

Бухгалтерский (управленческий) учет
тема 2 «Организация бухгалтерского
управленческого учета в организации»

П Л А Н

1. Понятие организации управленческого учета
2. Роль и функции бухгалтера – аналитика
3. Организационная структура системы управленческого учета
4. Варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы

1. Понятие организации управленческого учета

- Под **организацией управленческого учета** понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью.
- Ответственность за организацию управленческого учета несут руководители организаций.
- В зависимости от объема учетной работы они могут:
 - а) учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем;
 - б) ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров – аналитиков);
 - в) передать на договорных началах ведение управленческого учета специализированной организации (например, аутсорсинг).
- Основное *достоинство аутсорсинга* заключается в том, что заказчику в этом случае гарантируется качественное обслуживание специализированной организацией.
- *Недостатком управленческого аутсорсинга* является снижение оперативности учета и риск нарушения конфиденциальности.
- При решении вопроса о целесообразности управленческого аутсорсинга надо сопоставить его договорную стоимость с затратами самой организации (заработная плата, социальные отчисления, оплата отпускных, больничных, расходы на повышение квалификации, техническое оснащение, программное обеспечение и др.).

- При заключении договора на управленческий аутсорсинг надо четко прописать обязанности, сроки их выполнения и ответственность сторон, особенно в части составления оперативной отчетности.
- При обеспечении рациональной организации управленческого учета большое значение имеет разработка плана его организации.
- План организации управленческого учета состоит из следующих элементов:
 - план документации и документооборота;
 - план счетов и их корреспонденции;
 - план отчетности;
 - план технического оформления учета;
 - план организации труда работников бухгалтерии.
- В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках.
- При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно.
- После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на их приобретение.

- Основой организации первичного учета в организациях является **график документооборота**.
- *Под документооборотом* понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив.
- *В графике документооборота* определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.
- При разработке **плана счетов** для управленческого учета надо иметь в виду, что действующий в настоящее время **план счетов** бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № **94н**, позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета.
- При этом допускается использование *однокруговой и двухкруговой систем учета производственных затрат*.
- В **плане отчетности** указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или другая форма отчета, сроки представления отчетности, наименование служб и подразделений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых работ.

- *План отчетности* состоит, как правило, из двух частей.
- В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой вышестоящим пользователям, во второй – по отчетности, получаемой от нижестоящих подразделений организации.
- **В плане технического оформления учета** указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации.
- Кроме использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и разного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков (электрических, газовых и др.).
- **В плане организации труда работников бухгалтерии** определяется структура данной службы, ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ.
- В средних организациях *в состав службы управленческого учета* можно включить следующие группы (отделы, бюро, секторы): планирование, материальную, учета затрат труда и его оплаты, производственно – калькуляционную, учета продажи продукции, аналитическую.
- Общая схема структуры службы управленческого учета средних и крупных предприятий представлена на рисунке 1:

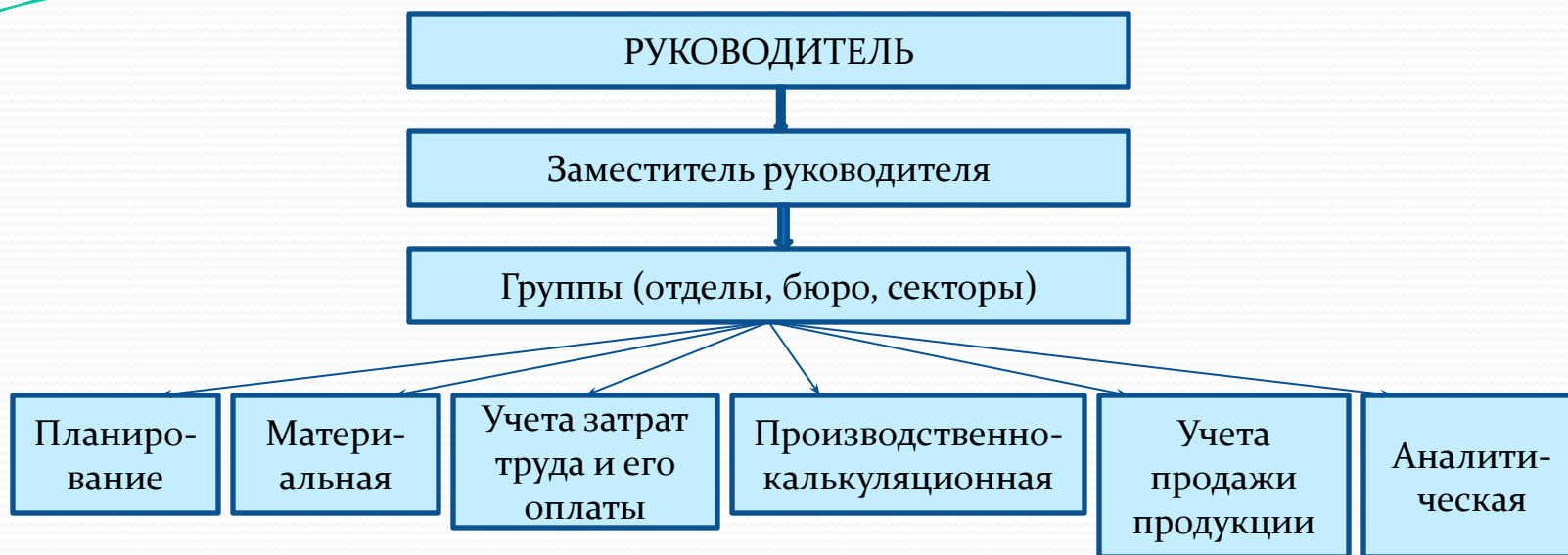


Рис. 1. Структура службы управленческого учета

□ **Группа планирования** составляет главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации; бюджеты структурных подразделений и другие частные бюджеты (бюджеты продаж, закупок, производственный и т.п.); операционный бюджет, который детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков; финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки на планируемый период; специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ (социального развития, научно – исследовательских работ и т.п.).

□ **Материальная группа:**

- осуществляет выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за поступлением, хранением и использованием этих ресурсов;
- разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы запасов сырья и материалов на складах;
- принимает участие в выборе типовых и разработке новых форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуск всех видов сырья и материалов;
- разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов;
- осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и материалов.

- **Группа учета затрат труда и его оплаты** осуществляет нормирование труда, определяет расценки оплаты труда, ведет учет затрат труда по установленным объектам учета, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных ресурсов и отчетов по труду и заработной плате.
- **Производственно – калькуляционная группа** определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции, осуществляет калькулирование себестоимости продукции по центрам затрат и по организации в целом и контроль за эффективным использованием производственных ресурсов.
- **Группа учета продажи продукции** определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи и т. п., разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.
- **Аналитическая группа** осуществляет анализ эффективности деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по всем подразделениям организации и организации в целом, принимает участие в разработке бюджетов организации (совместно с группой планирования).

2. Роль и функции бухгалтера - аналитика

- **Бухгалтер – аналитик (бухгалтер – менеджер)** – бухгалтер, наделенный управленческими функциями, специалист в области бухгалтерского управленческого учета (понятие пришло из мировой практики).
- Роль бухгалтера – аналитика в принятии управленческих решений трудно переоценить.
- *Управленческий учет* помогает осуществлению эффективного информационного обмена, прежде всего путем построения *внутреннего контроля и бюджетирования*.
- При составлении бюджетов (смет) бухгалтер – аналитик отвечает за формирование данных о результатах прошедшего периода и прогнозах на будущее, устанавливает процедуру разработки и утверждения бюджетов, следит за соблюдением сроков и стандартов, взаимоувязывает функциональные бюджеты и готовит мастер-бюджет для руководства.
- *Контрольный аспект деятельности бухгалтера – аналитика* заключается:
 - в анализе отклонений и определении их причин, т.е. в анализе производственных показателей и выявлении слабых мест;
 - в правильности составления отчетов менеджерами разных уровней управления.

- *Бухгалтер – аналитик* должен выступать и в качестве координатора процесса управления затратами и снижения себестоимости, определяя пути организации и стимулирования такой работы.
- *Задача эффективного использования ресурсов* не может считаться чисто бухгалтерской, и в этой борьбе с затратами бухгалтер – аналитик должен работать вместе с маркетологами, технологами и производственниками.
- Ориентиры, которые он дает, могут служить как верхними ограничениями (например, при оценке ресурсоемкости изделий), так и нижними границами (например, при ценообразовании).
- Роль бухгалтера – аналитика в организации двойственна: с одной стороны, он является консультантом, с другой – контролером.
- Например, при организации бюджетирования он оказывает помощь менеджерам подразделений в подготовке бюджетов, и он же контролирует их выполнение, разрабатывая систему мер (в том числе дисциплинарного воздействия на менеджеров) в случае неблагоприятных отклонений.
- Таким образом, бухгалтер – аналитик дает высшему руководству компании информацию о ходе деятельности и тех участках, где необходимо их вмешательство.
- Анализ, выполняемый в рамках управленческого учета, позволяет выявить тех руководителей, которых следует поощрять или наказывать за выполнение ими планов и бюджетов, т.е. бухгалтер – аналитик способствует реализации системы материального и иного стимулирования деятельности персонала.

