

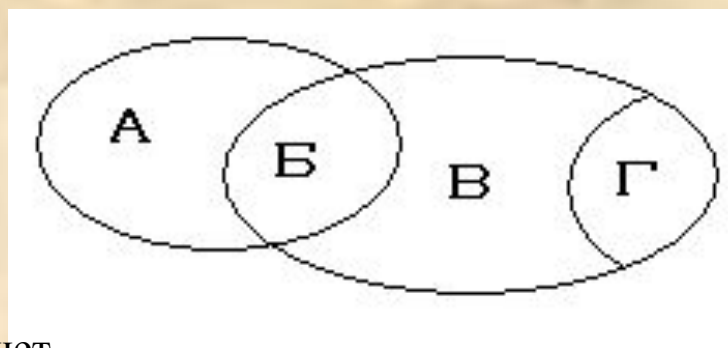
План занятия

- ❖ Роль и место управленческого учета в информационном обеспечении, планировании и управлении предпринимательской деятельностью
- ❖ Отличительная характеристика управленческого и финансового видов учета
- ❖ Классификация затрат
- ❖ Схема учета затрат отчетного периода и себестоимости продукции
- ❖ Анализ безубыточности
- ❖ Система «директ-костинг»
- ❖ Нормативный метод
- ❖ Система «стандарт-кост»

Сущность управленческого учета.

Одна из важнейших задач руководителя любого предприятия – с максимальной отдачей использовать имеющиеся в его распоряжении ресурсы. Для этого необходима информация о наличии таких ресурсов. Стандартный бухгалтерский учет такой информации не дает. Поэтому в середине XX века развитие рыночной экономики в индустриально-развитых странах выявило необходимость дополнения бухгалтерского (финансового) учета **управленческим учетом**.

Таким образом, единая система бухгалтерского учета может быть представлена следующей схемой



А – производственный учет

Б – финансовый учет для внутреннего пользования

В – финансовый учет в узком смысле для внешних пользователей

Г – налоговые расчеты на базе финансового учета (налоговый учет).

Выделяют два подхода к пониманию сущности термина “управленческий учет”:

- 1) ***management accounting*** (США) - задачей любой учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала предприятия своевременной и полной информацией для принятия управленческих решений, т.е. деятельность по учету неразрывно связана с управлением предприятием; данный подход может быть переведен как организация учета, исходя из потребностей управления;
- 2) ***euro controlling*** (Германия) - УУ рассматривается как система сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, т.е. это расширенная система организации учета для целей контроля за затратами и доходами предприятия.

В российской практике ***управленческий учет рассматривается*** в соответствии с термином ***management accounting*** - ***как система, которая в рамках одной организации обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации.***

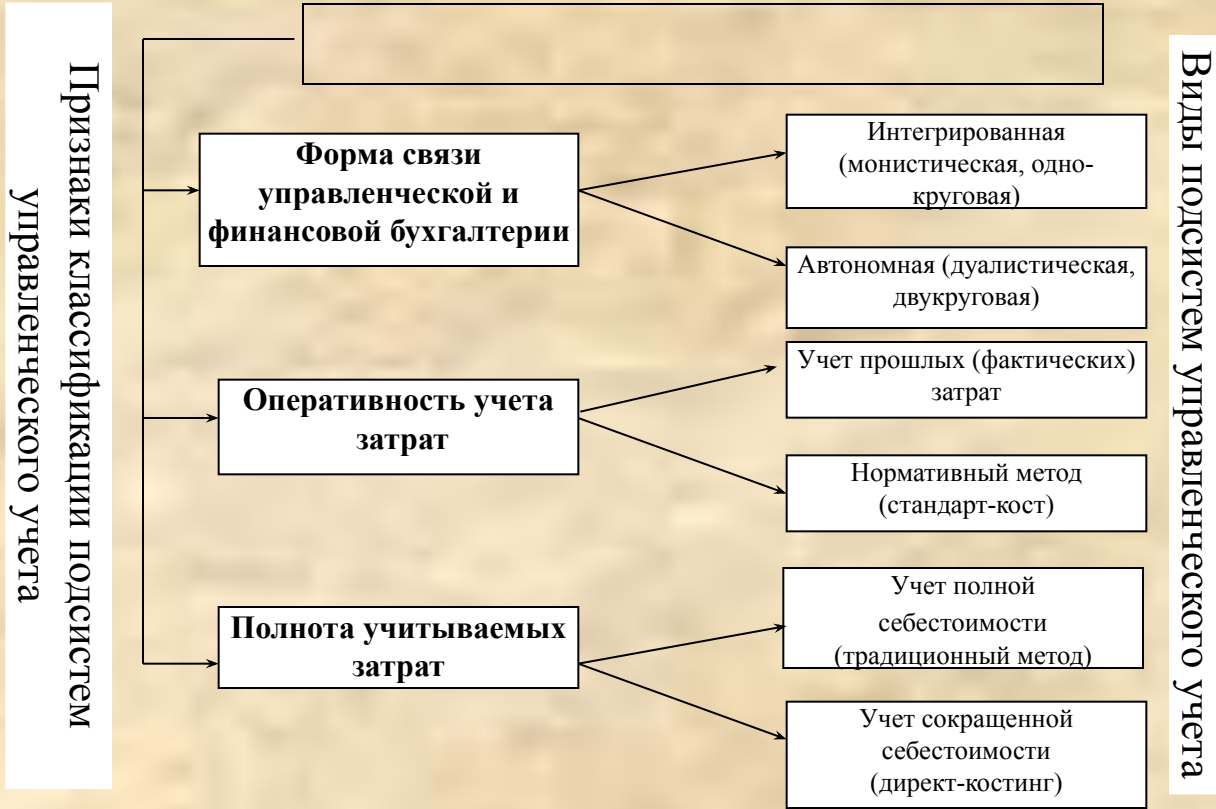
Предмет УУ - производственная деятельность предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений (ЦО).

Объекты УУ:

- издержки предприятия и его отдельных структурных подразделений – центров ответственности;
- результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и центров ответственности;
- внутреннее ценообразование;
- бюджетирование;
- внутренняя отчетность.

Различные сочетания экономических, юридических, организационных и технологических факторов определяют разнообразие **форм организации управленческого учета.**

