



Алборов Ролик Архипович

Доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита ФГБОУ ВПО «Ижевская ГСХА». Член института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. Президент НП «Удмуртский территориальный институт профессиональных бухгалтеров». Аттестованный профессиональный главный бухгалтер.

Аттестованный профессиональный преподаватель.

Заслуженный деятель науки РФ.

Заслуженный экономист Удмуртской Республики.

Победитель конкурса ИПБ России «Лучший преподаватель России - 2011».

Сфера научных интересов: Проблемы методики и методологии развития бухгалтерского учета и аудита.

Ливенская Галина Николаевна

Кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, учета и управления Филиала ФГБОУ «Удмуртский государственный университет» в г. Воткинске. Член института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. Член НП «Удмуртский территориальный институт профессиональных бухгалтеров». Аттестованный профессиональный преподаватель.

Сфера научных интересов: Проблемы совершенствования бухгалтерского и управленческого учета, аудита и налогообложения хозяйствующих субъектов России.



Р.А. Алборов, Г.Н. Ливенская

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

ISBN 978-5-4312-0196-7



9 785431 201967

**Ижевск
2013**

Министерство образования и науки Российской Федерации
ФГБОУ ВПО «Удмуртский государственный университет»

Р.А. Алборов, Г.Н. Ливенская

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ
ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Монография

Ижевск
2013

ББК 65.052.236.3

УДК 331.216

А 45

*Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УдГУ
Рекомендовано к изданию решением заседания Кафедры финансов, учета
и управления филиала ФГБОУ ВПО «УдГУ» в г. Воткинске, протокол № 4
от 08.04.2013г.*

Рецензенты: Заведующий кафедрой менеджмента и права Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, доктор экономических наук, профессор А.К. Осипов;
Начальник отдела ликвидации ракетной техники (№ 147) ОАО «Воткинский завод», к.э.н., доцент кафедры «Экономика и организация производства» ВФ «ИжГТУ» им. М.Т.Калашникова Д.Г. Загуляев.

Алборов Р.А., Ливенская Г.Н.

А 45 Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография. – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.

ISBN 978-5-4312-0196-7

В монографии обоснованы теоретические и организационно-методические положения управленческого учета затрат по центрам ответственности производственных экономических субъектов. Определены возможности оптимального практического использования методов производственного и систем управленческого учета затрат по их классификационным группам. Разработаны рекомендации по совершенствованию управленческого учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, управленческой отчетности и анализа эффективности деятельности центров ответственности.

ББК 65.052.236.3

УДК 331.216

© Р.А. Алборов, Г.Н. Ливенская, 2013

© ФГБОУ ВПО «Удмуртский государственный университет», 2013

ISBN 978-5-4312-0196-7

ВВЕДЕНИЕ

Становление и развитие рыночных отношений, действие многообразных форм собственности и различных видов хозяйствования предполагают широкое использование экономических методов управления производством продукции в производственных организациях. Производство готовой продукции остается одной из самых важных и сложных проблем любой отрасли. Решение указанной проблемы, существенное повышение эффективности производства продукции, улучшение ее структуры, качества и снижения себестоимости возможно на основе модернизации производственной отрасли, перевода ее на высокотехнологическую основу. Формирование надежной и устойчивой материально-технической базы на основе достижения современной науки и передового опыта может стать гарантией значительного роста производства высококачественной продукции.

В успешном решении этих задач важная роль принадлежит рационализации управления производством, усилению действенности его экономических методов и рачительному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов в производственных организациях. Осуществление этих мероприятий в свою очередь требует совершенствования организации производства, труда и его оплаты в конкретных подразделениях организаций, а также учетно-аналитического обеспечения управления с целью принятия оперативных, тактических и стратегических решений для регулирования хозяйственных процессов, изыскания внутренних резервов всемерного повышения эффективности деятельности производственных организаций.

Основопологающей для принятия обоснованных управленческих решений является информация управленческого учета, которая должна обладать определенными свойствами (оперативность, сопоставимость и др.) и качественными характеристиками (релевантность, полезность и др.) для эффективного управления деятельностью производственных организаций и их центрами ответственности. Отсюда возникает необходимость изменения методов формирования учетной информации, ее содержания, способов и форм представления управленческому аппарату организации. Все это требует сделать более активные шаги по совершенствованию управленческого учета, повышению его контрольно-аналитических функций в системе управления производства продукции.