- Функциями бухгалтера – аналитика являются следующие: планирование, контроль, анализ, стимулирование.
- **Планирование** – на стадии планирования бухгалтер – аналитик участвует в разработке частных бюджетов предприятия, которые затем он сводит в общий (генеральный) бюджет, представляемый на утверждение руководству.
- При разработке *производственного бюджета (производственная программа организации)* благодаря деятельности бухгалтера – аналитика обеспечивается согласованность в работе отдельных цехов, участков и бригад, предотвращается появление так называемых «узких мест» в производственном процессе.
- Бухгалтер – аналитик участвует в обсуждении бизнес – планов, производственных программ организации, оценке инвестиционных проектов, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены.
- Современный бухгалтер – аналитик должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.
- **Контроль** – этот процесс невозможен без участия бухгалтера – аналитика.
- По окончании отчетного периода он составляет *отчеты об исполнении бюджета (плана) каждым центром ответственности*, в котором приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов.
- При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями, определяются причины этого, чтобы в дальнейшей работе исключить их влияние.

- *Отчеты*, подготовленные бухгалтером – аналитиком, с одной стороны, позволяют объективно оценить деятельность руководителей центров ответственности, с другой – информируют менеджеров и руководство предприятия о том, на каких участках не удалось достичь плановых показателей.
- Таким образом, бухгалтер – аналитик осуществляет в организации управленческий контроль.
- **Анализ.** *Управленческий анализ* - это анализ, ориентированный на внутреннее потребление, базирующийся на оперативной релевантной информации, имеющий конфиденциальный характер и перспективную направленность, проводимый с учетом отраслевой специфики деятельности анализируемой организации, результаты которого используются менеджментом для выработки текущих и перспективных управленческих решений.
- Осуществляя управленческий анализ, специалист базируется на данных, сформированных в рамках управленческого учета.
- Кроме того, применяются методы и процедуры экономического анализа (маржинальный, экспресс – анализ, экономико – математический и др.).
- **Стимулирование.** Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленный бухгалтером – аналитиком, стимулируют деятельность персонала предприятия, т.к. бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты.

2. Организационная структура системы управленческого учета

- Организация управленческого учета является внутренним делом самой организации.
- Ведение управленческого учета, в отличие от ведения финансового, **не является обязательным для организации.**
- Система управленческого учета служит интересам эффективного управления, поэтому решение о целесообразности ее внедрения в той или иной форме необходимо принимать исходя из оценки соотношения затрат и выгод от ее функционирования.
- Для того чтобы считать систему управленческого учета в организации эффективной, необходимо, чтобы она позволяла облегчить достижение целей организации с наименьшими затратами на организацию и функционирование самой системы.
- Организационная структура системы управленческого учета строится с учетом:
 - структуры самой организации;
 - информационных потребностей руководства;
 - технических возможностей и особенностей компьютерной информационной системы, используемой в организации;
 - квалификации и личных качеств менеджеров и бухгалтеров – аналитиков.

- По *масштабам своей деятельности* (размерам) организации относятся к крупным, средним и малым.
- Крупные организации часто существуют в виде различных объединений, которые позволяют организациям, входящим в их состав, объединить усилия и использовать преимущества *интеграции*.
- **Интеграция** – это объединение усилий ряда организаций для достижения общей стратегической цели, укрепления их конкурентоспособности и повышения эффективности.
- Важной формой интеграции предприятий являются предпринимательские сети и союзы (их называют также кластерами, сообществами, виртуальными корпорациями), объединяющие организации, каждая из которых выполняет в сети специфическую роль (таблица 1).
- Компании, входящие в группу, рассматриваются как субъекты хозяйственных связей и партнеры в системе взаимосвязанных организаций.
- Независимо от выбранной формы собственности и характера интеграции обязательным условием эффективности управления предприятием является *правильно построенная организационная структура*, т.е. состав и взаимосвязь элементов системы.
- *Структура организации* объединяет составляющие элементы ее внутренней среды с помощью коммуникаций, потоков информации и документооборота.

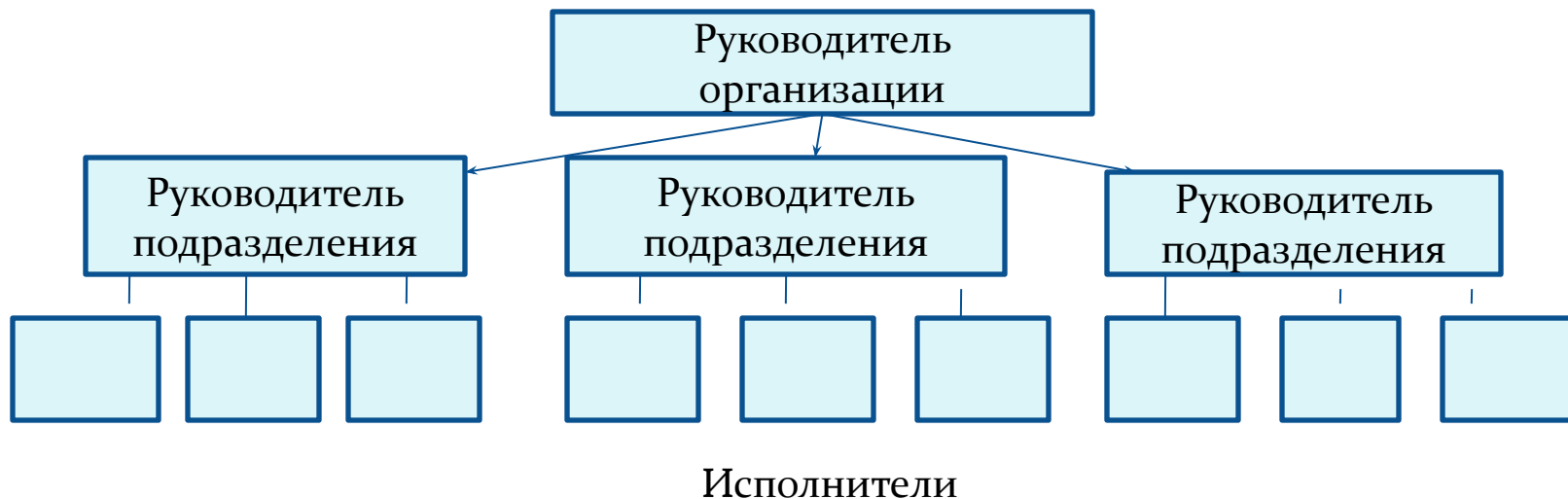
Таблица 1

Формы и цели интеграционных процессов

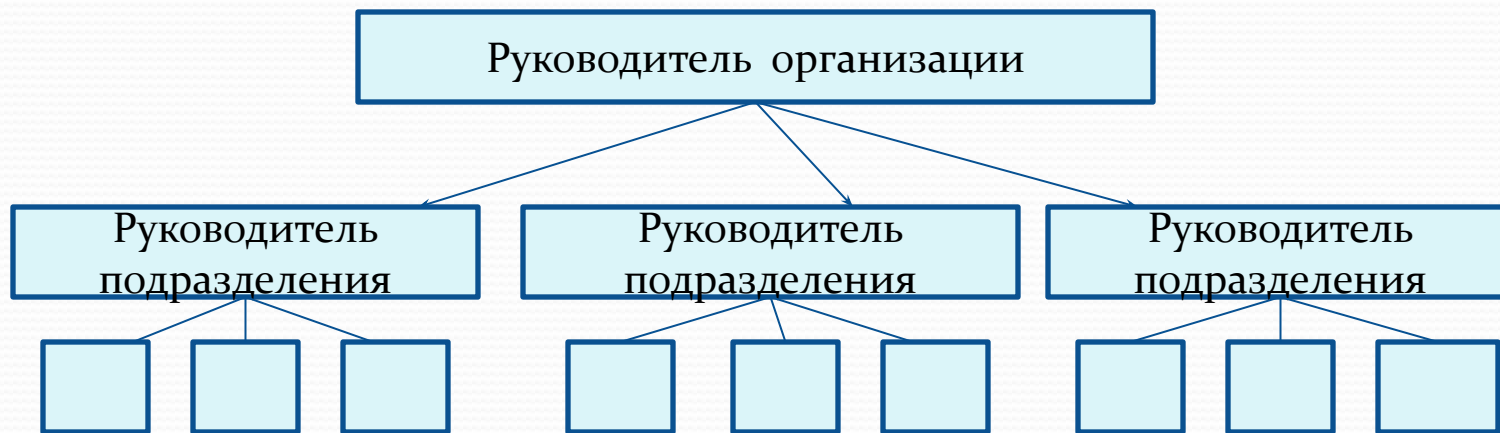
Формы	Цели интеграции	Примеры из российской практики
Холдинг	Проведение единой политики Контроль за соблюдением интересов крупных корпораций Ускорение диверсификации Концентрация ресурсов	«Сургутнефтегаз», «ЛуКойл» и др.
Ассоциация	Лоббирование интересов организаций Поиск новых рынков сбыта Исследования в интересах организаций Помощь в материально-техническом снабжении	«Ростекстиль», обеспечивающий поставки на российский рынок хлопка из Азии
Сбытовая организация	Сбыт продукции Распределение заказов Послепродажное сервисное обслуживание	Государственная компания «Росвооружение»
Финансово-промышленные группы (ФПГ)	Взаимодействие банков с промышленностью Преодоление разрыва между секторами экономики	ФПГ двух типов: холдинг и частное объединение активов на основе договора о ФПГ. Пример холдинга – «Интеррос»