Подсистемы управленческого учета



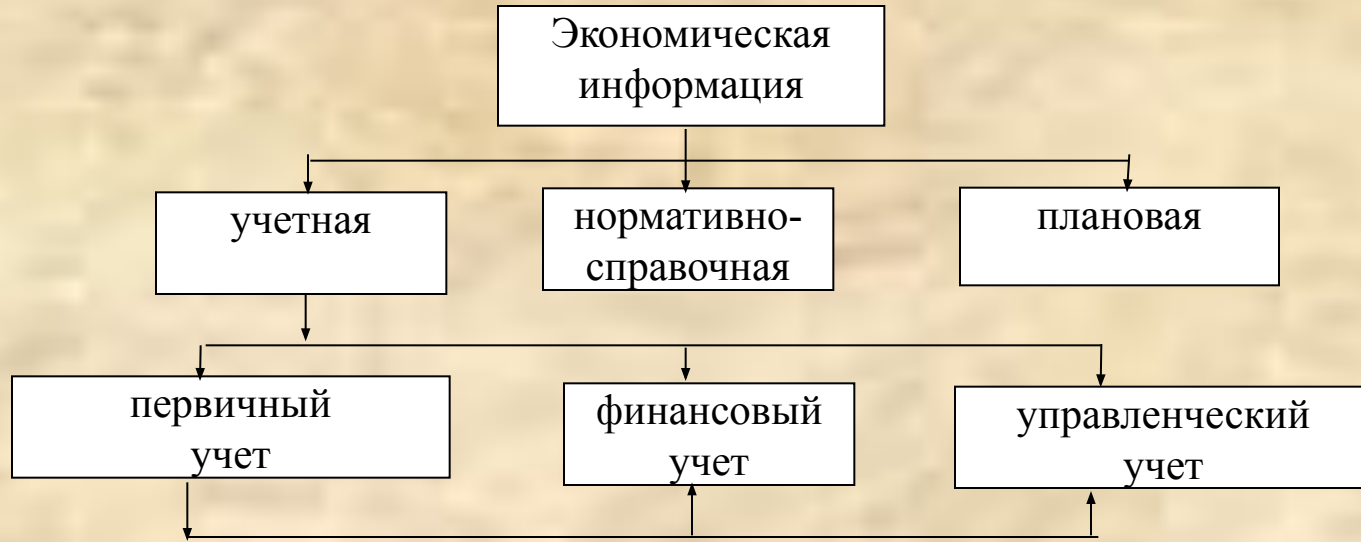
Методы УУ:

- некоторые элементы метода БУ (ФУ) (счета, двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение, отчетность);
- приемы и методы, применяемые в статистике и экономическом анализе (индексный метод, факторный анализ и т.д.);
- математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т. д.)

Цели УУ:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической деятельности предприятия и центров ответственности;
- обеспечение базы для ценообразования;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

**в информационном обеспечении, планировании
и управлении предпринимательской деятельностью**



Отличительные характеристики управленческого и финансового видов учета



Классификация затрат

| | |
|--|--|
| Направление учета | Возможные методы классификации: |
| Затраты для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли | <ul style="list-style-type: none">– Входящие и истекшие;– Прямые и косвенные– Основные и накладные– Входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические или затраты периода);– одноэлементные и комплексные;– текущие и единовременные. |
| Для принятия управленческих решений и планирования | <ul style="list-style-type: none">– постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;– затраты будущего периода;– безвозвратные затраты;– вмененные затраты;– предельные и приростные затраты;<ul style="list-style-type: none">– планируемые и не планируемые. |
| Для осуществления функций контроля и регулирования | <ul style="list-style-type: none">– регулируемые<ul style="list-style-type: none">– нерегулируемые |

2.1. Понятие и классификация затрат на производство

В нормативных документах термины «расходы» и «затраты» используются в качестве синонимов. Затраты могут выражаться в форме:

- Издержек производства – затраты на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- Издержек обращения – расходы, связанные со сбытом ТМЦ.

Выраженные в денежной форме текущие затраты организации на производство и сбыт продуктов труда образуют *себестоимость продукции* (работ, услуг).

На счета издержек производства и обращения могут быть отнесены только текущие затраты. Перенос капитальных затрат на издержки производства и обращения производится через амортизационные отчисления.

Определение (исчисление) величины затрат, приходящихся на единицу продукции, называется *калькулированием* себестоимости, а ведомость (регистр), в котором производится расчет себестоимости – калькуляцией.

Целью учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является создание информационной базы:

- управления затратами организации;
- определения себестоимости готовой продукции (работ, услуг) по видам, группам и др. признакам;
- анализа выполнения плановых показателей;
- выявления финансовых результатов от обычных видов деятельности;
- определения экономической эффективности организационно-технических мероприятий по развитию и совершенствованию производства.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в *управленческий учет*, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации предприятия.

Большое значение для правильной организации учета расходов имеет их классификация.

Расходы по обычным видам деятельности группируют по следующим признакам:

1). По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации управленческого учета и определения производственной себестоимости продукции.

2). По видам продукции (работ, услуг) расходы группируют для исчисления их себестоимости.

3). **По видам расходов** затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

В соответствии с ПБУ 10/99 (п.8) расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим *элементам*:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (телефонные, командировочные и др.).

Эта группировка является единой и обязательной для всех отраслей народного хозяйства. Группировка показывает, *что именно и сколько израсходовано на производство продукции?*

На промышленных предприятиях установлена следующая типовая группировка расходов *по статьям 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 цели";
- 5) "Заработная плата производственных рабочих";
- 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";
- 12) "Расходы на продажу".

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей - полную себестоимость проданной продукции.

4). По экономической роли в процессе производства расходы делятся на основные и накладные.

Основными называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

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

5). По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента, - зарплата, амортизация и др.

Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например цеховые и общезаводские расходы, в состав которых входят зарплата персонала, амортизация зданий и др. одноэлементные расходы.

6). По способу включения в себестоимость продукции различают прямые и косвенные расходы.

Прямые расходы связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные расходы не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные, общехозяйственные и некоторые другие.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции. Например, на предприятии, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

7). **В зависимости от периодичности** расходы делятся на текущие и единовременные.

К *текущим* расходам относятся расходы, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов; к *единовременным (однократным)* - расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др.

8). **По участию в процессе производства** различают производственные расходы и расходы на продажу (внепроизводственные).

К *производственным* относят все расходы, связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Расходы на продажу (внепроизводственные) связаны с реализацией продукции покупателям.

Производственные и внепроизводственные расходы образуют полную себестоимость проданной продукции.

9). По отношению к объему производства расходы подразделяют на переменные, условно - переменные и условно - постоянные.

К *переменным* относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции: сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

Условно - переменные расходы зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная (общепроизводственные расходы).

Размер *условно - постоянных* расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции; к ним относятся общехозяйственные расходы.

10). **По эффективности** различают производительные и непроизводительные расходы.

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

Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

Производительные расходы планируются, поэтому они называются планируемыми. Непроизводительные расходы, как правило, не планируются.

2.2. Состав затрат по элементам расходов

Под элементом расхода понимают экономически однородные затраты - материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (ПБУ 10/99).

1. Элемент «Материальные затраты» отражает стоимость:

- сырьё и материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых на производственные и хозяйственные нужды;
- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или структурными подразделениями организации;
- топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

- энергии всех видов, расходуемой на технологические, производственные и другие нужды;
- потерь от недостачи материалов в пределах норм естественной убыли другие материальные затраты.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость *возвратных отходов* (остатков сырья, материалов, полуфабрикатов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции).

2. Элемент «Затраты на оплату труда». Включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной формах, в том числе стимулирующие выплаты и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии, и др. выплаты, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) или коллективными договорами.

3. Элемент «Отчисления на социальные нужды».

Отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу "Затраты на оплату труда" (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

4. Элемент «Амортизация». По данной статье отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам.

Состав амортизируемых активов установлен ПБУ 6/01.

5. Элемент «Прочие затраты».

По данной статье отражают налоги, сборы, платежи за выбросы (сборы) загрязняющих веществ, на командировки, за подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), отчисления в ремонтный фонд, суммы амортизации НМА, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

2.3. Система счетов учета затрат на производство

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета

20 "Основное производство",

23 "Вспомогательные производства",

25 "Общепроизводственные расходы",

26 "Общехозяйственные расходы",

28 "Потери от брака",

29 "Обслуживающие производства и хозяйства",

97 "Расходы будущих периодов".

