

# Учет производственных

Ограничение ресурсов и достижение  
планируемой эффективности  
требует постоянного  
сопоставления расходов  
полученных результатов.

Механизм хозяйствования  
предприятия определяет

28.11.11

- Для эффективного управления затратами необходимы учет затрат производственной деятельности и система контроля себестоимости продукции производственных подразделений на основе правильной системы классификации затрат. Управленческий учет производственной деятельности не ограничен учетом затрат на производство, его содержанием может быть:
  - - классификация затрат в соответствии с

20.11.11

целями управления ими: для определения

# Принципы калькулирования,

**Калькулирование себестоимости продукции является завершающим этапом учета производства. Оно охватывает исчисление себестоимости всей товарной продукции и отдельных ее видов.**

**Научно обоснованное калькулирование себестоимости необходимо для правильного установления цен на продукцию, оптимизации ассортимента**

## **Принципы калькулирования.**

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.
2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования совпадают.

**Объект учета затрат** - это признак, согласно которому производят группировку

- Под **объектами калькулирования** (носителями затрат) понимают виды продукции (работ, услуг), предназначенные для продажи на рынке.
- В добывающих отраслях промышленности при отсутствии незавершенного производства (энергетика, газовая, нефтяная) объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования. То же наблюдается на предприятиях с индивидуальным

- **Метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции** - совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости, а также отнесения затрат на единицу продукции.
- **Общепринятой классификации методов пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по следующим признакам:**

# Учет производственной

- Традиционным для фирм является калькулирование полной себестоимости, включающей все затраты предприятия, связанные с производством и продажей продукции.
- Эти затраты условно делятся на прямые и косвенные. К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. К косвенным затратам относят общепроизводственные

# Попроцессный метод

Попроцессный метод калькулирования применяется в добывающих отраслях промышленности (угольная, горнорудная, газовая, нефтяная, лесозаготовительная и др.) и в энергетике. Кроме того, он может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом (производство цемента, асфальта и др.) и в простых вспомогательных производствах.

28.11.11

Все вышесказанное характеризуется

# Попередельный метод

- Попередельный метод применяется в производствах, где готовая продукция получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, или переделах (химическая, нефтеперерабатывающая, металлургическая, текстильная промышленность, промышленность стройматериалов и др.).

28.11.11

В этом случае объектом капитализации

- **Передел** - это часть технологического процесса, заканчивающаяся получением готового полуфабриката. Например, в черной металлургии переделы - это выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), производство проката (прокатный цех).
- Необходимой предпосылкой калькулирования является **сводный учет производственных затрат**. В промышленности применяются два

28.11.11

варианта сводного учета затрат -

- Организация может вести учет полуфабрикатов с использованием и без использования счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства". На стоимость полуфабрикатов, выпущенных из основного производства, составляется бухгалтерская запись:
  - Дт 21 Кт 20.
  - На стоимость полуфабрикатов, отпущенных в основное производство:

- **Бесполуфабрикатный вариант** не предусматривает исчисление себестоимости полуфабрикатов. Затраты, собранные в каждом цехе, списываются на счет 43 "Готовая продукция".
- Движение полуфабрикатов отражается в количественном выражении в системе оперативного учета. Стоимость сырья включается в себестоимость продукции первого передела, а в затраты следующих переделов включаются вновь возникшие

# Позаказный метод

- Позаказный метод учета применяется в индивидуальном и мелкосерийном производствах. Объектом учета затрат является производственный заказ на изготовление небольших партий изделий, на выполнение ремонтных, экспериментальных и других индивидуальных работ. При выработке крупных изделий производственные заказы выдают на отдельные агрегаты и узлы, представляющие законченную конструкцию.

- На практике позаказный учет иногда применяют в условиях серийного производства. Заказ в этом случае разбивается на отдельные партии на месяц. Такой метод называется **позаказно-партионным**.
- Другим вариантом позаказного метода учета производственных затрат является **подетальный** метод. В индивидуальном и мелкосерийном производстве учет затрат на изготовление деталей и узлов необходимо вести с подразделением:

28.11.11

# Нормативный метод

- Нормативная система управления затратами представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе нормативных затрат. Ее целью является полное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства.

