затраты, но вместе с тем не повлиять на себестоимость изделий.

                Наряду с преимуществами для системы директ-костинг характерен ряд недостатков:

1) определенные трудности в процессе формирования внешней отчетности;

2) сложности в разделении затрат на постоянные и переменные, в связи с тем, что большая часть смешанных расходов может быть квалифицированна по по-разному, что будет обязательно сказываться на результатах исчислений;

3) необходимость сбора и наличия информации о величине полных издержек (в первую очередь для определения цены изделия). В случае отсутствия информации о полной себестоимости существует риск искажения информации по вопросу определения цены в долгосрочном планировании, так как в этом случае необходимо обеспечить покрытие всех издержек организации.

преимущества и аналитические возможности системы директ-костинг преобладают над недостатками этой системы, и, следовательно, данная система предоставляет менеджерам предприятий большие возможности для анализа и принятия решений, является наиболее оптимальной. Среди ее преимуществ можно выделить два, пожалуй, наиболее значимых:

1) снижение трудоемкости и упрощение учетного процесса;

2) дополнительные аналитические возможности.

Данная система позволяет анализировать затраты и результаты деятельности, дает возможность управлять величиной прибыли, которая представляет собой важнейший показатель результата деятельности предприятия в условиях рыночной экономики.

                При применении метода переменных затрат необходимо помнить, что он предназначен главным образом для расчета минимальной цены единицы продукции. Если же использовать этот метод для проведения политики сниженных цен (т.е. не для дозагрузки производственных мощностей, а для достижения привилегированного положения на рынке), то в случае демпинга (политики сниженных цен) возникает вероятность того, что часть постоянных затрат не будет покрыта маржинальным доходом и предприятие попадет в зону убытков.

                При этом решающее влияние на выбор метода исчисления себестоимости, а значит, и на характер создаваемой системы управления оказывают такие факторы, как:

1) внешние условия функционирования предприятия;

2) форма собственности и организационно-правовая структура предприятия;

3) масштабы и размеры предприятия;

4) объемы и виды деятельности;

5) система налогообложения, применяемая предприятием, и система его льготирования по налогообложению;

6) стратегические цели и задачи организации;

7) степень компьютеризации учетного процесса;

8) прочие особенности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

1. **Сущность, принципы функции и значение бюджетирования.**

|  |
| --- |
|  |

Бюджетирование (англ. budgeting) — это управленческая технология современного бюджетного менеджмента, которая хочет наиболее эффективного расходования ограниченных бюджетных средств в условиях выбора альтернатив финансирования.

Русский ученый М.П. Афанасьев называет бюджетирование альтернативным методом бюджетной политики относительно метода планирования бюджета исходя из имеющихся бюджетных доходов.

Для того чтобы понять, какую роль бюджетирование играет в процессе управления, рассмотрим перечень **функций бюджетирования**которые реализуются при его использовании.

**Первая функция** — планирование. Функция планирования движения денежных средств позволяет спланировать недостаток или избыток денежных средств и вовремя принять соответствующие меры.

**Вторая функция** — просчет различных вариантов бюджета — тесно связана с принятием управленческих решений и выбором лучшей программы.

**Третья основная функция** — мониторинг исполнения бюджетов, позволяет выявлять отклонения фактических результатов от запланированных, оценивать их влияние на финансовый результат.

**Четвертая функция** — анализ исполнения бюджета — часто объединяется с предыдущей функцией.

**Основные принципы бюджетирования**:

—непрерывность составления и корректировки бюджетов;

—конфиденциальность;

—унифицированность форматов, процедур и регламентов;

—следование основным принципам теории финансового менеджмента.

**Задачами бюджетирования являются**:

- выделение приоритетов бюджетных расходов и оценка их эффективности;

- оптимальное распределение ресурсов между бюджетами;

- корректировка влияния бюджета на экономику и общество в целом;

- избежание неэффективных расходов и нарушения равновесия бюджета.

Исходя из практики разработки и внедрения систем бюджетного управления, можно выделить следующие **бюджетные модели**:

—индивидуальная модель комплексного бюджетирования;

—универсальная бюджетная модель;

—бюджетирование отдельных областей деятельности;

—бюджетирование финансовых потоков;

—бюджетирование товароматериальных потоков.

Бюджетирование является технологией макрофинансового планирования, которая получила распространение в развитых странах мира.