- В организационной структуре выделяются следующие элементы: звенья (подразделения, отделы, бюро и т.п.), уровни (ступени управления) и связи – горизонтальные (носят характер согласования и, как правило, одноуровневые) и вертикальные (связи подчинения, необходимость в них возникает при наличии нескольких уровней или ступеней управления – иерархичность).
- Связи в структуре могут носить линейный и функциональный, формальный и неформальный характер.
- **Линейные организационные структуры** характеризуются четким единоначалием – каждый руководитель, каждый работник подчинен только одному вышестоящему лицу.
- Руководитель несет полную ответственность за результаты деятельности подчиненных ему подразделений, поэтому должен быть высококвалифицированным специалистом и обладать разносторонними знаниями.
- Доминирующим принципом построения линейных структур служит вертикальная иерархия, которая обеспечивает простоту и четкость подчинения (Рис. 1. Линейная организационная структура):

- ❑ Но в современных условиях линейные организационные структуры не всегда обеспечивают решение сложных задач; присущие им недостатки – отсутствие гибкости и адаптивности – не позволяют им решать комплексные задачи.
- ❑ Тем не менее отечественный малый бизнес, как правило, на первом этапе своего развития использует простые линейные организационные структуры, и только затем продолжающееся развитие организации, накопление или объединение, акционирование капитала вынуждают ее переструктурироваться на другие типы организационных структур.



- **Функциональные организационные структуры** (Рис. 2) основаны на функциональной департаментизации.
- Функциональная структура не подходит для организаций с широкой номенклатурой продукции или с широким уровнем диверсификации выпускаемой продукции, а также для организаций, работающих на мировых рынках, так как существует реальная опасность, что интересы какого-либо подразделения начнут расходиться с интересами и целями всей организации.
- Недостатком функциональных структур является нарушение принципа единоначалия: каждый исполнитель одновременно может получать указания по нескольким каналам от разных руководителей.
- Таким образом, функциональная специализация работ разрывает управленческий процесс, единый по своей природе.
- В чистом виде функциональная структура практически не применяется.
- Она чаще используется в сочетании с линейной структурой.



Исполнители производственных подразделений

Рис. 2. Функциональная организационная структура

- ✓ **Линейно – функциональные структуры** – характеризуются сочетанием выполнения узкоспециализированных функций с системой подчиненности и ответственности за непосредственное выполнение задач по проектированию, производству продукции и ее поставке потребителям, т.е. права и обязанность более углубленно разделяются между разными сторонами, руководящими техническими разработками, закупкой сырья и материалов, производством, сбытом и т.д.
- ✓ **Линейно – функциональные организационные структуры** наиболее эффективны там, где аппарат управления выполняет часто повторяющиеся и редко меняющиеся функции и задачи.
- ✓ **Линейно – функциональная** форма организации имеет следующие достоинства, а именно:
 - стимулирует профессиональную специализацию;
 - не допускает дублирования функций и обязанностей внутри организации;
 - улучшает вертикальную координацию в каждой из функциональных ветвей.
- Большинство производственных и торговых компаний малого и среднего бизнеса сейчас применяют именно *линейно – функциональную организацию*.
- Компании, работающие в наиболее технологичных отраслях или выпускающие продукцию по единичным заказам (аэрокосмическая отрасль, производство программного обеспечения и др.), не используют такую форму.

- При линейно – функциональной форме организации кроме бухгалтеров – аналитиков, работающих непосредственно в структуре учетно – финансовой службы (в финансовой вертикали), назначаются экономисты, нормировщики, администраторы цехов, отделов, служб (учетно-финансовые сотрудники на средних и низших уровнях производственной, сбытовой и других вертикалей).
- Характеристики *линейно – функциональных структур* присущи и так называемым **линейно – штабным организационным структурам**.
- Они предусматривают создание при руководителях разных уровней штабов по отдельным специализированным функциям.

- ✓ **Дивизиональная (холдинговая)** организационная структура представляет собой группу относительно самостоятельных подразделений, объединенных общим финансовым руководством и (чаще всего) отношениями собственности.
- ✓ Эти организационные структуры покрывают основные недостатки функциональных структур, но имеют и свои недостатки: дублирование деятельности функций, что ведет к росту затрат; недостаточное общение между сотрудниками; слабые связи с головным предприятием и др.

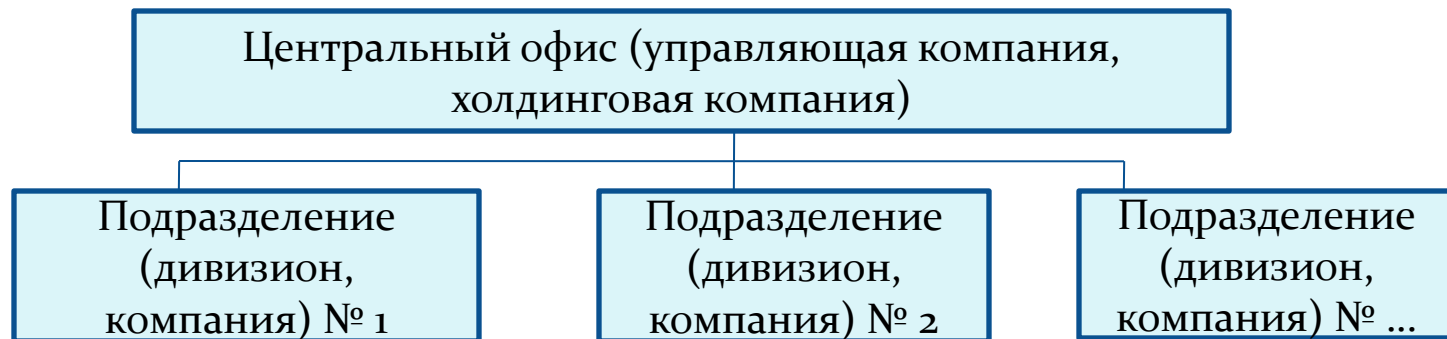


Рис. 3. Дивизиональная (холдинговая) форма организации компании

- Дивизиональная форма может рассматриваться как соединение организационных звеньев, обслуживающих определенный рынок и управляемых централизованно.
- В этой форме автономность подразделений сочетается с централизованно контролируемым процессом распределения ресурсов и оценки результатов.
- При дивизиональной (холдинговой) форме организации учетно – финансовые службы бывают образованы не только в управляющей компании, но и в каждой компании холдинга по отдельности, причем так же, как и в линейно – функциональной системе, в каждой компании специалисты могут работать как в администрации, так и в подразделениях.
- **Проектные организационные структуры.** В деятельности организаций используются два основных типа органических структур – *проектные и матричные.*
- **Проектное управление** - это управление комплексными, нерутинными видами деятельности в организации, которые из-за их решающего значения требуют обеспечения непрерывного интегрирующего руководства в условиях строгих ограничений по времени, затратам и качеству работ.
- *Возможности традиционных структур здесь ограничены.*

- *Проектная организационная структура* – это временная организация, создаваемая для решения конкретной комплексной задачи.
- В одну команду собираются квалифицированные работники разных процессий для реализации определенного проекта с заданным уровнем качества и в рамках выделенных материальных, финансовых и трудовых ресурсов.
- После завершения проекта команда распадается, и работники возвращаются в свои подразделения.
- ***Матричные организационные структуры*** являются одной из наиболее распространенных разновидностей проектных организационных структур.
- Типичная организация *преобразуется в матричную структуру* (Рис. 5), когда приступает к разработке специализированных проектов вне рамок традиционной иерархии.
- Полномочия перемещаются вертикально вниз по иерархии, и менеджер проекта руководит всеми структурами, участвующими в проекте.
- Налицо двухкоординатный поток власти.
- Здесь возможны нарушения принципов цепочки и единоначалия, но достигаются значительная оперативность и стратегическая гибкость.