По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту - их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно - распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на калькуляционные счета 20, 23, 29.

С кредита счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

Счета 25 и 26 сальдо на начало месяца не имеют.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы", 97 "Расходы будущих периодов" или только счет 20.

Для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ, услуг предназначен счет 44 «Расходы на продажу».

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, которые списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» .

При частичном списании расходов на продажу в организациях, осуществляющих производственную деятельность, распределению между отдельными видами отгруженной продукции подлежат расходы на упаковку и транспортировку. Расходы распределяются ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости продукции или другим основаниям. Остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг ежемесячно относятся на себестоимость проданных продуктов труда.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов (затраты на упаковку, транспортировку, рекламу; на зарплату работников, занятых упаковкой и погрузкой готовой продукции, ЕСН, расходы на аренду складских помещений и т.п.).

Расходы на такие виды рекламы, как приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний (а также расходы на некоторые иные виды рекламы) для целей налогообложения признаются расходами в размере, не превышающем 1 % выручки от реализации. (ст. 264 НК РФ).

2.4. Учет прямых расходов

Прямыми расходами, как правило, являются следующие статьи калькуляции:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы;
- покупные изделия, полуфабрикаты;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата;
- отчисления на социальные нужды;
- потери от брака.

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

По истечении месяца цехи составляют отчеты о расходе сырья и материалов, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости распределения израсходованных сырья и материалов, где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов. Израсходованные сырье и материалы списывают: *Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 10*

В случае учета материалов по учетным ценам по окончании отчетного периода бухгалтерия обязана рассчитать и списать сумму отклонений и ТЗР, приходящихся на израсходованные материалы

Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 16 (доп. проводка или сторно)

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов. Принятые на учет возвратные отходы отражаются

Дебет 10 Кредита 20, 23, 29 - по цене возможного использования или реализации.

Стоимость израсходованных топлива и энергии между отдельными видами продукции распределяют в Ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода и действующих цен. Использованные на технологические цели топливо и энергию относят в дебет счетов 20, 23, 29 с кредита счетов 10, 23 и 60.

По статье "Заработная плата производственных рабочих" планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно - технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции.

Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют разработочную таблицу (машинограмму) распределения заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и расчетно - платежных ведомостей.

Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 70

Отчисления на социальные нужды распределяются между объектами учета затрат и калькулирования пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Дебет 20, 23, 25, 26, 29 Кредит 69 (соответствующие субсчета)

Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 "Брак в производстве".

Списывается себестоимость неисправимого брака

Дебет 28 Кредит 20

Отражены расходы на исправление исправимого брака

Дебет 28 Кредит 10, 70, 69...

Уменьшение расходов на брак (как исправимого, так и неисправимого) – так называемые возвраты

Дебет 70, 73-2, 10, 76-2 Кредит 28

Т.о. стоимость потерь от брака, относимая в затраты на производство (*Дебет 20 Кредит 28*) включает в себя:

- стоимость неисправимого брака (по фактической производственной себестоимости);
- фактические затраты на исправление брака.

Обе эти суммы принимаются за минусом возвратов.

2.5. Учет и распределение косвенных расходов

К косвенным расходам относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные расходы учитывают на счете 25 "Общепроизводственные расходы". К этому счету целесообразно открыть два субсчета:

25-1 "Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования";

25-2 "Расходы по обслуживанию и управлению цехом".

На первом субсчете учитывают расходы амортизацию оборудования и транспортных средств; оплату труда рабочих, обслуживающих оборудование; расходы на ремонт оборудования и др. (*Дебет 25 Кредит 02, 70, 69, 10, 60...*)

На втором субсчете отражают оплату труда аппарата управления, ЕСН с данной оплаты труда, амортизацию здания цеха, сооружений и инвентаря, расходы на текущий ремонт зданий и сооружений и др. расходы (*Дебет 25 Кредит 70, 69, 02, 10, 60...*)

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности в ведомости учета затрат цехов (ведомость № 12).

По истечении месяца собранные в ведомости № 12 расходы списывают

Дебет 20, 23 Кредит 25.

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 "Общехозяйственные расходы".

Аналитический учет ведут в Ведомости учета общехозяйственных расходов (№ 15) по статьям сметы («Зарплата управленческого персонала» «Расходы на командировки», «Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны», «Амортизация ОС», «Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления», «Непроизводительные расходы» и т.д.)

Дебет 26 Кредит 70, 69, 60, 02, 05, 68....

По истечении месяца собранные в ведомости № 15 расходы списывают двумя способами.

1). Общехозяйственные расходы включаются в затраты на производство (т.е. на счетах бухгалтерского учета формируется полная производственная себестоимость продукции (работ, услуг)

Дебет 20, 23 Кредит 26.

2). Общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных относят на счет 90 «Продажи»

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж» Кредит 26

В этом случае на счетах учета затрат формируется сокращенная (усеченная) себестоимость продукции (работ, услуг), что соответствует применяемому в зарубежной практике методу «директ-костинг».

Распределение косвенных расходов между видами производств и видами готовой продукции осуществляется пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, прямым материальным затратам, др. основаниям.

Способ распределения закрепляется в учетной политике организации.

2.6. Учет, оценка и инвентаризация незавершенного производства (НЗП)

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости НЗП на начало и конец месяца, т.е. к стоимости НЗП на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость НЗП на конец месяца.

К незавершенному производству относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета.

Остатки НЗП на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе:

- по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов);
- по прямым статьям расходов;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве НЗП отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию НЗП.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема.

В конце каждого месяца производится распределение накладных расходов между готовой продукцией и незавершенным производством.

При этом используются процентные отношения или коэффициенты на основании показателей прямых затрат (материальных и (или) на оплату труда) [3, с. 70].

2.7. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов

Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в балансе как *расходы будущих периодов* и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и т.д.).

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят: расходы по ремонту ОС (когда не создается ремонтный фонд); расходы по оплате аренды объектов ОС; расходы на рекламу; на приобретение лицензий; расходы, связанные с оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за будущие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 "Расходы будущих периодов" с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 60, 70, 69, 76 и др.).

Ежемесячно (или в другие сроки) учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и др.

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации могут создавать следующие резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;
- на покрытие расходов по ремонту ОС;
- на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством и др.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 "Резервы предстоящих расходов".

Образование резерва

Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 96

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают

Дебет 96 Кредит 60, 76, 70, 69, 10, 23...

Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года. Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

В конце года после инвентаризации расчетов начисленные суммы резервов доводят до величины фактических расходов - если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница сторнируется.

