

Управленческий учет (продвинутый уровень)

Тема
Системы калькулирования.

Калькулирование себестоимости продукции – многоцелевой процесс исчисления себестоимости продуктов, услуг, процессов.

Калькуляционные системы – совокупность правил, методов и процедур, состоящая из взаимосвязанных элементов.

Костинги.

Задачи калькулирования:

- ✓ Формирование показателей запасов и прибыли от продаж,
- ✓ Расчет прибыли от продаж для оценки деятельности руководителей бизнес-единиц,
- ✓ Расчет себестоимости продукции для ценообразования,
- ✓ Исчисление себестоимости операций для реинжиниринга бизнес-процессов,
- ✓ Подготовка информации для обоснования решений по аутсорсингу, переоборудованию, реструктуризации.

Классификация калькуляционных систем:

1. По степени поглощения постоянных расходов:
 - абсорпшен-костинг (метод полной себестоимости)
 - директ-костинг
2. По используемой информации:
 - фактическое калькулирование
 - нормальное калькулирование
 - стандарт-кост (нормативное калькулирование)
3. По выбору объекта калькулирования:
 - позаказное калькулирование
 - попроцессное калькулирование
 - другие методы

Классификация калькуляционных систем:

4. Ключевой фактор успеха:

- ABC
- Калькулирование по последней операции
- Таргет-костинг
- Кайзен-костинг
- Калькулирование по стадиям жизненного цикла

Абсорпшен-костинг (метод полной себестоимости) – метод калькулирования себестоимости продукции с полным поглощением всех производственных затрат между реализованной продукцией и запасами.

Директ-костинг – выявление неполной себестоимости без постоянных расходов, использование маржинального подхода.

Абзорпшен-костинг

Цели распределения затрат:

1. Обеспечение информацией для принятия управленческих решений:
 - решения о том, оказывать или нет новую услугу,
 - решения о закупке или собственном производстве комплектующих изделий,
 - решения о цене продажи продукта.
2. Мотивация менеджеров и других работников:
 - стимулирование разработки нового дизайна или технических усовершенствований, приводящих к упрощению производства или менее затратному послепродажному обслуживанию,
 - стимулирование к продаже продуктов, приносящих большую прибыль

Цели распределения затрат:

3. Формирование обоснованной себестоимости продукта для возмещения затрат:
 - назначение «справедливой» цены продукта при заключении правительственных контрактов,
 - расчет суммы оплаты услуг консалтинговой фирмы в размере процента от экономии затрат, полученной в результате применения ее рекомендаций.
4. Измерение прибыли и активов при предоставлении отчетов внешним пользователям:
 - для предоставления финансовой отчетности акционерам и держателям облигаций компании.

Критерии принятия решения о применении метода распределения затрат:

1. Причинно-следственный.

Выделение переменных, вызывающих расходы компании.

Наиболее ясен и понятен работникам.

2. Полученная выгода.

Косвенные затраты распределяются пропорционально выручке.

Пример: расходы на рекламу.

Критерии принятия решения о применении метода распределения затрат:

3. Справедливость.

Обоснование цены госконтрактов.

Скорее возвышенная цель, чем действительность.

4. Возможность нести затраты.

Распределение косвенных затрат пропорционально операционной прибыли.

5. Экономичность.

Соотношение «затраты – выгода».

Основы процесса распределения косвенных затрат:

1. Выбор калькуляционной системы: одноступенчатая или многоступенчатая.
2. Выбор групп распределяемых затрат, например, ОПР – в разрезе подразделений, затраты вспомогательных производств – в разрезе видов продукции, работ, услуг.
3. Организация сбор информации о затратах.
4. Выбор итоговые и промежуточные объекты учета затрат, например, конечный объект – вид продукции, промежуточный – услуги вспомогательного производства.

Основы процесса распределения косвенных затрат:

5. Определение базы распределения косвенных затрат, на основе которой можно связать группу затрат с объектом учета затрат.
6. Выбор носителей (драйверов) затрат и носителей (драйверов) себестоимости операций.
7. Расчет коэффициента (ставки) распределения.
8. Распределение косвенных затрат по выбранным объектам.

