



УЧЕТ ЗАТРАТ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

ФГБОУ ВО «Тувинский государственный университет»
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

УЧЕТ ЗАТРАТ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Учебно-методическое пособие

Кызыл
2020

УДК657
ББК У052.2я73
У91

Печатается по решению учебно-методического совета
Тувинского государственного университета

Учет затрат, калькулирование и бюджетирование: учебно-методическое пособие
/ сост. А.О. Оюн, Е.А. Готовцева. – Кызыл: ТувГУ, 2020. – 64 с. – Текст: непосредственный.

В данном учебно-методическом пособии рассмотрены важнейшие вопросы учета затрат в бухгалтерском учете на предприятии в условиях рыночной экономики с применением современной законодательной базы, отражены методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Предназначено для студентов экономических направлений, слушателей курсов повышения квалификации, и для тех, кто хочет освоить учет затрат, калькулирования и бюджетирования самостоятельно.

Пособие окажет эффективную помощь в получении теоретических знаний и необходимых практических навыков. Материал представлен в систематизированном виде. В пособии приведены схемы, дающее наглядное представление о рассматриваемом предмете, многие сведения даны в удобной табличной форме. В пособие включены: вопросы, тесты, задания для самостоятельной работы студентов, которые позволяют закрепить знания, полученные в учебном процессе.

Рецензенты:

Соян Ш.Ч. – кандидат экономических наук, старший научный сотрудник ТувИКОПР СО РАН;
Хертек Ш.В. – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ	5
1.1. Учет затрат: принципы, задачи	5
1.2. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)	6
Контрольные вопросы	10
Задания для самостоятельной работы	10
Тесты для самопроверки	15
Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий	16
ГЛАВА 2. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ	17
2.1. Сущность и способы исчисления себестоимости продукции	17
2.2. Способы калькулирования себестоимости продукции	18
Контрольные вопросы	20
Задания для самостоятельной работы	20
Тесты для самопроверки	25
Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий	26
ГЛАВА 3. ЗАРУБЕЖНЫЕ МЕТОДЫ (МОДЕЛИ) УЧЕТА ЗАТРАТ	27
3.1. Организация учета по модели «Стандарт-костинг»	27
3.2. Система учета затрат «Директ-костинг»	29
3.3. Система учета затрат «Точно в срок» (Just-in-time- JIT)	30
3.4. Система учета затрат «АВС-метод»	32
3.5. Системы учета затрат «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг»	34
Контрольные вопросы	36
Задания для самостоятельной работы	36
Тесты для самопроверки	40
Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий	41
ГЛАВА 4. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ	42
4.1. Бюджетирование деятельности организации	42
4.2. Анализ отклонений как инструмент контроля бюджетов	46
Контрольные вопросы	49
Задания для самостоятельной работы	49
Тесты для самопроверки	51
Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий	53
ГЛАВА 5. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ И АНАЛИЗ	53
5.1. Принятие решений при наличии ограничивающих факторов.	53
5.2. Анализ безубыточности производства.	55
Контрольные вопросы	58
Задания для самостоятельной работы	59
Тесты для самопроверки	59
Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий	61
Библиографический список	62

ВВЕДЕНИЕ

Изучение курса «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование» способствует формированию у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков по организации и методологии учета затрат, калькулирования и бюджетирования, использованию полученной информации для принятия решений. В результате полученных знаний бакалавр должен способствовать эффективному ведению хозяйства, уметь быстро и безошибочно ориентироваться в различных хозяйственных ситуациях и предугадывать тенденции их развития.

В учебно-методическом пособии выделены факторы, предопределяющие организацию учета затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производства. Много внимания уделено учету материальных и трудовых затрат, системам, методам и способам учета и калькулирования себестоимости продукции. Одним из важных участков учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости. От уровня себестоимости товара зависит объем прибыли и уровень рентабельности предприятия: чем экономнее используются трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производства, тем больше прибыль.

Содержание учебно-методического пособия «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование» требованиям и содержанию рабочей программы дисциплины «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование» студентам-бакалаврам экономического факультета для направлений подготовки 38.03.01 «Экономика» с профилем «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 38.03.05 «Бизнес-информатика» с профилем «Архитектура предприятия» и 38.03.04 «Государственное и муниципальное управление» с профилем «Региональное управление».

Предлагаемое учебно-методическое пособие отличается краткостью. При подготовке пособия ставилась задача изложить предмет глубоко, но кратко, по возможности просто и понятно, как для студентов, так и для преподавателей.

Для текущего контроля за изучением материала приведены вопросы и тесты, помогающие студентам закрепить знания, а преподавателям – проконтролировать степень усвоения данной дисциплины.

По каждой теме даны методические указания к их изучению и алгоритм решения задач, задачи для аудиторной работы, формы таблиц (ведомостей) для заполнения. В задачах используются условные цифровые данные учебного характера.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА ЗАТРАТ

Цели изучения главы:

- основные принципы и задачи учета затрат (работ, услуг);
- основные виды производства и их технологические особенности, влияющие на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- направления и признаки классификации затрат на производство продукции (работ, услуг).

1.1 Учет затрат: определение, принципы, задачи

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;
- предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;
- выявление резервов снижения себестоимости товара, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;
- включение всех расходов по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;
- группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;
- обеспечение раздельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;
- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
- максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т. д. [15, с.10].

Практика организации бухгалтерского учета на производственных предприятиях имеет разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внешней и внутренней информации определяют такое направление учета, которое им требуется для обеспечения информацией по издержкам, затратам и расходам организации.

Следует отметить, что вышеупомянутые термины часто употребляются не только в экономической литературе, но и в нормативных документах. Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл.

Внимательное ознакомление с сущностью перечисленных выше терминов позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же – расходы предприятия, связанные с выполнением определенных операций.

Термин «издержки» применяется, как правило, в экономической теории. Это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя как явные (бухгалтерские, расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки.

Явные (расчетные) издержки – это выраженные в денежной форме фактические расходы, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения товара, товаров или услуг.

Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т. д.

Понятие «издержки» используется в экономической теории и практике в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг) в целом или его отдельным стадиям. Некоторые авторы рассматривают понятия «затраты на производство» и «издержки производства» как идентичные, однако это не соответствует действительности. Понятие «издержки» шире понятия «затраты».

Издержки – это совокупность различных видов затрат на производство и продажу товара в целом или ее отдельных частей. Например, издержки производства – это затраты материальных, трудо-

вых, финансовых и других видов ресурсов на производство и продажу товара. Кроме того, издержки включают специфические виды затрат: единый социальный налог, потери от брака, гарантийный ремонт и др. Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» могут совпадать и рассматриваться как идентичные только в определенных условиях.

Под затратами следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия.

Затраты – это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых, природных, информационных и других видов ресурсов на производство и реализацию товара за определенный период времени.

Затраты характеризуются:

- денежной оценкой ресурсов, обеспечивая принцип измерения различных видов ресурсов;
- целевой установкой, обеспечивая их связь с производством и реализацией товара в целом, или с какой-то из стадий этого процесса;
- определенным периодом времени, т. е. должны быть отнесены на продукцию за данный период времени [15, с.19].

Следует иметь в виду, что если расходы не вовлечены в производство определенного продукта и не списаны (не полностью списаны) на данную продукцию, то расходы производственного предприятия капитализируются и превращаются в запасы сырья, материалов и т. д. Такая особенность затрат вытекает из того, что они обладают свойством запасаемости, и в этом случае относятся к активам производственного предприятия.

Расходы в отличие от затрат, означают уменьшение средств производственного предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг. Лишь в момент реализации производственное предприятие признает свои доходы и связанную с ними часть затрат – расходы.

На такое понимание вышеуказанных терминов нас ориентируют стандарт 18 МСФО «Выручка», а также отечественные ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации». В соответствии с указанными документами расходы, как правило, принимают форму оттока или уменьшения актива [9].

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» под 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). Кроме того, предусматривается ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о финансовых результатах [10].

Согласно Налоговому кодексу РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные расходы, оценка которых выражена в денежной форме [2].

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

1.2. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)

В системе управления затратами целью всякой систематизации затрат является оказание поддержке руководителю в принятии верных, правильно обоснованных решений, потому что менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат – это выделение той части затрат, на которые может повлиять руководитель.

Следует отметить, что признаки, применяемые для классификации расходов для целей налогообложения и бухгалтерского учета, между собой существенно отличаются.

Итак, расходы – это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию.

В отличие от затрат расходы не могут быть в состоянии запасаемости, не могут относиться к активам производственного предприятия. Они отражаются при расчете прибыли производственного

предприятия в отчете о финансовых результатах. Понятие «затраты» шире понятия «расходы», однако при определенных условиях они могут совпадать.

Следует отметить, что расходы признаются в отчете о финансовых результатах на основании непосредственной связи между понесенными затратами и поступлениями по определенным статьям дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Исходя из этого в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами.

С точки зрения техники учета соотношение доходов и расходов производственного предприятия состоит в том, что затраты сначала должны накапливаться на счетах «Материалы», «Амортизация основных средств», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. д., затем на счетах «Основное производство», «Готовая продукция» и не списываться на счет «Продажи» до тех пор, пока продукция, товары, услуги, с которыми они связаны, не будут реализованы, поскольку лишь в момент реализации организация будет признавать свои расходы.

В бухгалтерском учете, применительно к счету «Продажи» расходы организации по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг). По составу затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента – материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты, независимо от места их возникновения и целевого назначения, не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

В зависимости от запросов внешних и внутренних потребителей информации затраты следует группировать в разрезе экономических элементов и статей калькуляции.

Экономическим элементом называется первичный однородный вид затрат на производство и реализацию товара, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных видов затрат: материальные затраты; затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты [10].

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определенный период времени, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности. Эта информация, как правило, предназначена для внешних пользователей информации.

Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, фонд оплаты труда и т. д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов товара, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Например, электроэнергия на предприятиях может быть использована как в технологическом процессе производства товара, так и для освещения офиса предприятия, цехов и т. д. В свою очередь, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных изделий в разных количествах: на одно изделие – больше, на другое – меньше.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции, информация которой предназначена исключительно для внутренних пользователей информации.

В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

1. «Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;
2. «Полуфабрикаты собственного производства»;
3. «Возвратные отходы (вычитаются)»;
4. «Вспомогательные материалы»;
5. «Топливо и энергия на технологические цели»;
6. «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
7. «Отчисления на социальные нужды»;
8. «Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования»;
9. «Общехозяйственные расходы»;
10. «Прочие производственные расходы»;
11. «Итого цеховая производственная себестоимость»;
12. «Общехозяйственные расходы»;

13. «Итого общезаводская производственная себестоимость»;
14. «Расходы на продажу»;
15. «Всего полная себестоимость» [15, с.25].

Методика учета расходов по экономическим элементам и статьям калькуляции будет рассмотрена в специальной главе учебника.

По местам возникновения затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам, бригадам и другим структурным подразделениям предприятия, т. е. по центрам затрат. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (передел, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрифирменного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана группировка затрат в зависимости от сферы их возникновения и функциональной деятельности предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Такая группировка затрат способствует укреплению деятельности и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах, помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта товара и способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

Большое значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат по отношению к объему производства. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

К постоянным относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общецеховые и общехозяйственные расходы и др.

Некоторые затраты называются смешанными, так как имеют одновременно переменные и постоянные компоненты.

Их иногда называют полупеременными и полупостоянными затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров. Поэтому при учете затрат их необходимо четко разграничить на постоянные и переменные затраты.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу товара. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства товара, но, рассчитанные на единицу товара, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой товара. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики предприятия.

В практической деятельности порой возникают трудности в четком разделении затрат на постоянные и переменные.

Поэтому вышеприведенная группировка затрат, исходя из их роли в технологическом процессе изготовления товара и целевому назначению, в условиях функционирования отечественных предприятий наилучшим образом проявляет себя в виде основных (производственных) и накладных (периодических) расходов.

Основными (производственными) называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления товара. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расхо-

ды на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

Накладные (периодические) расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией товара и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Подразделение затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) основано на том, что в себестоимость товара должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы товара. Накладные (периодические) расходы используются для обеспечения процесса реализации товара и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на уменьшение прибыли от реализации товара.

Такая группировка затрат пока редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, использующих систему учета «Директ-костинг».

В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости товара.

По способу включения в себестоимость товара затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные. Прямые являются расходы на производство конкретного вида товара. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов товара, например, затраты на управление и обслуживание производства (накладные).

Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Подразделение затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Повышение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – косвенных, но они нетождественны. Группировка затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) необходима при организации отдельных систем учета полных и частичных затрат на производство. Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления товара, могут выступать в качестве основных, а по способу их включения в себестоимость отдельных видов изделий в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий – в качестве косвенных.

Большое значение при калькулировании и оценке готовой товара имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты предприятия подразделяются на текущие и отложенные.

К текущим относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода.

К отложенным относятся расходы будущего периода и предстоящие расходы.

Расходы будущего отчетного периода – это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.).

К предстоящим относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих и др.).

На результаты деятельности предприятия существенное влияние оказывает целесообразность совершения затрат. По данному признаку затраты подразделяются на эффективные и неэффективные. Эффективные – это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации

тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится большая часть затрат, образующих себестоимость продукции. Они предусматриваются сметой затрат на производство.

Неэффективные – это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты – это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат помогает не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

С предыдущей группировкой тесно взаимодействует группировка затрат на планируемые и не планируемые.

К планируемым относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.

Не планируемые – это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной товара и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

По отношению к действующим нормам все расходы, включаемые в себестоимость продукции, группируются по установленным нормам, действующим на начало текущего месяца, и по отклонениям от действующих норм, возникшим в процессе производства. Такое подразделение затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

Завершающим этапом является группировка и учет затрат по их носителям, т. е. по товарам, работам и услугам, с целью определения их себестоимости.

Наиболее простой способ расчета себестоимости продукции – деление суммарных затрат на объемом выпуска. Однако применять этот способ можно только при условии, что предприятие производит один вид товара, не имеет запасов полуфабрикатов или готовой продукции [15, с. 30]. Более сложный способ – калькуляция себестоимости по статьям затрат. Прямые затраты непосредственно включают в себестоимость продукции, а косвенные распределяют при помощи специальных баз и коэффициентов распределения.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение затрат. В чем заключается отличие понятий «затраты», «расходы», «издержки» организации?
2. В чем сущность и задачи учета затрат?
3. По каким принципам организуется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)?
4. Как влияют на построение учета особенности технологии и организации производства?
5. По каким признакам классифицируются затраты предприятия?
6. В чем заключается назначение классификации по экономическим элементам и статьям калькуляции?
7. Что такое общепроизводственные, общехозяйственные расходы?
8. Какие бывают виды переменных затрат?
9. Какова общая схема учета затрат на производственных предприятиях?

Задания для самостоятельной работы

Задание 1

- а) Произвести группировку затрат на производство по технико-экономическому назначению, способу включения в себестоимость продукции и однородности состава (табл.2.), а также по элементам и статьям калькуляции (табл.3 и 4). На основании приведенных хозяйственных операций (табл.1.).
 - б) Дать характеристику классификации затрат на производство и отдельных классификационных групп затрат и их использование в организации учета.
 - в) Составить схему учета затрат на производство и охарактеризовать назначение отдельных счетов, на базе приведенных фактов хозяйственной деятельности.
- Исходные данные приведены в таблице 1.
Классификации затрат на производство рекомендуется представить в табличной форме (таблица 2.).

Группировку затрат по элементам и статьям калькуляции произвести в таблице 3 и 4.

Таблица 1

Факты хозяйственной деятельности за отчетный месяц		
№ факта	Содержание хозяйственной деятельности	Сумма, руб.
1	Списаны израсходованные на производство материалы: На выработку товара основного производства а) На выработку товара основного производства и выполнение работ и услуг вспомогательного производства б) На содержание и эксплуатацию машин и оборудования и хозяйственные нужды цехов с) На нужды аппарата управления и другие общехозяйственные нужды Итого	43000 25625 1850 925 458400
2	Списано израсходованное на производство топливо: а) На технологические цели основного производства б) На отопление помещений производственных цехов с) На отопление конторы, складов и других общехозяйственных помещений Итого	2900 2250 700 5850
3	Начислено энергоуправлению за электроэнергию, израсходованную: а) На технологические цели основного производства б) На эксплуатацию машин и оборудования и освещение производственных цехов с) На освещение конторы, складов и других общехозяйственных помещений Итого	3000 2325 720 6045
4	Начислена заработная плата: а) Производственным рабочим основного производства за выработку товара б) Рабочим вспомогательных производств за выработку товара и выполнение работ и услуг с) Рабочим по содержанию и эксплуатацию машин, оборудования, других основных средств и управленческому персоналу цехов d) Управленческому и другому общехозяйственному персоналу Итого	114000 16200 13300 4550 148050
5	Произведены отчисления на социальные нужды от начисленной заработной платы: а) Производственных рабочих основного производства б) Рабочих вспомогательных производств е) Рабочих по содержанию и эксплуатацию машин и оборудования других основных средств и управленческому персоналу цехов f) Управленческому и другому общехозяйственному персоналу Итого	42978 6107 5015 1715 55815
6	Списано с расчетного счета суммы уплаченных страховых платежей по страхованию имущества и отдельных категорий работников: а) Производственных цехов б) Общехозяйственного назначения Итого	5310 1775 7085
7	Списаны на общехозяйственные расходы суммы уплаченных процентов по краткосрочным кредитам	2500
8	Списаны денежные расходы на: а) Общепроизводственных расходы б) Общехозяйственного расходы Итого	700 3200 3900
9	Начислена амортизация основных средств: а) Машин, оборудования, зданий, сооружений и других основных	

№ факта	Содержание хозяйственной деятельности	Сумма, руб.
	средств цехов	13560
	б) Конторы, складов, и других основных средств общехозяйственного назначения	1555
	Итого	
10	Начислена амортизация нематериальных активов	
	а) Используемых в производственных цехах	5900
	б) Общехозяйственного назначения	448
	Итого	
11	В себестоимость продукции вспомогательных производств включена доля общепроизводственных расходов	4815
12	Распределена себестоимость ремонта и других услуг вспомогательных производств:	
	а) На содержание машин, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств цехов	49055
	б) На содержание конторы, складов, и других основных средств общехозяйственного назначения	3692
	Итого	
13	Отнесены на себестоимость продукции основного производства:	
	а) Общепроизводственные расходы	94450
	б) Общехозяйственные расходы	21780
14	Списана фактическая себестоимость продукции основного производства	703635

Таблица 2

Классификация затрат на производство

Виды затрат	Сумма, руб.	Дебетовый счет	Группировка затрат на производство					
			По технико-экономическому назначению		По способу включения в себестоимость		По однородности состава	
			основные	Расходы на обслуживание и управление	прямые	косвенные	одноэлементные	комплексные
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Таблица 3

Затраты на производство по элементам

№ п/п	Виды затрат	Сумма, руб.
1	Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)	
2	Затраты на оплату труда	
3	Амортизация	
4	Прочие затраты	
Итого		

Таблица 4

Затраты на производство по статьям калькуляции

№ п/п	Статьи калькуляции	Сумма, руб.
1	Сырье и материалы	
2	Топливо и энергия на технологические цели	
3	Заработная плата производственных рабочих	
4	Отчисления на социальные нужды производственных рабочих	
5	Общепроизводственные расходы	
6	Общехозяйственные расходы	
Итого		

Задание 2

Распределить накладные расходы между видами изделий, используя различные базы распределения, сравнить результаты и сделать выводы об оптимальной базе распределения накладных расходов.

Одним из видов деятельности ОАО «РЦО» является выпуск изделий: хлеба, сдобы, кондитерских изделий и пряников, винные расходы в апреле составили 25000 руб. (заработная плата инженерно-технических работников; аренда производственного помещения; (амортизация основных средств; расходы на электроэнергию, освещение, отопление и т.п.). Результаты производственной деятельности представлены в таблице 1.

Таблица 1

Вид выпускаемой продукции	Выручка от продажи, руб.	Объем производства, руб.	Прямые затраты, руб.	Время работы, машино - ч.
Хлеб	66 000	95 200	65 280	96,0
Сода	16 500	16 800	14 400	12,8
Кондитерские изделия	13 200	13 300	8 640	15,2
Пряники	14 300	14 700	7 680	36,0
итого	110 000	140 000	96 000	160,0

Распределение накладных расходов пропорционально выручке от продажи табл.2

Таблица 2

Виды продукции	База распределения (выручка от продажи)		Накладные расходы, руб.
	руб.	уд. вес, %	
Хлеб	66 000	60,00	
Сода	16 500	15,00	
Кондитерские изделия	13 200	12,00	
Пряники	14 300	13,00	
итого	110 000	100,00	

Распределение накладных расходов пропорционально прямым затратам в табл.3.