- Матричная организационная структура характеризуется определенной гибкостью, поскольку по мере появления новых проектов можно гибко перераспределять трудовые ресурсы, что трудно сделать в функциональных структурах, где все сотрудники постоянно закреплены за функциональными подразделениями.
- Сообщив персоналу свое решение относительно организационной структуры компании, директор должен зафиксировать его в **Положении об организационной структуре**.
- Перечень функций, закрепленных за организационным звеном отражается в положении об организационном звене, которое называется *Положением о подразделении*.
- Положение об организационной структуре есть совокупность положений о подразделениях.
- Признаки неэффективной организационной структуры (дисфункции):
 - громоздкая и несистематизированная организационная структура;
 - чрезмерная замкнутость на первых руководителях подразделений, большое количество заместителей руководителей;
 - размытость ответственности за решения, частичное пересечение (дублирование) функций, отсутствие ответственных за выполнение некоторых функций;
 - длительная процедура принятия решений;

- неэффективность, избыточный документооборот;
- замедление темпов развития компании, снижение инновационного потенциала, падение мотивации сотрудников;
- потеря клиентов вследствие слабой координации подразделений и отсутствие ориентации на индивидуальные потребности клиента;
- высокий уровень конфликтности организации, частота авральных ситуаций и др.
- На практике реальные организации часто представляют в своей организационной структуре комбинацию трех основных типов с преобладанием какого-либо одного из них.
- В последние 15-20 лет крупнейшие мировые компании придерживаются *особой формы организации бизнеса* – ответственность разделена не по традиционному функциональному принципу, а *по линиям продукции, каждая из которых группирует вокруг себя определенные функциональные подразделения и ресурсы*.
- Такая организация потребовала введения нового термина **«сегмент бизнеса»**, который означает относительно самостоятельную часть организации, работающую на внешнего потребителя.
- С учетной точки зрения у сегмента можно выделить обособленные активы и результаты операций по основной и прочей деятельности, а также сформировать финансовую отчетность.
- С точки зрения *организационной структуры* такую форму организации можно отнести к одному из рассмотренных типов в зависимости от того, насколько самостоятельны сегменты, насколько велика координирующая роль высшего менеджмента в функциональных областях, каковы целевые показатели результативности деятельности сегментов, а также от исторических особенностей данной организации.

4. Варианты организации управленческого учета: автономная и интегрированная системы

- Система управленческого учета представляет собой ноу-хау предприятия.
- Общие подходы к его построению следуют из организационной модели управленческого учета.
- На небольших предприятиях *управленческий учет* ведут, как правило, без применения бухгалтерских счетов, используя *аналитические возможности программных пакетов Microsoft Excel*.
- В более крупных компаниях *управленческий учет* осуществляется в *специально разработанной системе счетов*.
- Такие компании формируют *рабочий план счетов для целей управленческого учета*.
- В некоторых компаниях практикуется отражение на *управленческих счетах не только фактических данных, но и бюджетной информации*, при этом уровень аналитики счетов управленческого учета соответствует кодам строк в бюджетах и планах.
- *Учетная система* в организации может строиться и другим образом, например, в *системе управленческого учета на специальных счетах* формируется *детальная аналитическая информация о бюджетных и фактических затратах* по необходимым для целей управления признакам (центрам ответственности, носителям затрат, функциям и т.д.), а в *финансовом учете* аккумулируется в обобщенном виде информация о фактических затратах.

- В других случаях для целей *управленческого учета* организуют специальные забалансовые счета – счета учета продаж, учета затрат, прочих расходов и др.
- **Управленческие счета** могут вестись по-разному – как с применением двойной записи, так и без нее.
 - В том случае, когда организация формирует специальные счета для целей управленческого учета, возникает необходимость их **отделения от счетов финансового учета**.
 - Такая задача может решаться двумя способами:
 - 1) создается специальный рабочий счетный план управленческого учета;
 - 2) в общем рабочем счетном плане счетов выделяются специальные разделы, обобщающие счета управленческого учета.
 - **Обособление счетов управленческого учета** кроме улучшения информационного обслуживания различных управленческих структур создает условия для сохранения коммерческой тайны об уровне затрат производства, рентабельности отдельных видов выпускаемой продукции.
 - Возможные варианты организации управленческого учета и его взаимодействия с системой финансового учета предусматривают двухкруговую (вариант автономии, или дуализма) и однокруговую (интегрированную, или вариант монизма) системы организации учета.

- При варианте автономии (двухкруговая система) каждая из систем учета – финансового и управленческого – является замкнутой.
- В финансовой бухгалтерии затраты группируются по экономическим элементам, в управленческой бухгалтерии – по статьям калькуляции.
- Для учета затрат выбраны свободные коды счетов: **30, 31, 32 и 33**.
- Это так называемые счета – экраны (или транзитные, зеркальные счета).
- Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме затрат на производство готовой продукции (ГП), не учитывая место их возникновения.
- Из системы финансового учета можно почерпнуть сведения о суммарных материальных затратах за период.
- **Управленческая бухгалтерия** детализирует данную информацию.
- Информация о выручке от продаж присутствует как в финансовой, так и в управленческой бухгалтерии.
- Таким образом, финансовая бухгалтерия содержит информацию и о доходах, и об общей сумме расходов.
- В результате формируется интегрированный финансовый результат (прибыль или убыток).

- При однокруговой (интегрированной) системе учета **счета – экраны не применяются** и используется единая система счетов и бухгалтерских проводок.
- Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно и к управленческому, и к финансовому учету.
- Для того чтобы сохранить коммерческую тайну, на счетах финансового учета регистрируют лишь сальдо, а обороты, показывающие хозяйственные операции, отражают в системе управленческого учета.
- Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет – например, счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».
- На каждую отчетную дату счет закрывается и сальдо не имеет.
 - Важнейшим фактором при создании системы управленческого учета является ее экономическая эффективность.
 - Это те выгоды, которые организация получает от наличия системы учета за счет улучшения качества принимаемых решений.
 - Внедрение и эксплуатация системы управленческого учета только тогда можно считать оправданным, когда полученный в результате положительный эффект превосходит необходимые для создания данной системы затраты.

- При этом нужно понимать, что, хотя отдача от внедрения системы учета пойдет немедленно, *срок окупаемости затрат* на ее внедрение может быть продолжительным.
- **Традиционно отечественный бухгалтерский учет осуществлялся в рамках единого счетного плана, т.е. по интегрированной схеме.**
- Многие российские предприятия, понимая важность проблем, решаемых управленческим учетом, *организуют такой учет на базе действующего плана счетов (открывая субсчета в развитие основных счетов).*
- *Однокруговая система учета затрат* может осуществляться:
 - без использования специальных счетов управленческого учета;
 - с использованием системы счетов управленческого учета.
- *При первом варианте* специальные счета для управленческого учета не используются.
- *Для целей управления информация* финансового учета группируется в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и другими данными.
- *При втором варианте* для обеспечения взаимосвязи финансового и управленческого учета следует использовать для учета расходов по элементам затрат счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты».
- *Ученные на этих счетах расходы по окончании месяца списывают на счет 37 «Отражение общих затрат», а со счета 37 – в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44.*

- **Однокруговую систему учета затрат** целесообразно применять в малых и средних организациях, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете, и вследствие этого возможности контроля затрат ограничены.
- **Двухкруговую систему учета затрат** целесообразно использовать в крупных предприятиях.
 - При данной системе *финансовый и управленческий учет* имеют **самостоятельные планы счетов**.
 - Возможен и вариант выделения для управленческого учета обособленных счетов.
 - Для согласования данных финансового и управленческого учета используют *переходные и зеркальные счета*.
 - **Переходные счета** обеспечивают перенос информации из финансового учета в управленческий и из управленческого – в финансовый.
 - **Зеркальные счета** обеспечивают численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений.

Тема 3. Понятие, поведение и классификация затрат

П Л А Н

1. Сущность и содержание издержек, затрат и расходов организации, различия между ними
2. Классификация затрат по экономическому содержанию – по элементам и по статьям калькуляции
3. Классификация затрат по отношению к производству и продукции: прямые и косвенные, основные и накладные
4. Классификация затрат по их динамике – переменные, постоянные, условно – переменные, условно – постоянные, обратно пропорциональные выпуску
5. Классификация затрат по отношению к данному управленческому решению – релевантные, приростные (дифференциальные), вмененные. Входящие и исходящие затраты

- 
7. Формирование производственной себестоимости
 8. Классификация затрат для целей контроля и регулирования – регулируемые и нерегулируемые. Затраты по центрам ответственности
 9. Организация учета производственных затрат.