Влияние методов на прибыль

Вопросы	Метод неполной с-сти	Метод полного распределения затрат
Включаются ли постоянные производственные затраты в производственную себестоимость продукции?	нет	да
Есть ли отклонение по объему производства?	нет	да
Важно ли деление затрат на переменные и постоянные?	да	нет
Как изменение объема запасов повлияет на операционную прибыль? Производство = продажа Производство > продажа Производство < продажа	Равно Ниже Выше	Равно Выше Ниже
Каково влияние на соотношение «затраты-объем-прибыль» (при заданном уровне постоянных затрат и удельной маржинальной прибыли)	Зависит от объема продаж	Зависит: от объема продаж от выбора базы распределения

Позаказное калькулирование – объект учета – заказ.

Попередельное (попроцессное) калькулирование – объект учета – передел, процесс.

Другие методы – объект учета – операция – АВ-костинг.

Позаказное калькулирование – объект учета – заказ – конкретное изделие, партия или множество отдельных продуктов или услуг. Часто выполняются по индивидуальному заказу.

Попередельное (попроцессное) калькулирование – объект учета – передел, процесс. Общие затраты периода делятся на количество произведенных единиц продукции для расчета себестоимости единицы продукции.

Примеры

Методы	Сфера услуг	Торговля	Производство
Позаказ- ный	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Аудиторские услуги ✓ Консалтинговая деятельность ✓ Услуги рекламных агентств ✓ Юридические консультации ✓ Ремонт автомобилей 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Отправка специальных заказов по почте ✓ Продвижение на рынок новых товаров 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Авиастроение ✓ Строительство
Попроцес- сный	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Банковские услуги ✓ Почтово-телеграфные услуги 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Сделки с зерном ✓ Подписка журналы ✓ Магазины самообслуживания 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Нефтепереработка ✓ Производство напитков

Позаказное калькулирование

1. Определяется объект калькулирования.
2. Определяется сумма прямых затрат на заказ.
3. Выбирается база распределения косвенных затрат для распределения косвенных затрат на заказ.
4. Определяются базы распределения для каждой группы косвенных затрат.
5. Рассчитывается коэффициент распределения ОПР на заказ для каждой базы распределения затрат.
6. Рассчитывается сумма косвенных затрат, приходящихся на заказ.
7. Рассчитываются совокупные затраты на выполнение заказа путем суммирования всех прямых и косвенных затрат.

Базы распределения:

- Затраты труда производственных рабочих (в чел-часах)*
- Затраты труда производственных рабочих (руб.)*
- Машино-часы*
- Затраты основных материалов*
- Объем выпущенной продукции*
- Себестоимость*
- Другие*

Временной период, используемый для расчета коэффициента ОПР, как правило, год.

Причины:

- Числитель – ОПР – могут колебаться в зависимости от сезона (расходы на отопление) и других факторов (расходы на оплату отпусков).
- Знаменатель – количество баз распределения – необходимость зафиксировать ежемесячные постоянные ОПР относительно колеблющегося уровня выпуска продукции.

Объектом калькулирования может быть выбран центр ответственности.

Затраты в первую очередь относятся на центры ответственности, во вторую очередь – на заказы.

Это помогает контролировать затраты центров ответственности.

Для калькулирования себестоимости данные получают из первичных документов и учетных регистров.

*Основной учетный регистр – **карточка учета затрат по заказу.***

Позаказное и попроцессное калькулирование

Принципиальное различие – границы усреднения затрат.

При попроцессном калькулировании затраты распределяются на массу идентичных единиц продукции (услуг).

Попроцессное калькулирование

1. Бесполуфабрикатный метод.
2. Полуфабрикатный метод.