Таблица 3

Виды продукции	База распределения (прямые затраты)		Накладные расходы, руб.
	руб.	уд. вес, %	
Хлеб	65 280	68,00	
Сода	14 400	15,00	
Кондитерские изделия	8 640	9,00	
Пряники	7 680	8,00	
итого	96 000	100,00	

Распределение накладных расходов пропорционально времени работы (табл. 4).

Таблица 4

Виды продукции	База распределения (время работы)		Накладные расходы, руб.
	руб.	уд. вес, %	
Хлеб	96,0	60,00	
Сода	12,8	8,00	
Кондитерские изделия	15,2	9,50	
Пряники	36,0	22,50	
итого	160,0	100,00	

Задание 3

Предприятие выпускает четыре вида продукции – А, Б, В, Г. При этом расчет прямых материальных затрат и прямых расходов на оплату труда осуществляется по нормативам. Фактические материальные расходы и расходы на оплату труда рассчитываются пропорционально нормативным с учетом изменений норм. В табл.1 приведена информация о нормативных материальных и трудовых затратах.

Таблица 1

Нормативные и фактические материальные и трудовые расходы

	Продукт			
	А	Б	В	Г
Нормативный расход основного материала на единицу продукта, кг	5,5	2,3	1,4	2,5
Изменение норм материальных расходов в текущем месяце, %	-15	+10	+10	-5
Нормативная цена 1 кг материала, руб.	120	100	160	210
Нормативное время изготовления единицы продукции, чел. – ч.	1,2	1,5	1,9	1,2
Изменение норм времени в текущем месяце, %	+8	-12	-15	+10
Нормативная ставка оплаты 1 чел-ч труда, руб.	105	108	112	100
Фактический выпуск товара, ед.	1 050	2 040	1 870	1 930
Фактическое время работы оборудования при изготовлении единицы продукта, маш. -ч.	1,1	0,8	0,7	1,2

Фактические расходы основного материала на производство товара в текущем месяце составили 2 478 900 руб., фактические расходы на оплату труда – 1 130 850 руб.

Методические рекомендации для решения задачи

Для определения суммы фактических прямых расходов, приходящихся на каждый продукт, необходимо выполнить пересчет норм расхода материалов и труда (в натуральных измерителях), приходящихся на единицу продукта, с учетом их изменения:

$$\text{Норм}_1 = \text{Норм}_0 \times \left(1 + \frac{K_{\text{изм.}}}{100}\right)$$

где Норм_1 – норма (норматив) с учетом изменения;

Норм_0 – норма (норматив) до изменения;

$K_{\text{изм.}}$ – коэффициент изменения норм в процентах.

Далее рассчитываются нормативные расходы по каждому продукту и статье, на фактический объем выпуска:

$$\text{Норм. затр.}_i = \text{Норм}_1 \times \text{Норм. затр.}_{\text{ед}} \times \text{Объем}_{\text{факт.}}$$

где Норм. затр._i – нормативные затраты на производство фактического объема продукта вида i ;

$\text{Норм. затр.}_{\text{ед}}$ – нормативная расценка на единицу затрачиваемого ресурса;

$\text{Объем}_{\text{факт.}}$ – фактический объем выпуска продукта, в единицах.

При помощи этой формулы получаем показатели «Нормативные материальные затраты на производство продукта» и «Нормативные расходы на оплату труда» в табл.1. Далее осуществляем распределение фактических расходов пропорционально нормативным. Для этого рассчитывается ставка распределения прямых материальных затрат:

$$\text{CP}_{\text{МЗ}} = \frac{\text{МЗ}_{\text{факт}}}{\text{МЗ}_{\text{норм}}}$$

где $\text{CP}_{\text{МЗ}}$ – ставка распределения прямых материальных затрат;

$\text{МЗ}_{\text{факт}}$ – фактические затраты основного материала на производство товара в текущем месяце;

$\text{МЗ}_{\text{норм}}$ – сумма нормативных материальных затрат на производство фактического объема всех продуктов.

Ставка распределения прямых расходов на оплату труда рассчитывается аналогично.

Для вычисления фактических прямых материальных затрат по производству каждого продукта используется формула:

$$\text{МЗ}_{\text{факт}}^i = \text{МЗ}_{\text{норм}}^i \times \text{CP}_{\text{МЗ}}$$

где $\text{МЗ}_{\text{факт}}^i$ – фактические прямые материальные затраты на производство всего объема выпуска продукта i ;

$MZ_{\text{норм}}^i$ – нормативные прямые материальные затраты на производство фактического объема продукта I [19].

Таблица 1

Фактические прямые материальные расходы и расходы на оплату труда по видам продуктов

№	Показатель				
1.	Нормативный расход материалов с учетом изменений, кг.	А	Б	В	Г
2.	Нормативные материальные затраты на производство продукта, руб.				
3.	Норма времени на производство ед. изделия, с учетом изменения норм, чел. - ч.				
4.	Нормативные расходы на оплату труда, руб.				
5.	Фактические материальные расходы, руб.				
6.	Фактические расходы на оплату труда, руб.				
7.	Итого фактические прямые расходы, руб.				

Тесты для самопроверки

- Производственный процесс – это процесс производства:
 - а) товаров;
 - б) услуг;
 - в) производственных отношений;
 - г) продуктов, товаров, работ, услуг, производственных отношений.
- В зависимости от характера технологического процесса производство подразделяется:
 - а) на химическое и механическое;
 - б) поточное и конвейерное;
 - в) основное и вспомогательное;
 - г) добывающее и обрабатывающее.
- По способу обработки сырья и материалов производство подразделяется:
 - а) на химическое и механическое;
 - б) добывающее и обрабатывающее;
 - в) простое и сложное;
 - г) основное и конвейерное.
- По организационному признаку производство подразделяется:
 - а) на основное и сложное;
 - б) вспомогательное и конвейерное;
 - в) поточное и непоточное (групповое);
 - г) простое и автоматизированное.
- По роли в выполнении программы выпуска товара производство подразделяется:
 - а) на массовое и серийное;
 - б) основное и вспомогательное;
 - в) массовое, серийное и индивидуальное;
 - г) индивидуальное и конвейерное.
- По объему удовлетворения запросов потребителей производство подразделяется:
 - а) на производство продовольственных товаров;
 - б) производство непродовольственных товаров;
 - в) производство потребительских товаров;
 - г) массовое, серийное и индивидуальное.
- По степени сложности технологии выпуска товара производство подразделяется:
 - а) на массовое, серийное и индивидуальное;
 - б) поточное и конвейерное;
 - в) простое и сложное;
 - г) производство продовольственных товаров.
- По месту возникновения затраты группируются:
 - а) на снабженческо-заготовительные;
 - б) производственные;
 - в) коммерческо-сбытовые;
 - г) в разрезе производств, цехов, участков, бригад, отделов и других элементов.

9. По сфере возникновения и функциям деятельности затраты подразделяются:
- а) на включаемые в прямые и косвенные;
 - б) постоянные и переменные;
 - в) снабженческо-заготовительные, производственные, сбытовые и организационно-управленческие;
 - г) основные и накладные.
10. По способу включения в себестоимость товара затраты подразделяются:
- а) на включенные в продукт и периодические;
 - б) основные и накладные;
 - в) прямые и косвенные;
 - г) одноэлементные и косвенные.
11. По отношению к объему производства и продаж затраты подразделяются:
- а) на постоянные и переменные;
 - б) прямые и косвенные;
 - в) основные и накладные;
 - г) включенные в продукт и периодические.
12. По отношению к технологическому процессу изготовления товара затраты подразделяются:
- а) на основные и накладные;
 - б) снабженческие и сбытовые;
 - в) прямые и косвенные;
 - г) планируемые и непланируемые.
13. По экономическому содержанию затраты подразделяются:
- а) на включенные в продукт и периодические;
 - б) основные и накладные;
 - в) одноэлементные и комплексные;
 - г) экономические элементы и статьи калькуляции.
14. По составу затраты подразделяются:
- а) на основные и накладные;
 - б) одноэлементные и комплексные;
 - в) регулируемые и нерегулируемые;
 - г) прямые и косвенные.
15. По времени возникновения и отнесения на себестоимость товара затраты подразделяются:
- а) на плановые и внеплановые;
 - б) отложенные и неотложенные;
 - в) текущие и периодические;
 - г) текущие, будущего отчетного периода и предстоящие [16].

Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 29.01.2018).– Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
3. Положение бухгалтерского учета 10/99 «Расходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
4. Булгакова, С. В. Управленческий учет: учебник для бакалавров / С.В. Булгакова; Министерство образования и науки РФ, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет». – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=441585> (дата обращения: 19.04.2020). –
5. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Дашков и К°, 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=496204> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 392-394. – ISBN 978-5-394-02539-6. – Текст: электронный.

ГЛАВА 2. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Цели изучения главы:

- изучить методы учета затрат на производство товара;
- способы калькулирования себестоимости товара;
- исчисление себестоимости готовой товара.

2.1. Сущность и способы исчисления себестоимости продукции

Калькулированию фактической себестоимости продукции в управленческом учете отводится основное внимание, так как в условиях современной экономической действительности хозяйствующие субъекты нуждаются в разработке эффективных подходов для принятия тактических решений с целью обеспечения их поступательного развития. При этом результаты управления коммерческой деятельности все более зависят от уровня информационного обеспечения высшего управленческого персонала [16, с.74].

В данной связи большое внимание уделяется совершенствованию методических аспектов управленческого учета и в частности оптимизации издержек предпринимательских структур для снижения себестоимости выпускаемой продукции.

Показатель себестоимости продукции в контексте принятия тех или иных управленческих решений имеет ключевое значение, которое заключается в следующем:

1. Себестоимость выступает индикатором эффективности деятельности организации, поскольку добиться снижения ее значений можно только в условиях оптимального использования всех экономических ресурсов, внедрения инновационных технологий, обеспечения механизации производственного процесса и т.д. В свою очередь снижение затрат приводит к увеличению прибыли предприятия и повышению общей экономической устойчивости, что в условиях конкурентной борьбы является стратегическим преимуществом и залогом стабильного финансового положения.

2. Исчисление себестоимости дает возможность:

- сформировать релевантную информацию в условиях неопределенности, с целью выбора альтернативного варианта между собственным производством товара или услуг и их закупкой на стороне;
- проводить анализ с целью выявления наиболее рентабельных видов продукции;
- обеспечивать управленческий персонал информацией относительно уровня экономической эффективности внедрения новых технологий;
- определять оптимальную программу выпуска и реализации продукции;
- выявлять резервы финансово-хозяйственной деятельности отдельных структурных подразделений организации и др.

3. Себестоимость является основой затратного метода ценообразования, при котором необходимо иметь достоверную информацию о том, во сколько обходится организации производство конкретного вида товара и соответственно предельный уровень цены, ниже которой хозяйствующий субъект несет риск получения убытков.

4. Посредством показателя себестоимости учетно-аналитические службы определяют уровень производительности труда в организации. Таким образом, себестоимость продукции – это важнейший показатель результативности производственно-хозяйственной деятельности организации.

При этом большое значение имеет трансформация себестоимости в показатель качества менеджмента, в настоящий механизм управленческого инструментария, позволяющий оперативно и достоверно формировать релевантную информацию, в соответствии со стратегическими и тактическими целевыми установками для принятия эффективных управленческих решений. Однако в современной практике бухгалтерского учета существует множество противоречий относительно категории «себестоимость», прежде всего вызванных тем, что современный бухгалтерский учет в России все еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. Однако именно процесс калькулирования является информационной основой действенного механизма хозяйствования, ориентированного на обеспечение стабильного развития как бизнеса в целом, так и эффективного процесса управления финансами.

В общем виде экономическая категория «себестоимость» трактуется как величина использованных ресурсов в денежном выражении в определенных целях. Себестоимость продукции (работ и услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства товара (работ и услуг), природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств,

трудовых ресурсов и других затрат. Себестоимость товара является качественным показателем, в котором концентрировано отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость, тем больше экономится труд, лучше используются основные средства, материалы и тем дешевле производство товара предприятию.

Себестоимость товара, работ, услуг является основной характеристикой деятельности предприятия, его филиалов, крупных подразделений, сегментов, направлений деятельности. Калькуляция себестоимости производится с целью выявления размера затрат производства и их удельного веса в цене продукта, работ, услуг, которые при их продаже для последующего возобновления процесса производства в новом цикле.

На уровень себестоимости влияет большое количество разнообразных эндогенных и экзогенных факторов, среди которых особо выделяются:

- рыночные факторы – цены и тарифы;
- внутрипроизводственные факторы (продолжительность производственного цикла, состояние снабжения и закупок, эффективность сбытовой деятельности, уровень транспортных издержек, ремонтные затраты, потери от брака, отходы, качество труда и используемых материалов и технических средств, уровень и квалификация персонала).

Так как у себестоимость является обобщающим показателем, характеризующим основные причины и факторы, определяющие качество управления и организации производства на предприятии и его подразделениях, ее калькулирование формируется по определенной схеме, с включением в определенной последовательности разных видов расходов.

Понятие калькуляция (от лат. – «вычисление») появилось во второй половине 19 века и означает исчисление себестоимости. В современных условиях калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов товара (работ, услуг) [16, с.77].

Задачей калькулирования является определение величины издержек, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу товара (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления.

В зависимости от целей калькулирования различают:

- Плановая калькуляция – составляется на плановый период на базе действующих на начало этого периода норм и смет.
- Сметная калькуляция – рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм.
- Фактическая (отчетная) – совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции.

2.2. Способы калькулирования себестоимости продукции

Основной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). Калькулирование – это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг) [16, с.11]. В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

Калькуляция – это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг).

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной товара, выполненных работ, оказанных услуг и т. д. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из следующих этапов:

- сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;
- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка отходов производства и побочного товара;
- оценка незавершенного производства;
- разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;

– исчисление себестоимости единицы товара.

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

Общие принципы калькуляционной работы:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам;
- выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы и др.

Эти общие принципы на отдельных предприятиях конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

Основные задачи калькулирования на предприятиях:

- достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов товара, работ, услуг;
- контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативов затрат;
- определение рентабельности товара и факторов, влияющих на ее уровень;
- оценка эффективности работы предприятия и отдельных внутрипроизводственных структур (производств, цехов, участков, бригад) путем сравнения затрат с результатами;
- выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции и др.

Выбор системы учета затрат организацией влияет на аналитичность, оперативность и экономичность собранной информации о себестоимости продукции и финансовых результатах деятельности, что позволяет принимать своевременные и обоснованные управленческие решения. Всю совокупность способов исчисления себестоимости объекта калькулирования и единицы продукции можно свести к 6 основным способам (таблица 1).

В общем виде под системой учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует понимать совокупность взаимообусловленных элементов, позволяющих создавать сбор, систематизацию, группировку, интерпретацию, анализ и контроль информации о настоящих и будущих затратах хозяйствующего субъекта, а также производить исчисление фактической себестоимости готовой продукции в соответствии с целями организации.

А также под методом учета затрат чаще всего понимается совокупность приемов организации, документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессами формирования себестоимости продукции, с помощью отнесения затрат на избранный объект калькулирования.

Таблица 1

Способы исчисления себестоимости

Наименование способа	Характеристика
Нормативный способ	Является частью нормативного метода. Его суть заключается в составлении калькуляции нормативной себестоимости единицы выпуска товара, документировании и учете отклонений от действующих норм и нормативов. Не зависит от характера производственного процесса и является чисто экономическим.
Способ суммирования затрат	При применении данного способа исчисление себестоимости производится суммированием затрат по изделиям, видам товара, по переделам или процессам изготовления изделия. Применяется в производствах, где для учета затрат и калькулирования себестоимости товара используется поперечный (попроцессный) метод.
Способ исключения затрат на побочную продукцию	Заключается в том, что в ходе производственного процесса, наряду с базовой продукцией наблюдается выход побочной, то есть второстепенной по отношению к основному производственному процессу. Чтобы определить себестоимость основной товара, побочная продукция исключается из общих затрат в нормативной оценке или по заранее установленным

	ценам (применяется химической промышленности, металлургии, нефтяной промышленности, сельском хозяйстве).
Способ пропорционального распределения	Применяется в производствах сопряженных продуктов, когда одновременно получают несколько видов товара в одном технологическом цикле и когда прямое отнесение затрат не возможно. Сводный учет затрат организуется по группе выпускаемых изделий, а затраты внутри групп распределяются на отдельные виды продуктов пропорционально экономически обоснованной базе (% , коэффициенты).
Способ прямого расчета	Заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы изделия исчисляется делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество.
Комбинированный способ	Применяется для калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), когда один из вышеперечисленных невозможно применить и представляет собой сочетание нескольких способов.

Существует множество критериев классификации методов учета затрат [16, с.81]. В качестве основных принципов, положенных в основу существующих в практике современного управленческого учета методов учета затрат выделяются: способ оценки, полнота включения затрат в себестоимость продукции и технологические особенности производственного процесса хозяйствующего субъекта.

Контрольные вопросы

1. Что такое калькуляция?
2. Дайте определение понятия «себестоимость». Перечислите основные виды себестоимости.
3. Перечислите основные принципы калькулирования.
4. На какие группы делятся затраты в зависимости от направлений учета и целей управления?
5. Как классифицируются затраты для анализа себестоимости?
6. Как классифицируются затраты для принятия решений, планирования и прогнозирования?
7. На какие способы исчисления себестоимости существуют?
8. Каким образом производится распределение затрат по объектам калькулирования?
9. Порядок определения себестоимости единицы товара
10. Цели калькулирования в строительстве.
11. Задачи калькуляционной работы в строительстве.
12. Формирование себестоимости строительных работ.

Задания для самостоятельной работы

Задание 1

Выполнить калькуляцию фактической себестоимости каждого вида товара, распределив отклонения пропорционально нормативным затратам по каждой статье калькуляции.

В табл. 1 проведен расчет нормативных затрат по изготовлению отдельных видов питьевой воды на фактический объем выпуска с учетом изменений норм.

Организация, выпускающая питьевую воду, осуществляет калькулирование себестоимости выпущенной товара нормативным методом. Объектом учета отклонений является группа однородных изделий. В табл. 1 приводится выписка из нормативной калькуляции производственной себестоимости группы товара «Вода питьевая слабоминерализованная», в упаковке по 20 л.

В отчетном месяце выпущено 1 500 бутылей воды «Аква Минерале», 1 450 бутылей воды «Лель» и 1 850 бутылей воды «Бон Аква».

В отчетном месяце произошло изменение норм:

Таблица 1

Нормативная себестоимость единицы продукции, входящей в группу продуктов «Вода питьевая слабоминерализованная», руб.

Статья затрат	Вид товара (наименование)		
	«Аква Минерале»	«Лель»	«Бон Аква»
Основные материалы	16,00	16,00	15,00
Вспомогательные материалы	3,50	4,50	3,00
Заработная плата основных производственных рабо-	22,50	22,50	21,00

чих			
Расходы на социальное страхование	6,75	6,75	6,30
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	8,25	7,25	6,70
Общепроизводственные расходы	12,00	10,00	11,00
Общехозяйственные расходы	14,00	8,00	12,00
Расходы на продажу	11,00	6,00	7,00
Итого	94,00	81,00	82,00

– нормы расхода основных материалов по всем видам товара группы увеличены на 15%, нормы общехозяйственных расходов по всем группам товара снижены на 20%;

– нормы расходов на продажу по продукту «Аква Минерале» увеличены на 10 %, по продукту «Бон Аква» увеличены на 20%.

В табл. 2 содержится выписка из сводной ведомости учета затрат по группе продуктов «Вода минеральная слабоминерализованная», содержащая информацию о фактических расходах по статьям затрат за прошедший месяц.