1. Сущность и содержание издержек, затрат и расходов организации, различия между ними

- Основным направлением деятельности любой производственной организации является производство (создание, изготовление) продукции (выполнение работ, оказание услуг) в целях ее последующей продажи потребителям.
- В процессе производства организация несет определенные **издержки**, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг) и ее продажи.
- **Издержки производства** – это затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) и ее продажу.
- На практике для характеристики всех издержек производства за определенный период используют термин «**затраты на производство**».
- *Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели.*
 - **Затраты** представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и другие ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении.
- Кроме затрат на производство, организация несет определенные *затраты*, связанные с *продажей продукции* (работ, услуг) – это расходы на упаковку, транспортировку и др.
- **Совокупность затрат на производство и продажу продукции, выраженная в денежной форме, образует себестоимость продукции.**

- *Затраты на производство*, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее **производственную себестоимость**.
- *Затраты на производство* вместе с затратами на продажу продукции формируют **полную себестоимость** проданной продукции.
- Исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции называется **калькуляцией**.
- **Калькулирование себестоимости продукции** представляет собой способ группировки затрат и **определения себестоимости** изготовленной продукции по статьям затрат, связанных с ее производством и продажей.
- **Себестоимость продукции в целом** определяется по **экономическим элементам затрат**, а **себестоимость отдельных конкретных видов продукции** – по **калькуляционным статьям затрат**.
- **Расчеты по определению себестоимости** продукции по статьям затрат производятся в **специальных формах**, называемых **калькуляциями**.
- Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются **объектами калькуляции**.
- **Завершающий этап процесса калькулирования** – исчисление *фактической себестоимости единицы произведенной продукции*.
- *Произведенные затраты*, в том числе учитываемые в себестоимости продукции, **приводят к возникновению расходов организации**, которые надо отличать от понятия «затраты».

- Для целей бухгалтерского учета расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (ПБУ 10/99).
- Данное понятие **не противоречит требованиям МСФО**, в соответствии с которыми *расходы включают в себя убытки и затраты, возникающие в ходе основной деятельности организации.*
- **Затраты** признаются в качестве **расходов** организации только в том случае, когда **произведенные затраты приводят к получению доходов.**
- До момента признания доходов **произведенные затраты не могут рассматриваться в качестве расходов** организации и должны отражаться в бухгалтерском учете в качестве активов.
- То есть **расходами** считаются только *те затраты*, которые участвуют в формировании прибыли определенного периода, а оставшаяся часть затрат капитализируется в активах компании в виде готовой продукции, незавершенного производства, остатков полуфабрикатов для собственного потребления, незавершенных объектов капитального строительства, нематериальных активов и т.п.

- Понятие «**расходы**» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов.
- Например, *затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами.*
- К расходам будут отнесены лишь амортизационные отчисления по приобретенным основным средствам.
- **ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и в отчете о финансовых результатах.**
- Согласно ПБУ 10/99 для целей б/учета **расходы**, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров (работ, услуг), относятся к **расходам по обычным видам деятельности**.
- **Прочими расходами признаются:**
 - расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
 - расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);
 - расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
 - расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции (если они не являются расходами по обычным видам деятельности);

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- суммы уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно – просветительского характера и др.;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств (пожар, наводнение, стихийное бедствие, авария и др.).

2. Классификация затрат по экономическому содержанию – по элементам и по статьям калькуляции

- Система учета производственных затрат организуется на каждом предприятии по-разному, но классифицируются они в зависимости от направлений учета.
- Выделяют три основных направления учета затрат:
 - 1) определение (калькулирование) себестоимости продукции и финансовых результатов деятельности организации;
 - 2) принятие управленческих решений и планирование;
 - 3) Контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.
- Каждое из названных направлений требует своей классификации затрат и определяет основные задачи учета затрат (таблица 1).

Таблица 1

Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные, условно-постоянные и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

- **Себестоимость продукции (работ, услуг)** представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства природных ресурсов и предметов труда, услуг других организаций и труда работников.
- Условием получения достоверной информации о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат.
- От того, какие затраты сопряжены с производством продукции, а какие формируются под воздействием других явлений, зависит величина финансовых результатов, а следовательно, и правильность исчисления налога на прибыль.
- Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), не одинаковы, как по своему составу, так и по значению.
- По экономическому содержанию затраты подразделяют на экономические элементы и статьи затрат (или статьи калькуляции).
- Экономическим элементом называют первичный однородный вид затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.
- Сумма затрат по элементам определяет размер этих затрат, произведенных предприятием за отчетный период на производство продукции (работ, услуг) независимо от того, закончено ли ее изготовление, выполнена ли работа и оказана услуга.

- Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» установлена единая для всех предприятий независимо от форм собственности и организационно – правовых форм номенклатура экономических издержек (затрат) производства, которая включает:
 - материальные затраты;
 - затраты на оплату труда;
 - отчисления на социальные нужды;
 - амортизацию;
 - прочие затраты.
- Для целей управления в бухгалтерском учете организуется **учет расходов по статьям затрат.**
- **Статьей затрат (калькуляционной статьей)** называется *определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов продукции (работ, услуг), так и всей продукции в целом.*
 - **Сумма затрат по калькуляционным статьям** определяет размер затрат, образующих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг (товарный выпуск).
 - *Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.*

- В качестве примера для промышленного предприятия можно привести следующие статьи:
- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические нужды;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО);
- цеховые расходы (или общепроизводственные);
- общезаводские расходы (или общехозяйственные);
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- внепроизводственные расходы.

- В зависимости от состава включаемых затрат себестоимость подразделяется на технологическую, цеховую, производственную и полную.
- Технологическая себестоимость охватывает затраты на производство в бригаде, на участке или по отдельному агрегату.
- Цеховая себестоимость выражает затраты конкретного цеха на изготовление продукции.
- Производственная себестоимость включает цеховую себестоимость, общезаводские и другие производственные расходы общего характера.
- Полная себестоимость продукции складывается из производственной себестоимости и внепроизводственных расходов.

3. Классификация затрат по отношению к производству и продукции – прямые и косвенные, основные и накладные

- По отношению к технологическому процессу затраты делятся на **основные и накладные**.
- **Основными** называют затраты, составляющие основу технологического процесса (расход сырья, материалов на технологические цели, оплата труда основных производственных рабочих, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и др.).
- **К накладным** относятся расходы по обслуживанию и управлению производством, управлению предприятием и др.
- **К прямым** относят *затраты* на основные материальные ресурсы и затраты на оплату труда основных производственных рабочих.
- Такие затраты учитываются по дебету **счета 20 «Основное производство»**, и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.
 - *Косвенные затраты* невозможно прямо отнести на какое – либо изделие.
 - Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко – часов, часов отработанного времени и т.д.).

- Эта методика описывается в учетной политике для целей управленческого учета.
- Разберемся с сущностью прямых и косвенных затрат.
- **Прямые материальные затраты.**
- ✓ Каждое производственное изделие состоит из каких – либо материалов.
- ✓ Основные материалы – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.
- ✓ В ряде случаев **экономически невыгодно** учитывать расход материалов, приходящихся на каждый вид продукции.
- ✓ Примерами таких затрат являются, например, гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и др.
- ✓ Такие материалы считаются **вспомогательными**, а затраты по ним – **косвенными общепроизводственными затратами**, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

- **Прямые затраты на оплату труда** включают в себя оплату труда рабочих, которую можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий.
- **Издержки на оплату труда за работу**, которую нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, признают **косвенными расходами на оплату труда**.
- Эти расходы включают в себя оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал.
- Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.
- **Размер прямых издержек на единицу продукции практически не зависит от объема производства**, и снизить его можно путем повышения эффективности производства, производительности труда, введения новых ресурсов – и энергосберегающих технологий.
- **Косвенные затраты – это совокупность издержек, связанных с производством**, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий, их называют также **накладными расходами**.

- *Косвенные затраты (расходы) подразделяются на две группы:*
 - 1) *общепроизводственные (производственные) расходы* – это общецеховые расходы на организацию, обслуживание производства и управление им (в бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 25 «Общепроизводственные расходы»);
 - 2) *общехозяйственные (внепроизводственные) расходы*, которые осуществляются в целях управления производством и напрямую не связаны с производственной деятельностью организации, учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».
- *Отличительная особенность общехозяйственных расходов* заключается в том, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными, изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия – объемом продаж.
- *Под масштабной базой в управленческом учете* понимают определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую – либо четко выраженную тенденцию.
- *Например, предприятие располагает станочным парком в 10 единиц оборудования. При этом ежегодно производится 1 млн. ед. продукции. Годовая сумма амортизации по этим основным средствам, начисляемая линейным методом, составляет 500 тыс. руб. Руководство предприятия решило удвоить объем выпуска, для чего ввело в эксплуатацию 10 дополнительных станков.*

- *Масштабная база, в рамках которой амортизационные отчисления до сих пор оставались постоянными (от 0 до 1 млн. изделий), изменилась. Теперь это другой интервал в объеме производства – от 1 до 2 млн. изделий. Амортизационные отчисления, являющиеся по своей сути постоянными издержками, выйдут на качественно иной уровень и снова зафиксируются на значении 1 млн. руб. до следующего изменения масштабной базы.*
- На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например в энергетической, угольной, нефтеперерабатывающей отрасли промышленности, все *расходы будут прямыми.*
- На обрабатывающих предприятиях (машиностроение, легкая промышленность и др.) *косвенные расходы существенны.*
- Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей производства.