Понятие **макрофинансового планирования** предусматривает определение источников формирования и направлений использования финансовых ресурсов государства и имеет целью такое распределение ограниченных финансовых ресурсов государства, которое бы максимально удовлетворяло государственные потребности согласно их приоритетности.

Бюджетирование (англ. budgeting) — это управленческая технология современного бюджетного менеджмента, которая хочет наиболее эффективного расходования ограниченных бюджетных средств в условиях выбора альтернатив финансирования.

Русский ученый М.П. Афанасьев называет бюджетирование альтернативным методом бюджетной политики относительно метода планирования бюджета исходя из имеющихся бюджетных доходов.

Для того чтобы понять, какую роль бюджетирование играет в процессе управления, рассмотрим перечень **функций бюджетирования**которые реализуются при его использовании.

**Первая функция** — планирование. Функция планирования движения денежных средств позволяет спланировать недостаток или избыток денежных средств и вовремя принять соответствующие меры.

**Вторая функция** — просчет различных вариантов бюджета — тесно связана с принятием управленческих решений и выбором лучшей программы.

**Третья основная функция** — мониторинг исполнения бюджетов, позволяет выявлять отклонения фактических результатов от запланированных, оценивать их влияние на финансовый результат.

**Четвертая функция** — анализ исполнения бюджета — часто объединяется с предыдущей функцией.

**Основные принципы бюджетирования**:

—непрерывность составления и корректировки бюджетов;

—конфиденциальность;

—унифицированность форматов, процедур и регламентов;

—следование основным принципам теории финансового менеджмента.

**Задачами бюджетирования являются**:

- выделение приоритетов бюджетных расходов и оценка их эффективности;

- оптимальное распределение ресурсов между бюджетами;

- корректировка влияния бюджета на экономику и общество в целом;

- избежание неэффективных расходов и нарушения равновесия бюджета.

Исходя из практики разработки и внедрения систем бюджетного управления, можно выделить следующие **бюджетные модели**:

—индивидуальная модель комплексного бюджетирования;

—универсальная бюджетная модель;

—бюджетирование отдельных областей деятельности;

—бюджетирование финансовых потоков;

—бюджетирование товароматериальных потоков.

Бюджетирование является технологией макрофинансового планирования, которая получила распространение в развитых странах мира.

Понятие **макрофинансового планирования** предусматривает определение источников формирования и направлений использования финансовых ресурсов государства и имеет целью такое распределение ограниченных финансовых ресурсов государства, которое бы максимально удовлетворяло государственные потребности согласно их приоритетности.

Макрофинансовое планирование должно осуществляться с использованием таких процедур:

—разработка стратегических и тактических целей и установление системы приоритетов государства;

—применение программ;

—разработка критериев эффективности использования финансовых ресурсов государства;

— использование результатов мониторинга и оценки финансовых показателей.

В Украине до внедрения метода бюджетирования по программам использовался формат постатейного бюджета, которым предусматривались распределение всех имеющихся бюджетных ресурсов и их использование в запланированном объеме. При распределении ресурсов между бюджетными учреждениями важной является сумма и целевое использование средств. Такой бюджет проще в составлении, однако проверка его выполнения дает информацию лишь об отклонении фактического использования бюджетных средств от плана. Постатейный бюджет предусматривает свободу бюджетного учреждения распоряжаться выделенными ей средствами, но не дает возможность проверить целесообразность этой деятельности, поскольку статья отображает лишь экономическое содержание направления средств.

Современный способ представления бюджета — **бюджетирование по программам** — сначала решает вопрос целесообразности того или другого направления бюджетных расходов в целом. Однако составлять бюджет полностью из программ невозможно да и нецелесообразно. Типичным примером непрограммных расходов бюджета являются, например, расходы на погашение государственного долга.

Способ представления бюджета влияет на процесс бюджетирования и его результат, на обсуждение круга бюджетных решений, выполнения бюджета и его оценку.

К **причинам**, которые обусловили замену постатейного бюджета бюджетированием по программам, можно отнести такие:

— развитие государства, государственных финансов и номинальный рост бюджетов;

— расширение перечня государственных функций и сфер государственного влияния, которые нуждаются в финансировании из бюджета;

— «человеческий фактор» в расходовании бюджетных средств — развитие политической деятельности, когда при планировании каждого следующего бюджета правительства и парламенты стран стремятся к увеличению бюджетных расходов, исходя из собственных политических интересов;

— необходимость усиления общественного контроля за расходованием бюджетных средств как способа обратной связи, появление теорий предоставления услуг государством, их стандартов и эквивалентности.