Таблица 2

**Фактические затраты на производство группы продуктов
«Вода питьевая слабоминерализованная»**

Статья затрат	Сумма, руб.
Основные материалы	148500,00
Вспомогательные материалы	35700,00
Заработная плата основных производственных рабочих	175 800,00
Расходы на социальное страхование	45 750,00
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	53200,00
Общепроизводственные расходы	76 000,00
Общехозяйственные расходы	65 400,00
Расходы на продажу	62 750,00
Итого	663 100,00

Методические рекомендации для решения задачи

Для расчета нормативных затрат по статье калькуляции каждого вида товара используется формула:

$$\text{Норм. затр.}_i = \text{Норм. затр. ед.}_i \times \text{Факт. объем} \times k_i,$$

где Норм. затр._i – нормативные затраты по Норм. затр. ед._i статье *i* на весь объем выпущенной товара;

Норм. затр. ед._i – нормативные затраты по статье *i* на единицу товара;

Факт. объем – фактический объем выпущенной товара;

k_i – коэффициент изменения норм [18].

Таблица 1

Нормативные затраты на фактический объем выпущенной продукции

Статья затрат, руб.	Вид товара (наименование)			Итого по всем продуктам
	«Аква Минерале»	«Лель»	«Бон Аква»	
Основные материалы				
Вспомогательные материалы				
Заработная плата основных производственных рабочих				
Расходы на социальное страхование				
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования				
Общепроизводственные расходы				
Общехозяйственные расходы				
Расходы на продажу				
Итого				

Таблица 2

**Фактическая себестоимость продукции, входящей
в группу продуктов «вода питьевая слабоминерализованная»**

Статья затрат, руб.	Нормативные расходы по группе продуктов	Фактические расходы по группе продуктов	Отклонение абсолютное	Отклонение относительное, %	Фактическая себестоимость товарного выпуска, по видам продукции			Фактическая себестоимость единицы продукции, руб.		
					«Аква Минерале»	«Лель»	«Бон Аква»	«Аква Минерале»	«Лель»	«Бон Аква»
Основные материалы										
Вспомогательные материалы										
Заработная плата основных производственных рабочих										
Расходы на социальное страхование										
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования										
Общепроизводственные расходы										
Общехозяйственные расходы										
Расходы на продажу										
Итого										

Задание 2

Распределить общепроизводственные затраты между вспомогательными подразделениями. Рассчитать фактическую себестоимость всего объема оказанных основному производству каждым вспомогательным подразделением услуг с учетом корректировки на остатки незавершенного производства и объема взаимно оказанных услуг, а также фактическую себестоимость единицы услуги вспомогательного производства.

Машиностроительный завод «Маяк индустрии» имеет три вспомогательных производства – инструментальный, ремонтно-механический и автотранспортный цеха.

Согласно учетной политике при калькулировании фактической себестоимости услуг вспомогательных подразделений расходы по услугам, оказанным другими вспомогательными подразделениями, учитываются по нормативной (плановой) себестоимости.

Незавершенное производство (НЗП) вспомогательных подразделений также оценивается по нормативным затратам.

Общепроизводственные расходы, относящиеся к вспомогательным подразделениям, распределяются между ними пропорционально фактическим прямым затратам отчетного периода, учтенным по каждому подразделению.

В табл. 1 приведена информация об оценке незавершенного производства, фактических прямых затратах отчетного периода и нормативной себестоимости единицы выполненных услуг.

Таблица 1

**Незавершенное производство, затраты на производство
и нормативная себестоимость услуг вспомогательных подразделений**

Вспомогательное подразделение	Остаток НЗП на начало периода, руб.	Остаток НЗП на конец периода, руб.	Прямые расходы отчетного периода, руб.	Нормативная себестоимость единицы услуги, руб.
Инструментальный цех	28 700,00	22 650,00	674 980,00	1 210,00
Ремонтно-механический цех	34 800,00	45 820,00	983 230,00	770,40
Автотранспортный цех	45 250,00	31 680,00	829 720,00	29,60

Фактические общепроизводственные расходы по услугам вспомогательного производства составили 547 350,00 руб.

В табл. 2 приводится информация об объемах услуг, оказанных вспомогательными подразделениями друг другу и основному производству.

Таблица 2

Объем услуг, выполненных вспомогательными подразделениями

Вид услуги вспомогательных подразделений	Общий объем оказанных услуг	В том числе для подразделений:			
		Основное производство	инструментальный цех	ремонтно-механический цех	автотранспортный цех
Условные детали, комплекты	670	620	–	35	15
Выполненные ремонты, ремонт. часы	1 520	1 345	84	–	91
Перевозки, тыс. км.	34 560	28 970	3 790	1 800	–

Методические рекомендации для решения задачи

В табл. 1 приведен последовательный расчет показателей, необходимых для определения фактической себестоимости услуг, оказанных основному производству. На первом этапе распределяются общепроизводственные расходы вспомогательных подразделений между цехами. Для этого высчитываем ставку распределения общепроизводственных расходов:

$$\text{Ставка ОНР} = \text{ОНР} \div \sum \text{ПР}_i$$

где Ставка ОНР – ставка распределения общепроизводственных расходов;

ОНР – сумма общепроизводственных расходов вспомогательных подразделений;

ПР_i – фактические прямые расходы i -го подразделения вспомогательного производства за отчетный период.

Сумма общепроизводственных расходов, относимых на каждое из подразделений вспомогательного производства, рассчитывается по формуле

$$\text{ОНР}_i = \text{Ставка ОНР} \times \text{ПР}_i$$

где ОНР_i – сумма общепроизводственных расходов, распределенных на i -е подразделение вспомогательного производства.

На втором этапе определяется для каждого вспомогательного подразделения сумма прямых и косвенных расходов, произведенных в отчетном периоде:

$$\text{Затраты}_i = \text{ПР}_i + \text{ОНР}_i$$

где Затраты_i – сумма прямых и косвенных расходов отчетного периода i -го вспомогательного подразделения.

На третьем этапе рассчитывается нормативная себестоимость услуг, оказанных другим вспомогательным подразделениям:

$$\text{Усл. оказ.}_i = \text{НС}_i \times \sum \text{Объем}_j$$

где Усл. оказ._i – нормативная себестоимость услуг подразделения i , выполненных для других вспомогательных подразделений;

НС_i – нормативная себестоимость услуги i -го вспомогательного подразделения;

Объем_j – объем услуг вспомогательного подразделения i , оказанных в отчетном периоде вспомогательному подразделению j .

Далее рассчитывается нормативная себестоимость услуг, которые были получены рассматриваемым подразделением от других вспомогательных подразделений:

$$\text{Усл. получ.}_i = \sum (\text{НС}_j \times \text{Объем}_j),$$

где НС_i – нормативная себестоимость услуг, полученных подразделением i от других вспомогательных подразделений;

НС_j – нормативная себестоимость услуги подразделения j ;

Объем_j – объем услуги, полученной от подразделения j подразделением i .

Фактическая себестоимость услуг, оказанных подразделением цехам основного производства рассчитывается по формуле:

$$\Phi C_i = \text{Затраты}_i + \text{НЗП}_{\text{инн}} - \text{НЗП}_{\text{икп}} - \text{Усл. оказ.}_i + \text{Усл. получ.}_i$$

где ΦC_i – фактическая себестоимость услуг вспомогательного подразделения i ;

$\text{НЗП}_{\text{инн}}$ – стоимостная оценка незавершенного производства вспомогательного подразделения i на начало периода;

$\text{НЗП}_{\text{икп}}$ – стоимостная оценка незавершенного производства вспомогательного подразделения i на конец периода.

Расчет фактической себестоимости единицы услуги осуществляется по формуле

$$\Phi C_{\text{ед.}i} = \frac{\Phi C_i}{\text{Объем}_i}$$

где $\Phi C_{\text{ед.}i}$ – фактическая себестоимость единицы услуги вспомогательного подразделения i ;

Объем_i – объем услуг, оказанных вспомогательным подразделением i основному производству [18].

Задание 3

Распределить общепроизводственные затраты между вспомогательными подразделениями. Рассчитать фактическую себестоимость всего объема оказанных основному производству каждым вспомогательным подразделением услуг с учетом корректировки на остатки незавершенного производства и объема взаимно оказанных услуг, а также фактическую себестоимость единицы услуги вспомогательного производства.

Шоколадная фабрика «Лучший вкус» имеет три вспомогательных подразделения – службу уборки и дезинфекции, испытательную лабораторию и котельную. Согласно учетной политике при калькулировании фактической себестоимости услуг вспомогательных подразделений расходы по услугам, оказанным другими вспомогательными подразделениями, учитываются по нормативной (плановой) себестоимости. Незавершенное производство вспомогательных подразделений также оценивается по нормативным затратам.

Общепроизводственные затраты, относящиеся к вспомогательным подразделениям, распределяются между ними пропорционально фактическим прямым затратам отчетного периода, учтенным по каждому подразделению.

В табл. 1 приведена информация об оценке незавершенного производства, фактических прямых затратах отчетного периода и нормативной себестоимости единицы выполненных услуг.

Таблица 1

Незавершенное производство, затраты на производство
и нормативная себестоимость услуг вспомогательных подразделений

Вспомогательное подразделение	Остаток НЗП на начало периода, руб.	Остаток НЗП на конец периода, руб.	Прямые затраты отчетного периода, руб.	Нормативная себестоимость единицы услуги, руб.
Служба уборки и дезинфекции	11500,00	9200,00	270000,00	450,00
Испытательная лаборатория	13900,00	18300,00	395000,00	300,00
Котельная	18000,00	12500,00	330800,00	12,60

Таблица 2

Объем услуг, выполненных вспомогательными подразделениями

Вид услуги вспомогательных подразделений	Общий объем оказанных услуг	В том числе для подразделений:			
		Основное производство	инструментальный цех	ремонтно-механический цех	автотранспортный цех
Количество часов работы	915	620	–	45	250
Выполненные ремонты, ремонт-часы	1755	1600	65	–	90
Перевозки, тыс. км.	34 560	40500	4700	2 800	–

Фактические общепроизводственные расходы по услугам вспомогательного производства составили 200 000 руб.

В табл. 2 приводится информация об объемах услуг, оказанных вспомогательными подразделениями друг другу и основному производству.

Тесты для самопроверки

1. Средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющихся в наличии предприятия, называют:
 - а) издержками;
 - б) расходами;
 - в) ценой покупки;
 - г) затратами.
2. Если объектом калькулирования затрат является отдел рекламы, заработная плата начальника отдела рекламы будет классифицироваться как:
 - а) переменные и прямые расходы;
 - б) переменные и косвенные расходы;
 - в) постоянные и прямые расходы;
 - г) постоянные и косвенные расходы.
3. Какие из перечисленных затрат относятся к регулируемым со стороны начальника производственного отдела?
 - а) плата за материалы;
 - б) амортизация станков;
 - в) расходы на использованное сырье;
 - г) плата за аренду торгового зала.
4. Что относится к неконтролируемым затратам?
 - а) увеличение расходов вспомогательных материалов на ремонт производственного оборудования;
 - б) измерение тарифов на электроэнергию;
 - в) расходы на использованное сырье;
 - г) увеличение затрат на заработную плату.
5. В качестве носителя затрат в управленческом учете выступает:
 - а) цех;
 - б) изделие (работы, услуги);
 - в) предприятие;
 - г) центр ответственности.
6. Классификация затрат по статьям калькуляции позволяет определить:
 - а) куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления хозяйственной деятельности;
 - б) какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности;
 - в) где возникли расходы по основному виду деятельности;
 - г) в каких местах возникли расходы и их целевое назначение.
7. При калькулировании себестоимости отдельных сортов одного и того же наименования товара в многоассортиментных производствах составляют калькуляцию:
 - а) простую;
 - б) прямую;
 - в) эквивалентную;
 - г) дополнительную.
8. При калькулировании себестоимости нескольких видов товара прямые расходы на продукт непосредственно включаются в калькуляцию, а косвенные переносятся в калькуляцию каждого продукта из сводного расчета их распределения. Такая калькуляция называется:
 - а) простая;
 - б) прямая;
 - в) эквивалентная;
 - г) дополнительная.
9. При калькулировании себестоимости однородной товара в массовых производствах совокупные расходы на производство, собранные по статьям, делятся на объем выпуска товара. Такая калькуляция называется:
 - а) простая;
 - б) прямая;
 - в) эквивалентная;

г) дополнительная.

10. Вариант оценки стоимости возвратных отходов при калькулировании себестоимости промышленной продукции, который НЕ может быть использован:

- а) по пониженной цене исходного сырья и материалов;
- б) по цене продажи, за вычетом расходов на продажу;
- в) по полной цене исходного сырья и материалов;
- г) по полной цене продажи;
- д) нет правильного ответа.

11. Отметьте правильную формулу оценки незавершенного производства на конец периода, если в формуле используются следующие обозначения:

Ннп и Нкп – незавершенное производство на начало и конец периода соответственно;

И – издержки производства за отчетный период;

С – себестоимость готовой продукции; Б – себестоимость окончательного брака:

- а) $Нкп = Ннп - И + С - Б$;
- б) $Нкп = Ннп + И - С - Б$;
- в) $Нкп = Ннп - И + С + Б$;
- г) $Нкп = Ннп + И - С + Б$.

12. Назовите автора, сформулировавшего принцип управленческого учета: «... различная себестоимость – для различных целей»:

- а) И. Ф. Шер;
- б) В.К. Циммерман;
- в) Р. Антони;
- г) Дж. М. Кларк;
- д) нет правильного ответа.

13. В составе какой типовой статьи калькуляции отражаются расходы, связанные с внутризаводским перемещением сырья, материалов и полуфабрикатов:

- а) расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- б) цеховые расходы;
- в) общезаводские расходы;
- г) расходы по подготовке и освоению производства.

14. При калькулировании себестоимости отдельных сортов одного и того же наименования товара в многоассортиментных производствах составляют калькуляцию:

- а) простую;
- б) прямую;
- в) эквивалентную;
- г) дополнительную.

15. Какая оценка незавершенного производства применяется в единичном производстве:

- а) по прямым статьям затрат;
- б) по плановой производственной себестоимости;
- в) по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов;
- г) по фактически произведенным затратам;
- д) любая из этих оценок;
- е) нет правильного ответа.

Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий

1. **Российская Федерация. Законы.** О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ: [принят Государственной думой 22 ноября 2011 года; одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/. (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 29.01.2018). – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
4. Положение бухгалтерского учета 1/08 «Учетная политика организации»: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_347339/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.

5. Положение бухгалтерского учета 9/99 «Доходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
6. Положение бухгалтерского учета 10/99 «Расходы» приказ Минфина РФ от 06.05.199 №33н (ред. От 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения 04.04.2020) – Текст электронный.
7. Булгакова, С. В. Управленческий учет: учебник для бакалавров / С.В. Булгакова; Министерство образования и науки РФ, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет». – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=44158> (дата обращения: 19.04.2020). – Текст: электронный.
8. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Дашков и К°, 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=496204> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 392-394. – ISBN 978-5-394-02539-6. – Текст: электронный.

ГЛАВА 3. ЗАРУБЕЖНЫЕ МЕТОДЫ (МОДЕЛИ) УЧЕТА ЗАТРАТ

Цели изучения главы:

- основы модели учета «Стандарт-костинг»
- основы модели учета «Директ-костинг»;
- основы системы учета ЛТ;
- основы системы учета ABC-метод;
- основы системы учета «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг».

3.1. Организация учета по модели «Стандарт-костинг»

В передовых критериях хозяйствования одним из действенных инструментов в управлении затратами предприятия является модель учета «Стандарт-костинг», в базе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них. Способ нормативного определения расходов появился в начале XX столетия в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, которые дали импульс для развития системы нормативного учета затрат.

Систему учета расходов «Стандарт-кост» предприятие имеет возможность организовать в согласовании с выбранной учетной политикой

При данном с точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) учитываются 2 варианта учета затрат на производство: традиционный и маржинальный.

Традиционный вариант организации учета в системе «Стандарт-кост» предполагает деление затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции (работ, услуг). В свою очередь маржинальный подход предусматривает деление затрат на условно-переменные и условно-постоянные, а также подсчет сокращенной себестоимости продукции (работ, услуг) и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

При традиционном варианте все прямые и косвенные расходы в конечном итоге отражаются на счете 20 «Основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» [8].

Косвенные расходы переносятся на счет 20 со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака – со счета 28 «Брак в производстве». Далее с кредита счета 20 суммы фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) переносятся в дебет счета 43 «Готовая продукция» или же 90 «Продажи». При данной сумме общехозяйственных расходов в полном размере списывается в дебет счетов 20, 23, 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» [17, с.118].

Общий подход к организации маржинального варианта учета заключается в следующем. Прямые условно-переменные расходы скапливаются в бухгалтерском учете на счетах 20 и 23. Косвенные условно-переменные затраты предварительно собираются на счете 25, а вслед затем каждый месяц

переносятся на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы в части совокупных управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26, а в части сбытовых расходов – на счете 44 «Расходы на продажу».

Организациям, имеющим не слишком заметный размер сбытовых расходов, иногда целесообразно отказаться от использования счета 44 и учитывать эти затраты на счете 26. Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 в дебет счета 43 или 90 [7].

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 и 44, в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты

Продажи продукции (работ, услуг) заданный период: Д 90 – К 26, 44. (система «Стандарт-кост» имеет определенные особенности:

1) отличия от стандартов в процессе расходования средств выявляются на основании бухгалтерских записей на специальных счетах, а не на основании документов. Перед менеджерами подразделений ставится задача не разрешить появления отклонений, а не аргументировать их наличие;

2) обнаруженные отличия отражаются в бухгалтерском учете не всеми предприятиями, а только что из них, которые используют нынешние стандарты;

3) отличаются особые синтетические счета для учета отклонений по статьям калькуляции, формам.

Пример. Найдем показатели, формируемые в системе «Стандарт-кост» для предприятия, которое использует систему учета нормативных затрат.

Основной продукт – поршневые кольца, производится в единственном цехе. Нормативные переменные затраты на одну единицу готового изделия составляют:

– прямые материальные затраты (для изготовления одного изделия требуется три единицы материалов) – 37,50 руб. (3 ед. × 12,50 руб./ед.);

– прямые трудовые затраты – 10,80 руб. (1,2 ч. × 9,00 руб./ч.);

– переменные общепроизводственные расходы (ОПР) – 6,00 руб. (1,2 ч. × 5,00 руб./ч.);

– нормативные переменные затраты на единицу – 54,30 руб.

Нормальная мощность составляет 10000 часов прямого труда, планируемые постоянные общепроизводственные расходы за год равны 54 000 руб.

И течение года завод произвел и продал 12200 единиц готовой продукции.

За год понесены следующие фактические затраты, связанные с производством:

1) закуплено и использовано 37500 ед. материалов, покупная цена которых составила 12,40 руб. за ед.;

2) прямые трудовые затраты составили 15250 ч., средняя ставка оплаты прямого труда – 9,20 руб./ч.;

3) фактические общепроизводственные расходы (ОПР) за период составили 128200 руб., в том числе:

– переменные – 73200 руб.;

– постоянные – 55000 руб.

Используя приведенные данные, рассчитаем ряд показателей.

1. Нормативные часы на фактический выпуск товара (произведение количества произведенных единиц (без брака) на нормативное количество часов на единицу изделия):

$12200 \text{ ед.} \times 1,2 \text{ ч./ед.} = 41640 \text{ ч.}$

2. Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов (ОПР) (бюджетные постоянные общепроизводственные расходы разделим на нормальную мощность):

$54\,000 \text{ руб.} : 15\,000 \text{ ч.} = 3,60 \text{ руб./ч.}$

3. Отклонение по цене материалов (разницу между фактической и нормативной ценой умножим на фактическое количество):

$(12,40 \text{ руб.} - 12,50 \text{ руб.}) \times 37500 \text{ ед.} = 3750 \text{ руб./ед.}$

(благоприятное отклонение, так как фактическая стоимость потребленных материалов ниже нормативной).

4. Отклонение по использованию материалов (разницу между фактическими нормативным количеством умножим на нормативную цену):

$(37\,500 \text{ ед.} - 12\,200 \text{ ед.}) \times 3 \text{ ед.} \times 12,50 \text{ руб./ед.} = 11250 \text{ руб.}$

(неблагоприятное отклонение).

5. Отклонение по ставке оплаты прямого труда (разницу между фактической и нормативной ставкой умножим на фактические часы):

$(9,20 \text{ руб./ч} - 9,00 \text{ руб./ч}) \times 15250 \text{ ч.} = 3050 \text{ руб.}$

(неблагоприятное отклонение).

6. Отклонение по производительности прямого труда (произведение нормативной ставки на разницу между фактическими и нормативными часами):

$(15\,250 \text{ ч.} - 12200 \text{ ед.} \times 1,2 \text{ ч./ед.}) \times 9,00 \text{ руб./ч.} = 5490 \text{ руб.}$

(неблагоприятное отклонение).