2. 8. Раскрытие информации о расходах в бухгалтерской отчетности

Сведения о расходах организации по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат приведены в разделе "Расходы по обычным видам деятельности" приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

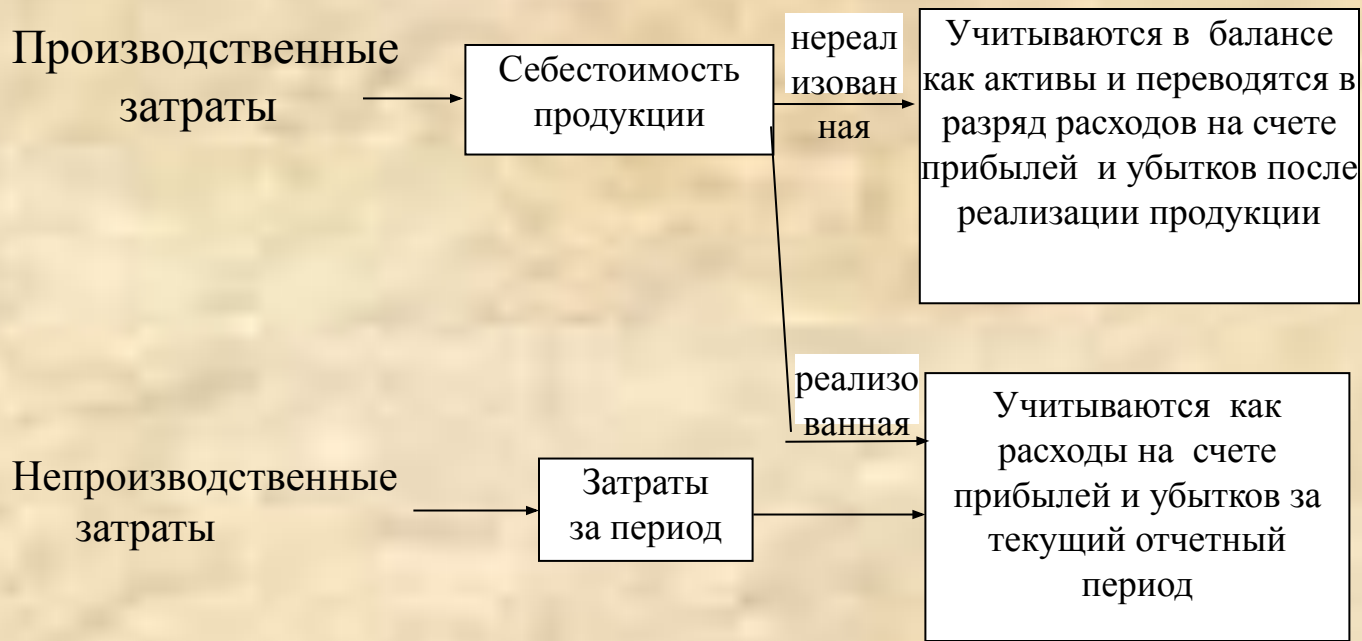
Кроме того, данные о суммах амортизации всего амортизируемого имущества и его составных частей (НМА, ОС и доходных вложений в материальные ценности) приведены в соответствующих разделах формы № 5 приложения к бухгалтерскому балансу.

Сведения о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) (форма № 5-з) составляются ежеквартально юридическими лицами всех форм собственности (кроме малых предприятий) и представляются ими органу государственной статистики.

Кроме того, в соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организаций в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках (форма № 2) расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие, управленческие, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Схема учета затрат отчетного периода и себестоимости продукции



Из рисунка видно, что основное различие между себестоимостью продукции и затратами отчетного периода – это разница во времени, с которого они регистрируются.

Анализ безубыточности.

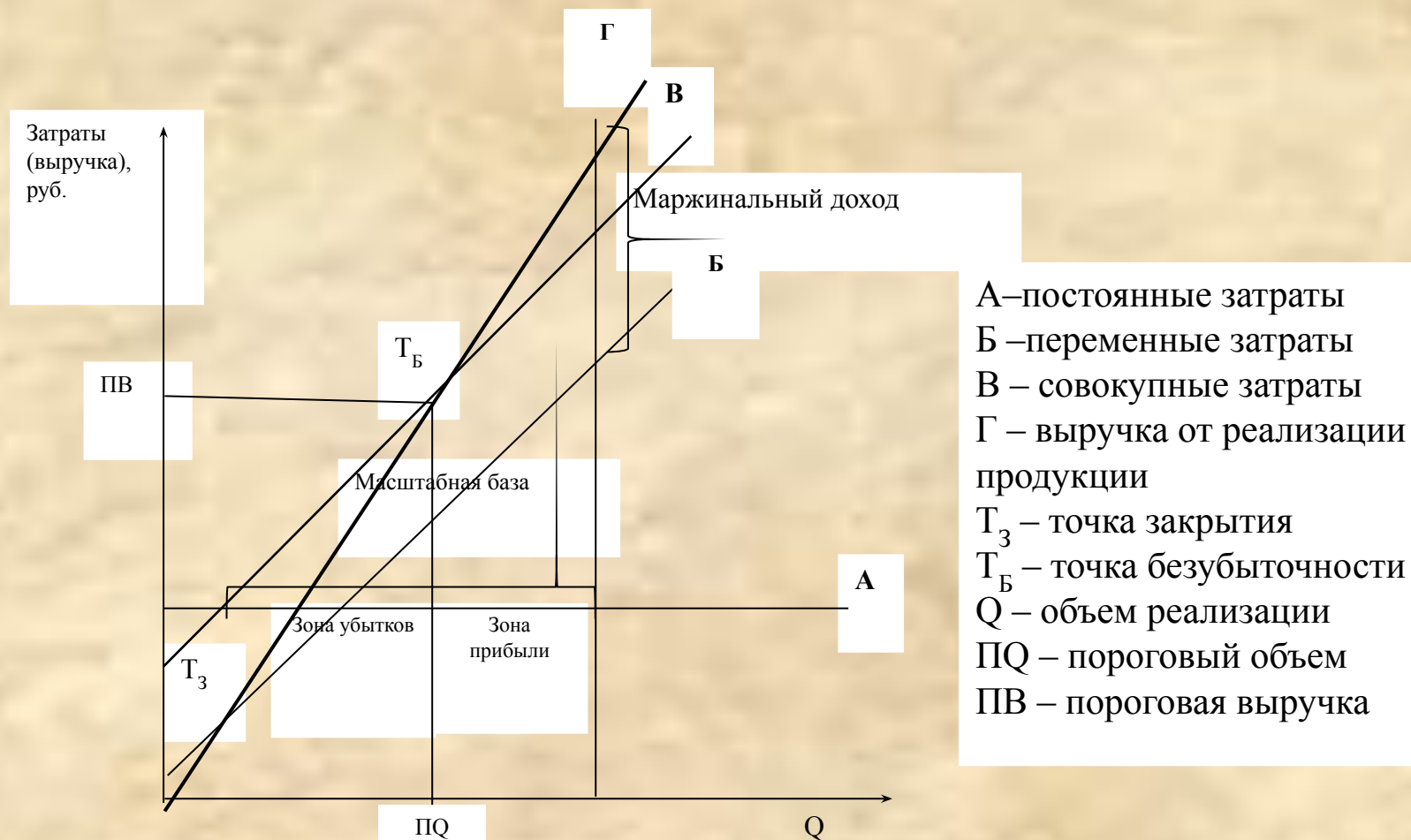
Модель безубыточности позволяет ответить на следующие вопросы:

- ✓ какое влияние окажет прибыль на изменение цен на реализуемую продукцию, изменение переменных и постоянных затрат, объема реализации;
- ✓ какой объем продаж обеспечит достижение безубыточности;
- ✓ каковы оптимальные объем и структура;
- ✓ какой “запас прочности” есть у предприятия;
- ✓ какой объем продаж позволит достичь запланированного объема прибыли;
- ✓ какую прибыль можно ожидать при данном уровне реализации;
- ✓ какой минимальный уровень цен на продукцию предприятия при заданном объеме выпуска позволит избежать убытков;
- ✓ как изменение в ассортименте реализуемой продукции повлияет на прибыль и минимальный безубыточный объем;
- ✓ производить ли товары самостоятельно или заказывать на стороне;
- ✓ какова нижняя граница цены на реализуемую продукцию.