- Основными **элементами** системы нормативного планирования и учета затрат являются:
  - 1) нормирование сроков производства продукции, ее состава, качества;
  - 2) нормативное обоснование потребности, расходования и использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
  - 3) планирование, учет и оценка

28.11.11

экономической эффективности на основе

- Основными **элементами** системы нормативного планирования и учета затрат являются:
  - 1) нормирование сроков производства продукции, ее состава, качества;
  - 2) нормативное обоснование потребности, расходования и использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
  - 3) планирование, учет и оценка

28.11.11

экономической эффективности на основе

- **Норма** - это обоснованная величина, полученная в результате анализа и расчета необходимых материалов, технологий, затрат времени, цен на продукцию при нормальных условиях. Нормы подразделяются на основные, идеальные, текущие.
- **Основные нормы** - постоянные, неизменные нормы в течение длительного периода. Эти нормы имеют ограниченное применение, так как в условиях изменения

- Основой расчета нормативных материальных затрат выступает норма материальных затрат в натуральном выражении. Норма материальных затрат делится на пять групп: пооперационные, подетальные, поузловые, поиздельные, функциональные.
- Пооперационная норма регламентирует расход материала на отдельную операцию. Эти нормы используются для разработки нормативно-технологических карт, смет

- Разработка нормативов затрат по рабочей силе включает расчет норм времени, норм выработки продукции, времени обслуживания и численности работников, сдельных и часовых ставок.
- Прямые нормативные трудозатраты на единицу готовой продукции определяются умножением нормативного количества трудового времени на изготовление единицы готовой продукции на нормативную ставку на единицу времени. При сдельной

28.11.11

оплате труда нормативные трудозатраты -

- Отраслевые особенности и специфика выпуска продукции отдельных производств влияют на выбор модели нормативного учета для каждого предприятия. Но можно выделить два варианта организации нормативного учета затрат.
  1. Учет ведется по нормативным затратам. На счетах бухгалтерского учета движение материальных ценностей оценивается по нормативам (основные материалы, незавершенное производство, готовая продукция). Все выявленные отклонения и

- Выявление, учет и анализ отклонений составляют сущность нормативного учета. Под отклонениями от норм понимают отступления от действующих текущих норм расхода материалов, заработной платы и других прямых расходов по изготовлению продукции и относительную величину расхождений фактических и сметных накладных расходов.
- Отклонения бывают положительные (экономия) и отрицательные (перерасход),  
28.11.11  
учтенные и неучтенные, материальные и

- Материальные отклонения распределяются между остатками материалов, незавершенного производства, готовой и проданной продукции.
- Стоимостные отклонения относят на себестоимость проданной продукции.
- Процесс анализа отклонений от норм состоит из анализа отклонений от норм по материалам, трудозатратам основных производственных рабочих, переменным и

- Два **подхода** к расчетам по отклонениям:
- 1) в соответствии с количеством материала они распределяются между остатком материалов и проданной продукцией;
- 2) в соответствии с количеством использованных материалов списываются на себестоимость проданной продукции.
- Отклонения от норм по использованию материалов (ОМ) определяются сопоставлением фактического расхода

28.11.11

материала с нормативным расходом на

- Возможные причины отклонений: замена материалов, нарушение качества материалов, изменение рецептуры сырья, перерасход, кража, порча, убыль материалов.
- Отходы классифицируют по следующим **признакам**:
  - 1) допустимые отходы возникают в процессе их обработки, включаются в стоимость материалов;

28.11.11

- 2) отходы производства в результате

- Отклонения по ставке заработной платы (ОЗ) определяются сравнением фактической и нормативной цены 1 часа труда по формуле:

- $$ОЗ = (НС - ФС) \times ФЧ,$$

- где НС - нормативная стоимость 1 часа;

- ФС - фактическая часовая ставка;

- Причины отклонений: изменение ассортимента, низкое качество материала, плохое техническое состояние оборудования, изменение технологии и др.
- Отклонения по труду контролируются руководителями цехов, подразделений.
- Отклонения по накладным расходам анализируют относительно объема производства, использования мощности и др. При этом фактические накладные

- Отклонения по объему производства (ОП) - это разность между фактическим объемом производства (ФП) и сметным выпуском продукции (СП), умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НСР):
- 
- $ОП = (ФП - СП) \times НСР.$
- 
- **Возможные причины отклонений: колебания**

- Отклонения объема производства по мощности (ОМщ) - разница между фактическим затраченным временем труда (ФЧ) и сметным временем труда в часах (СЧ), умноженная на нормативную ставку распределения постоянных накладных расходов (НСР):
- 
- $ОМщ = (ФЧ - СЧ) \times НСР.$