Основной целью монографии является обоснование теоретических положений и разработка рекомендаций по совершенствованию управленческого учета затрат на производство продукции с использованием прогрессивных методов и развития его контрольно-оценочных функций в системе управления производственных организаций.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи монографии:

– исследование теоретических основ и определение предпосылок необходимости реструктуризации производственных организаций на центры финансовой ответственности как объектов производства, сегментов деятельности и управления одновременно;

– обоснование теоретических положений, уточняющих принципы, функции и содержание управленческого учета затрат и организационно-методические аспекты его моделирования по центрам ответственности в производственных организациях;

– проведение анализа слабых и сильных сторон методов производственного и систем управленческого учета затрат, определение оптимальных вариантов их сочетания и практического использования в производственных организациях;

– уточнение классификации издержек производства, объектов и статей затрат в системе управленческого учета по центрам ответственности по производству продукции;

– разработка организационно-методических рекомендаций по рационализации управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения издержек и их носителям в производственных организациях;

– совершенствование производственно-управленческой отчетности центров ответственности и методики оценки эффективности их деятельности в системе управления производством продукции.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические проблемы управленческого учета затрат на производство продукции. Объектом исследования являются производственные организации по производству продукции.

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии управления, управленческого учета, экономического анализа и другим экономическим и аграрным наукам. В процессе исследования применялись системный и процессный подходы к изучаемым проблемам, общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование и абстрагирование, расчетно-конструктивный, экономико-статистический, приемы обобщения, систематизации изучаемого теоретического и практического материала.

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке организационно-методических рекомендаций по совершенствованию управленческого учета затрат и оценки эффективности деятельности центров ответственности в производственных организациях. В процессе исследования получены следующие основные результаты:

– определены предпосылки необходимости реструктуризации производственных организаций на центры ответственности, децентрализации по ним

основных функций системы управления производством, в том числе управленческого учета;

- обоснованы теоретические положения, уточняющие принципы, функции и содержание управленческого учета затрат и концептуальные решения его моделирования по центрам ответственности в производственных организациях;

- предложены рекомендации по практическому использованию в оптимальном сочетании методов производственного и систем управленческого учета затрат по центрам ответственности организаций по производству продукции;

- уточнена классификация производственных затрат, номенклатура их калькуляционных статей и объектов обобщения в системе управленческого учета деятельности центров ответственности по производству продукции;

- разработаны организационно-методические рекомендации по рационализации управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения издержек и их носителям в производственных организациях;

- обоснованы допущения, требования и методические аспекты совершенствования производственно-управленческой отчетности центров ответственности, трансфертного ценообразования и оценки эффективности их деятельности в системе управления производством продукции.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные положения и рекомендации направлены на совершенствование и повышение эффективности функционирования системы управленческого учета затрат на производство продукции в производственных организациях. Практическое применение полученных результатов позволит: создать в организациях по производству продукции рациональную информационную базу управления эффективностью производства продукции; усилить взаимосвязь и взаимодействие всех функций управления деятельностью организаций; обеспечить комплексный подход к оценке использования ресурсов организаций, оптимизации принятия управленческих решений по регулированию производственных процессов и мобилизации внутренних резервов повышения эффективности деятельности производственных организаций.

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Реструктуризация производственных предприятий на центры ответственности и необходимость организации в них управленческого учета

В настоящее время проблема применения управленческого учета в целях повышения эффективности управления организациями приобретает все большую актуальность. Это обусловлено как отсутствием единой методологической базы и рекомендаций по организации управленческого учета во всех отраслях отечественной экономики, так и в целом особенностями становления и развития управленческого учета в России. Соответственно, в результате недостаточного развития теоретических и практических основ внедрения и использования управленческого учета многие руководители не всегда либо не в полной мере осознают роль управленческого учета в организации, цели и задачи его внедрения и использования в управляемой ими организации.

Практика показывает, что это эффективность производства достигается путем совершенствования экономических отношений между организациями и их подразделениями по перераспределению доходов, организационно-экономического механизма управления на основе широкого использования принципов и форм внутрихозяйственного и коммерческого расчета посредством реструктуризации организации на соответствующие центры ответственности и сегменты деятельности.

Все эти формы организации деятельности и, соответственно, децентрализации управления требуют и децентрализации функций бухгалтерского управленческого учета непосредственно в подразделения, то есть центры ответственности. Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс в 1952 г.: «Каждую структурную единицу предприятия обременяют только те доходы и расходы, за которые она может отвечать и которые контролирует» [99, с. 233].