Модель безубыточности опирается на ряд исходных предположений:

- поведение затрат и выручки можно описать линейной функцией одной переменной – объема выпуска;
- переменные затраты и цены остаются неизменны в течение всего планового периода;
- структура продукции не изменяется в течение планируемого периода;
- поведение постоянных и переменных затрат может быть измерено точно;
- на конец анализируемого периода у предприятия не остается запасов готовой продукции (или они не существенны), т.е. объем продаж соответствует объему производства.

Анализ безубыточности проводят в графической и алгебраической форме:
Графическая форма предполагает построение графика безубыточности



Данная форма позволяет наглядно рассмотреть влияние затрат на конечный результат и определить какой объем продаж обеспечит достижение безубыточности и какой “запас прочности” есть у предприятия.

Математическая форма (метод уравнения)

Введем условные обозначения:

S – выручка;

p – цена;

Q – объем реализации;

v – переменные затраты на единицу продукции;

V – совокупные переменные затраты;

F – совокупные постоянные затраты;

I – прибыль.

Исходные формулы:

$$\mathbf{I = S - V - F}$$

$$\mathbf{I = p * Q - v * Q - F}$$

$$\mathbf{p * Q = v * Q + F}$$

(точка безубыточности)

На основании этой модели можно рассчитать **ряд аналитических показателей**, помогающих руководителю в принятии решений.

Расчет аналитических показателей

| № п/п | Виды показателей | Порядок расчета | Экономический смысл показателей |
|----------|-----------------------------|---|---|
| 1 | Маржинальная прибыль | На весь объем выпуска $M = S - V \text{ или } F + I$ На единицу продукции $T = (S - V) / Q = p - v$ | часть выручки, которая остается на покрытие постоянных затрат и формирование прибыли, отражает прирост прибыли от выпуска каждой дополнительной единицы продукции. |
| 2 | Коэффициент выручки | $K_{\text{выр}} = (S - V) / S$ или $(p - v) / p$ | показывает, какой процент выручки составляет маржинальная прибыль, т. е. процент выручки, идущий на покрытие постоянных затрат и образование прибыли. Чем больше коэффициент выручки, тем сильнее меняется прибыль в результате колебаний выручки. Большой коэффициент выручки выгоден в случае, если спрос на продукцию предприятия стабильно высок: тогда даже небольшой прирост выручки приведет к довольно существенному росту прибыли. Если спрос нестабилен и высока вероятность того, что фактическая выручка окажется меньше запланированной, высокий коэффициент выручки свидетельствует об увеличении риска убытка. |

| № п/п | Виды показателей | Порядок расчета | Экономический смысл показателей |
|----------|---|---|--|
| 3 | Точка безубыточности | <p>Натуральное выражение $Q^* = F / (p - v)$</p> <p>Стоимостное выражение $S^* =$ $F \cdot p / (p - v) = F / K_{\text{выр}} = Q^* \cdot p$</p> | <p>выручка, при которой прибыль предприятия равна нулю: если фактическая выручка предприятия больше критического значения, оно получает прибыль, в противном случае — убыток. Чем меньше критический объем, тем выше прибыль и меньше операционный риск при прочих равных условиях.</p> |
| 4 | Точка закрытия предприятия | $Q^{**} = F / p$ | <p>объем выпуска, при котором предприятие становится экономически неэффективным, т. е. при котором выручка равна постоянным затратам. Если фактический объем производства и реализации продукции меньше Q^{**}, предприятие не оправдывает своего существования и его следует закрыть. Если же фактический объем производства и реализации продукции больше Q^{**}, предприятию следует продолжать свою деятельность, даже если оно получает убыток.</p> |
| 5 | Кромка безопасности | $K_0 = Q_{\phi} - Q^*$ | <p>характеризует риск предприятия: чем меньше кромка безопасности, тем больше риск того, что фактический объем производства и реализации продукции не достигнет критического уровня Q^* и предприятие окажется в зоне убытков.</p> |

| № п/п | Виды показателей | Порядок расчета | Экономический смысл показателей |
|----------|---|---|--|
| 6 | Запас финансовой прочности | $Z_{\text{фп}} = K_{\text{б}} * p = S - S^* = =$ $p * (O_{\text{ф}} - O^*)$ | показывает, на сколько рублей может снизиться выручка, чтобы предприятие не несло убытка. Чем больше запас финансовой прочности, тем стабильнее положение предприятия. |

Анализ безубыточности позволяет оценить результаты деятельности предприятия, а также помогает выработать рекомендации по увеличению прибыльности текущей деятельности предприятия.

Система «директ-костинг»

Суть системы – себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные расходы распределяются по носителям затрат. Оставшаяся часть издержек (постоянные расходы и постоянная часть общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих) собирают на отдельном счете, в калькуляцию не включают и периодически списывают на финансовые результаты. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складе и незавершенное производство.

Схема калькулирования себестоимости по переменным издержкам



Использование системы «директ-костинг» кардинально меняет не только отечественную концепцию калькулирования, но и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах содержит два финансовых показателя: маржинальный доход (сумма покрытия) и прибыль.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от продажи продукции и ее неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным расходам. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

«Директ-костинг» при принятии управленческих решений.

- ✓ позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменении деловой активности;
- ✓ позволяет построить самую точную калькуляцию, отражающую издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск продукции, а, следовательно, управляющий может проследить: во что обходится выпуск отдельных видов продукции, независимо от размера арендной платы за помещение и заработной платы директора и его помощников;
- ✓ позволяет проводить эффективную политику ценообразования;
- ✓ позволяет существенно упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат – лучше контролируемые.

Достоинства системы «директ-костинг»:

- обеспечивает более полезную информацию для принятия управленческих решений;
- избавляет прибыль от влияния изменения запасов;
- позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в неликвидных запасах;
- упрощает нормирование, планирование, учет и контроль.

Недостатки и трудности использования метода «директ-костинг»:

- неоднозначность деления расходов на постоянные и переменные;
- решение об установлении цены только на основании данных о переменных затратах может привести к результату не достаточному для покрытия всех расходов;
- в случае колебания объема реализации происходит значительное колебание финансового результата;
- не дает информации о полной себестоимости производимого продукта;
- проблемы психологического характера.