7. Контролируемое отклонение ОПР (считается как разница между фактически понесенными ОПР и бюджетными ОПР):

$128\,200 \text{ руб.} - (12200 \text{ ед.} \times 1,2 \text{ ч./ед.} \times 5 \text{ руб./ч.}) + 54\,000 \text{ руб.} = 1000 \text{ руб.}$

(неблагоприятное, так как фактически организация понесла большие затраты, чем планировала).

8. Отклонение общепроизводственных расходов по объему (разница между суммарными бюджетными ОПР и суммарными нормативными ОПР):

$127\,200 \text{ руб.} - 125904 \text{ руб.} = 1296 \text{ руб.}$ (неблагоприятное отклонение) [17, с.121].

3.2. Система учета затрат «Директ-костинг»

Одной из наиболее распространенных в теории и практике управленческого учета является система «Директ-костинг» (Direct-Costing System – система учета прямых затрат), при которой все затраты организации классифицируются на постоянные и переменные, а себестоимость исчисляется только в части переменных издержек, так как постоянные собираются на отдельных счетах, а потом списыванием непосредственно на финансовый результат [17, с.122].

При описании системы в отечественной литературе по управленческому учету часто встречается термин «учет ограниченной неполной» или «сокращенной себестоимости». В Великобритании его называют marginal costing – «учет маржинальных затрат», во Франции La Comptabilite – «маржинальная бухгалтерия» или «маржинальный учет». Отечественные исследователи, анализируя данный подход к учету затрат, оперируют такими понятиями, как «учет ограниченной себестоимости», «учет пропорциональной себестоимости», «учет усеченной себестоимости» и др.

Сущность же системы «Директ-костинг» сводится к тому, что по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость, которая не включает постоянных затрат, а рассчитывается лишь в части переменных прямых затрат. При этом постоянные расходы собираются на отдельном счете и периодически списываются на финансовые результаты.

При применении системы «Директ-костинг» все затраты в соответствии с выбранной базой распределения в дальнейшем будут отнесены на соответствующие носители затрат, т.е. будут участвовать в калькуляции. Постоянная часть общепроизводственных издержек вместе с общехозяйственными расходами и расходами на продажу списывается в уменьшение выручки. Применение системы «Директ-костинг» на практике предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов на отдельных субсчетах (25.1 «Общепроизводственные переменные расходы» и 25.2 «Общепроизводственные постоянные расходы»). В конце отчетного периода постоянные расходы списываются на уменьшение выручки от продажи без разграничения по видам продукции: Д 90 – К 25, 26. Прямые производственные затраты с кредита счетов 10, 70, 69, 02 «Амортизация основных средств» и т.д. собираются по дебету счетов 20 и 23 [19, с.156].

Одна из важнейших особенностей системы «Директ-костинг» – интеграция производственного и финансового учета. Согласно системе «Директ-костинг», учет и отчетность на фирме организованы таким образом, что появляется возможность регулярного контроля данных по схеме «затраты – объемы – прибыль». При этом основной модель отчета для анализа прибыли имеет существенные отличия от традиционной и выглядит следующим образом.

1. Объем реализации – 1500 у.е.
2. Переменные затраты – 1000 у.е.
3. Маржинальный доход – 500 у.е.
4. Постоянные расходы – 300 у.е.
5. Прибыль (чистый доход) – 200 у.е.

Маржинальный доход (маржа) – это разность между выручкой по реализации и переменными затратами или сумма постоянных расходов и чистого дохода. В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной, или чистой, прибыли. Именно динамика данного показателя является критерием результативности деятельности структурного подразделения или хо-

зайствующего субъекта в целом. При этом структурирование отчета для анализа прибыли может быть продолжено. Например, если переменные расходы дополнительно дифференцировать на производственные и непроизводственные, то отчет станет трех ступенчатым, при этом сначала определяется производственный маржинальный доход, затем – маржа в целом, затем – чистый доход.

1. Объем реализации – 1500 у.е.
2. Переменные производственные затраты – 900 у.е.
3. Маржинальный производственный доход – 600 у.е.
4. Переменные непроизводственные затраты – 100 у.е.
5. Маржинальный доход – 500 у.е.
6. Постоянные расходы – 300 у.е.
7. Прибыль (чистый доход) – 200 у.е.

Кроме того, система «Директ-костинг» позволяет реализовывать методику экономико-математического и графического представления и анализа отчета для прогноза чистых доходов, что является одним из ее важнейших преимуществ. Примером экономико-математического моделирования является расчет порога рентабельности или точки безубыточности:

$$QK_p = C : (P - V),$$

где QK_p – объем продаж в критической точке;

P – цена единицы товара;

V – удельные переменные затраты на единицу продукции;

C – постоянные затраты.

По этой формуле можно проследить связь объема производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и относительного маржинального дохода

Таким образом, мы установили, что система «Директ-костинг» весьма сильно отличается от традиционной системы учета затрат, обладая достаточно нетипичными для системы учета полных затрат подходами, что в конечном итоге определяет ее преимущества, но в то же время обуславливает и некоторые недостатки и трудности для учетно-аналитических служб предприятий.

3.3. Система учета затрат «Точно в срок» (Just-in-time- JIT)

Особенности JIT - калькулирование также обуславливаются характеристиками технологического процесса, в частности непрерывно-поточного производства, когда каждая последующая операция является продолжением предыдущей, движение материалов производится линейно, пропускная способность рабочих мест сбалансирована, существуют минимальные (предпочтительно нулевые) остатки материалов и незавершенного производства.

В мировой практике JIT - калькулирование используется только вместе с производственной системой JIT («точно в срок»), предусматривающей тотальный контроль качества. При ней производство автоматически останавливается при выявлении брака или отсутствии комплектующих изделий. Остатки материалов и незавершенного производства рассматриваются потенциально недопустимыми, на них накладываются жесткие ограничения. Высокое качество, ритмичность и повторяемость поставок позволяют немедленно отправлять материалы и комплектующие, поступающие от поставщиков, непосредственно в производство. Это исключает прохождение материалами и комплектующими изделиями складов и отражение на счете 10 «Материалы». Основное внимание в JIT - калькулировании сосредотачивается на контроле за общепроизводственными расходами.

Основным понятием работы по системе JIT или «Точно в срок» (Just-in-time- JIT) состоит в том, чтобы на всех фазах производственного цикла требуемый полуфабрикат к месту последующей производственной операции поступал именно тогда, когда это нужно. Такая система характеризуется как «вытягивающая», когда участки, расположенные на последующих этапах производственного цикла, вытягивают необходимую им продукцию с предыдущего участка. Появление системы JIT относят к концу 1950-х гг., когда автомобилестроительные фирмы Японии начали активно внедрять разработки, впервые примененные японской корпорацией Toyota Motors в 1972 г. и получившие широкую известность как система «Канбан» (в переводе с японского – «карта») [17, с.146].

От начала разработки до внедрения системы прошло около десяти лет «Канбан» представляет собой систему организации непрерывного производства, что позволяет быстро его перестраивать и практически не требует страховых запасов. Сущность системы «Канбан» заключается в том, что все производственные подразделения завода, включая линии конечной сборки, снабжаются материальными ресурсами только в том количестве и к такому сроку, который необходим для выполнения заказа, сделанного подразделением-потребителем. Таким образом, в отличие от традиционного подхода структурное

подразделение-производитель не имеет общего жесткого оперативного графика производства, а оптимизирует свою работу в объеме заказа, следующего по производственно-технологическому циклу подразделения фирмы.

ЛТ – одна из наиболее широко распространенных во всем мире технологий, система планирования и управления материально-техническим снабжением, предусматривающая полную его синхронизацию с производственными процессами. В ее рамках сырье, полуфабрикаты и комплектующие подаются (зачастую с других предприятий данной фирмы или фирм-смежников) небольшими партиями непосредственно в нужные точки технологического процесса, минуя склад, а готовая продукция сразу же отгружается. Система ЛТ базируется на исключении потенциальных запасов материалов, компонентов и полуфабрикатов в производственном процессе. Задача функционирования системы такова: если задан производственный график, то надо организовать движение материальных ресурсов так, чтобы все материалы, компоненты и полуфабрикаты поступали в нужном количестве, в нужное место и точно к назначенному сроку для производства готовой продукции. При такой постановке задачи большие страховые запасы, замораживающие денежные средства фирмы, становятся ненужными.

Перечислим основные элементы этой системы:

- рациональная организация и сбалансированность производства;
- комплексное управление качеством на всех стадиях производственного процесса и качества исходных материальных ресурсов у поставщиков;
- партнерство только с надежными поставщиками и перевозчиками;
- повышенная профессиональная ответственность и высокая трудовая мораль всего персонала.

Принципиальная идея метода базируется на трех предпосылках:

1) соответствие заявкам потребителей готовой продукции не ее предварительно накопленных запасов, а производственных мощностей готовых перерабатывать сырье и материалы, поступающие почти с колес. Следствие – объем замороженных производственных запасов минимизируется;

2) создание непрерывной рационализации в организации управления производством в условиях минимальных запасов, ибо высокий объем запасов маскирует узкие места производства (ошибки и недостатки): простои, переналадку, ремонт, несинхронизированные операции, неиспользуемые производственные мощности, ненадежную работу поставщиков и посредников;

3) обеспечение коротких сроков реализации заявок (длительности полного производственного цикла) с целью облегчения управления предприятием и роста конкурентоспособности благодаря возможности оперативного и гибкого реагирования на изменения внешних условий.

Метод ЛТ оказался настолько эффективным, что все крупные организации в настоящее время в той или иной степени используют элементы этого подхода. Традиционный подход к организации работы предполагает, что запасы – это важный элемент всей системы, гарантирующий отсутствие сбоев при выполнении операции. Метод сокращает объем запасов, используя основной график таким образом, чтобы обеспечить более близкое соответствие между поставками материалов и спросом на них, при этом некоторый страховой запас все же существует на случай непредвиденных проблем. Очевидно, что чем выше будет обеспечена степень соответствия между поставками и спросом, тем меньший запас потребуется. Если удастся в полной мере устранить несоответствие между поставками и спросом, запасы вообще будут не нужны. На этом и основана работа по системе ЛТ.

Система ЛТ применяется при массовом поточном производстве однотипного товара. По принципу непрерывного потока организуется не только технологический процесс, но и все составляющие бизнес-процесс компоненты – от поставщика до покупателя.

Таким образом, все проходящие на предприятии процессы снабжения, производства, продаж организованы так, чтобы максимально снизить непроизводственные затраты, ликвидировать операции и процессы, не дающие дополнительных улучшений товара или услуг.

Традиционная (серийная) и ЛТ – организации процессов на предприятии представлены на рис.

3.1

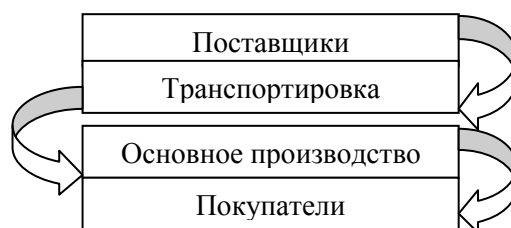


Рис. 3.1. Движение материально-производственных запасов при производстве

Возможность определения последовательности действий по оптимизации величины затрат реализуется при схематическом рассмотрении цикла выполнения заказа в ходе бизнес-процесса, в котором выделяют пять групп операций цикла прохождения заказа: процесс ожидания обслуживания, обработки заказа, контроля, транспортировки, хранения.

Системе «Точно в срок» присущи следующие преимущества:

- сокращение запасов (сырья, полуфабрикатов и готового товара) и минимизация вложений в них, идеальный вариант – нулевые запасы;
- сокращение количества поставщиков с уменьшением времени и затрат на переговоры;
- использование долгосрочных контрактов с покупателями и снижение затрат на заключение договоров;
- сокращение цикла заказа и возрастание надежности его исполнения;
- повышение качества товара, так как система позволяет легко находить причину брака;
- минимальный входной контроль качества, так как связи с поставщиками долговременны и при заключении договоров предусмотрены меры поощрения за качественные и своевременные поставки;
- сокращение затрат на внутреннее перемещение материалов и готового товара;
- сокращение риска потерь качества материалов в процессе хранения и уменьшение затрат на хранение;
- устранение видов деятельности, не создающих добавленную стоимость.

Недостатками системы «Точно в срок» являются:

- высокое первоначальное инвестиции и затраты на реализацию (покупка качественного дорогого современного оборудования, затраты на подготовку специалистов и на высокую зарплату, повышение затрат на производство вследствие небольших партий выпуска и т.д.);
- неспособность справляться с непредвиденными обстоятельствами (поломки, забастовки работников поставки и др.);
- зависимость от качества поставляемых материалов;
- эффективность только в условиях стабильного спроса;
- снижение гибкости в удовлетворении меняющихся запросов потребителей;
- трудность сокращения времени на переналадку и связанных с этим затрат;
- неспособность отдельных поставщиков работать в режиме JIT
- проблемы привязки JIT к другим информационным системам партнеров;
- необходимость изменения общей планировки сооружений;
- зависимость от субъективных факторов: отсутствие духа сотрудничества и доверия между работниками и неспособность отдельных сотрудников взять на себя большую ответственность.

3.4. Система учета затрат «ABC-метод»

Метод ABC реализуется согласно следующему алгоритму.

1. Бизнес организации делится на основные виды деятельности (функции, или операции). В частности, ими могут быть: оформление заказов на покупку материалов; эксплуатация основного технологического и вспомогательного оборудования; операции по его переналадке; контроль качества полуфабрикатов и готового товара, их транспортировка и др. Количество видов деятельности зависит от ее сложности: чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено. Накладные расходы организации соотносятся с обозначенными видами деятельности.

2. По каждому виду деятельности определяется собственный измеритель затрат, имеющий соответствующие единицы измерения. Так, формирование заказов на поставку материалов можно измерить количеством оформленных заказов; переналадку оборудования – числом требуемых переналадок и т.д.

3. Рассчитывается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой операции на количественное значение соответствующего носителя затрат. Рассчитывается себестоимость продукции (работы, услуги) как произведение стоимости единицы носителя затрат и их количества по тем видам деятельности, выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги).

Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид товара (работ, услуг) [16, с.124].

Есть два основных варианта реализации ABC-модели:

1) посредством внедрения специальной ежемесячной отчетности, отражающей результаты группировки затрат по функциям, и расчетов на основе этой группировки. Отчетность используется для внутреннего управления предприятием;

2) внедрение ABC-модели в рамках действующей системы бухгалтерского учета. Для этого используют специальную систему счетов.

Пример. Организация производит три вида товара: «S», «M» и «L». Часовая ставка оплаты труда составляет 500 руб./ч. Количество промышленной продукции: «S» – 10000 ед., «A» – 200000 ед., «L» – 30000 ед.

Производственные накладные расходы полностью относятся на единицы товара пропорционально часам прямого труда. Суммарные производственные накладные расходы составляют 156000000 руб.

Определим себестоимость продукции традиционным и ABC методами.

1. Рассчитаем нормативную себестоимость традиционным методом:

1) прямые затраты на оплату труда рассчитываются как произведение нормы прямого труда и часовой ставки и составят:

– по продукции «S» 1500 руб. (3 ч. × 500 руб./ч.);

– по продукции «M» 2000 руб. (4 ч. × 500 руб./ч.);

– по продукции «L» 2500 руб. (5 ч. × 500 руб./ч.);

2) суммарное время прямого труда рассчитывается как сумма произведений нормы прямого труда и количества произведенной продукции и составит 260 000 ч. (3 ч. × 10 000 ед. + 4 ч. × 20 000 ед. + 5 ч. × 30 000 ед.);

3) ставка поглощения производственных накладных расходов рассчитывается как суммарные производственные накладные расходы, деленные на суммарное время прямого труда, и составит 600 руб./ч.

(156000000 руб. : 260000 ч.);

4) производственные накладные расходы рассчитываются как произведение нормы прямого труда и ставки поглощения производственных накладных расходов и составят:

– по продукции «S» 1800 руб. (3 ч. × 600 руб./ч.);

– по продукции «M» 2400 руб. (4 ч. × 600 руб./ч.);

– по продукции «L» 3000 руб. (5 ч. × 600 руб./ч.).

Компания планирует ввести метод ABC. Определены два основных накопителя затрат по производственным накладным расходам, а также связанные с ними кост-драйверы затрат (табл. 1). Информация по накопителям и драйверам процессов помещена в табл. 2.

Таблица 1

Накопитель затрат по процессу	Кост-драйвер затрат	Затраты
Проведение процедур контроля качества	Заявка на закупку	80 000 000
Составление производственных графиков переналадки оборудования	Количество партий	76 000 000

Таблица 2

Показатель	Продукция		
	A	B	C
Количество заявок на закупку	1500	2100	2700
Количество переналадок	300	350	400

Рассчитаем нормативную себестоимость методом ABC:

1) ставка драйвера затрат рассчитывается как отношение затрат по процессу к драйверу затрат

2) ставка контроля качества рассчитывается как отношение затрат на проведение контроля качества к числу заявок на закупку составляют:

80000000 руб. : (1200 шт. + 1800 шт. + 2000 шт.) = 16 000 руб./шт.;

3) ставка переналадки оборудования рассчитывается как отношение затрат на переналадку оборудования к количеству партий:

76000000 руб. : (240 парт. + 260 парт. + 300 парт.) = 95 000 руб./парт.

Себестоимость производства продукции, рассчитанная методом ABC, представлена в табл. 3

Таблица 3

Статья затрат	Продукция		
	S	M	L
Прямые материальные затраты, руб.	2 500	2 000	1 500
Норма прямого труда, ч.	3	4	5
Прямые затраты на оплату труда, руб./ч.	1 500	2 000	2 500
Производственные накладные расходы, руб. проведение процедур контроля качества	1 920	1 440	1 067
переналадка оборудования	2 280	1 235	950
Себестоимость, руб.	8 200	6 675	6017

Попроцессное калькулирование затрат (ABC –activity-based costing) –подход к калькулированию затрат (себестоимости) и отслеживанию процессов (видов деятельности), который предполагает оценку объема потребления ресурсов и определение себестоимости конечной продукции. Ресурсы относятся на процессы, а процессы на объекты затрат на основе оценочных данных по объемам потребления ресурсов. Для последнего используются драйверы затрат, с помощью которых затраты на процесс соотносятся с конечной продукцией.

3.5. Системы учета затрат «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг»

Система «Таргет-костинг» помогает специалистам контролировать производственные затраты еще на стадии разработки товара, когда намного легче вносить изменения в дизайн автомобиля и его комплектную, чем на стадии производства.

«Таргет-костинг» – это концепция, которую некоторые исследователи называют «стратегией, приводимой в действие рынком» по большому счету оправдывает свое стратегическое предназначение. Эту систему целесообразно применять при проектировании нового продукта либо модернизации устаревшего, что продиктовано целями бизнеса: этот продукт должен продаваться по цене, не превышающей рыночную. В системе «Таргет-костинг» определение себестоимости будущего продукта отталкивается от установления цены на него, что полностью противоречит традиционному методу ценообразования.

Для данной системы учета затрат характерно первоначальное определение рыночной цены на продукт, и только после этого установление желаемого размера прибыли и, соответственно, максимально возможного размера себестоимости.

Возможно допустимый размер себестоимости (С) в системе «Таргет-костинг» рассчитывается по формуле:

$$C = Ц - Пр ,$$

где Ц – рыночная цена продукта, определяемая при помощи маркетинговых исследований;

Пр – задаваемая организацией величина прибыли, которая должна быть получена от продажи продукта в будущем [17, с.151].

Характеристика экономических показателей, используемых в системе «Таргет-костинг», базируется на их целевом назначении:

- целевая цена (target price) – это рыночная цена;
- целевая прибыль (target profit) – желательная разница между себестоимостью и продажной ценой;
- целевая себестоимость (target cost) – себестоимость изготовления товара.

Таким образом, система «Таргет-костинг» является концепция управления, поддерживающей стратегию снижения затрат и реализующей функции планирования производства новых продуктов, превентивного контроля издержек и калькулирования целевой себестоимости в соответствии с конкретными рыночными условиями.