- Абсолютные отклонения определяются как разница между фактическими и сметными расходами. Анализ проводится по каждой статье сметы.
- Относительные отклонения (ОО) равны разнице между сметными переменными накладными расходами (СПНР) и фактическими переменными накладными расходами (ФР):

28.11.11

$$ОО = СПНР - ФР$$

• Сущность и особенности системы "директ-костинг"  
Сущность системы "директ-костинг" состоит в разделении затрат на постоянные и переменные в зависимости от объема производства, при этом постоянные затраты не относят при калькулировании на себестоимость единицы продукции, а списывают на финансовые результаты.

• Система учета переменных затрат получила широкое распространение

28.11.11

после Великой депрессии. До этого

- Все переменные затраты влияют на решения об объемах производства продукции, а постоянные затраты наоборот. Практика показывает, что деление затрат на постоянные и переменные условно.
- Затраты одного и того же вида могут вести себя по-разному. Существуют затраты, которые в определенной экономической ситуации меняют свое значение. Это зависит от следующих

- В рамках бухгалтерского подхода в теории и практике управленческого учета применяют ряд методов разделения затрат на постоянные и переменные.
- **1. Метод абсолютного прироста (метод наивысшей и наинизшей точек).**
- В нем используются крайние значения (наименьшее и наибольшее) независимой и зависимой переменных в области релевантности. Расчет выполняется в <sup>28</sup>четыре <sup>11</sup>этапа:

- Далее составляется уравнение затрат: зависимая переменная равна сумме постоянных затрат и коэффициента умноженного на независимую переменную (объем производства). Подставляя в уравнение различные значения объема производства, можно установить общую величину исследуемого вида затрат.

## 2. Метод корреляции.

- При использовании этого статистического метода берут все данные за исследованный период. Все точки наносятся на график, заполняя корреляционное поле. Затем проводится линия совокупных затрат, которая, пересекаясь с осью ординат, показывает величину постоянных расходов в общей сумме

## Организация учета затрат и результатов по системе "директ-костинг".

Учет состоит из следующих **ЭЛЕМЕНТОВ**:

1) учет по видам затрат;

2) учет по местам возникновения затрат;

3) учет по носителям затрат

(калькулирование себестоимости единицы продукции);

4) учет результатов по носителям затрат;

5) учет результатов за отчетный период

- Этот перечень может изменяться в зависимости от национальных особенностей учета.
- Учет затрат ведется по аналогии с учетом полной себестоимости. Затраты из перечня могут иметь и постоянный, и переменный характер, но их раздельный учет может быть организован по местам возникновения затрат.
- С целью организации учета **по местам возникновения** предприятие

- 1) абсолютно переменные затраты, изменяющиеся пропорционально объему производства;
- 2) относительно переменные или относительно постоянные затраты для отражения скачкообразных затрат;
- 3) абсолютно постоянные затраты, не зависящие от объема производства.
- При принятии решений вторая группа затрат присоединяется либо к первой, либо к третьей в зависимости от цели

- Достоинством такой организации учета является возможность расчета различного рода отклонений, что повышает оперативность управления затратами в процессе производства.
- Учет затрат по местам их возникновения может быть организован в системе счетов бухгалтерского учета (для каждого места возникновения затрат открывается свой синтетический счет или субсчет). По каждому месту возникновения затрат

# Нормативный учет ("стандарт-

- Создателем системы "стандарт-кост" является американский экономист И. Гаррисон, разработавший ее положения в начале 1930-х гг. для планирования, контроля прямых затрат. В основе этой системы лежит предварительное нормирование затрат. Стандартные нормы устанавливаются для того, чтобы привести фактические затраты к стандартным нормам путем умелого руководства. При

28.11.11

возникновении отклонений стандартные

- **Стандартные затраты** - запланированные затраты на единицу продукции. Они состоят из трех элементов производственных затрат - прямые материальные и трудовые затраты и общепроизводственные расходы.
- Всю совокупность стандартов делят на следующие **группы**.
- 1. В зависимости от принимаемого в расчет уровня цен.