Основные и накладные затраты.

- По своему назначению *затраты делятся на основные* и расходы на управление предприятием, то есть *накладные расходы*.
- К *основным затратам* относятся все виды ресурсов (стоимость предметов труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг).
- *Накладные затраты* обусловлены функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций.
- Эти затраты, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия и управлением предприятием.
- В соответствии с *методом отнесения затрат на носитель* (объект калькулирования) *накладные расходы являются косвенными*.

4. Классификация затрат по их динамике – переменные, постоянные, условно – переменные, условно - постоянные

- Одна из задач управленческого учета заключается в подготовке информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства организации.
- Управленческие решения – решения, принимаемые в текущем периоде и на перспективу.
- По отношению к изменениям объема производства различают **переменные и постоянные затраты** (например, арендные и страховые платежи, амортизационные отчисления и др.).
- **Постоянными** называются **затраты**, величина которых не зависит от объема производства.
- **К переменным относят затраты**, величина которых изменяется в зависимости от изменений объема производства.
- При росте выпуска продукции растет сумма переменных издержек и наоборот.
- Рост переменных издержек при увеличении объема производства может быть: прямо пропорциональным (линейным); более быстрым, чем рост объемов производства; менее быстрым, чем рост объемов производства.
- На единицу продукции переменные расходы остаются постоянной величиной.

- **Переменные затраты** возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации.
- *Переменный характер* могут иметь как *производственные*, так и *непроизводственные затраты*.
- *Примерами производственных затрат* служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.
- *Переменные затраты* характеризуют стоимость собственно продукта, все остальные (т.е. *постоянные затраты*) – стоимость самого предприятия.
- Рынок не интересуется стоимостью организации, его *интересует стоимость продукта*.
- Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности организации, а *переменные затраты на единицу продукции* – величина постоянная.
- К *непроизводственным переменным затратам* можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

- Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности организации, называются **постоянными производственными затратами**.
- *Примерами постоянных производственных затрат* служат расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения, амортизация нематериальных активов (при использовании линейного метода ее начисления), расходы на рекламу и др.
- Для описания поведения *переменных затрат* используют специальный показатель – **коэффициент реагирования затрат (Крз)** который характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности организации и рассчитывается по формуле:

$$\text{Крз} = \text{Трз} / \text{Трда},$$

где Трз – темпы роста затрат, %;

Трда – темпы роста деловой активности организации, %.

- Формулу можно использовать для расчета *постоянных затрат*, которые не реагируют на изменение объемов производства.
 - Например, стоимость аренды помещений не изменится при увеличении объемов продаж на 20 %.
 - Тогда **Крз** составит: $0 / 20 = 0$.
 - Нулевое значение коэффициента свидетельствует о том, что речь идет о *постоянных затратах*.
 - Разновидностью переменных затрат являются **пропорциональные затраты**, которые увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность организации (примерами могут служить прямые затраты сырья, сдельная зарплата основных работников и др.).
 - Например, при увеличении объема производства на 20 % пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции.
 - Тогда Коэффициент реагирования затрат (Крз) будет равен:
$$\text{Крз} = 20 / 20 = 1.$$
- Таким образом, **Крз = 1** и характеризует затраты как пропорциональные.

- Другой вид переменных затрат – **дегрессивные затраты**, которые растут медленнее, чем возрастает уровень деловой активности (например, затраты на вспомогательные материалы, электроэнергию для технологических нужд и др.).
- Дегрессивные затраты сокращаются при росте уровня деловой активности (такими затратами могут быть постоянные затраты в расчете на единицу продукта).
- Например, при увеличении объема производства на **20 %** издержки выросли на **10 %**. Тогда:

$$K_{pz} = 10 / 20 = 0,5.$$

Так, при увеличении объема производства на 20 % затраты возрастают на 10 %.

При условии, когда $0 < K_{pz} < 1$, затраты являются дегрессивными.

- Затраты, растущие быстрее деловой активности организации, называются **прогрессивными затратами**.
- В качестве примера можно привести следующее соотношение: объем производства **возрос на 20 %**, а издержки производства – **на 40 %**. Тогда:

$$K_{pz} = 40 / 20 = 2.$$

- Следовательно, при $K_{pz} > 1$ переменные затраты являются прогрессивными.
- Постоянные затраты – это затраты на аренду помещений, охрану, другие затраты общехозяйственного назначения.
- На практике менеджеры организации заранее принимают решения о том, какими должны быть постоянные затраты и какого уровня деловой активности предстоит достигнуть.
- Постоянные затраты на единицу продукции снижаются ступенчато.
- Совокупные постоянные затраты представляют собой константу и не зависят от объемов деловой активности, но могут изменяться под воздействием других факторов.
- Например, если цены растут, то совокупные постоянные расходы тоже возрастут.
- В реальности редко встречаются затраты, по своей сути исключительно постоянные или переменные, т.к. экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, поэтому существуют условно-переменные и условно – постоянные затраты.

- Условно – переменные (условно – постоянные) затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты.
- В качестве примера можно привести оплату пользования телефоном, состоящую из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородных переговоров (переменное слагаемое).
- Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y = a + bX,$$

где Y - совокупные затраты, руб.;

a - их постоянная часть, не зависящая от деловой активности организации, руб.;

b –переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

X – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

- Если в данной формуле постоянная часть затрат отсутствует, т. е. $a = 0$, то это **переменные затраты**.
- Если коэффициент реагирования затрат (b) принимает нулевое значение, то **анализируемые затраты имеют постоянный характер**.

5. Классификация затрат по отношению к данному управленческому решению – релевантные, приростные (дифференциальные), вмененные (воображаемые) . Входящие и исходящие затраты.

- Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение нескольких альтернативных вариантов в целях выбора из них наилучшего.
- При этом *сравниваемые показатели* можно разбить на две группы:
 - первые *остаются неизменными* при всех альтернативных вариантах,
 - вторые *варьируются* в зависимости от принятого решения.
- Когда рассматривается большое количество альтернатив, различающихся по многим показателям, процесс принятия решения усложняется.
- В связи с этим *целесообразно сравнивать один с другим* не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые *от варианта к варианту* меняются.
- Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой, в управленческом учете называют **релевантными**.
- Они учитываются при принятии решений.
- Показатели первой группы, напротив, *не принимаются в расчет при оценках*.
- Бухгалтер – аналитик, представляя руководству предприятия исходную информацию для выбора оптимального решения, таким образом, готовит свои отчеты, чтобы они *содержали лишь релевантную информацию*.

- **Релевантные затраты** и доходы – это будущие затраты и доходы, которые учитываются при принятии конкретного решения и величина которых зависит от принимаемого решения.
- Те расходы и доходы, величина которых *не зависит от принимаемого решения*, являются **нерелевантными** и *не учитываются при принятии решения*.
- Например, при принятии решения об использовании личного автомобиля вместо городского транспорта с целью разовой поездки **релевантными** будут расходы на бензин.
- Расходы на техническое обслуживание, страхование и другие подобные расходы не зависят от данного решения и останутся неизменными.
- Но если бы принималось решение о том, следует или не следует вообще приобретать личный автомобиль, то **релевантными** были бы все вышеуказанные расходы.
- Аналогично *расходы на аренду помещения будут релевантными при принятии решения о возможном закрытии магазина* или *расходы на основные материалы будут релевантными*, если рассматривается вопрос об остановке производства и т. п.
- Для выбора оптимального с точки зрения эффективности или обеспечения прибыли решения из нескольких возможных необходимо иметь информацию об издержках, связанных с каждым альтернативным вариантом.

- При принятии решений в случае ограниченности ресурсов большое значение уделяется **альтернативным** издержкам.
- Они характеризуют возможности, от которых отказываются при выборе какого – либо *альтернативного решения, и представляют собой упущенную выгоду.*
- *Альтернативные затраты обычно не отражаются в бухгалтерских записях, но должны обязательно учитываться при принятии конкретных управленческих решений.*

● **Пример 1.**

Предприятие «А», реализующее продукцию на внешнем рынке, закупило впрок основные материалы на сумму **500** руб.

Впоследствии в связи с изменением технологии выяснилось, что для собственного производства эти материалы малопригодны.

Произведенная из них продукция оказалась неконкурентоспособной на внешнем рынке.