Центром ответственности можно считать сегмент организации, по которому контролируются производственные затраты, а также полученный доход или процесс его инвестирования. Причем руководитель центра ответственности несет ответственность за процесс формирования этих показателей. Деятельность каждого центра ответственности оценивается эффективностью его функционирования. Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах

и результатах деятельности по каждому подразделению. Таким образом, центр ответственности – это часть организации, самостоятельный объект управления, выделяемый в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности, например, работа аппарата управления.

Разные авторы работ по-разному определяют типы центров ответственности. Так, Н.П. Кондраков предлагает следующую их классификацию [61, с. 309–310]: центр затрат; центр прибыли; центр инвестиций; центры снабжения, производства, сбыта продукции, управления. В.Э. Керимов [52, с. 115] пишет, что «Центры ответственности, исходя их объема полномочий и ответственности, подразделяются на центры затрат, продаж, прибыли и инвестиции». Ф.П. Васин [33, с. 55] отмечает, что основными центрами ответственности могут быть: центры затрат (производственные бригады, участки, цехи и т.п.), которые контролируют (могут воздействовать) только на свои затраты; центры прибыли, которые контролируют не только затраты, но и доходы (обычно это достаточно крупные, территориально или функционально обособленные и относительно самостоятельные подразделения, например филиалы производственного объединения или акционерного общества); центры инвестиций, которые контролируют и затраты, и доходы, и инвестиции (вложения в основные средства центра). Р. Энтони и Дж. Рис [115, с. 466–471] в своей работе выделяют такие типы центров ответственности, как: центры доходов; центры затрат; центры стандартной себестоимости, центры инвестиций. Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостр [108, с. 110–111] отмечают, что «наиболее распространены следующие типы центров ответственности: (1) центр затрат (cost center) – подотчетен только за затраты; (2) центр продаж (revenue center) – подотчетен только за выручку; (3) центр прибыли (profit center) – подотчетен и за затраты, и за обеспечение выручки; (4) центр инвестиций (investment center) – подотчетен за затраты, выручку и инвестиции». В совместном труде В.Ф. Палий и Р. Вандер Вил [89, с. 303] указывают, что «...обычно выделяют три типа центров ответственности: центр затрат (контролирует только затраты); центр прибыли (контролирует затраты и поступления, но не инвестиции); центр инвестиций (контролирует затраты, поступления и инвестиции в собственные активы)».

Следует отметить, что деление производственной организации на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей деятельности организации, особенностей технологии и организации производственных процессов, методов управления производством, состава производственной продукции или выполненных работ (оказанных услуг), уровня технической оснащенности производства и обеспеченности квалифицированным кадровым персоналом (экономистами, бухгалтерами, менеджерами) и других факторов.

Особое влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры организации. Производственная структура любой организации имеет специфические особенности и отражает виды производства (основные, вспомогательные, обслуживающие производства и хозяйства), состав и структуру цехов, служб (или отделов), их производственный потенциал, формы организации и их взаимосвязь линиями ответственности путем коммуникации информации на каждом иерархическом уровне управления. Эффективность деятельности каждого центра ответственности зависит от состояния учета, контроля и анализа.

Учет, контроль и анализ по центрам ответственности – это система, которая измеряет (оценивает) соответствие достигнутых результатов запланированным по каждому подразделению (центру ответственности), которые являются самостоятельными объектами бюджетного (планового) процесса и отвечают за исполнение перечня бюджетных показателей, определяемых центральным аппаратом управления при разработке сводного плана (бюджета) предприятия на предстоящий бюджетный период. Благодаря спецификации делегирования полномочий подразделению, собственно и определяющих его статус как центра ответственности, любые отклонения от плановых показателей фиксируются не только по месту возникновения, но и по ответственному лицу (подразделению). Концепция учета, анализа и контроля по центрам ответственности предусматривает применение к различным подразделениям предприятия различных целевых функций, которые наиболее эффективно стимулируют данные подразделения в хозяйственной деятельности предприятия. Собственно, эффективная система материального стимулирования на предприятии становится возможной благодаря учету по центрам ответственности, который позволяет количественно сопоставлять и оценивать вклад различных подразделений в изменение конечных финансовых результатов предприятия. Различные подразделения (центры ответственности) на предприятии различаются по своей «степени свободы», то есть по полномочиям руководителей структурных подразделений в своей оперативной работе.