- Теоретические - достижимые при идеальном исполнении (цель предприятия - полное использование мощности и др.).
- Стандарты прошлого среднего исполнения рассчитывают по статистическим данным и включают недостатки предыдущего периода: брак, простои.
- 3. От объема валового продукта (он имеет первостепенное значение при

- Данная характеристика стандартов показывает, что существуют разные подходы к установлению стандартов по статьям затрат. Принятые стандарты обобщаются в бухгалтерии в карты стандартной себестоимости до начала процесса производства. Карты составляются по изделию, заказу в разрезе подразделений.
- Большинство компаний пересматривают стандарты в конце отчетного года,

- В зависимости от размеров предприятия работы по организации системы "стандарт-кост", определению стандартов, выявлению отклонений и методике их списания осуществляет контролер, или комитет (представители подразделений), или подотдел стандартов.
- **Особенности** системы "стандарт-кост".
  - 1. Основой выявления отклонений являются базовые записи на

- Учет отклонений в управленческом учете предоставляет средства, необходимые для организации эффективной системы контроля финансово-хозяйственной деятельности, а работникам управления - информацию для оценки их действий и корректировки полученных результатов.
- Эффективность системы "стандарт-кост" определяется качеством полученной информации об отклонениях, правильностью их

- Несущественные отклонения не рассматриваются до тех пор, пока они не приобретают повторяющийся характер.
- Так, для учета отклонений от стандартов в США открывается семь отдельных синтетических счетов:
  - 1) отклонения по материалам за счет цен;
  - 2) отклонения по материалам за счет использования;

- Все отклонения с этих счетов списываются на счет продажи и присоединяются к проданной продукции.
- Отклонения отражаются в учетных регистрах. При ведении учетных записей соблюдаются следующие правила:
  - - все записи на счетах запасов ведутся по нормативам;
  - - для каждого вида отклонений выделяется отдельный счет;

- 2. Использование материалов.
- Дт "Незавершенное производство"  
(нормативное количество, умноженное на нормативную цену),
- Дт "Отклонения по использованию материалов"
- Кт "Запасы материалов".
- 3. Начисление заработной платы рабочим.

28.11.11

Дт "Незавершенное производство"

- 5. Оприходование готовой продукции.
- Дт "Запасы готовой продукции"
- Кт "Незавершенное производство" (по нормативной себестоимости).
- 6. Заккрытие счетов отклонений в конце учетного периода.
- Если вся продукция завершена и продана, то все отклонения переносятся на счет "Себестоимость проданной продукции".

- Метод стандартной себестоимости имеет следующие **достоинства**:
  - 1) возможен управленческий контроль по отклонениям;
  - 2) легко оценить запасы на базе нормативной себестоимости всех видов запасов;
  - 3) использование нормативной себестоимости в качестве базы оценки **позволяет повысить интерес различных**

- При нормативном методе учета затрат  
Элементы использования системы "стандарт-  
должен быть использован счет 40  
КОСТ"  
"Выпуск продукции (работ, услуг)" для  
в отечественном учете  
отражения текущего учета выпуска  
готовой продукции (работ, услуг) по  
нормативной себестоимости.
- В течение отчетного периода в  
бухгалтерском учете делаются записи по  
Дт 43 и Кт 40 по нормативной  
себестоимости. В конце учетного

- Таким образом, по дебету и кредиту счета 40 фиксируется один и тот же объем продукции, но в разной оценке: по дебету - по фактической себестоимости, по кредиту - по плановой себестоимости. Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов счета 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной себестоимости, которые списываются с Кт 40 в Дт 90 дополнительной или сторнировочной записью в зависимости

- **ПЛАНИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ**
- **Планирование** наряду с контролем является одной из важных функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.
- Планирование представляет собой умение предвидеть цели организации, результат его деятельности и ресурсы, необходимые для достижения

- В рамках стратегического и долгосрочного планирования (на срок 5 - 10 лет) разрабатывается концепция перспективного развития организации. Планирование осуществляется для достижения следующих стратегических целей: сохранение стабильного положения на рынке, расширение доли рынка, повышение рентабельности, поддержание и обеспечение ликвидности (платежеспособности), завоевание лидерства на рынке,

- С помощью тактического и среднесрочного планирования (3 - 5 лет) осуществляется детализация стратегических целей и задач. В рамках такого планирования обеспечивается разработка конкретных программ по исполнению долгосрочных целей. В них предусматривается увязка целей развития с ресурсами и определяются пропорции между различными показателями.