Возможности «Таргет-костинг» заключаются в принятии руководством управленческих решений о производственной программе на стадии разработки продукта, полностью сориентированных на конкретные рыночные условия, а также способствующих формированию четко заданной рынком себестоимости продукта, позволяющей получить желаемую прибыль на фоне качественных характеристик этого продукта, всецело соответствующих рыночным. В системе «Таргет-костинга» себестои-

мость является не заранее рассчитанным по нормативам показателем, а величиной, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентоспособный продукт,

Следовательно, задачей системы «Таргет-костинг» является как раз разработка продукта, сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если невозможно добиться целевой себестоимости нового продукта, не ухудшив при этом его качества, принимается решение о том, что он не будет разрабатываться.

Организации обычно оптимизируют издержки за счет сокращения расходов на производство и продажу готовой продукции. При этом финансовые специалисты часто не принимают во внимание величину затрат на разработку новых товаров. Как правило, производители знают заранее, за сколько они смогут реализовать тот или иной продукт.

Поэтому первоочередной становится задача разработать товар, себестоимость которого была бы достаточно низкой для обеспечения необходимого уровня прибыли. Этого можно достигнуть, если внедрить на предприятии концепцию «Таргет-костинга».

Если удастся добиться целевой себестоимости или разница составляет до 10%, изготавливается макет изделия и принимается решение о запуске в производство. Если целевая себестоимость не достигнута – разработка изделия прекращается.

Сущность «целевой себестоимости» и сущность «плановой себестоимости» различны, и это выражается в том, что плановая себестоимость рассчитывается на основании норм и нормативов, существующих на конкретном предприятии и ориентированных на существующие технологии производства и традиционные характеристики выпускаемого продукта. Целевая себестоимость – это показатель себестоимости, максимально приближенный к рыночным условиям.

Для уверенного продвижения нового продукта на рынке необходимо:

- иметь детальную информацию о требованиях покупателей к данному продукту;
- определить цены, по которым будет осуществляться продажа этого продукта;
- определить наиболее важные качества продукта, требуемые покупателем;
- провести тщательный анализ указанных выше параметров с целью сокращения себестоимости и усовершенствования процесса производства и выявления признаков продукта, требующих усовершенствования.

Таким образом, главными принципами системы «Таргет-костинг» являются:

- 1) стабильная ориентация на требования рынка и покупателей;
- 2) расчет целевых затрат для новых продуктов, способных достичь заранее установленной (желаемой) прибыли при конкретных рыночных условиях;
- 3) учет воздействия на себестоимость продукта требований покупателей относительно качества и срока изготовления продукта;
- 4) применение концепции жизненного цикла продукта.

В результате применения системы «Таргет-костинг» появляется новый продукт t , который соответствует требованиям, относящимся к критериальным показателям, и производится по себестоимости, задаваемой рынком.

Когда производство модели поколения t достигает точки наименьшей возможной себестоимости, настает время для выведших на рынок модели нового поколения $t + 1$. Целевая себестоимость модели будет существенно снижена с помощью системы «Таргет-костинг» еще на стадии проектирования и разработки, а затем – уже на стадии производства – будет постепенно, маленькими шажками, снижаться в соответствии с так называемой Кайзен-задачей: жизненный цикл (ЖЦ) модели поколения $t + 1$ закончится тогда, когда будет достигнута точка минимальной себестоимости, после которой себестоимость может только повышаться. Далее весь процесс повторится только уже для следующей модели поколения $t + 2$ и т.д.

«Кайзен» в переводе с японского означает «улучшение, усовершенствование маленькими шагами». «Кайзен-костинг» – инструмент снижения затрат, который используют менеджеры для достижения целевой себестоимости и обеспечения прибыльности производства.

Понятие «кайзен» очень широко, оно обозначает усовершенствование и в личной, семейной или общественной жизни человека, и в его трудовой деятельности.

При употреблении термина «кайзен» в отношении деятельности человека на его рабочем месте имеют в виду процесс постоянного улучшения, в который вовлекаются все сотрудники компании – от старшего менеджера до простого рабочего. Целью «Кайзен-костинг» является усовершенствование деятельности организации или ее отдельных подразделений с помощью внутренних резервов, без привлечения крупных инвестиций извне. Понятие же «Кайзен-костинг» носит более определенное

значение. Оно означает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня.

Таким образом, «Таргет-костинг» – это действенный способ предохранения от экономических неудач, который поможет бизнесмену сберечь деньги еще до того, как они будут потрачены. Последовательное «подключение» «Таргет-костинга» и «Кайзен-костинга» к механизму снижения себестоимости позволяет получить именно тот суммарный эффект, который необходим для достижения целевой себестоимости, закрепления нормативных значений затрат и их поддержки (контроля) на стадии производства.

Контрольные вопросы

1. Охарактеризуйте особенности системы учета затрат «Стандарт-кост».
2. Каково значение системы «Стандарт-кост» по отношению к затратам на производство?
3. Какова область применения системы «Стандарт-кост»?
4. Обоснуйте достоинства и недостатки системы учета затрат «Стандарт-кост».
5. Охарактеризуйте сущность системы «Директ-костинг».
6. В чем заключается отличие Директ-костинга от традиционной системы учета затрат?
7. Охарактеризуйте особенности системы учета затрат «Директ-костинг».
8. Кто является основоположником системы учета затрат «Директ-костинг»?
9. Обоснуйте достоинства и недостатки системы учета затрат «Директ-костинг».
10. Назовите достоинства и недостатки системы учета затрат «Точно в срок».
11. В чем заключается принципиальное отличие системы «Точно в срок» от традиционной системы учета затрат?
12. Какова область применения системы «Точно в срок»?
13. Назовите достоинства системы «ABC - метод».
14. Назовите недостатки системы «ABC - метод»?
15. Дайте определения терминам, используемым в рамках системы «ABC - метод»: группа распределяемых затрат, центры операций, носитель затрат, драйвер, себестоимость операции, объекты калькулирования.
16. Какова сущность систем «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг»?
17. Охарактеризуйте особенности системы учета затрат «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг».
18. Назовите достоинства и недостатки системы учета затрат «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг».
19. Какова область применения систем «Таргет-костинг» и «Кайзен-костинг»?

Задания для самостоятельной работы

Задание 1

Рассчитать себестоимость услуг типографии, печатающей детской литературу и работающей в системе производственных заказов.

Расходы типографии по оказанию услуг на изготовление тиража книги на основании договора с издательством приведены в табл.1

Таблица 1

Расходы	Заказ №1	Заказ № 2	Итого
Заработная плата производственного персонала с отчислениями	400 000	500 000	900 000
Материалы	200 000	250 000	450 000
Амортизация основных средств	40 000	60 000	100 000
Общепроизводственные расходы	–	–	500 000
Общехозяйственные расходы	–	–	700

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы по заказам распределяются пропорционально размеру заработной платы производственного персонала с учетом сумм страховых взносов.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи:

Дебет	Кредит	Сумма	Содержание операции
			начислена заработная плата производственному персоналу (с учетом сумм страховых взносов), выполняющему заказ № 1;
			Начислена заработная плата производственному персоналу (с учетом сумм страховых взносов), выполняющему заказ № 2;

			списаны на себестоимость выполнения заказа № 1 материалы и начисленная амортизация;
			списаны на себестоимость выполнения заказа № 2 материалы и начисленная амортизация;
			списана на выполнение заказа № 1 доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
			списана на выполнение заказа № 2 доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов;
			отражена выручка от оказания услуг по выполнению заказа № 1;
			отражена выручка от оказания услуг по выполнению заказа № 2;
			начислен налог на добавленную стоимость (НДС) от оказания услуг по выполнению заказа № 1;
			начислен НДС от оказания услуг по выполнению заказа № 2;
			списана на финансовый результат себестоимость работ по выполнению заказа № 1;
			списана на финансовый результат себестоимость работ по выполнению заказа № 2.

Определить стоимость услуг по выполнению заказов 1 и 2

Задание 2

Организация, владеющая элеватором, в мае 2017 г. заключила договоры на оказание услуг по хранению пшеницы с ООО СП «Вятка», ООО «Восток», ООО «Мир» и АО «Сокод» и в том же месяце приступили к их исполнению.

Стоимость заказов на хранение зерна, рассчитанная исходя из плановых показателей тонно-дней хранения и учетного тарифа одного тонно-дня хранения зерна, составила 1,5 руб. в день.

В учетной политике организации для целей налогообложения определено, что объем выполняемых работ (услуг) также определяется в тонно-днях.

Сроки хранения зерна, количество хранимого зерна и стоимость услуг по договорам хранения приведены в табл.1.

Таблица 1

Формирование договорной стоимости заказов

№	Заказчик	Срок исполнения заказа		Количество зерна, т	Тонно-дни хранения	Договорная стоимость услуг хранения, руб.
		Начало	Конец			
1	ООО СП «Вятка»	01.05.	31.05	2000		
2	ООО «Восток»	01.05.	30.06	1000		
3	ООО «Мир»	01.05.	31.05	500		
4	АО «Сокод»	01.05.	30.06	1500		

Распределить косвенные расходы в бухгалтерском учете пропорционально выбранному натуральному показателю по табл.2.

Таблица 2

Распределение косвенных расходов по заказам

Заказ	Объем оказанных услуг по хранению, тонно-дни	Процент	Расходы, руб.	
			ОПР	ОХР

Распределить факт. расходы отчетного периода между выполненными и незавершенными заказами (остатками незавершенного производства) в бухгалтерском учете по табл.3.

Таблица 3

Формирование себестоимости услуг по хранению

№	Заказ	Расходы, руб.			Фактическая себестоимость, руб.	
		прямые	ОПР	ОХР	выполненных заказов	незавершенных заказов

Задание 3

Фирма производит три вида товара. Час. ставка оплаты труда составляет 600 руб./ч. количество промышленной товара: «А» – 50000 ед., «В» – 70000 ед., «С» – 100 000 ед.

Производственные накладные расходы полностью относятся на единицы продукции пропорционально часам прямого труда. Суммарные производственные накладные расходы составляют 2 000 000 руб.

Определить себестоимость продукции ABC методом.

1. Рассчитаем нормативную себестоимость традиционным методом:

1) прямые затраты на оплату труда рассчитываются как произведение нормы прямого труда и часовой ставки и составят:

- по продукции «А» (3 ч. × 600 руб./ч.);
- по продукции «В» (4,5 ч. × 600 руб./ч.);
- по продукции «С» (6 ч. × 600 руб./ч.);

2) суммарное время прямого труда

3) ставка поглощения производственных накладных расходов

4) производственные накладные расходы.

Компания планирует ввести метод ABC. Определены два основных накопителя затрат по производственным накладным расходам, а также связанные с ними кост-драйверы затрат (табл.1). Информация по накопителям и драйверам процессов помещена в табл.2.

Таблица 1

Накопитель затрат по процессу	Кост-драйвер затрат	Затраты
Проведение процедур контроля качества	Заявка на закупку	7000 000
Составление производственных графиков переналадки оборудования	Количество партий	5 000 000

Таблица 2

Показатель	Продукция		
	А	В	С
Количество заявок на закупку	1500	2100	2700
Количество переналадок	300	350	400

Задание 4

Высчитать показатели, формируемые в системе «Стандарт-кост» для предприятия, которое использует систему учета нормативных затрат.

Нормативные переменные затраты на одну единицу готового изделия составляют:

- прямые материальные затраты (для изготовления одного изделия требуется 2 единицы материалов) – 36,0 руб. (2 ед. × 18,00 руб./ед.);
- прямые трудовые затраты – 14 руб. (1,0 ч. × 14,00 руб./ч.);
- переменные общепроизводственные расходы (ОПР) – 8,00 руб. (1,0 ч. × 8,00 руб./ч.);
- нормативные переменные затраты на единицу – 58,0 руб.

Нормальная мощность составляет 15000 часов прямого труда, планируемые постоянные общепроизводственные расходы за год равны 75000 руб. И течение года завод произвел и продал 20000 единиц готовой продукции.

За год понесены следующие фактические затраты, связанные с производством:

- 1) закуплено и использовано 37500 ед. материалов, покупная цена которых составила 18,50 руб. за ед.;
- 2) прямые трудовые затраты составили 15500 ч., средняя ставка оплаты прямого труда – 15,20 руб./ч;
- 3) фактические общепроизводственные расходы за период составили 135000 руб., в том числе:
 - переменные – 75000 руб.;
 - постоянные – 60000 руб.

Используя приведенные данные, рассчитать ряд показателей.

1. Нормативные часы на фактический выпуск товара (произведение количества произведенных единиц (без брака) на нормативное количество часов на единицу изделия)
2. Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов (бюджетные постоянные общепроизводственные расходы разделим на нормальную мощность)
3. Отклонение по цене материалов (разницу между фактической и нормативной ценой умножим на фактическое количество)
4. Отклонение по использованию материалов (разницу между фактическими нормативным количеством умножим на нормативную цену)
5. Отклонение по оплате прямого труда (разницу между фактической и нормативной ставкой умножим на фактические часы)
6. Отклонение по производительности прямого труда (произведение нормативной ставки на разницу между фактическими и нормативными часами)
7. Контролируемое отклонение ОПР (считается как разница между фактически понесенными ОПР и бюджетными ОПР)
8. Отклонение общепроизводственных расходов по объему (разница между суммарными бюджетными ОПР и суммарными нормативными ОПР)

Вариант 3. Предприятие электротехнической промышленности производит два продукта – шагомер и фитнес-браслет. В таблице приведена информация об объемах заданного в производство, остатках незавершенного производства (НЗП), о прямых затратах, объемах и ценах продаж.

Затраты, объемы производства и продаж продукции

Показатель	Шагомер	Фитнес-браслет
Прямые затраты на производство, произведенные в отчетном периоде, руб.	380 500	1 168 600
НЗП на начало периода, ед.	100	120
Оценка всего объема НЗП на начало периода, руб.	35 500	95 000
НЗП на конец периода, ед.	80	95
Запущено в производство, ед.	1 200	1 500
Продажная цена единицы, руб.	800	2 300
Объем продаж, ед.	1 150	1 400

Для учета затрат и калькулирования себестоимости компания применяет метод усеченной себестоимости «директ-костинг», в соответствии с которым выпущенная продукция оценивается только по прямым затратам, а все косвенные затраты (производственные, сбытовые, управленческие) списываются как расходы периода в уменьшение финансовых результатов в периоде их совершения.

Незавершенное производство по правилам учета компании оценивается только по прямым статьям производственных затрат.

Информация о косвенных затратах предприятия приведена в следующей таблице:

Косвенные затраты

№	Вид косвенных затрат	Сумма, руб.
1	Дополнительная заработная плата с отчислениями на социальное страхование	630 000
2	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	480 000
3	Прочие общепроизводственные расходы	400 000
4	Коммерческие расходы	360 000
5	Управленческие расходы	590 000

1. Распределить прямые затраты, приходящиеся на НЗП начала периода, и прямые затраты, произведенные в отчетном периоде, между выпуском продукции и незавершенным производством конца периода; рассчитайте усеченную себестоимость единицы товара каждого вида на основе прямых затрат.
2. Рассчитать усеченную себестоимость объема реализованной продукции каждого вида.
3. Рассчитать выручку от продаж и валовую прибыль от реализации продукции каждого вида и суммарную валовую прибыль предприятия.
4. Вычислить прибыль (убыток) от продаж компании, остающуюся после покрытия расходов периода из валовой прибыли [11].

Тесты для самопроверки

1. Отличительной особенностью системы учета «Стандарт-кост» является:
 - а) определение себестоимости будущей продукции в зависимости от рыночной цены на нее;
 - б) поступление требуемых материальных ресурсов в нужном количестве в нужные точки технологического процесса, минуя склад, отгрузка готовой товара без складирования;
 - в) включение в себестоимость только прямых переменных затрат;
 - г) предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов;
 - д) учет по видам деятельности, расчет затрат на основе бизнес-процессов.
2. Отличительной особенностью системы учета «Директ-костинг» является:
 - а) определение себестоимости будущего товара в зависимости от рыночной цены на нее;
 - б) поступление требуемых материальных ресурсов в нужном количестве в нужные точки технологического процесса, минуя склад, отгрузка готовой продукции без складирования;
 - в) включение в себестоимость только прямых переменных затрат;
 - г) предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов;
 - д) учет по видам деятельности, расчет затрат на основе бизнес-процессов.
3. Отличительной особенностью системы учета «JIT-костинг» является:
 - а) определение себестоимости будущей продукции в зависимости от рыночной цены на нее;
 - б) поступление требуемых материальных ресурсов в нужном количестве в нужные точки технологического процесса, минуя склад, отгрузка готовой продукции без складирования;
 - в) включение в себестоимость только прямых переменных затрат;
 - г) предварительное до начала производственного процесса нормирование затрат по статьям расходов;
 - д) учет по видам деятельности, расчет затрат на основе бизнес-процессов.
4. Отличительной особенностью системы учета «Точно в срок» является:
 - а) определение себестоимости будущей продукции в зависимости от рыночной цены на нее;
 - б) поступление требуемых материальных ресурсов в нужном количестве в нужные точки технологического процесса, минуя склад, отгрузка готовой продукции без складирования;
 - в) включение в себестоимость только прямых переменных затрат;
 - г) предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов;
 - д) учет по видам деятельности, расчет затрат на основе бизнес-процессов.
5. Отличительной особенностью системы учета «Таргет-костинг» является:
 - а) определение себестоимости будущей продукции в зависимости от рыночной цены на нее;
 - б) поступление требуемых материальных ресурсов в нужном количестве в нужные точки технологического процесса, минуя склад, отгрузка готовой продукции без складирования;
 - в) включении в себестоимость только прямых переменных затрат;
 - г) предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов;
 - д) учет по видам деятельности, расчет затрат на основе бизнес-процессов.
6. Традиционный вариант учета затрат на производство предполагает:
 - а) отражение прямых расходов на счетах 20 и 25, косвенных расходов – на счете 26;
 - б) отражение прямых расходов на счете 20, косвенных расходов – на счетах 25 и 26;
 - в) отражение прямых и косвенных расходов на счете 20;
 - г) все ответы верны.
7. Система «Директ-костинг» используется в целях:
 - а) составления внешней отчетности и уплаты налогов;
 - б) разработки инвестиционной политики организации;

- в) принятия краткосрочных управленческих решений;
 - г) все ответы верны.
8. В условиях системы учета затрат «ABC-метод» рабочая операция должна иметь следующий индекс-измеритель выходного результата:
- а) бизнес-процесс;
 - б) реинжиниринг;
 - в) кост-драйвер.
9. Процесс оздоровления предприятий, фирм, компаний посредством подъема технических решений на новый уровень; создания принципиально новых эффективных бизнес-процессов в управлении, которых прежде не было в организации, называется:
- а) бизнес-процессом;
 - б) реинжинирингом;
 - в) кост-драйвером.
10. Система учета затрат «Таргет-костинг» применяется:
- а) на этапе проектирования нового изделия;
 - б) в процессе реинжиниринга;
 - в) на этапе модернизации устаревающей продукции;
 - г) все ответы верны.
11. Денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции – это:
- а) составляющая термина «Стандарт – кост»;
 - б) составляющая термина «Директ – костинг»;
 - в) составляющая термина «ABC – костинг»;
 - г) все ответы верны.
12. Традиционный вариант учета затрат на производство предполагает:
- а) отражение прямых расходов на счетах 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы», косвенных расходов на счете 26 «Общехозяйственные расходы»; б) отражение прямых расходов на счете 20 «Основное производство», косвенных расходов – на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - в) отражение прямых и косвенных расходов на счете 20 «Основное производство»;
 - г) все ответы верны.
13. Система «Директ-костинг» предполагает:
- а) отражение прямых расходов на счетах 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы», косвенных расходов на счете 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - б) отражение прямых расходов на счете 20 «Основное производство», косвенных расходов – на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - в) отражение прямых и косвенных расходов на счете 20 «Основное производство»; г) все ответы верны.
14. Систему учета затрат «Стандарт – кост» предприятие имеет возможность организовать в соответствии с выбранной учетной политикой:
- а) да;
 - б) нет.
15. Преимущество системы «ABC – метод» состоит:
- а) в обеспечении более точного калькулирования себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов и при их неявной связи с итоговыми объектами калькулирования;
 - б) в обосновывании управленческих решений по ценообразованию, выбору производственной программы;
 - в) в обеспечении исчисления себестоимости бизнес-процессов, как новых объектов калькулирования;
 - г) все ответы верны.

Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий

1. **Российская Федерация. Законы.** О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ: [принят Государственной думой 22 ноября 2011 года; одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/. (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 29.01.2018). – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
4. Положение бухгалтерского учета 1/08 «Учетная политика организации»: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017). – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_347339/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
5. Положение бухгалтерского учета 9/99 «Доходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
6. Положение бухгалтерского учета 10/99 «Расходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
7. Булгакова, С.В. Управленческий учет: учебник для бакалавров / С.В. Булгакова; Министерство образования и науки РФ, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет». – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=441585> (дата обращения: 19.04.2020). –
8. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Дашков и К°, 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=496204> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 392-394. – ISBN 978-5-394-02539-6. – Текст: электронный.

ГЛАВА 4. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

Цели изучения главы:

- особенности формирования бюджета;
- анализ отклонений затрат предприятия.

4.1. Бюджетирование деятельности организации

В учетных системах западных стран для характеристики процесса планирования чаще всего применяют термин «бюджетирование». Бюджет представляет собой план, выраженный в натуральных и денежных единицах. Он служит инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью предприятия.

Качественное бюджетирование предполагает участие в плановом процессе многих специалистов: маркетологов, экономистов, финансистов, бухгалтеров, технологов, специалистов в области налогообложения, нормирования трудовых и материальных ресурсов и др.

Формирование бюджета осуществляется по схеме, предусматривающей взаимодействие «верхов» и «низов». Данная при сборе исходной информации предусматривается ответственность структурных подразделений по предоставлению информации с целью взаимоувязки необходимых показателей.

Бюджеты разрабатываются как в целом для организации (сводный бюджет), так и для ее структурных подразделений или отдельных функций деятельности (частные бюджеты).

Процесс составления сводного (главного) бюджета в большинстве своих элементов практически совпадает с хорошо известным нам процессом разработки техпромфинплана. Главный бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям или функциям деятельности план работы для организации в целом. В результате его составления создаются:

- план прибылей и убытков;
- прогноз денежных потоков;
- прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

Главный бюджет организации составляется на основе двух основных бюджетов – операционных и финансовых.

В операционных бюджетах хозяйственная деятельность организации отражается через систему специальных технико-экономических показателей, характеризующих отдельные стороны и стадии производственно-хозяйственной деятельности.

Конечной целью формирования операционных бюджетов является составление баланса доходов и расходов (плана прибылей и убытков) организации. При его формировании используются бюджеты:

- продаж;
- сбытовых расходов;
- производства;
- закупки материальных запасов;
- материальных затрат;
- трудовых затрат;
- общепроизводственных расходов;
- административно-управленческих расходов и др. [13, с. 64].

Разработка операционных бюджетов начинается, как правило, с составления бюджета продаж. Это связано с тем, что от величины и стоимости реализации во многом зависят все остальные экономические показатели организации: объем производства, себестоимость, прибыль и др.

Бюджет продаж формируется как сверху вниз на базе стратегического планирования (например, исходя из емкости рынка, доли на рынке), так и снизу вверх, принимая во внимание отдельных клиентов или продукцию. Во многих случаях объем продаж ограничивается имеющимися производственными мощностями. Основным источником информации при составлении бюджета продаж служат данные отдела маркетинга.

После установления планируемого объема продаж разрабатывается производственный бюджет, на основе которого составляют бюджеты закупки материалов, материальных, трудовых и общепроизводственных расходов. Далее готовят бюджеты административно-управленческих и сбытовых расходов.

Баланс доходов и расходов организации по своей форме соответствует отчету о финансовых результатах и в наиболее общем виде включает в себя следующие показатели:

- 1) выручку;
- 2) себестоимость продаж;
- 3) валовую прибыль (п. 1 – п. 2);
- 4) коммерческие расходы;
- 5) управленческие расходы;
- 6) прибыль (убыток) от продаж (п. 2 – п. 4 – п. 5);
- 7) прочие доходы;
- 8) прочие расходы;
- 9) прибыль (убыток) до налогообложения;
- 10) текущий налог на прибыль;
- 11) чистая прибыль (убыток).

Важной составной частью главного (сводного) бюджета организации являются финансовые бюджеты (планы). Основной целью составления финансовых бюджетов является отражение предполагаемых источников поступления финансовых средств и направлений их использования.

С помощью финансовых бюджетов (плана) можно получить информацию о таких показателях, как:

- объем продаж и общая прибыль;
- себестоимость продаж;
- процентное отношение доходов и расходов;
- общий объем инвестиций;
- использование собственных и заемных средств;
- срок окупаемости вложений и др.

В состав финансовых бюджетов входят бюджеты инвестиций и денежных средств, а также прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

В бюджете инвестиций определяются источники инвестиционных ресурсов и направления предполагаемых капитальных вложений.

Бюджет денежных средств (прогноз денежных потоков) представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. С его помощью прогнозируются конечные остатки на счетах денежных средств, необходимых для составления прогнозного бухгалтерского баланса, а также выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки.

Последним шагом в процессе подготовки главного (сводного) бюджета является разработка прогнозного бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении). Он отражает структуру активов и пассивов организации и соответствует отчетной форме бухгалтерского баланса.

Расчет ожидаемого бухгалтерского баланса по состоянию на конец планируемого периода позволяет оценить те изменения, которые произойдут с имуществом организации и его источником в результате хозяйственных операций планируемого периода.

Составление подробного сводного бюджета является серьезным подспорьем для собственников организации в обеспечении контроля за эффективностью использования, инвестированных в нее средств. Сводный бюджет также важен и для непосредственных руководителей организации. Он позволяет четко определить цели и задачи, стоящие перед ними, на планируемый период и контролировать ход выполнения производственной программы, процесс формирования доходов и расходов, состояние расчетов и платежей.

При формировании бюджетов для подразделений организации необходимым условием является использование метода «нулевого баланса». Бюджеты должны составляться не на основе затрат за прошедший период, а на базе запланированных мероприятий.

Бюджеты необходимо формировать на базе одного из альтернативных вариантов плана. Возможны следующие варианты: пессимистический, вероятностный и оптимистический.

Пессимистический вариант должен преследовать минимальную цель и требовать максимального сокращения имеющихся ресурсов. Вероятностный вариант должен ориентироваться на достижение максимальных целей при умеренном использовании ресурсов. Оптимистический вариант должен предусмотреть выполнение максимальной цели при эффективном использовании всех ресурсов.

Формируемые бюджеты должны отвечать следующим требованиям:

1. Бюджеты должны быть напряженными, но достижимыми. Лишь сбалансированность мотивирует соблюдение бюджета.
2. Право на существование имеет только действительный бюджет. Теневой или аварийный бюджеты недопустимы.
3. Бюджет является обобщающим планом в натуральных и денежных единицах.
4. Ответственный за исполнение бюджета должен принимать участие при его разработке, для того чтобы со всей ответственностью отнестись к составлению бюджета.
5. Бюджет является своеобразной инструкцией к записи по счетам. Он требует равенства планируемых и фактических данных.
6. Бюджет остается неизменным во время бюджетного периода.

Составленный бюджет должен проходить согласование со всеми службами организации, участвующими в его формировании, после чего он представляется на рассмотрение руководству организации. После одобрения руководством организации бюджет становится действующим. Он должен быть обязательно принят перед началом хозяйственного года, для того чтобы требуемые мероприятия могли быть своевременно выполнены. Бюджет имеет силу для целого временного периода. Меняющиеся данные, параметры или цели не ведут к изменению бюджета. Сведения об отклонениях, полученные в результате сравнения плановых и фактических показателей, учитываются на будущее к началу срока действия следующего бюджета.

На основании утвержденного руководством предприятия бюджета строятся ежемесячные планы доходов и расходов, которые обязательны для исполнения всеми службами. Через эти планы осуществляется управление затратами в организации и обеспечивается достижение необходимого уровня экономических показателей (объем продаж, чистая прибыль, рентабельность активов, норма прибыли и др.), без чего невозможно гибкое развитие предприятия.

Эффективность и обоснованность принятых бюджетов выявляется тогда, когда сопоставляются плановые показатели с фактическими. Для этого на предприятии могут быть составлены как статические, так и гибкие бюджеты.

Статический бюджет рассчитывается на конкретный уровень деловой активности организации. В нем доходы и расходы планируются исходя только из одного уровня реализации.

При сравнении данных статического бюджета с фактически достигнутыми результатами проводится сравнительный анализ результатов (табл. 1).

Таблица 1

Пример статического бюджета производственного предприятия, тыс. руб.

№ п/п	Показатели	Главный операционный бюджет	Фактическое выполнение	Главный бюджет, скорректированный на фактическое выполнение	Отклонение от скорректированного главного бюджета
1	Объем реализации, шт.	10000	8000	8000	–
2	Выручка от продаж	5000	3600	4000	(400)
3	Производственные затраты	3800	2700	3040	(340)
4	Маржинальный доход	1200	900	960	(60)
5	Общехозяйственные расходы	1000	1000	1000	–
6	Коммерческие расходы	50	50	50	–
7	Операционная прибыль	150	(150)	(90)	(60)

Приведенные в таблице данные свидетельствуют о том, что производственным предприятием показатели, предусмотренные в главном бюджете, не были достигнуты. По всем показателям, зависящим от объема реализации товара, имеются отрицательные значения [16, с. 68].

Статический бюджет отражает сам факт достигнутого результата. С его помощью сравнивают и анализируют только абсолютные значения показателей как в денежном, так и в процентном отношении.

Возможности более детального анализа статический бюджет не предоставляет. В этих целях используют гибкий бюджет.

В *гибком бюджете* предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Он учитывает изменение затрат и доходов в зависимости от изменения уровня продаж и представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

Гибкий бюджет включает доходы и расходы, скорректированные на фактический объем продаж. Если в статическом бюджете показатели планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются.

При использовании гибкого бюджета применяется факторный анализ результатов (табл. 2)

Таблица 2

Пример гибкого бюджета производственного предприятия, тыс. руб.

№ п/п	Показатели	Главный операционный бюджет	Фактическое выполнение	Главный бюджет, скорректированный на фактическое выполнение	Отклонение от скорректированного главного бюджета
1	Объем реализации, шт.	10000	8000	8000	–
2	Выручка от продаж	5000	3600	4000	(400)
3	Производственные затраты	3800	2700	3040	(340)
4	Маржинальный доход	1200	900	960	(60)
5	Общехозяйственные расходы	1000	1000	1000	–
6	Коммерческие расходы	50	50	50	–
7	Операционная прибыль	150	(150)	(90)	(6)

Сравнение статического и гибкого бюджетов показывает, что гибкий бюджет предоставляет более объективные данные для анализа показателей предприятия. Так, например, невыполнение плана по прибыли по статическому бюджету составляет 300 тыс. руб., а по гибкому бюджету – 60 тыс. руб. Это связано с тем, что статический бюджет не учитывает влияния фактического объема реализации товара, т. е. он оторван от реальной действительности.

В гибком бюджете для производственных затрат в начале определяют норму в расчете на единицу товара, а затем на основе этих норм определяется плановый объем производственных затрат в зависимости от уровня фактической реализации.

Как видно из приведенных данных, главным бюджетом, составленным на объем реализации 10 000 шт., планировалось 3800 тыс. руб. производственных затрат. Это означает, что плановые производственные затраты на единицу товара составляют 380 руб. ($3800\ 000 : 10\ 000$). Умножая их на фактически достигнутый объем реализации, получим 3040 тыс. руб. (8000×380) производственных затрат.

Такая корректировка в гибком бюджете осуществляется по всем статьям производственных затрат. Аналогичным образом также корректируется выручка от продаж. Так, главным бюджетом, рассчитанным на 10 000 тыс. шт. изделий, определен объем выручки от продаж в размере 5000 тыс. руб. Это означает, что предполагаемая цена реализации одного изделия должна составить 500 руб. ($5\ 000\ 000 : 10\ 000$). В нашем примере фактически реализовано 8000 шт. изделий. Следовательно, выручка от продаж по гибкому бюджету должна составить 4000 тыс. руб. (8000×500).

Таким образом, система бюджетирования, основанная на контролируемом прогнозе, имеет целый ряд достоинств и в современных условиях является одним из наиболее передовых методов управления.

4.2. Анализ отклонений как инструмент контроля бюджетов

Бюджетирование является инструментом контроля и анализ а показателей деятельности экономического субъекта. Этой цели служит, в частности, система гибкого бюджетирования. Она позволяет проводить анализ отклонений фактических значений показателей от их нормативной величины, скорректированной на фактический объем деятельности, что делает результаты такого анализа более реалистичными [12, с. 272].

1. Отклонения по материалам

На величину затрат материалов, потребленных в производстве, оказывают влияние два фактора: фактор цен и фактор количества материалов, используемых в процессе производства. Нормативная стоимость материалов может быть определена по формуле:

$$H_m = H_c \times H_k$$

где H_m – нормативная стоимость материалов, руб.;

H_c – нормативная цена материалов, руб.;

H_k – нормативное количество материалов, потребленных в производстве, руб.

1.1. Влияние фактора цен на материалы рассчитывается по формуле:

$$\Delta C_m = (F_c - H_c) \times F_k$$

где ΔC_m – отклонение по цене материалов, руб.;

F_c – фактическая цена материалов, руб.;

H_c – нормативная цена материалов, руб.;

F_k – фактическое количество материалов, потребленных в процессе производства, кг.

1.2. Влияние фактора количества потребленных в производстве материалов

При оценке этого фактора необходимо исключить влияние цены, что достигается путем оценки данного отклонения по нормативной цене. Кроме того, необходимо учесть условия, в которых реально производилась продукция, а не те, которые предполагались при составлении сметы. Для этого целесообразно использовать систему гибкого сметного планирования, которая позволяет корректировать нормативные значения показателей использования материалов в производстве на фактический объем производства. Исходным пунктом данного анализа является сравнение нормативного и фактического удельного расхода материалов [12, с. 274].

Отклонения по количеству потребленных материалов могут быть рассчитаны по формуле:

$$\Delta K_m = (F_k - H_{kf}) \times H_c$$

где ΔK_m – отклонение по количеству потребленных материалов, руб.;

F_k – фактическое количество потребленных в производстве материалов, кг.;

H_{kf} – нормативный расход материалов, скорректированный на фактический объем производства, кг.;

$H_{ц}$ – нормативная цена материалов, руб.

1.3. Совокупное отклонение по материалам рассчитывается с учетом влияния обоих факторов – фактора цен и фактора количества – на величину затрат по материалам по формуле:

$$\Delta M_{сов} = \Phi_m - H_{м.ф}$$

где $\Delta M_{сов}$ – совокупное отклонение по материалам, руб.;

Φ_m – фактические затраты материалов, руб.;

$H_{м.ф}$ – нормативная стоимость израсходованных материалов, скорректированная на фактический объем производства товара, руб.

Например, Материал М: $\Delta M_{сов} = 68\,200 - 3 \text{ кг.} \times 10\,000 \text{ ед.} \times 2 = +8200 \text{ (Н)}$. Этот перерасход сложился под влиянием двух факторов:

а) отклонения по цене + 6200 руб.

б) отклонения по количеству + 2000 руб.

Итого + 8200 руб.

2. Отклонения по трудовым затратам

Учитывая, что на величину начисленной оплаты труда производственных рабочих при ее по часовой форме влияют два фактора: часовая ставка оплаты труда и количество часов отработанного времени (т.е. производительность труда), нормативная оплата труда может быть рассчитана по формуле:

$$H_{тр} = H_{ст} \times H_{рв}$$

где $H_{тр}$ – нормативные трудовые затраты, р.;

$H_{ст}$ – нормативная часовая ставка оплаты труда, р.;

$H_{рв}$ – нормативное рабочее время, ч.

2.1. Влияние фактора ставки оплаты труда рассчитывается по формуле:

$$\Delta T_{ст} = (\Phi_{ст} - H_{ст}) \times \Phi_{рв}$$

где $\Delta T_{ст}$ – отклонение по ставке оплаты труда, руб.;

$\Phi_{ст}$ – фактическая часовая ставка оплаты труда, руб.;

$H_{ст}$ – нормативная часовая ставка оплаты труда, руб.;

$\Phi_{рв}$ – фактически отработанное время, ч.

2.2. Влияние фактора количества отработанного времени (отклонение по производительности труда) рассчитывается по формуле:

$$\Delta T_{рв} = (\Phi_{рв} - H_{рвф}) \times H_{ст}$$

где $\Delta T_{рв}$ – отклонение по производительности труда, р.;

$\Phi_{рв}$ – фактически отработанное время, ч.;

$H_{рвф}$ – нормативное рабочее время, скорректированное на фактический объем производства продукции, ч.;

$H_{ст}$ – нормативная часовая ставка оплаты труда, руб.

2.3. Совокупное отклонение по прямым трудовым затратам отражается формулой:

$$\Delta T_{сов} = T_{ф} - T_{нф}$$

где $\Delta T_{сов}$ – совокупное отклонение по прямым трудовым затратам, руб.;

$T_{ф}$ – фактически начисленная оплата труда рабочих, руб.;

$T_{нф}$ – нормативная оплата труда, скорректированная на фактический объем производства продукции, руб.

3. Отклонения по накладным затратам

3.1. Отклонение по переменным накладным затратам. Рассчитывается с учетом ставки переменных накладных и показателя нормо-часов. Показатель нормо-часов отражает время, необходимое для производства единицы товара при наиболее эффективных условиях производства, которые закладываются в смету. Ставка переменных накладных составляет 2 руб. за 1 нормо-ч.

Отклонение по переменным накладным затратам формируется под влиянием двух факторов:

а) отклонения по уровню переменных накладных затрат ($\Delta Z_{пер}$);

б) отклонения по эффективности ($\Delta \Xi$).

3.1.1. Влияние фактора уровня переменных накладных затрат ($\Delta Z_{пер}$) отражается формулой:

$$\Delta Z_{пер} = \Phi_{пер} - H_{перф}$$

где $\Delta Z_{пер}$ – отклонение по уровню затрат на переменные накладные, руб.;

$\Phi_{пер}$ – фактические переменные накладные затраты, руб.;

$H_{\text{перф}}$ – нормативные переменные накладные затраты, скорректированные на фактический объем произведенной товара, руб.

3.1.2. Влияние фактора эффективности ($\Delta \Xi$) рассчитывается по формуле:

$$\Delta \Xi = (\Phi_{\text{вр}} - H_{\text{вр.ф}}) \times H_{\text{ст.пер}}$$

где $\Delta \Xi$ – отклонение по эффективности, руб.;

$\Phi_{\text{вр}}$ – фактически отработанное время, ч.;

$H_{\text{вр.ф}}$ – нормативное время труда рабочих, скорректированное на фактический объем производства товара, ч.;

$H_{\text{ст.пер}}$ – нормативная ставка переменных накладных затрат, руб.

3.2. Отклонение по постоянным накладным затратам проводится также с применением ставки накладных и показателя нормо-часов.

Совокупное отклонение по постоянным накладным затратам может быть рассчитано по формуле:

$$\Delta \text{Пост} = \Phi_{\text{пост.}} - H_{\text{пост.ф}}$$

где $\Delta \text{Пост}$ – отклонение по постоянным накладным затратам, руб.;

$H_{\text{пост.ф}}$ – фактические постоянные затраты, руб.;

3.2.1. Влияние фактора объема производства (Δq) рассчитывается по формуле

$$\Delta q = (H_{\text{об}} - \Phi_{\text{об}}) \times H_{\text{ст.пос}}$$

где Δq – отклонение по объему для постоянных затрат, руб.;

$H_{\text{об}}$ – нормативный объем выпуска товара, нормо-ч.;

$\Phi_{\text{об}}$ – фактический объем выпуска товара, нормо-ч.;

$H_{\text{ст.пос}}$ – нормативная ставка постоянных накладных затрат, руб.

3.2.2. Влияние фактора уровня постоянных накладных затрат (Δs) определяется формулой

$$\Delta s = \Phi_{\text{пост}} - H_{\text{пост}}$$

где Δs – отклонение уровня затрат по постоянным накладным, руб.;

$\Phi_{\text{пост}}$ – фактические постоянные затраты, руб.;

$H_{\text{пост}}$ – нормативные постоянные затраты, руб.

Все проведенные расчеты были выполнены с единственной целью – оценить влияние отклонений по затратам на финансовые результаты деятельности организации по производству конкретного вида товара. Однако конечный финансовый результат зависит не только от величины затрат, но и от условий продажи товара. Поэтому необходим анализ отклонения фактической выручки от ее нормативного значения.

