

**Тема 7. Организация
бухгалтерского
управленческого учета на
предприятии**

С целью организации учета по местам возникновения затрат предприятия подразделяются на производственные элементы различной степени детализации, где осуществляется планирование, учет и контроль прямых и косвенных, расходов. При этом места возникновения затрат должны совпадать с центрами ответственности за затраты. Степень детализации, иерархичности мест возникновения затрат, также не регламентируется и должна определяться экономической целесообразностью и потребностями управления на данном конкретном предприятии.

Выбор способа деления предприятия на центры затрат и ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие принципы:

1. Центр затрат должен избираться с таких позиций, чтобы для каждого из них мог быть избран показатель для измерения объема деятельности и база для распределения косвенных расходов. Для каждого места возникновения издержек можно установить единицы измерения, на которые приходятся издержки (например, машино-час, норма времени)

Зная технологические особенности и организацию производственного процесса (или исполнение функциональных обязанностей), в том или ином центре необходимо разрабатывать внутреннюю отчетность подразделения. Различия в выполняемых функциях отдельными подразделениями определяют состав и содержащиеся информации, включенной в состав этой отчетности. В зависимости от целей управления, отчетность может быть об экономических результатах, отчетность о персональной ответственности.

3. В каждом центре должен быть ответственный за возникающие издержки производства. В сферу ответственности руководителя одновременно могут входить несколько мест возникновения затрат. Недопустимо, однако, чтобы за одно подразделение отвечали несколько человек (мастеров или начальников цехов). В этом случае ни один из них не будет ощущать ответственность за возникновение издержек.

4. Степень детализации объектов сбора затрат должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким, т.е. места возникновения издержек необходимо выделить таким образом, чтобы максимально упростить распределение, а соответственно и учет различных видов издержек по этим местам.

5. Желательно, чтобы для любого вида затрат на предприятии существовал такой центр, для которого данные затраты являются прямыми (непосредственно связанными с его работой). Такие затраты к такому центру относятся прямым путем, а распределение общехозяйственных затрат не учитывается.

6. Наличие разработанной номенклатуры с шифрами центров затрат даст возможность наглядно управлять потоками информации, гибко менять их состав с течением времени. Кроме того, использование такой номенклатуры в условиях применения компьютерных технологий является желательным элементом при автоматизированном расчете текущих результатов.

Деление предприятия на центры ответственности и классификация затрат в разрезе этих центров являются фундаментом для создания на предприятии системы управленческого учета, решая при этом задачи планирования, контроля, координации, а также выработку рекомендации для принятия управленческих решений.

Формирование интегрированной системы финансового и управленческого учета выдвигает определенные требования не только к формируемой информации, но и к методике отражения этой информации на счетах управленческого учета и методике взаимодействия между финансовым и управленческим учетом на предприятии. Таким образом, в формируемом Плане счетов для управленческой бухгалтерии должно быть предусмотрено два класса счетов:

- счета издержек производства и обращения продукции и определения финансового результата от реализации продукции;
- переходные счета, обеспечивающие переход информации из системы управленческого учета в систему финансового учета и обратно.

В первую группу войдут следующие счета:
счета издержек производства (в целом),
издержки отчетного периода, прочие
издержки, выпуск продукции, прибыль и
убыток от реализации продукции.

Во вторую группу входит система счетов,
на которые осуществляется переход из
аналитической системы управленческого
учета предприятия: счета расходов, счета
доходов, счета расчетов, счета
обязательств, счета имущества, счета
капитала.

После формирования плана счетов управленческой бухгалтерии требуется методическое обеспечение информации управленческого учета, которое осуществляется при помощи системы бухгалтерских проводок, отражающей движение затрат и доходов в разрезе различных объектов учета предприятия. Система организации управленческого учета по нормативам в отличие от системы учета прошлых затрат использует в качестве разделительного критерия нормативную базу, то есть комплекс норм трудовых, материальных, накладных расходов и прочих расходов, связанных с реализацией.

Нормативные затраты определяются до начала процесса производства, поэтому их в какой-то мере можно назвать плановыми, поскольку они отражают планируемый уровень эффективности использования ресурсов. В отличие от сметных затрат, которые относятся ко всей деятельности центра затрат или отдельному производственному процессу, норма дает ту же информацию, но на уровне единицы продукции. Если говорить об организации оперативного расчета затрат, то существуют два подхода к определению нормативных затрат.

Согласно первому оценивается использование труда и материалов по фактическим данным прошлых периодов, второму - нормы должны быть установлены при помощи технического анализа. При техническом анализе подробно изучаются операции, связанные с производством каждой услуги. Использование фактических данных не рекомендуется, так как возможно, что в установленные нормы будут включаться прошлые отклонения.

При определении нормативных затрат возникает проблема требований к нормам. Как правило, нормы затрат подразделяются на три большие категории:

- основные нормы - остаются неизменными на протяжении длительных периодов
- идеальные нормы - отражают минимальные затраты;
- текущие достижимые нормы.