Схема учетных записей при калькулировании неполной себестоимости по методу «директ-костинг»



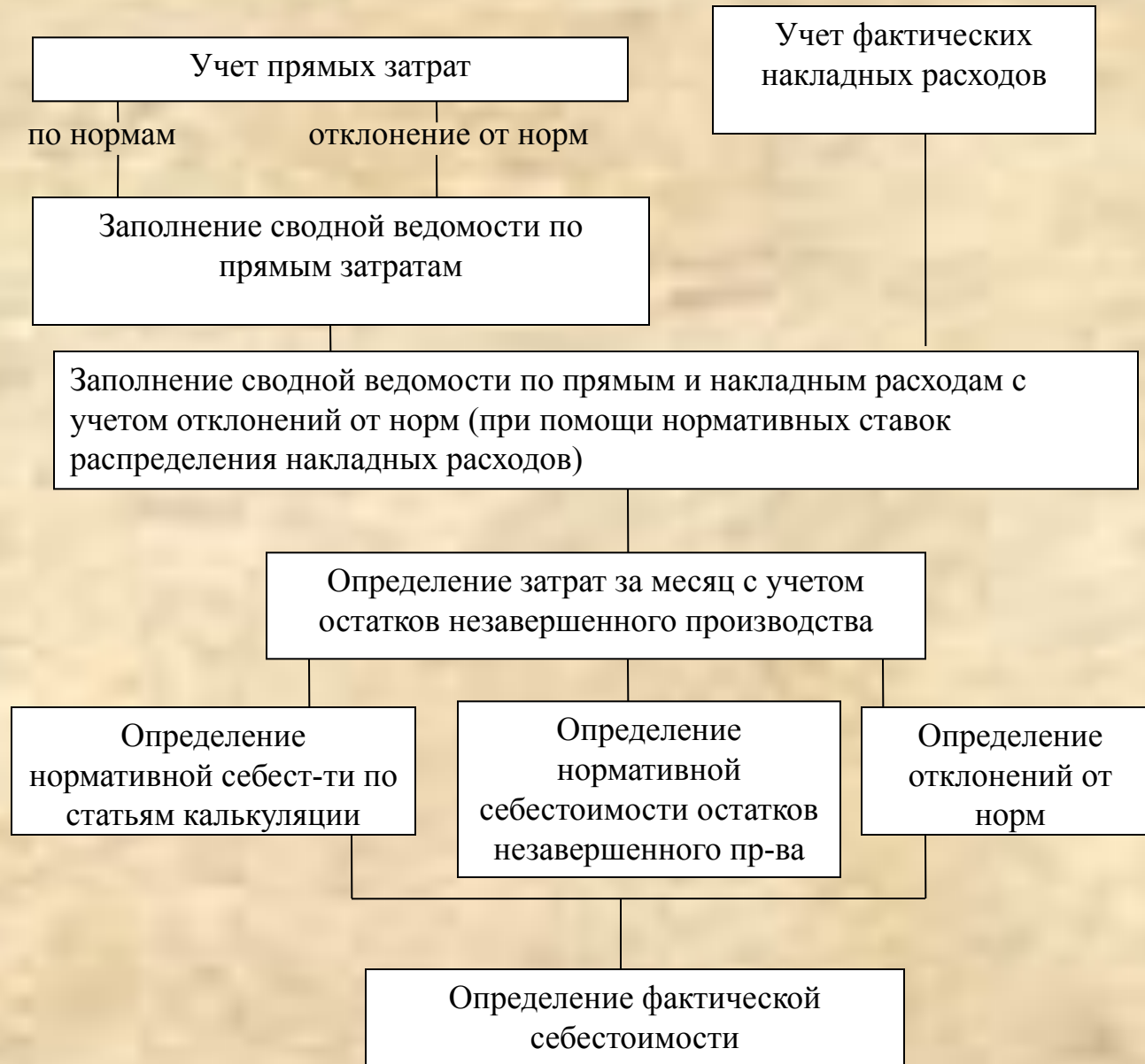
Нормативный метод

Суть метода – на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

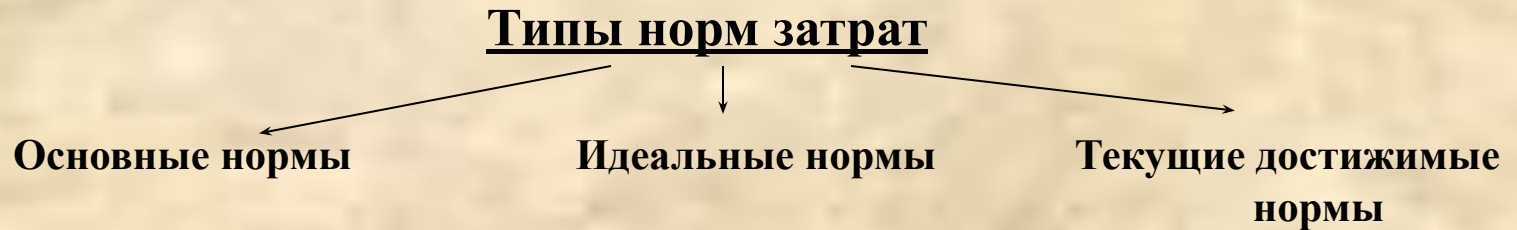
Норма – это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Нормативная калькуляция используется для оценки фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться (как правило, снижаться) по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

Схема этапов нормативного метода калькулирования себестоимости



Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм.



Виды отклонений и методы их анализа

| Отклонения | | | | |
|--|---|--|--|--|
| отрицательные (перерасход) | положительные (экономия) | учетные (документированные) | недокументированные | материальные и стоимостные |
| <p>Анализируют с позиций соблюдения технологических процессов, стандартов организации и управления производством относительно конкретных продуктов</p> | <p>Рассматриваются с точки зрения обоснованности и норм и нормативов, рассчитанных на единицу продукции</p> | <p>- по данным сигнальной документации и до начала производства - по мере выполнения производственного задания; - с помощью расчетов и формул по окончании отчетного периода</p> | <p>Выявляются методами инвентаризации незавершенного производства, готовой и забракованной продукции, материалов и других материальных ценностей</p> | <p>Возникают в снабженческо-заготовительной и производственной деятельности. Их распределяют между остатками материалов, незавершенного производства, готовой продукции и реализованной в данном отчетном периоде продукции. Стоимостные отклонения относят на себестоимость реализованной продукции</p> |

Недостатки нормативного метода:

- ✓ остатки незавершенного производства при изменении норм не пересчитываются, а все изменения норм и отклонений от них относятся на себестоимость готовой продукции;
- ✓ при незначительных изменениях норм в течение отчетного периода их отдельный учет не организуется, они рассматриваются вместе с отклонениями от норм;
- ✓ отклонения выявляются расчетами за длительный период, не всегда документируются, ведется их укрупненный учет без определения причин и виновников, существенны суммы неучтенных отклонений от норм.

Достоинства нормативного метода:

- ✓ позволяет не дожидаясь конца месяца иметь фактическую себестоимость изделий, как алгебраическую сумму нормативной себестоимости, отклонений от норм и их изменений;
- ✓ позволяет регулярно (раз в 10 дней и чаще) анализировать причины отклонений и выявлять виновников;
- ✓ обеспечивает системное документирование отклонений от норм, позволяющее установить причины отклонений в момент их возникновения, в то время как при историческом подходе к калькулированию причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

Система «стандарт-кост»

Данная система является прообразом отечественной системы нормативного учета.