4. Отклонение по выручке

Совокупное отклонение по выручке тесно связано с определением отклонений по прибыли. Нормативная прибыль определяется как разность между нормативной выручкой с учетом нормативного объема продажи нормативными затратами, что отражается формулой:

$$\Pi_{\text{н}} = B_{\text{н}} - Z_{\text{н}}$$

где $\Pi_{\text{н}}$ – нормативная прибыль, руб.;

$B_{\text{н}}$ – нормативная выручка, руб.;

$Z_{\text{н}}$ – нормативные затраты, руб.

Фактическая прибыль, пересчитанная на нормативные затраты, определяется исходя из фактической выручки от продажи нормативной себестоимости фактически проданного объема товара.

4.1. Отклонение по цене продаж ($\Delta \Pi$) определяется по формуле:

$$\Delta \Pi = (\Pi_{\text{ф.н}} - \Pi_{\text{н.н}}) \times Q_{\text{ф}}$$

где $\Delta \Pi$ – отклонение по цене продаж, руб.;

$\Pi_{\text{ф.н}}$ – фактическая прибыль единицы товара с учетом нормативной себестоимости, руб.;

$\Pi_{\text{н.н}}$ – нормативная прибыль единицы товара с учетом нормативной себестоимости, руб.;

$Q_{\text{ф}}$ – фактический объем продаж, ед.

4.2. Отклонение по объему продаж (ΔQ) определяется по формуле:

$$\Delta Q = (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{н}}) \times \Pi_{\text{н}}$$

где ΔQ – отклонение по объему продаж, руб.;

$Q_{\text{ф}}$ – фактический объем продаж, ед.;

$Q_{\text{н}}$ – нормативный объем продаж, ед.;

$\Pi_{\text{н}}$ – нормативная прибыль единицы товара, руб.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятию «бюджетирование».
2. В чем состоят его сходства и различия с планированием?
3. Какова роль бюджетирования в производственном учете?
4. Каковы структура бюджетов, их назначение и взаимосвязь?
5. В чем заключается процесс бюджетирования?
6. Охарактеризуйте функции бюджетов.
7. В чем состоит взаимосвязь бюджетирования с системой стандарт-кост?
8. Уточните особенности анализа отклонений как инструмента контроля прямых и косвенных (накладных) затрат.
9. Под влиянием каких факторов находится изменение прямых материальных и трудовых затрат?
10. Уточните формулы влияния уровня и эффективности переменных накладных затрат.
11. По каким факторам проводится оценка отклонений по выручке от продаж?
12. Каковы преимущества системы гибкого бюджетирования?

Задания для самостоятельной работы

Задание 1

- 1.1. Определить отклонения от гибкого бюджета отклонения в объеме продаж и общее отклонение от главного бюджета (Н – неблагоприятное, Б – благоприятное).
- 1.2. Как объяснить разность в отклонениях гибкого и главного бюджетов по операционной прибыли

Отчет о прибылях на 1 июня 20__ г.

Показатель	Фактические результаты по фактической цене (1)	Гибкий бюджет (2)	Отклонение от гибкого бюджета (3) = 1–2	Главный бюджет (4)	Отклонение в объеме продаж (5)=2–4
Количество единиц	10	10		8	
Выручка (нетто)	1200	1200		960	
Затраты переменные	830	800		640	
постоянные	220	200		200	
Общие	1050	1000		840	
Операционная прибыль	150	200		120	

Задание 2

Предприятие занимается производством модного вида товара, требующего выполнения одной производственной операции. Объем производства равен объему продаж. Остатков готовой и непроданного товара на начало и конец периода нет. Исходная информация представлена в табл. 1. и 2.

Таблица 1

Смета затрат по товару А на предстоящий период
(планируемый объем производства – 10500 единиц товара)

Статьи затрат	Сумма, руб.
Затраты основных материалов – всего:	11613
материал М (30 300 кг × 2,1 руб. за 1 кг)	63630
материал Н (21 000 кг × 2,5 руб. за 1 кг)	52500
Затраты на оплату труда основных производственных рабочих (40 000 ч. × 5 руб. за 1 ч.)	200 000
Переменные (производственные) накладные затраты (40 000 ч. × 2 руб. за 1 ч. труда основных производственных рабочих)	80 000
Итого производственных затрат	316210
Постоянные накладные затраты	168 000
Всего затрат	484210

Таблица 2

**Фактические затраты по товару А за отчетный период
(фактический объем производства – 10 000 единиц товара)**

Статьи затрат	Сумма, руб.
Затраты основных материалов – всего:	128 400
материал М (31 000 кг × 2,2 руб. за 1 кг)	68 200
материал Н (21 500 кг × 2,8 руб. за 1 кг)	60 200
Затраты на оплату труда основных производственных рабочих (41 000 ч. × 5,2 руб. за 1 ч.)	213 200
Переменные (производственные) накладные затраты	76 000
Итого производственных затрат	417 600
Постоянные накладные затраты	164 000
Всего затрат	581 600

Учитывая, что планируемая цена продаж единицы товара ожидалась в 62 руб., а фактическая составила 65 руб., прогнозируемый и фактический отчеты о финансовых результатах в части продаж анализируемого вида товара будут иметь вид, представленный в табл. 3.

Таблица 3

Отчеты о финансовых результатах по товару А

Показатели	Смета	Фактически	Отклонения
Выручка от продаж	650 000	650 000	
Переменные затраты:			
материальные	116130	128 400	
трудовые	200 000	213 200	
производственные накладные	80 000	76 000	
Маржинальный доход	253870	212 400	
Постоянные затраты	168 000	164 000	
Финансовые результаты (прибыль)	85870	48 400	

В ходе анализа благоприятные и неблагоприятные отклонения имеют обозначения Б и Н соответственно.

Задание 3

Экономический субъект планирует произвести и продать 400 ед. товара за месяц (4 недели – сентябрь). При этом переменные затраты на единицу товара планируются – 60 руб., цена продаж за единицу товара – 100 руб., общие постоянные затраты за весь период – 10 000 руб.

В сентябре в течение одной недели продукция не производилась из-за недопоставок материалов. Фактический объем производства и продаж составил 320 ед., а выручка от продаж – 33 600 руб. Фактические переменные затраты на единицу товара за этот период составили 66 руб. Структура затрат и характер отклонений представлены в табл. 4.

Таблица 4

Анализ отклонений в статичном бюджете

Показатели	Бюджет	Факт	Отклонение	Характер отклонений
Объем продаж, ед.	400	320		
Выручка от продаж, руб.	40 000	33 600		
Переменные затраты, руб.:	24 000	21 120		
Прямые материальные	12 000	10 240		
Прямые трудовые (осн.)	6000	5120		
Прямые трудовые (вспом.)	1200	960		
Прочие производственные	4800	4800		
Маржинальный доход, руб.	16 000	12 480		
Постоянные затраты, руб.:	10 000	10 000		
Оплата труда АУП	5000	5000		
Аренда	1500	1500		

Амортизация	3000	3000		
Прочие постоянные	500	500		
Финансовый результат	+6000	+2480		

Из табл. 4.4 видно, что на отклонение от статичного бюджета повлияло в основном 25% снижение объема продаж, а значит, и выручки от продаж.

Вместе с тем уменьшились и затраты. Однако снижение затрат не соответствовало снижению объема производства. В результате несмотря на сокращение переменных затрат, маржинальный доход также сократился. Следовательно, темпы снижения затрат отставали от темпов снижения объемов продаж. Провести более детальный анализ деятельности организации статичный бюджет не позволяет. В этих целях составляется гибкий бюджет.

Таким образом, в результате сравнения фактических и бюджетных показателей выявляется неблагоприятное отклонение по финансовому результату не до получено прибыли на 3520 руб. Потери произошли из-за того, что производство в течение одной недели не осуществлялось. На основе гибкого бюджета проводится факторный анализ отклонений.

В агрегированной форме показателей он представлен в табл. 5. В ней выявляются три вида отклонений: фактического бюджета от статичного (отклонение 1); фактического бюджета от гибкого (отклонение 2) и гибкого бюджета от статичного (отклонение 3).

Таблица 5

Сравнительные уровни анализа отклонений, руб.

Показатели	Статичный бюджет	Факт	Отклонение 1 (фактического бюджета от статичного)	Гибкий бюджет	Факт	Отклонение 2 (фактического бюджета от гибкого)	Статичный бюджет	Гибкий бюджет	Отклонение 3 (гибкого бюджета от статичного)
Выручка									
Переменные									
МД									
Постоянные									
Финансовый результат									

Сравнительный анализ отклонений фактических показателей от сметных проводится на нескольких уровнях.

На нулевом уровне определяется степень благоприятности отклонений.

Как показывают данные табл. 4.5 характер отклонений при сравнении различных бюджетов не остается неизменным по выручке и переменным затратам. Неизменно неблагоприятные отклонения складываются по маржинальному доходу и прибыли, что происходит из-за потерь в объемах производства и продаж.

Причины (факторы), вызвавшие эти отклонения, рассматриваются на последующих уровнях анализа отклонений. Порядок и формулы расчета отклонений были рассмотрены ранее, поэтому анализ отклонений осуществляется на цифровых данных рассматриваемого примера.

Тесты для самопроверки

1. Центр ответственности – это:

- а) центр затрат;
- б) центр продаж;
- в) центр инвестиций;
- г) все перечисленные выше центры.

2. Центр затрат – это:

- а) сегмент организации, руководитель которого отвечает за затраты;
- б) сегмент организации, руководитель которого отвечает за выручку от продаж;
- в) сегмент организации, руководитель которого отвечает за затраты и выручку;
- г) сегмент организации, руководитель которого отвечает за инвестиции.

3. Внутрихозяйственное планирование по объему решаемых задач:

- а) ниже уровня бизнес-планов;
 - б) выше уровня бизнес-планов;
 - в) равняется уровню бизнес-планов;
 - г) ограничивается составлением операционных бюджетов.
4. Генеральный бюджет – это:
- а) совокупность планов, составленных для организации в целом;
 - б) совокупность планов, составленных для основных структурных подразделений организации;
 - в) совокупность планов, составленных для центра прибыли;
 - г) совокупность планов, предназначенных для составления прогнозного отчета о прибылях и убытках.
5. Процедура бюджетирования начинается с составления:
- а) бюджета производства;
 - б) бюджета продаж;
 - в) бюджета инвестиций;
 - г) прогнозного бухгалтерского баланса.
6. В состав финансового плана организации входит:
- а) бюджет производства;
 - б) бюджет коммерческо-сбытовых расходов;
 - в) бюджет материальных и трудовых ресурсов;
 - г) бюджет инвестиций.
7. Бюджет закупок материалов составляется на основе:
- а) бюджета производства;
 - б) бюджета продаж;
 - в) бюджета материальных затрат;
 - г) прогнозного отчета о прибылях и убытках.
8. Принятый план является:
- а) тактикой организации;
 - б) стратегией организации;
 - в) отражением истории организации;
 - г) обязательным для выполнения.
9. Выполнение плана является:
- а) тактикой организации;
 - б) стратегией организации;
 - в) необязательным мероприятием;
 - г) предметом обсуждения с налоговыми органами.
10. В список возможных отчетов для центра затрат входят данные:
- а) бюджета денежных средств;
 - б) бюджета инвестиций;
 - в) прогнозного бухгалтерского баланса;
 - г) бюджета производства.
11. В список возможных отчетов для центра продаж входят данные:
- а) бюджета денежных средств;
 - б) бюджета доходов;
 - в) бюджета производства;
 - г) прогнозного бухгалтерского баланса.
12. В список возможных отчетов для центра прибыли входят данные:
- а) бюджета инвестиций;
 - б) бюджета денежных средств;
 - в) прогнозного бухгалтерского баланса;
 - г) прогнозного отчета о прибылях и убытках.
13. В список возможных отчетов для центра инвестиций входят данные:
- а) бюджета инвестиций;
 - б) бюджета денежных средств;
 - в) прогнозного отчета о прибылях и убытках;
 - г) все перечисленные бюджеты.
14. Статический бюджет рассчитывается:
- а) на конкретный уровень деловой активности;

- б) несколько вариантов деловой активности;
 - в) применение комплексного анализа хозяйственной деятельности;
 - г) применение факторного анализа хозяйственной деятельности.
15. Гибкий бюджет предусматривает:
- а) конкретный уровень деловой активности;
 - б) несколько вариантов деловой активности;
 - в) сравнение только абсолютных значений показателей в денежном выражении;
 - г) сравнение только абсолютных значений показателей в процентном отношении [17, с.81].

Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий

1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 29.01.2018).– Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/(дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
3. Положение бухгалтерского учета «Учетная политика организации»: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017). – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_347339/(дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
4. Положение бухгалтерского учета 9/99 «Доходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
5. Положение бухгалтерского учета «Расходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
6. Булгакова, С.В. Управленческий учет: учебник для бакалавров / С.В. Булгакова; Министерство образования и науки РФ, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет». – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=441585> (дата обращения: 19.04.2020). –
7. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Дашков и К°, 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=496204> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 392-394. – ISBN 978-5-394-02539-6. – Текст: электронный.

ГЛАВА 5. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ И АНАЛИЗ

Цели изучения главы:

- определение сущности и значения принятия решений;
- раскрытие методов определения безубыточности производства;
- анализ ограничивающих факторов при принятии решений.

5.1. Принятие решений при наличии ограничивающих факторов

Управленческое решение – это выбор из имеющихся вариантов (альтернатив) последовательности действий, направленных на достижение целей предприятия. Практическая реализация решения может потребовать различных по продолжительности временных интервалов – от нескольких часов до нескольких месяцев [13, с.394].

Краткосрочным считаются решения, если на их реализацию требуется непродолжительное время от нескольких часов до нескольких дней. В то же время в условиях высокой рыночной конкуренции и факторов неопределенности внешней среды возрастает роль и значимость управленческих решений, ориентированных на стратегическую перспективу.

Процесс принятия решений представляет собой циклическую последовательность действий, направленных на преодоление проблем организации и связан с анализом ситуации, разработкой альтернативных вариантов действий, собственно принятием управленческого решения и организацией, и контролем за его выполнением.

Производство и продажа товара (оказание услуг) осуществляются, как правило, при наличии каких-либо ограничивающих факторов (недостаточность спроса, рабочей силы, производственных

площадей, финансовых ресурсов, сырьевых ресурсов и т. п.), поэтому одной из важнейших задач руководителя является выявление ограничивающих факторов и определение оптимальной структуры производства и продаж с целью получения максимальной прибыли.

Анализ ограничивающих факторов обычно начинают с определения спроса на производимую продукцию или оказываемые услуги. Затем изучают производственные возможности с целью нахождения так называемого узкого места.

Ограничителями объема производства обычно является нехватка производственных мощностей, производственных площадей, рабочей силы, сельскохозяйственных угодий и т. п.

При выявлении основного ограничивающего фактора целесообразно намечать такую структуру производимой товара, при которой максимально используются ресурсы ограничивающего фактора.

Пример. Организация производит четыре вида товара. На основе данных табл. 1 нужно определить оптимальную структуру производства. Выявлено, что ограничивающим фактором является нехватка производственных площадей (7000 м^2 вместо требуемых 8000 м^2).

Таблица 1

Сведения о производимой товара

№	Показатель	Вид товара			
		A	B	C	D
1.	Спрос на продукцию, ед.	200	750	500	600
2.	Производственная площадь на единицу товара, м^2	8	2	5	4
3.	Необходимая производственная площадь (стр. 1 стр. 2), м^2	1600	1500	2500	2400
4.	Прибыль на единицу товара, руб.	200	120	160	150

При наличии ограничивающих факторов обычно стараются производить наиболее прибыльную продукцию. Такими являются A, C, D. Их производство планируется осуществлять в пределах спроса, а производство товара B – на оставшейся площади в 500 м^2 ($7000 - 1600 - 2500 - 2400$). С учетом показателя производственной площади на единицу товара B объем ее производства определен в 250 ед. ($500 : 2$). При выбранной структуре производства товара будут получены следующие финансовые результаты (табл. 2).

Таблица 2

Расчет прибыли при уменьшении производства товара B

Вид товара	Объем производства, ед.	Прибыль на единицу, руб. / ед.	Прибыль на весь объем, руб.
A	200	200	40 000
B	250	120	30 000
C	500	160	80 000
D	600	150	90 000
Итого	—	—	240 000

У опытного руководителя предложение о снятии с производства 500 ед. товара B с самой низкой необходимой производственной площадью вызовет сомнение. Для решения возникшей проблемы следует определить структуру производства, ориентируясь на максимальное использование ограничивающего ресурса. С этой целью следует сопоставить по видам товара показатель прибыли на единицу производственной площади (табл. 3).

Таблица 3

Расчет прибыли на единицу производственной площади

№	Показатель	Вид товара			
		A	B	C	D
1.	Прибыль на единицу продукции, руб.		120	160	150
2.	Производственная площадь на единицу продукции, м^2	8	2	5	4
3.	Прибыль на единицу производственной площади (стр. 1: стр. 2), м^2	25	60	32	37,5

Приведенные расчеты показывают, что по показателю прибыли на единицу производственной площади на первое место вышел продукт В. Последующие места заняли продукты D, С и А. С учетом этого нужно уменьшать объем производства не продукции В, а продукции А. С учетом оставшейся производственной площади на продукт А 600 м² (7000 – 1500 – 2500 – 2400) объем производства продукции А определен в 75 ед. Данные приведенного в табл. 4 расчета показывают, что производственная программа, ориентированная на максимальное использование ограничивающего ресурса, позволяет получить наибольшую прибыль.

Таблица 4

Расчет прибыли при уменьшении производства товара А

Вид товара	Объем производства, ед.	Прибыль на единицу, руб. / ед.	Прибыль на весь объем, руб.
А	75	200	15 000
В	750	120	90 000
С	500	160	80 000
D	600	150	90 000
Итого	—	—	275 000

5.2. Анализ безубыточности производства

Ежедневно менеджеры и руководство фирмы сталкиваются с задачами принятия управленческих решений, которое заключается в сопоставлении альтернативных вариантов и выборе оптимального. Нередко при принятии решения менеджеры руководствуются накопленным опытом, интуицией. Подобный метод принятия решения допустим при малозначительном изменении ситуации. В случае, если произошли существенные изменения, нужен экономически обоснованный выбор на базе информации, создаваемой в управленческом учете.

На базе данных управленческого учета вполне вероятно заключение ряда оперативных и многообещающих задач: определение точки безубыточности, определение ассортимента производства и продажи продукции, принятие решений по ценообразованию, принятие решений при наличии ограничивающих факторов, принятие решений по капитальным вложениям.

Анализ точки безубыточности призван установить изменение финансового результата от изменения производственной деятельности. Точка безубыточности – это объем производства, доход от продажи которого обеспечит нулевой финансовый результат, т.е. доходы покроют расходы организации, прибыль будет равна нулю. Точку безубыточности можно определить в единицах продукции, в денежном выражении или с учётом ожидаемого размера прибыли. Наиболее часто для определения точки безубыточности используют математический метод.

В основу математического метода (метода уравнений) положена формула расчета прибыли предприятия:

Прибыль = Выручка от продажи – Совокупные переменные расходы – Постоянные расходы

Точка безубыточности предполагает нулевой финансовый результат, приравняем правую часть формулы к нулю:

$$\text{Выручка от продажи} - \text{Совокупные переменные расходы} - \text{Постоянные расходы} = 0$$

Определим за x объем реализации в точке безубыточности:

$$\text{Цена единицы продукции} \cdot x - \text{Переменные расходы на единицу} \cdot x - \text{Постоянные расходы} = 0$$

Тогда объем реализации (x) будет равен:

$$x = \frac{(\text{Цена единицы продукции} - \text{Переменные расходы на единицу}) \cdot x = \text{Постоянные расходы}}{\text{Цена единицы продукции} - \text{Переменные расходы на единицу}}$$

Пример. Организация занимается производством и реализацией продукции А. Совокупные постоянные расходы организации составили 120 000 руб., переменные расходы на единицу продукции – 350 руб. Цена реализации единицы изделия А – 400 руб. Определить точку безубыточности в единицах продукции и суммовом выражении.

Определим за x объем реализации в точке безубыточности, тогда точка безубыточности равна:

$$x = \frac{120\,000}{400 - 350} = 2\,400$$

Таким образом, точка безубыточности будет достигнута при объеме реализации изделия А в 2 400 ед. В суммовом выражении точка безубыточности будет достигнута в размере выручки в 960 000 руб. (2 400 ед. × 400 руб.).

Определение ассортимента производства и продажи товара. Анализ точки безубыточности, основанный на зависимости совокупных переменных расходов от объема реализации, позволяет решать задачи по определению желаемого финансового результата при производстве моно продукта или продукта с примерно одинаковой рентабельности.