Направления совершенствования системы калькулирования себестоимости:

1. Прямые затраты. Рассматривать все экономически возможные способы прямого отнесения затрат, что позволит снизить сумму косвенных затрат.
2. Группы косвенных затрат. Расширять количество групп косвенных затрат до тех пор, пока затраты в каждой из них не станут однородными. Тогда у них выделится 1 причинно-следственная связь с базой распределения затрат.
3. Базы распределения затрат. Определить предпочтительную базу распределения для каждой группы затрат.

Стандарт-кост (нормативное калькулирование) – основывается на нормативных затратах.

Фактическое калькулирование – основывается на фактических затратах.

Нормальное калькулирование (смешанное) – прямые расходы относятся на себестоимость по фактическим данным, а косвенные – на основе планового коэффициента распределения. Характерно для западных учетных систем.

Фактическое калькулирование – традиционно для отечественных предприятий

Принципы:

- полное и документальное оформленное отражение первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета
- учетная регистрация первичных затрат в момент возникновения в процессе производства
- локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета и носителям затрат
- отнесение фактически произведенных затрат на объекты калькулирования
- сравнение фактических показателей с плановыми

Фактическое калькулирование. Недостатки:

- Исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства
- Калькуляция себестоимости почти не имеет ценности в качестве орудия для устранения потерь
- Неоперативное обеспечение управляющего персонала информацией
- В отсутствие стандартов (норм) единственный способ использования информации для анализа эффективности производства состоит в сопоставлении себестоимости каждой последующей операции с аналогичной предыдущей
- Данный метод не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредотачивает внимание управляющих на его главных недостатках
- Данный метод трудоемок, создает много работы, поэтому оказывается более дорогостоящим

Нормальное калькулирование (смешанное) – прямые расходы относятся на себестоимость по фактическим данным, а косвенные – на основе планового (бюджетного) коэффициента распределения. Характерно для западных учетных систем.

Плановые (бюджетные) коэффициенты распределения ОПР рассчитываются для каждой группы затрат с использованием **запланированной величины ежегодных ОПР** и **запланированной величины базы распределения затрат**.

	Фактическая себестоимость	Нормальная себестоимость
Прямые затраты	<p>К распределения прямых затрат фактический</p> <p>*</p> <p>ПЗ фактические</p>	<p>К распределения прямых затрат фактический</p> <p>*</p> <p>ПЗ фактические</p>
Косвенные затраты	<p>К распределения ОПР фактический</p> <p>*</p> <p>фактическая величина БР</p>	<p>К распределения ОПР плановый</p> <p>*</p> <p>фактическая величина БР</p>

Отклонения (экономия или перерасход) в зависимости от учетной политики предприятия могут относиться:

- 1) к затратам на продукт – распределяют пропорционально между остатками НЗП, ГП и себестоимостью проданной продукции,
- 2) к затратам на период (на практике преобладает) – относят на уменьшение прибыли отчетного периода.

Стандарт-кост (нормативное калькулирование) –
основывается на нормативных затратах.

Нормативное калькулирование – применяется в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством.

Нормы – технически обоснованные расчетные величины затрат по материалам, рабочему времени, денежным ресурсам на единицу продукции (работ, услуг).

Нормы подразделяются:

1. Текущие (в основе нормативного метода) – разрабатываются на каждый месяц и действуют в течение месяца.
2. Плановые – предусматриваются квартальными и годовыми планами и являются средними на планируемый период.

Основные элементы нормативного метода:

- Составление нормативных калькуляций себестоимости на весь ассортимент продукции по действующим на начало месяца нормам
- Оперативный учет изменений норм по технико-экономическим мероприятиям, инициаторам, 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 фактических затрат на производство по объектам калькулирования с подразделением на затраты по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм
- Исчисление фактической себестоимости отдельных изделий путем суммирования нормативной себестоимости по каждой статье и сумм отклонений и изменений, рассчитанных по групповым коэффициентам

Фактическая СС = Нормативная СС ± Откл. ± Изм. норм.

Фактическая себестоимость устанавливается:

1. Объект калькулирования – отдельный вид продукции:
Фактическая СС = Нормативная СС ± Откл. ± Изм. норм.
2. Объект калькулирования – группа однородной продукции и изделий.