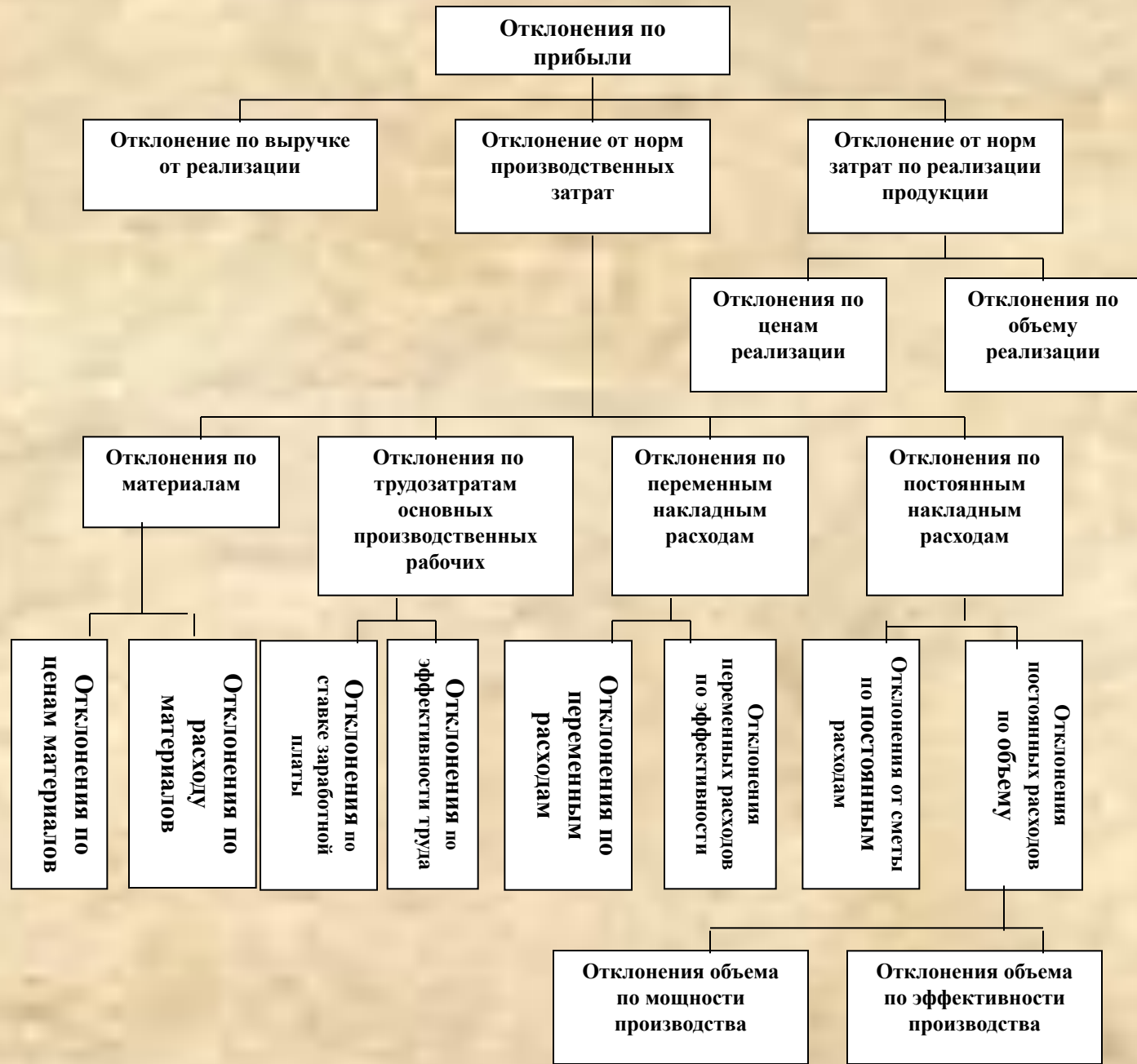
Суть системы – в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не фактическое, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача – учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов. Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означает, что она была установлена ошибочно.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм – существует три возможных метода:

- 1) ставки распределения на каждый станок цеха;
- 2) ставки, установленной для каждого цеха;
- 3) общей (унифицированной) ставки

В условиях системы «стандарт-кост» стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также и для всех прочих факторов, влияющих на доходность, например для объемов продаж, для коммерческих и административных расходов и т.д.

Процедуры анализа отклонений



| № п/п | Виды отклонений | Расчет отклонений | Возможные причины |
|---------------------------------|--|--|--|
| Отклонения по материалам | | | |
| 1 | По цене используемых материалов | (фактическая цена единицы материала - нормативная цена) * количество купленного материала | Изменения цен на рынке; просчеты снабженческо-заготовительной службы по поиску наиболее благоприятных поставщиков; закупки материалов по низким ценам, но плохого качества, что вызовет ухудшение качества продукции или увеличение отходов производства |
| 2 | По количеству используемых материалов | (фактический расход материала - нормативное количество материалов на фактический выпуск продукции) * нормативная цена материалов | Замена одного вида и типоразмера сырья другим; нарушения стандартов поставляемых материалов; изменение условий комплектации продукции покупными полуфабрикатами; изменение рецептуры сырья; прямой перерасход, вызванный нарушениями технологии, неправильным или нерациональным раскроем; кражи, порча, убыль |
| 3 | Совокупное отклонение расхода материалов | (фактические затраты на единицу материала - нормативные затраты на единицу материала) * фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции | Совокупность указанных причин |

| № п/п | Виды отклонений | Расчет отклонений | Возможные причины |
|------------------------------------|--------------------------------|---|--|
| Отклонения по трудозатратам | | | |
| 1 | По ставке заработной платы | (фактическая ставка - нормативная почасовая ставка заработной платы) * фактическое число отработанных часов | Изменение условий договора; назначение для выполнения задания рабочего не соответствующей квалификации; в нормах ставок заработной платы не учитываются изменения фактических ставок |
| 2 | По производительности труда | (фактическое время - нормативное время затраченное на фактический выпуск продукции) * нормативная почасовая ставка заработной платы | Использование материалов низкого качества; разная сложность работы; плохое техническое обслуживание станков и оборудования; использование нового оборудования или инструментов; изменение производственных процессов; слабое производственное планирование; изменение норм контроля качества |
| 3 | Совокупное отклонение по труду | Фактические затраты труда - Нормативные затраты на фактический выпуск продукции | Совокупность указанных причин |

| № п/п | Виды отклонений | Расчет отклонений | Возможные причины |
|--|--|---|---|
| Отклонения по постоянным накладным расходам | | | |
| 1 | Совокупное отклонение по постоянным накладным расходам | Фактические постоянные накладные расходы - Нормативные постоянные накладные расходы, распределенные на продукцию | Фактические расходы отличаются от сметных; фактический выпуск продукции отличается от сметного |
| 2 | Отклонение по постоянным накладным расходам | Фактические постоянные накладные расходы - Сметные | Изменения заработной платы или назначение дополнительных работников |
| 3 | По объему производства | (фактический выпуск продукции – сметный) * нормативная ставка распределения постоянных накладных расходов | Совокупность указанных причин Колебание спроса на продукцию; трудовые конфликты; недостаток материалов; слабое производственное планирование; недостаток станков и оборудования; неэффективный труд; низкое качество продукции |
| 3.1 | Отклонения объема производства по эффективности труда | (фактическое время труда в часах - выход продукции в норма-часах) * нормативная ставка распределения постоянных накладных расходов | Те же что и для отклонения по эффективности труда |
| 3.2 | Отклонение объема производства по мощностям | (фактическое время труда в часах – сметное) * нормативная ставка распределения постоянных накладных расходов | Поломка машин и оборудования; нехватка материалов; недостатки производственного планирования; трудовые конфликты; сокращение спроса |