По критериям уровня полномочий руководителей подразделений в рамках существующей на предприятии организационной структуры, а также с учетом всех вышеотмеченных особенностей, в производственных организациях можно формировать следующие центры ответственности:

– центр затрат – это подразделение, в котором руководитель ответственен за достижение планового уровня затрат на производство продукции, работ, услуг. При этом, плановыми затратами являются оплата труда, затраты сырья и материалов и другие переменные расходы. Эффективность деятельности такого подразделения, соответственно, измеряется размером положительных или отрицательных отклонений фактического уровня затрат от планового. Центрами затрат могут быть подразделения вспомогательных и обслуживающих производств;

– центр доходов (revenue centre) – это подразделение, руководитель которого в рамках выделенного бюджета ответственен за максимизацию дохода от продаж. Руководители таких подразделений не имеют полномочий ни по дополнительному (сверх бюджета) расходу средств для привлечения дополнительных ресурсов. Типичным примером подобного центра ответственности служит служба сбыта;

– центр прибыли (profit centre) – этот центр ответственности отличается от предыдущего расширением полномочий руководителя. Здесь он имеет право варьировать затратами и производством продукции с целью максимизации прибыли от операций. Примером такого рода центра ответственности может служить хозрасчетное производственное подразделение, работающее на принципах самоуправления, самоконтроля и самоокупаемости. Однако здесь в полномочия менеджера не включаются решения в области вложений во внеоборотные активы.

На практике часто встречаются также подразделения со статусом смешанного центра ответственности, которые сочетают в себе признаки двух или нескольких типов центров ответственности. Смешанным центром ответственности является подразделение, которое занимается, например производством продукции и одновременно ее сбытом.

Оптимизация системы материального стимулирования (премирования) является основной целью реструктуризации организации на центры ответственности. Выбор показателей и условий премирования зависит от того, какой статус центра ответственности имеет подразделение. Кроме того, условия премирования подразделений в обязательном порядке должны устанавливаться в организации в производственных заданиях; показатели премирования в обязательном порядке разрабатываются с учетом всех факторов влияния и должны быть обоснованными, достаточно реальными показателями (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Типы центров ответственности и показатели оценки их деятельности

Типы центров ответственности	Организационная форма центра ответственности	Показатели оценки деятельности центра ответственности	Показатели материального поощрения трудового коллектива центра ответственности
1. Центры затрат	Вспомогательные и обслуживающие подразделения, служба снабжения.	1. Выполнение производственной программы (структуры и объема работ, услуг). 2. Не превышение совокупной нормативной себестоимости работ, услуг.	1. Экономия затрат. 2. Выполнение производственной программы (структуры и объема работ, услуг).
2. Центры доходов	Маркетинговая служба, отдел сбыта продукции.	1. Не превышение бюджета подконтрольных расходов. 2. Достижение планового объема выручки от продажи продукции.	1. Экономия расходов на продажу. 2. Выполнение или превышение планового объема выручки от продажи при ее плановом физическом объеме.
3. Центры прибыли	Производственные подразделения (цехи по производству продукции).	1. Достижение планового объема прибыли и окупаемости затрат.	1. Выполнение или превышение планового объема прибыли в расчете на единицу продукции.

Одним из основных условий эффективного функционирования центров ответственности является установление конкретных форм ответственности. Ответственность в данном случае означает, что руководитель подразделения не только контролирует, но и может влиять на параметр, за который он отвечает. Скажем, если он отвечает за прибыль, то имеет возможность снижать затраты и увеличивать производительность труда с целью получения оптимального конечного результата. Если он отвечает за затраты, то может влиять на их уровень, как в отдельности по статьям, так и в целом. Руководитель отдела сбыта может также отвечать за затраты в том случае, если имеет возможность оперативно влиять на формирование производственной себестоимости (участвовать в принятии решений, связанных с производственной себестоимостью). Для решения данной проблемы можно к деятельности производственного центра подключить работу отдела маркетинга, чтобы контролировать в едином центре ответственности производственные затраты и расходы на продажу.

Таким образом, для каждого центра ответственности необходимо определить систему планирования показателей, систему оценки результатов и, наконец, систему стимулирования трудовых коллективов. При этом следует решить вопросы личной ответственности руководителей и рамки их под-

чинения по иерархии управления. Решение всех вышеперечисленных задач и вопросов возможно в рамках рациональной организации управленческого учета затрат, объемов продукции (работ, услуг) и результатов деятельности по центрам ответственности.