Отклонения и изменения норм распределяются пропорционально самим нормам (менее трудоемкий способ).

Отклонение фактических затрат от установленных норм
(на примере материальных затрат):

1. Метод документирования.
2. Метод партионного раскрытия.
3. Инвентарный метод.

1. Метод документирования.

Основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья, материалов от установленных норм. Дополнительный отпуск сырья и материалов фиксируется в отдельных документах.

2. Метод партионного раскрыя.

Швейная и обувная промышленность.

На каждую партию отпускаемых материалов выписывается учетная карта, в которой отражают и нормативный расход, и фактический.

3. Инвентарный метод.

Пищевая, мясная, молочная промышленность.

Путем инвентаризации неизрасходованных материалов на рабочем месте определяют фактический расход материалов. Затем его сравнивают с нормативным и определяют отклонения.

Недостатки использования нормативного метода:

- Неверный учет отклонений фактических затрат от норм
- Отклонения не всегда документируются
- Не устанавливаются причины и виновники отклонений затрат
- Существенны сумму неучтенных отклонений от норм
- Нормы могут устанавливаться на укрупненный условный объект калькуляции (100 пар обуви определенного артикула)
- и т.д.

Стандарт-кост – метод калькулирования себестоимости и контроля, базирующийся на основе стандартных затрат и доходов.

Цель – контроль и регулирование затрат на основе учета отклонений от фактических затрат и доходов.

Смысл системы – определяются то, что **должно** произойти, а не то, что произошло.

Характерная черта	Н-К	С-К
В основу положены нормативы (стандарты)	да	да
Выявление отклонений через механизм сигнального документирования	да	нет
Использование бухгалтерских счетов для учета отклонений по видам и причинам отклонений	нет	да
Ограниченное количество счетов для учета отклонений	да	нет
Декапитализация отклонений	нет	да
Ограниченная законодательством возможность отнесения отклонений к периодическим затратам	да	нет
На входе системы калькулируется нормативная (стандартная) себестоимость	да	да
На выходе системы калькулируется фактическая себестоимость	да	нет
Использование для оперативного управления	да	да
Использование для бюджетирования	да	да
Использование для мотивации персонала	да	да

Способы установления причин, вызвавших отклонения от стандартов (норм):

- *Неформализованный* - использование некондиционного сырья, нарушение технологии производственного процесса и т.д. Характерен для нормативного метода.
- *Формализованный* – построение и анализ жестко детерминированных факторных моделей. Характерен для «стандарт-кост».

Как правило, выделяют отклонения от нормативов:

- За счет изменения цен. **Ценовые отклонения** – произведение разницы в ценах на фактическое количество.
- За счет изменения объемов использованных материалов или изменения норм. **Отклонения эффективности** – произведение разницы в количестве на стандартную цену.

Стандарт-кост и **нормативный** метод
высокоэффективны при совмещении с распределением
затрат по центрам ответственности.

Стандарт-кост.

Стандарты затрат подразделяются по элементам:

1. Стандартная (нормативная) цена прямых материалов.
2. Стандартное (нормативное) количество прямых материалов.
3. Стандартное (нормативное) рабочее время по прямым трудозатратам.
4. Стандартная (нормативная) ставка оплаты прямого труда.
5. Нормативный коэффициент переменных ОПР.
6. Нормативный коэффициент постоянных ОПР.

Преимущества системы «стандарт-кост»:

- Позволяет оценить деятельность отдельных работников и компании в целом (на основе сравнения фактически достигнутых показателей с аналогичными показателями, рассчитанными по нормам).
- Помогает принять решение об установлении цен, помогает при составлении бюджетов и прогнозов.
- Калькуляция производится по заранее известным нормам.
- Удобство быстрой калькуляции компенсирует дополнительные затраты, возникающие при установлении нормативов.

Анализ отклонений затрат – разные методы, в т.ч. факторный анализ.

Отклонения фактических затрат от нормативных подразделяют:

- отклонение прямых затрат материалов
- отклонение прямых трудовых затрат
- отклонение ОПР