Но российский партнер готов купить у предприятия «А» полуфабрикаты, изготовленные из этих материалов, за **800** руб.

Дополнительные затраты предприятия «А» по выпуску полуфабрикатов составят **600** руб.

Целесообразно ли принять подобный заказ?

- В данном случае *сопоставляются две альтернативы: не принять или принять заказ.*
- Истекшие затраты по приобретению материалов в сумме **500** руб. уже состоялись и не зависят от того, какой вариант будет выбран.

- Они не влияют на решение, не являются релевантными и потому могут не учитываться при вынесении решения.
- *Надо сравнить альтернативы по релевантным показателям (таблица 2).*

Таблица 2

Сравнение альтернатив по релевантным показателям

Показатель	Альтернатива I (не принимать заказ)	Альтернатива П (принять заказ)
Выручка от продаж	-	800
Дополнительные затраты	-	600
Прибыль	-	200

Отсюда видно, что, выбрав альтернативу П, предприятие «А» уменьшит свой убыток от покупки ненужных ему материалов на 200 руб., сократив его с 500 до 300 руб.

- Различают также затраты, *принимаемые и не принимаемые в расчет при оценке прибыли или формировании себестоимости.*
 - При выборе альтернативы затрат руководствуются несколькими вариантами расчетов, где отдельные затраты остаются постоянными, а отдельные статьи затрат варьируются в зависимости от принятого решения.
 - Меняющиеся статьи затрат называют релевантными.
 - Поэтому аналитик должен представлять в первую очередь релевантную информацию.
 - В результате принятого ранее решения могли быть понесены затраты, которые не могут быть изменены никаким решением в будущем.
 - Такие затраты называют **безвозвратными** и при принятии новых решений в расчет не принимаются (относят остаточную стоимость амортизируемого имущества, неликвиды материальных ресурсов и др.).
 - **Пример 2:** три года назад было куплено оборудование за **500 000** ден. единиц, которое амортизировалось весь этот период.
- В настоящее время остаточная стоимость оборудования составляет **200 000** ден. единиц. Именно эта остаточная стоимость оборудования представляет собой **безвозвратные затраты**, которые не будут влиять на принятие решения в будущем по замене данного оборудования.

- К **безвозвратным затратам** можно отнести, например, и *стоимость неликвидов*.
- Несмотря на то, что и *безвозвратные*, и *нерелевантные* затраты при принятии решений в расчет не принимаются, указанные затраты *не тождественны*.
- *Безвозвратные затраты* – это *издержки истекшего периода*, а понятие *релевантности* связано с *будущим*.
- В управленческом учете используются также **вмененные (или воображаемые) затраты** (таких затрат не может быть в финансовом учете).
- В управленческом учете для принятия решения иногда необходимо начислить или приписать *затраты, которые могут реально и не состояться в будущем*.
- Такие *затраты* и называются **вмененными**.
- По существу это *упущенная выгода организации, возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения*.

- **Пример 3.** Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены, выпуская нарезные батоны.
- Прибыль хлебопекарни составляет **10 тыс. руб.**
- Оптовый покупатель вместо производства батонов предлагает пекарне новый заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму **3 тыс. руб.**
- Какой должна быть минимальная цена договора?
- Приняв заказ, пекарня откажется от прибыли **в 10 тыс. руб.**, получаемой ранее от выпечки батонов, т.е., по существу, понесет убытки **на 10 тыс. руб.**
- Эту сумму руководству пекарни необходимо учесть при обсуждении условий договора.
- Цена договора не может опуститься ниже **13 тыс. руб. (10 тыс. руб. + 3 тыс. руб.)**.
- При этом **10 тыс. руб.** – это *вмененные (воображаемые) затраты*, или *упущенная выгода* организации.

- **Приростные (дифференциальные) и предельные затраты.**
- **Приростные затраты** являются *дополнительными и возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции (работ, услуг).*
- *В приростные затраты могут включаться, а могут и не включаться постоянные затраты.*
- *Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как приростные затраты.*
- *Если постоянные затраты не изменяются в результате принятого решения, то приростные затраты будут равны нулю.*
- Аналогичный подход применяется в управленческом учете и к доходам.
- **Пример 4.**
Торговая организация имеет показатели, представленные в таблице 1.

Таблица 1

Показатели деятельности торговой организации

Показатель	Значение
Выручка от продаж (товарооборот), тыс. руб.:	1 000
- объем продаж, шт.	1000
- цена за единицу, тыс. руб.	1
Закупочная цена единицы товара, тыс. руб.	0,5
Издержки обращения, тыс. руб.:	260
- расходы на рекламу, тыс. руб.	120
- содержание персонала, тыс. руб.	80
- командировочные расходы, тыс. руб.	60
Арендная плата за торговые помещения, тыс. руб.	150

- Предполагается освоение нового рынка сбыта.
- Дополнительный объем продаж должен составить 200 шт., продажная и закупочная цены не меняются.
- При этом предусмотрено увеличить:
 - на 30 % - расходы на рекламу;
 - на 20 % - арендную плату за новые торговые помещения;
 - на 10 % - командировочные расходы.
- Необходимо оценить целесообразность данного проекта.
- **Расчет приростных доходов и расходов** представлен в таблице 2 (закупочная цена товара и расходы по заработной плате персонала в расчетах отсутствуют, как нерелеватные показатели).

Таблица 2

Расчет приростных доходов и расходов

Статья затрат (доходов)	Текущие доходы (расходы), тыс. руб.	Прогнозиру- емые доходы (расходы), тыс. руб.	Приростны е доходы (расходы), тыс. руб.
Выручка от продаж (доход)	1 000	1 200	200
Расходы - всего	330	402	72
в том числе:			
-на рекламу	120	156	36
-на командировочные расходы	60	66	6
-арендная плата	150	180	30

- Таким образом, создание нового рынка сбыта приведет к **приростным расходам** в сумме **72 тыс. руб.**
- **Приростные доходы** составят **200 тыс. руб.**
- Если выручка от продаж растет быстрее затрат на освоение рынка, значит, предприятие завладело его определенной частью; если медленнее, то предприятие утратило конкурентоспособность и необходим анализ причин, обусловивших это.
- **Предельные затраты** и доходы представляют собой *дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу дополнительно произведенной продукции (проданного товара).*
- Существуют также *планируемые и непланируемые затраты.*
- **Планируемые** – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства.
- В соответствии с нормами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.
- **Непланируемые** – затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции.
- При использовании метода учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости бухгалтер – аналитик имеет дело с *непланируемыми затратами.*

- Для определения себестоимости продукции (работ, услуг) и оценки финансового результата организации применяется также группировка затрат на *входящие* и *истекшие (исходящие)*.
- *Входящие затраты* – это средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем.
- В балансе они отражаются как активы.
- Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить экономические выгоды в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших (или исходящих).
- В бухгалтерском учете истекшие затраты отражаются по дебету счета 90 «Продажи».
- *Корректное деление затрат на входящие и истекшие* имеет особое значение для оценки финансового результата организации.
- В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса – *товары*.

- Если товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе *как входящие*.
- Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты надо отнести к *истекшим*.
- В балансе промышленного предприятия *входящие затраты* в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.
- Итак, *входящие затраты* являются синонимом термина «затраты», а *истекшие* – тождественны понятию «расходы».
- А *расходы* – это часть *затрат*, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

6. Формирование производственной себестоимости

- **Себестоимость продукции (работ, услуг)** представляет собой стоимостную оценку использованных в процессе производства природных ресурсов и предметов труда, услуг других организаций и труда работников.
- Условием получения достоверной информации о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности организации является четкое определение состава производственных затрат.
- Слагаемые, образующие себестоимость продукции (работ, услуг) не одинаковы как по своему составу, так и по назначению.
- Различают различные показатели себестоимости продукции – *себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость* и др.
- **Себестоимость проданной продукции** – это затраты на ее производство и продажу.
- **Производственная себестоимость** – это затраты на производство выпущенной продукции.
- При этом различают показатели *полной и неполной производственной себестоимости*.
- При исчислении **полной производственной себестоимости** в ее состав включают общехозяйственные расходы.

- **Неполная производственная себестоимость** исчисляется без учета общехозяйственных расходов.
- В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции.
- На это обстоятельство надо обратить внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом.
- Поэтому, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции.
- Но в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих периодов.
- Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо классифицировать затраты по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и т. п.).
- С целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям – для принятия решений, контроля и регулирования.

- Таким образом, дополнительно к рассматриваемой классификации расходов организации целесообразно затраты классифицировать по следующим направлениям:
 - для исчисления себестоимости продукции;
 - для принятия решений;
 - для контроля и регулирования.
- Для исчисления себестоимости продукции затраты разделяются на виды по следующим признакам (таблица 1).