Основные нормы затрат обеспечивают базу для сравнения с фактическими затратами в течение ряда лет с целью установления тенденции эффективности за период.

Идеальные нормы - это нормы, которые возможны в условиях самой эффективной деятельности на предприятии. Однако ни первые, ни вторые практически не используются в производственной деятельности по оперативному контролю издержек.

Только **текущие достижимые** нормы затрат обеспечивают приемлемую базу измерения отклонений от цели, за достижение которой несут ответственность работники. Это нормы, которые реально можно достигнуть в своей деятельности и лучшая база, с которой могут сравниваться фактические затраты.

Несмотря на то, что бухгалтерский и производственный учет обеспечивает выполнение различных задач и выделяется на предприятии в самостоятельные отрасли, между этими двумя системами существует тесная взаимосвязь, которая должна проявляться документально, что присуще учету вообще.

Степень взаимосвязи между двумя системами учета может быть различной в зависимости от особенностей структуры плана счетов, применяемого на предприятии.

По форме связи управленческой и финансовой бухгалтерии различают интегрированную и автономную системы управленческого учета, которые в зарубежной практике имеют ряд модификаций. При первом варианте связь между финансовой и управленческой бухгалтериями осуществляется с помощью контрольных счетов, каковыми являются счета доходов и расходов. Их использование позволяет вести учет операций эксплуатационной и финансовой бухгалтерии отдельно

При этом учет расходов и доходов финансовой бухгалтерии ведется в обобщенных суммах (записываются лишь общие итоги оборотов или итоги за отдельные периоды времени), а точный (аналитический) учет расхода конкретных материальных затрат, заработной платы и прочих производственных издержек осуществляется в эксплуатационной бухгалтерии.

При втором варианте, то есть в случае автономии управленческой бухгалтерии, ее взаимосвязь с финансовой бухгалтерией обеспечивается системой парных счетов одного и того же наименования, известных как счета-экраны или отраженные счета. По кредиту отраженных счетов расходов показывают дебетовые обороты счетов расходов финансовой бухгалтерии, по дебету отраженных счетов доходов - кредитовые обороты счетов доходов финансовой бухгалтерии.

Вариант автономии эксплуатационной бухгалтерии дает возможность по окончании отчетного периода составить в финансовой бухгалтерии счет финансовых результатов текущей деятельности путем списания на него сальдо счетов расходов и доходов. При варианте автономии эксплуатационной бухгалтерии от финансовой существует возможность сохранения коммерческой тайны подобных результатов эксплуатационной бухгалтерии от внешних пользователей. То есть, при втором варианте финансовый и управленческий учет функционируют, как две автономные системы.

«Директ-костинг» (direct costing)

Основным методом калькулирования, используемым в рамках модели частичного распределения затрат, **является** система **«директ-костинг»**. При системе «директ-костинг» себестоимость промышленной продукции учитывается и, соответственно, планируется в отношении только переменных затрат. В системе «директ-костинг» схема построения отчетов о доходах многоступенчатая и содержит ряд основных финансовых показателей: маржа на прибыль (доходов) или сумма покрытия и прибыль. «Директ-костинг» представляет собой способ сбора информации, необходимой для управленческого анализа.

«Директ-костинг» — это способ определения себестоимости. Причем в отличие от отечественного калькулирования планируются и учитываются только переменные затраты, которые распределяются по их носителям. Оставшуюся же часть издержек — постоянные расходы — в калькуляцию не включают. Их отражают в бухгалтерском учете на отдельном счете, в конце отчетного периода списывают на финансовые результаты и учитывают при расчете прибылей и убытков за отчетный период.

Поэтому когда из выручки от реализации продукции вычитают переменную себестоимость, рассчитанную способом «директ-костинг», полученная в результате величина будет содержать не только прибыль, но и постоянные затраты организации. Эта разность называется маржинальным доходом (далее — Мд). ***В виде формулы эта величина выражается так:***

$Md = Выр - C \text{ перем} = Пр + C \text{ пост}$,
где $Выр$ — выручка;
 $C \text{ перем}$ и $C \text{ пост}$ — переменная и
постоянная части себестоимости;
 $Пр$ — прибыль от образовательной
деятельности.

Поскольку по этой величине можно судить
о том, насколько прибыльно работает
организация (прибыльно, если
маржинальный доход не только
покрывает, но и превышает постоянные
издержки), ее еще называют суммой
покрытия.

Стандарт-кост.

***При системе стандарт-кост
затраты учитываются двумя
способами:***

- 1) по стандартной стоимости, готовая продукция также оценивается по стандартной стоимости;
- 2) по фактической стоимости, а готовая продукция оценивается по нормативной стоимости.

В соответствии с обоими способами незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости.

Спасибо за внимание