Как правило, предприятия производят несколько видов товара с разной рентабельностью. В этом случае перед организацией встает задача по определению оптимальной структуры ассортимента товара.

Пример. Предприятием выпускаются три вида продукции: А, Б и В. По результатам исследования конъюнктуры рынка целесообразна следующая структура предполагаемой реализации:

- продукция А 50%,
- продукция Б 25%,
- продукция В 25%.

Переменные затраты и цены на единицу продукции, совокупные постоянные затраты в отчетном месяце приведены в таблице 3.

Таблица 3

Переменные затраты и цены на единицу продукции, совокупные постоянные затраты в отчетном месяце

Продукция	Переменные затраты на единицу товара, руб.	Цена единицы товара, руб.	Совокупные постоянные затраты, руб.
А	20,09	27	X
Б	33,04	50	X
В	20,64	32	X
Всего	X	X	185 150

Планируемый размер прибыли в предстоящем месяце равен 25 550 руб. Необходимо определить объем производства и реализации ассортимента товара.

Обозначим за x предполагаемый объем товара Б, тогда на базе приведенного спроса структура производства и реализации товара составит: продукция А – $2x$ (50%:25%), продукция В – x (25%:25%).

Выручка от продажи товара составит:

- продукция А – $27 \times 2x = 54x$;
- продукция Б – $50x$;
- продукция В – $32x$.

Совокупная выручка при этом равна – $136x$ ($54x + 50x + 32x$).

Переменные затраты по видам товара будут равны:

- продукция А – $20,09 \times 2x = 40,18x$;
- продукция Б – $33,04x$;
- продукция В – $20,64x$.

Совокупные переменные расходы равны – $93,86x$ ($40,18x + 33,04x + 20,64x$).

Подставим получившиеся значения в формулу:

Прибыль = Выручка от продажи – Совокупные переменные расходы – Постоянные расходы

Получим следующее уравнение:

$$25\,550 = 136x - 93,86x - 185\,150$$

Тогда x будет равен:

$$42,14x = 210\,700$$

$$x = 5000 \text{ ед.}$$

Таким образом, для получения прибыли в размере 25 550 руб. необходимо изготовить 10000 шт. продукта А, 5000 шт. продукта Б и 5000 шт. продукта В.

При принятии решений по ценообразованию используются ценностный и затратный подходы. Ценностный подход создан на маркетинговых исследованиях спроса рынка, возможного объема и цены реализации товара. Далее расчетным путем определяется предполагаемый размер прибыли ор-

ганизации: из предполагаемой выручки вычитают полную себестоимость товара.

Ценностный подход чаще всего используют при определении цен на новый вид товара, на элитные и экзотические товары и услуги.

Затратный подход основан на планировании себестоимости товара и предполагаемой прибыли. В этом случае устанавливается такая цена, которая может покрыть совокупные расходы организации и обеспечить запланированную рентабельность.

При принятии решений о ценообразовании используются понятия «долгосрочный нижний предел цены» и «краткосрочный нижний предел цены».

Под ценой «долгосрочного нижнего предела» понимается цена, которая может быть установлена, для покрытия полных затрат предприятия – она равна полной себестоимости товара. Краткосрочный нижний предел – это цена, которая может покрыть только переменные затраты. Установление такой цены целесообразно в случаях неполной загруженности производства на дополнительные заказы.

Пример. Организация занимается производством и установкой окон ПВХ. Максимальный объем загрузки производственных мощностей предполагает выпуск 80 окон ежемесячно. В период с ноября по март загруженность производства составляет 75%. Стоимость одного окна равна 12 000 руб. Переменные затраты на единицу товара составляют 5 000 руб., общепроизводственные расходы за месяц равны 330 000 руб.

Для увеличения прибыли было предложено производить и реализовывать 25% окон в межсезонье по сниженной цене – 7 200 руб. пенсионерам. Рассмотрим, как изменится финансовый результат.

Таблица 4

Расчет финансовых результатов предприятия при разных ценах

Показатели	Варианты				
	1 вариант	2 вариант	3 вариант		
			1	2	Итого
Объем производства и реализации в месяц	80	60	60	20	80
Цена за единицу	12 000	12 000	12 000	7200	X
Выручка от продажи	960000	720000	720000	144000	864000
Неполная производственная себестоимость	400000	300000	300000	100000	400000
Общехозяйственные расходы	330 000	330 000	X	X	330 000
Сумма полных затрат	730 000	630 000	X	X	730 000
Прибыль/убыток	230 000	90 000	X	X	134 000

Данные расчета показывают, что даже при снижении цен на часть товара на 40% организации в межсезонье увеличит свою прибыль на 44 000 руб. или практически на 50%.

Принятие решений при наличии ограничивающих факторов. Как правило, каждый руководитель при принятии управленческих решений сталкивается с рядом ограничений: ограниченный выпуск товара на имеющихся производственных и складских мощностях, спрос, материальные, трудовые ресурсы и т.д.

В условиях имеющихся ограничений руководитель должен принять правильное управленческое решение определению оптимальной структуры производства, обеспечивающей максимальную прибыль предприятия. Для принятия правильного и обоснованного управленческого решения на первом этапе необходимо изучить действующий спрос на рынке, затем производственные мощности предприятия с целью выявления ограничивающих факторов. На последнем этапе определяют структуру производства с учетом ограничивающего фактора.

Пример. Предприятие производит мягкую мебель четырех видов Ограничивающим фактором производства является производственная мощность в 24 000 машино-часов.

Таблица 5

Основные сведения о выпускаемой товара

Показатели	А	Б	В	Г
Прогнозируемый спрос	50	100	45	40
Время на изготовления одной единицы товара, машино-часы	80	100	150	120
Время, необходимое для обеспечения спроса, машино-часы	4000	10000	6750	4800
Прибыль на единицу товара	150	200	230	370

Для удовлетворения существующего спроса необходимы мощности в объеме 25 550 машино-часов. Наши производственные мощности ограничены 24 000 машино-часов. Принимая во внимание существующий ограничивающий фактор, следует определить, в каком объеме и какие изделия выгоднее производить предприятию. Прежде чем принимать решение, необходимо рассчитать величину прибыли на ограничивающий фактор для каждого вида изделия.

Таблица 6

Расчет прибыли на ограничивающий фактор

Показатели	А	Б	В	Г
Прибыль на единицу товара	150	200	230	370
Время на изготовления одной единицы товара, машино-часы	80	100	150	120
Стоимость машино-часа	1,88	2,00	1,53	3,08
Очередность производства	3	2	4	1

Исходя из установленной очередности определим объем производства по каждому виду товара:

- продукция А – 50 ед.;
- продукция Б – 100 ед.;
- продукция В – 34 ед.;
- продукция Г – 40 ед.

Спрос на оставшиеся 11 изделий В не может быть удовлетворен, поскольку имеется ограничивающий фактор. Реализуя предложенную производственную программу, предприятие получит следующие финансовые результаты:

Таблица 7

Расчет финансовых результатов по предложенной производственной программе

Продукция	Объем производства	Прибыль на единицу товара	Прибыль на объем реализации
А	50	150	7500
Б	100	200	20000
В	34	230	7820
Г	40	370	14800
Итого	Х	Х	50120

Очевидно, это будет самый прибыльный вариант производства при существующих ограничениях. Любой другой вариант структуры производства даст меньшую прибыль. Принимая решение о производственной программе, менеджер должен помнить о влиянии качественных факторов.

Принятие решений по капитальным вложениям. Рассмотренные ранее методы принятия управленческих решений относились к операционному менеджменту, а последствия этих решений могут корректироваться и не имеют долгосрочного эффекта. Принятие решений о капитальных вложениях имеют долгосрочные последствия, и могут привести к большим финансовым потерям или банкротству предприятия. В связи с этим решение о капитальных вложениях должны быть подкреплены экономическими расчетами, бизнес-планами. Принятие решений по капитальным вложениям осуществляется на базе оценки их эффективности. Для этого рассчитываются следующие показатели: срок их окупаемости, сумма абсолютного экономического эффекта, показатель экономической эффективности, метод сравнительной оценки нормы прибыли, дисконтирование с использованием простых и сложных процентов, и метод чистой дисконтированной стоимости.

Контрольные вопросы

1. Перечислите основные виды управленческих решений.
2. Что такое точка безубыточности?
3. Напишите формулу расчета точки безубыточности.
4. Основные критерии принятия решения об определении ассортимента производства и продажи товара?
5. Как существуют подходы к принятию решения о ценообразовании?
6. В чем сущность ценностного подхода при принятии решения о ценообразовании?
7. Что легло в основу затратного подхода при принятии решения о ценообразовании?
8. Что может стать ограничивающим фактором при принятии управленческого решения?
9. Перечислите основные этапы принятия решения при наличии ограничивающего фактора.
10. Какие показатели рассчитываются при принятии решения о капитальном вложении?

Задания для самостоятельной работы

Задание 1

Определить ассортимент производства и продажи товара.

Организация производит продукцию А, В и С. Данные о ценах на указанные продукты, переменных затрат по ним, сумме постоянных расходов приведены в табл. 1

Таблица 1

показатели	Виды товара			Итого
	А	Б	С	
Цена единицы, руб.	60	40	30	
Переменные затраты, руб.	40	30	25	
Постоянные затраты, руб.				204,0

По результатам исследования конъюнктуры рынка сделаны выводы о том, что продажу указанных продуктов целесообразно осуществлять в соотношении:

50% – продукция А;

30% – продукция В;

20% – продукция С.

По плану организация должна получить прибыль на сумму 146 тыс. руб.

Задание 2

В доме отдыха цены на санаторий установлены на уровне 20 000 руб., возможная численность отдыхающих - 100 чел. Себестоимость санатория составляет 16 000 руб., в том числе производственная себестоимость – 7000 руб., общехозяйственные расходы – 8000 руб., расходы по продаже путевок – 1000 руб.

В межсезонный период заполняемость дома отдыха составляет 60%. В этот период дом отдыха является убыточным. Для устранения убыточности предлагается продавать оставшиеся 40% путевок по пониженным ценам (для пенсионеров, инвалидов и др. групп населения, не имеющих возможность купить дорогостоящие путевки).

Целесообразно ли данное решение.

Задание 3

Организация производит четыре вида товара, данные о которых приведены в табл. 1. На основе этих данных нужно определить оптимальную структуру производства. При этом выявлено, что ограничивающим фактором являются производственные площади 8000 м².

Таблица 1

Основные сведения о выпускаемой товара

Показатели	А	Б	В	Г
Прогнозируемый спрос	200	750	500	600
Производственная площадь на единицу товара, м ²	5	4	8	2
Время, необходимое для обеспечения спроса, машино-часы	?	?	?	?
Прибыль на единицу товара	200	120	150	160

Принимая во внимание существующий ограничивающий фактор, следует определить, в каком объеме и какие изделия выгоднее производить предприятию.

Рассчитать финансовый результат от предлагаемого варианта объема производства по каждому изделию и в целом по предприятию.

Тесты для самопроверки

1. Все управленческие решения должны быть обеспечены

а) детализированным анализом релевантных данных, обычно состоящих из прошлых затрат и доходов;

б) анализом одного варианта действий;

в) анализом альтернативных вариантов действий;

г) подтверждением акционеров.

2. Процесс принятия управленческого решения обычно включает

а) анализ двух или более альтернатив и выбор наилучшего из них;

- б) выбор действий, которые обеспечивают наибольший объем продаж;
 - в) получение внешнего финансирования для проектов;
 - г) отбор только двух альтернатив для анализа.
3. Исторически затраты могут быть:
- а) релевантными к решению о будущем;
 - б) полезными в предсказании будущих затрат;
 - в) и то и другое;
 - г) ни то ни другое.
4. В решении по принятию специального заказа будущие постоянные затраты:
- а) являются нерелевантными;
 - б) являются обычно релевантными;
 - в) могут быть релевантными
5. Доходы и расходы называются релевантными, если их величина от принимаемого решения:
- а) не зависит;
 - б) зависит;
 - в) прогрессивно возрастает;
 - г) остается постоянной.
6. Для принятия решения о выборе одного из альтернативных вариантов необходима информация о:
- а) релевантных расходах и доходах;
 - б) совокупных доходах и расходах по каждому варианту;
 - в) контролируемых и неконтролируемых затратах;
 - г) все ответы верны.
7. Что из следующего вероятнее всего будет рассматриваться как приростные затраты: а) затраты на обработку (добавленные);
- б) операционные периодические затраты;
 - в) общепроизводственные расходы;
 - г) прямые затраты на продукт.
8. Тип отчета, который является более полезным при выработке решения принять специальный заказ или отказаться от него, есть:
- а) отчет о прибылях и убытках при учете полных затрат;
 - б) отчет о прибылях и убытках при маргинальном подходе.
10. Организация планирует себестоимость проданной товара 2100000, в том числе постоянные затраты – 450000 и переменные затраты – 15665% от объема чистой реализации. Какой планируется объем чистой реализации?
- а) 3 200 000;
 - б) 2 538461;
 - в) 2 666 667;
 - г) 2 133 333.
11. Укажите какие из следующих затрат включаются в производственную себестоимость при методе учета полных затрат и не включаются при методе учета переменных затрат:
- а) переменные общепроизводственные расходы;
 - б) постоянные общепроизводственные расходы;
 - в) прямые материальные затраты;
 - г) прямые трудовые затраты.
12. Анализ точки безубыточности необходим для:
- а) определения критической производственной программы предприятия, оценки его состояния и выработки стратегии будущего развития;
 - б) планирования доходов;
 - в) управления предприятием;
 - г) контроля за деятельностью предприятия.
13. Основным достоинством метода «затраты-объем-прибыль» является:
- а) возможность определения минимальной цены продажи изготовленного товара и возможность прогнозировать желаемую прибыль;
 - б) разграничение затрат на переменные и постоянные;
 - в) переменные затраты относят на себестоимость товара, а постоянные относят на счет прибылей и убытков;

г) незавершенное производство и запасы нерезализованной готовой товара оцениваются только по переменным (прямым) затратам.

14. Маржинальная прибыль – это:

- а) превышение выручки над суммой переменных затрат;
- б) сумма постоянных затрат и прибыли от продаж;
- в) разница между выручкой и постоянными затратами;
- г) превышение суммы переменных затрат над постоянными.

15. Специальный подход, который более полезен при решении принять специальный заказ или нет в ситуации, когда производственные мощности позволяют его выполнить:

- а) метод учета полных затрат;
- б) маржинальный подход.

Список рекомендуемой литературы для выполнения контрольных заданий

1. **Российская Федерация. Законы.** О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ: [принят Государственной думой 22 ноября 2011 года; одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/. (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 29.01.2018).– Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
4. Положение бухгалтерского учета 1/08 «Учетная политика организации»: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017). – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_347339/(дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
5. Положение бухгалтерского учета 9/99 «Доходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
6. Положение бухгалтерского учета 10/99 «Расходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
7. Булгакова, С.В. Управленческий учет: учебник для бакалавров / С.В. Булгакова; Министерство образования и науки РФ, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет». – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=441585> (дата обращения: 19.04.2020). –
8. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Дашков и К°, 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=496204> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 392-394. – ISBN 978-5-394-02539-6. – Текст: электронный.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. **Российская Федерация. Законы.** О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ: [принят Государственной думой 22 ноября 2011 года: одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/. (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
2. **Российская Федерация. Законы.** Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2: НК: текст с изменениями и дополнениями на 01 апреля 2020 года: [принят Государственной думой 19 июля 2000 года: одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
3. **Российская Федерация. Законы.** Гражданский кодекс Российской Федерации: ГК: текст с изменениями и дополнениями на апрель 2020 года: [принят Государственной думой 21 октября 1994 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
4. **Российская Федерация. Законы.** Трудовой кодекс Российской Федерации: ТК: текст с изменениями и дополнениями на 24 апреля 2020 года: [принят Государственной думой 21 декабря 2001 года: одобрен Советом Федерации 26 декабря 2001 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
5. **Российская Федерация. Законы.** О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон 208-ФЗ: [принят Государственной думой 7 июля 2010 года: одобрен Советом Федерации 14 июля 2010 года]. – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н). Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (с изм. от 29.01.2018). – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
8. Положение бухгалтерского учета 1/08 «Учетная политика организации»: приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017). – Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_347339/ (дата обращения: 04.04.2020) – Текст: электронный.
9. Положение бухгалтерского учета 9/99 «Доходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015).(Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
10. Положение бухгалтерского учета 10/99 «Расходы организации»: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/ (дата обращения: 04.04.2020)– Текст: электронный.
11. Берестова, Е.С. Бухгалтерский учет, налогообложение, анализ и аудит: оценочные средства с решениями / Е.С. Берестова, С.Н. Гриб, А.Н. Гринштейн и др.; Сибирский Федеральный университет. – Красноярск: СФУ, 2017. – 352 с.: ил. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=497013> (дата обращения: 25.04.2020). – Библиогр.: с. 338-340. – ISBN 978-5-7638-3625-7. – Текст: электронный.
12. Булгакова, С.В. Управленческий учет: учебник для бакалавров / С.В. Булгакова; Министерство образования и науки РФ, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Воронежский государственный университет». – Воронеж: Издательский дом ВГУ, 2015. – 370 с. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=441585> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 357-364. – ISBN 978-5-9273-2193-3. – Текст: электронный.
13. Глушакова, О.В. Учет и анализ: учебное пособие: [16+] / О.В. Глушакова, А.А. Мельникова, Р.Т. Унщикова, Н.И. Сергейчик ; под общ. ред. О.В. Глушаковой; Кемеровский государственный универ-

- ситет. – Кемерово : Кемеровский государственный университет, 2015. – 706 с.: табл., граф.,схем. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=481643> (дата обращения: 25.04.2020). – Библиогр.: с. 568-576. – ISBN 978-5-8353-1802-5. – Текст: электронный.
14. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / В.Э.Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва: Дашков и К°, 2019. – 399 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=496204> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 392-394. – ISBN 978-5-394-02539-6. – Текст: электронный.
15. Керимов, В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник / В.Э. Керимов. – 11-е изд., стер. – Москва: Дашков и К°, 2020. – 384 с.: ил. – (Учебные издания для бакалавров). – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=573221> (дата обращения: 18.04.2020). – Библиогр.: с. 371. – ISBN 978-5-394-03690-3. – Текст: электронный.
16. Костюкова, Е.И. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / Е.И. Костюкова, А.Н. Бобрышев, О.В. Ельчанинова и др.; под ред. Е.И. Костюковой. – Ставрополь: Ставропольский государственный аграрный университет, 2016. – 224 с.: ил. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=485034> (дата обращения: 19.04.2020). –Библиогр.: с. 211-213. – Текст: электронный.
17. Костюкова, Е.И.Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Е.И. Костюкова под ред. и др. –Москва: КноРус, 2016. –272 с. –(для бакалавров). –ISBN 978-5-406-04617-3. –URL:<https://book.ru/book/918759>
18. Харченко, О.Н.Учет, налоги, анализ и аудит: тесты, задачи, решения: учеб. пособие /под ред. О.Н. Харченко. – Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2013. – 308 с. ISBN 978-5-7638-2765-1 – Режим доступа: URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=497017> (дата обращения: 25.04.2020). – Текст: электронный.
19. Чернопятав, А.М. Управление затратами: учебник / А.М. Чернопятав. – 2-е изд., стер. – Москва; Берлин : Директ-Медиа, 2018. – 235 с.: табл. – Режим доступа: по подписке. – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=493594> (дата обращения: 19.04.2020). – Библиогр.: с. 218-221. – ISBN 978-5-4475-9586-9. – DOI 10.23681/493594. – Текст : электронный.
20. Официальный сайт Министерства финансов РФ: <http://www.minfin.ru>.
21. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ: [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).
22. Официальный сайт Центрального банка РФ: <http://www.cbr.ru>.

Учебное издание

УЧЕТ ЗАТРАТ, КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ

Учебно-методическое пособие

Составители:

Оюн Аяна Орлановна, Готовцева Елена Александровна

Редактор А.Р. Норбу

Дизайн обложки К.К. Сарыглар

Сдано в набор: 18.06.2020. Подписано в печать: 21.10.2020.

Формат бумаги 60×84 ¹/₈. Бумага офсетная.

Физ. печ. л. 8,0. Усл. печ. л. 7,4. Заказ № 1632. Тираж 50 экз.

667000, Республика Тыва, г. Кызыл, ул. Ленина, 36

Тувинский государственный университет

Издательство ТувГУ