Таблица 1

Признаки классификации	Виды затрат
По отношению к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
По экономическому содержанию	По элементам затрат и статьям калькуляции
По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По участию в процессе производства	Производственные и непроизводственные
По эффективности	Производительные и непроизводительные
По отражению в бизнес - плане	Планируемые и непланируемые
По возможности нормирования	Нормируемые и ненормируемые
По временным периодам осуществления	Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов

По отношению к себестоимости продукции затраты делят на включаемые и невключаемые в себестоимость продукции.

- Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода.
- Следовательно, к включаемым в себестоимость продукции затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.
- Не включаются в себестоимость продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение израсходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.
- К незавершенному производству относят затраты на незаконченную производством продукцию (например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством).

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

- Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента, - заработная плата, амортизация и др.
- Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

□ В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на **текущие и единовременные**.

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

По участию в процессе производства различают **производственные и непроизводственные затраты** (расходы периода).

- *Производственные затраты* непосредственно связаны с производством продукции (работ, услуг) и они включаются в их себестоимость.
- К *производственным затратам* относят *материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, потери от брака, общепроизводственные расходы и прочие производственные расходы*.
- *Непроизводственные затраты (расходы периода)* непосредственно не связаны с производством продукции (работ, услуг) и не включаются в производственную себестоимость.
- Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (счет 90 «Продажи»).
- К **расходам периода** относят расходы по продаже продукции (*коммерческие расходы*).
- Значительная часть расходов на продажу *прямым* путем относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и т.п.).

- Часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции косвенным способом – пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т.п.
- **Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость продукции** (работ, услуг) или относиться к расходам периода в зависимости от принятого в организации порядка их списания.
- Если в учетной политике предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то **общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство**, т.е. включаются в состав производственных расходов.
- При исчислении неполной производственной себестоимости продукции **общепроизводственные расходы** относят к расходам периода и списывают на **счет 90 «Продажи»**.

По эффективности различают *производительные и непроизводительные затраты*.

- Производительными считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.
- Непроизводительные затраты являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

По отражению в бизнес – плане производительные затраты планируются, поэтому они называются *планируемыми*.

- Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают, *непланируемыми*.

По возможности нормирования затраты делятся на *нормируемые* и *ненормируемые*.

- *Нормируемые затраты* поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации – материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.
- *Ненормируемые* – это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.
- *Деление затрат на нормируемые и ненормируемые* предусмотрено Налоговым кодексом для целей налогообложения.
- *К нормируемым расходам для целей налогообложения* относят представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плату государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу.
- Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются *ненормируемыми*.
- *Нормируемые для целей налогообложения* затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов.
- Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

По временным периодам осуществления различают *затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.*

- *Затраты предшествующих периодов* представлены в незавершенном производстве (по счетам 20, 23, 29).
- При исчислении *себестоимости продукции* (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.
- *Затраты отчетного периода* – это расходы, осуществляемые в отчетном периоде.
- Основная их часть *включается в себестоимость продукции.*
- *Расходы будущих периодов* – это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.
- Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства.
- Кроме того, к таким расходам относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности, расходы, относимые частично на будущие периоды и др.

7. Классификация затрат для целей контроля и регулирования – регулируемые и нерегулируемые. Затраты по центрам ответственности

- Рассмотренные ранее классификации затрат не решают всех задач контроля за ними.
- Как правило, продукция в процессе ее изготовления проходит ряд последовательных стадий в разных подразделениях предприятия.
- Располагая сведениями о себестоимости продукции (работ, услуг), невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными производственными участками (центрами ответственности).
- Эту задачу можно решить, если установить связь затрат и доходов с действиями лиц, ответственных за расходование ресурсов.
- Такой подход в управленческом учете назван учетом затрат по центрам ответственности.
- Он может реализовываться на практике при делении затрат на регулируемые и нерегулируемые (или контролируемые или неконтролируемые).
- Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, а на нерегулируемые он воздействовать не может.
- Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируемыми затратами.

- Например, производственным цехом допущен перерасход материалов.
- Являются ли эти затраты регулируемыми для начальника цеха?
- Ответ неоднозначен.
- Если перерасход связан с нарушением трудовой или технологической дисциплины в цехе, то эти *затраты окажутся контролируемыми*.
- Если же причина кроется в низком качестве поступивших в цех материалов, то эти непроизводительные затраты рассматриваются как *не регулируемые начальником цеха*.
- К руководству в этом случае вызовут начальника отдела снабжения, поскольку для него *эти затраты регулируемые*.

Затраты по центрам ответственности

- **Центр ответственности (ЦО)** – структурное подразделение предприятия, осуществляющее определенный набор хозяйственных операций, способное оказывать непосредственное воздействие на финансовые показатели этих операций.
- **Центры затрат (ЦЗ)** – структурные подразделения, которые для выполнения своих функциональных обязанностей потребляют различные ресурсы, влияют на затраты, отвечают за величину их использования.
- **Центры затрат** представляются различными производственными подразделениями и функциональными службами (цех, склад, бухгалтерия, охрана и др.).
- **Центр затрат** – это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной хозяйствующей единицы.
- Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

8. Организация учета производственных затрат. Смета затрат.

- Под организацией учета производственных затрат понимают, во-первых, систему используемых организацией бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые организацией подходы к группировке своих затрат (зависит от того, что является объектом учета затрат).
- На организацию учета производственных затрат оказывают влияние ряд факторов: вид деятельности организации, ее размер, организационная структура управления, правовая форма и т.д.
- Учитывая эти факторы, организация определяет, какие счета надо включить в рабочий план счетов для целей управленческого учета и какие аналитические счета необходимо открыть к этим счетам.
- Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для учета затрат на производство.
- В существующем плане счетов нет специального раздела для счетов управленческого учета, но они встречаются во всех его частях.

- Для ведения бухгалтерского управленческого учета организация может воспользоваться:
 - счетами учета внеоборотных активов – 01, 02, 04, 05;
 - счетами учета производственных запасов – 10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29;
 - счетами учета готовой продукции и товаров – 41, 42, 43, 44, 45.
- В системе управленческого учета может быть задействована большая часть бухгалтерских синтетических счетов.
- В развитие к ним открывается множество субсчетов и аналитических счетов, необходимых для решения различных управленческих задач.
- В управленческий рабочий план счетов могут вводиться также счета, не предусмотренные действующим планом счетов, если того требуют задачи внутрифирменного управления.
- **Организация управленческого учета, кроме формирования управленческого плана счетов, предполагает и определенную группировку издержек (затрат) предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат.**
- При этом возможен учет издержек по видам, местам их возникновения, центрам ответственности и носителям затрат.

Группировка и распределение затрат

1. Учет затрат по видам – такая классификация затрат определена гл. 25 Налогового кодекса РФ и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

- Это материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, прочие расходы.
- Организация такого учета позволяет предприятию рассчитывать структуру себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство.
- В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определять имеющиеся резервы по ее снижению.

2. Учет затрат по местам их возникновения – важное направление организации учета производственных издержек.

- *Место возникновения затрат* – это структурное подразделение предприятия, по которому организуются планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля затрат производственных ресурсов и управления ими.
- *Местами возникновения затрат* могут быть рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например, отдел технического контроля, конструкторское бюро, отдел рекламы, финансовый отдел и др.
- *Места возникновения затрат* являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции.
- Они часто подразделяются на *места возникновения главных затрат* и *места возникновения вспомогательных затрат*.
- Под первыми понимают подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону.
- Все подразделения, изготавливающие продукт (оказывающие услуги) для *внутреннего потребления*, относятся к *местам возникновения вспомогательных затрат*.

3. Учет затрат по центрам ответственности. *Центр ответственности может быть определен как сегмент организации, за результаты работы которого отвечает руководитель.*

- *Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы ответственность за отклонения от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности) могла возлагаться на определенное лицо.*
- *Фактически данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером – аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени.*
- *Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по разным статьям расходов.*

4. Учет по носителям затрат.

- *В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг (монтажные, транспортные и др.) и т.п.*
- *Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи.*
- *Если в организации однородная продукция изготавливается из одного исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у предприятия появляется возможность минимизировать количество носителей затрат, а следовательно, и упростить процедуру калькулирования.*

- В противном случае калькулированию предшествует распределение затрат по местам их возникновения.
- Процедура распределения затрат проходит три этапа.
- На первом этапе выбирается объект учета затрат, т.е. предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат.
- Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов.
- Ими могут быть заказы, переделы, виды производства, структурные подразделения организации.
- Второй этап предполагает отбор и аккумуляцию затрат, относящихся к данному объекту учета затрат.
- Это, например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы, затраты по совместной деятельности и т.п.
- На заключительном, третьем этапе, выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.
- После того, как все затраты организации перенесены на производственные подразделения, возможно их распределение по носителям затрат (объектам калькулирования).