- Система оперативного и краткосрочного

Определение и содержание бюджета. Основные

- В управленческом <sup>функции</sup> учете для планирования деятельности организации используется краткосрочное (или сметное) бюджетирование.
- Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, это прогноз будущих финансовых операций.

- Бюджет может иметь бесконечное количество видов и форм, он не имеет стандартизированной формы.
- Структура бюджета зависит от того, что является предметом бюджета, особенностей финансово-хозяйственной деятельности, размера организации, квалификации разработчиков.
- Бюджет должен предоставлять информацию доступно и ясно для пользователей.

- **Функции** бюджета состоят в следующем:
- - планирование операций, обеспечивающих достижение целей;
- - координация различных видов деятельности и отдельных подразделений;
- - стимулирование руководителей всех рангов в достижении целей центров ответственности;

- Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, он состоит из таких **этапов**.
- 1. Планирование с участием руководителей деятельности организации и структурных подразделений.
- 2. Определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности.
- 3. Корректировка планов с учетом **предложенных поправок**.

Главный бюджет. Оперативный и финансовый бюджеты

- **Главный бюджет производственного предприятия должен быть скоординирован по всем подразделениям или функциям, для предприятия в целом. Он состоит из двух основных бюджетов - оперативного и финансового.**

- **Оперативный бюджет** показывает планируемые операции на предстоящий

28.11.11

год для сегмента или отдельной

# Бюджет продаж.

- Прогноз объема продаж является отправной точкой и критическим моментом всего процесса подготовки бюджета. План продаж определяется высшим руководством на основе маркетинговых исследований. Объем продаж ограничен производственными мощностями. Бюджет объема продаж и его товарная структура определяют

- Бюджет продаж определяется возможностями сбыта на реальном рынке, который подвержен неконтролируемым **факторам**:
  - - деятельность конкурентов;
  - - общее положение на национальном и мировом рынке;
  - - стабильность поставщиков и покупателей;

- Существует два основных **способа** определения показателей бюджета продаж:
- 1) статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста производства;
- 2) экспертная оценка путем опроса персонала.

28.11.11

• Многие компании используют сложные

# **Бюджет расходов на продажу.**

- В этом бюджете детализируются предполагаемые расходы по сбыту продукции: комиссионные, транспортные, на рекламу и др. (

# **Бюджет производства.**

- После определения объема продаж становится возможным определить количество единиц продукции, требуемое для обеспечения запланированного объема продаж и необходимого уровня запасов.
- Бюджет составляется как в натуральных, так и в денежных единицах.

28.11.11 Руководство должно определить,

# Бюджет закупки и

## использования материалов.

- Плановые потребности в закупке материалов и их использовании могут быть подготовлены как в одном документе, так и в самостоятельных бюджетах.
- При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов на начало и конец периода (определяется руководством).

28.11.11

- Для расчета расхода материалов в

# Бюджет трудовых затрат.

- Стоимость затраченного труда зависит от типа и количества производимой продукции, ее трудоемкости, системы оплаты труда.
- Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения объема производства, которое рассчитывается умножением количества единицы продукции на

# **Бюджет накладных расходов.**

- Составлению данного бюджета предшествует классификация накладных расходов на постоянные и переменные, зависящие от объема выпущенной продукции.

# Бюджет себестоимости проданной продукции

- Себестоимость проданной продукции =  
запас готовой продукции на начало  
периода + себестоимость  
произведенной за планируемый период  
продукции - запас готовой продукции на  
конец периода.

•

- Себестоимость произведенной за

28.11.11

планируемый период продукции =

# Бюджет общих и

## административных

- Этот бюджет представляет собой **расходов.** детализированный план расходов, связанных с управлением организацией в целом. Большинство элементов этого бюджета составляют постоянные расходы. Составление оперативного бюджета завершается подготовкой прогноза прибылей и убытков на основе бюджета себестоимости проданной

- **Финансовый бюджет** - это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде.
- Финансовый бюджет включает следующие бюджеты.
- **1. Бюджет капитальных расходов.**
- Определение направлений капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них является комплексной

- Суммы ожидаемых платежей берутся из периодических бюджетов (бюджет трудовых расходов, бюджет закупки материалов, бюджет расходов на продажу, административных расходов и др.). При этом важно знать политику платежей и выплат компании (отсрочка платежа и др.). Помимо текущих расходов денежные средства могут быть использованы на приобретение оборудования и других активов, возврат займов и других долгосрочных обязательств.