| № п/п | Виды отклонений | Расчет отклонений | Возможные причины |
|--|---|--|---|
| Отклонения по переменным накладным расходам | | | |
| 1 | Отклонения фактических переменных накладных расходов от сметных | Фактические переменные накладные расходы - Сметные скорректированные переменные накладные расходы для фактического времени труда основных производственных рабочих | Не значительно |
| 2 | Отклонение по эффективности | (фактическое время труда - выпуск продукции в норма-часах) * нормативная ставка переменных накладных расходов | Те же что и для отклонения по производительности труда |
| 3 | Совокупное отклонение по переменным накладным расходам | Фактические переменные накладные расходы - Нормативные переменные накладные расходы, отнесенные на продукцию | Фактические расходы отличаются от сметных; фактическое время труда основных производственных рабочих отличается от времени, которое должно было быть использовано |

| № п/п | Виды отклонений | Расчет отклонений | Возможные причины |
|---------------------------------|--|--|--|
| Отклонения по реализации | | | |
| 1 | По цене реализации | (фактическая валовая прибыль – нормативная) * фактический объем реализации | Изменение спроса на продукцию, изменение качества продукции, плохая организация планирования |
| 2 | По объему реализации | (фактический объем реализации – сметный) * нормативная валовая прибыль | Изменение цены реализации, плохая организация маркетинга |
| 3 | Совокупное отклонение по валовой прибыли | Фактическая прибыль - Сметная | Совокупность указанных причин |

Достоинства системы «стандарт-кост»:

- ✓ позволяет выявить устранимые потери, снижающие прибыль предприятия;
- ✓ обеспечивает предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены;
- ✓ минимизация учетной работы, связанной с калькулированием;
- ✓ стимулирует работу всего коллектива.

Сравнение системы «стандарт-кост» и нормативного метода

- 1) оба метода учитывают затраты в пределах норм;
- 2) оба метода предполагают учет полных затрат;
- 3) в учете по методу «стандарт-кост» расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц или на результаты деятельности и не включаются в затраты на производство, как при нормативном методе;
- 4) в отличие от «стандарт-кост» система нормативного учета не ориентирована на процесс реализации (сосредоточена на производстве), а потому не позволяет обосновывать цены

Основные отличия нормативного метода учета от «стандарт - кост»

| Область сравнения | «Стандарт-кост» | Нормативный метод |
|--|---|--|
| Учет изменений норм | Текущий учет изменений норм не ведется | Ведется в разрезе причин и инициаторов |
| Учет отклонений от норм прямых расходов | Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты | Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты |
| Учет отклонений от норм косвенных расходов | Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности | Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства |
| Степень регламентации | Нерегламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров | Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы |
| Варианты ведения учета | Учет затрат, выпуска продукции и незавершенного производства ведется по нормативам. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам, выпуск продукции – по нормативным, остаток незавершенного производства – по стандартам с учетом отклонений | Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм. Все издержки учитываются как алгебраическая сумма двух слагаемых – нормы и отклонения |

На практике рассмотренные выше методы учета затрат и калькулирования себестоимости используются в различных сочетаниях, что позволяет говорить о существовании различных вариантов учета затрат и калькулирования. Возможен, например, синтез двух учетных методов «директ-костинга» со «стандарт-костом», следствием которого является вариант под названием «директ-стандарт».

Схема учетных записей при калькулировании себестоимости по системе «стандарт-кост»

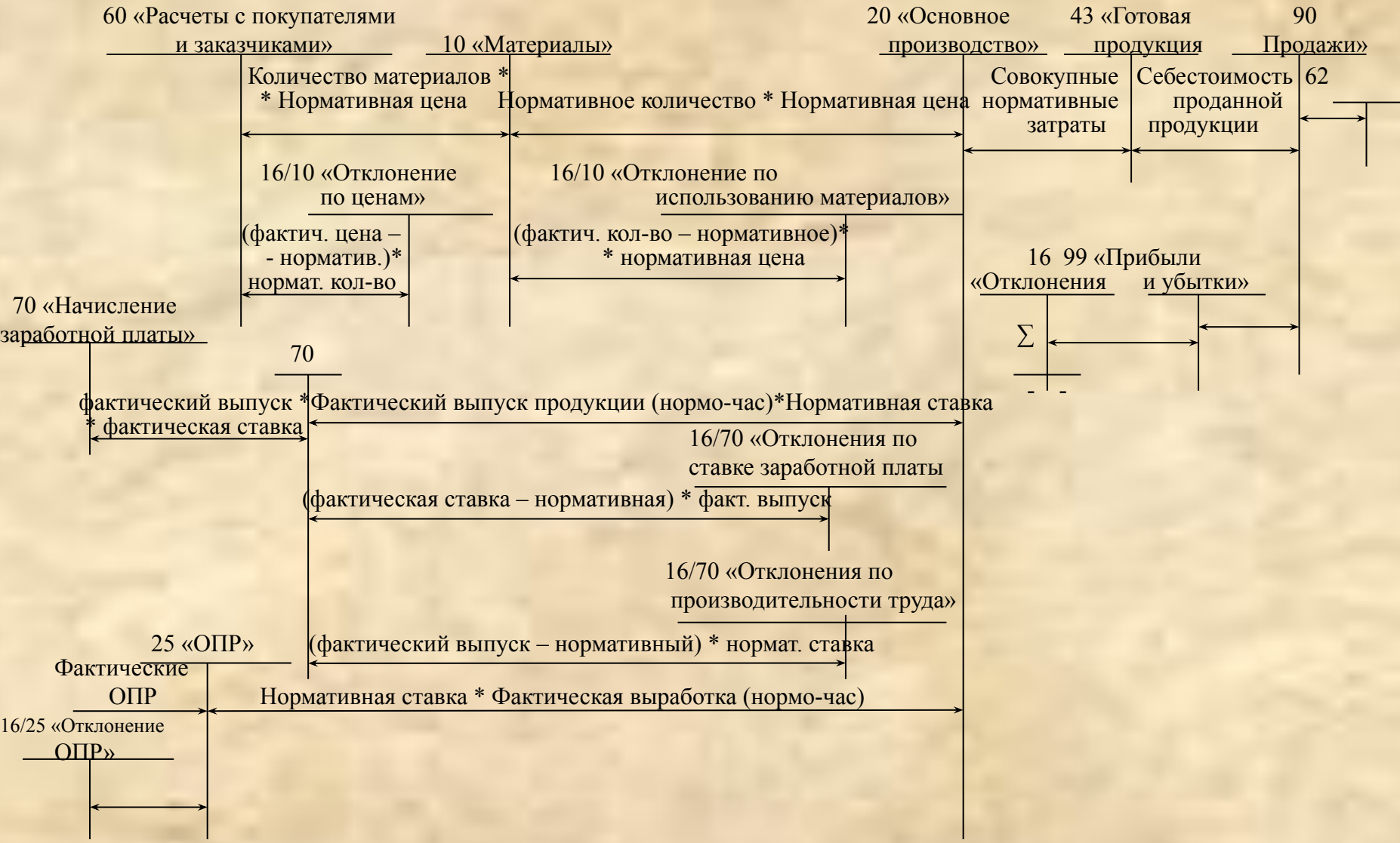


Схема бухгалтерских записей при использовании нормативного метода учета затрат и калькулирования