1.2. Сущность, содержание и предпосылки необходимости организации управленческого учета деятельности центров ответственности производственных организаций

Среди экономистов отсутствует единое мнение о сущности, роли и назначении управленческого учета, его месте в системе управления предприятием, что затрудняет процесс внедрения управленческого учета в хозяйственную практику предприятий. Управленческий учет (от англ. management accounting) возник на стыке двух наук – финансового учета и менеджмента. Менеджмент всегда нуждался в информации, но финансовый учет, по мере развития и усложнения деловой среды, давал менеджерам все меньше необходимой информации. Поэтому возникала необходимость управленческого учета. Управленческий учет использует не только фактические данные о совершенных операциях, но и аналитические, оценочные данные, а также данные о возможных событиях в будущем (планы и бюджеты), представляет руководителю не только количественную, но и качественную (неформальную) информацию. В качестве самостоятельной учетной системы управленческий учет возник в передовых западных странах в 60-е годы прошлого столетия [60].

Следует отметить, что все основные элементы системы управленческого учета (учет затрат на производство продукции и калькулирование её себестоимости, планирование, контроль, анализ себестоимости продукции и финансовых результатов) широко применялись в отечественной практике. Однако, отсутствие заинтересованности работников организаций в повышении эффективности производства не позволяло получить должный эффект от использования вышеуказанных методов. В большинстве организаций были ликвидированы плановые, финансовые и аналитические отделы. По мере развития рыночных отношений стали меняться подходы менеджеров к функциям управления (планирования, учета, организации, регулирования и контроля). Они стали рассматривать свою деятельность во взаимодействии и целевой направленности на конечный финансовый результат. В настоящее время управленческий учет позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции не только в целом по организации, но и по её структурным подразделениям, центрам ответственности и отдельным службам [60, с. 3–4].

В современных условиях кризисной экономики наиболее широкое применение в производственных организациях должны получить экономические методы управления, которые ориентированы на максимизацию прибыли, поэтому важно и значимо само явление управленческого учета и его применение.

В основе классического западного управленческого учета лежало управление затратами. И в российской, и в международной практике именно на базе данных управленческого учета принимаются управленческие решения, осуществляется контроль за текущей деятельностью и планирование. Однако очевидна и разница между западным и российским подходами: на Западе акцент делается на термине «управленческий», а в нашей стране – на термине «учет». Это объясняется тем, что на западных предприятиях управленческий учет используется для анализа, планирования и более точного принятия решений, а на российских – для получения достоверных, прозрачных и объективных данных (на Западе с этими задачами справляется финансовый (бухгалтерский) учет). На российских предприятиях управленческий учет – это прежде всего система сбора и анализа информации о деятельности предприятия, которая полно и объективно отражает результаты его хозяйственных операций и ориентирована на потребности руководства и собственников компании. И лишь во вторую очередь эта система используется для управления затратами на уровне центров затрат и видов деятельности. В западных компаниях в понятие «управленческий учет» входит не только учет, достоверно отражающий текущее состояние бизнеса, но и планирование, контроль за исполнением планов, аналитические процедуры, помогающие принимать управленческие решения, методы ценообразования и даже вопросы стратегического планирования.

К задачам управленческого учета некоторые отечественные специалисты относят также анализ состояния запасов, расчет себестоимости, отслеживание исполнения бюджета и его коррекция. С помощью управленческого учета решаются следующие задачи: управление затратами, продажами, дебиторской задолженностью, кредитными ресурсами. Всего система управленческого учета выполняет около 40 функций [87].

Сегодня словосочетание «бухгалтерский управленческий учет» имеет различные толкования среди специалистов. Одни считают, что управленческий учет является принципиально новым предметом и может быть ключом для принятия управленческих решений. Другие считают, что управленческий учет – это набор регистров, в которых фиксируется правдивая информация в отличие от той, которая предоставляется для составления финансовой отчетности. Третьи считают, что управленческий учет является новым прочтением старого, хорошо известного внутрихозяйственного расчета.

Четвертые думают, что это оперативно-технический учет, только названный на иностранный манер в условиях рынка. Пятые утверждают, что управленческий учет – это только раздел финансового учета. Шестые сводят содержание управленческого учета к тому, что излагается в курсе «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в организациях различных отраслей» [95, с. 65].

Р. Энтони и Дж. Рис описывали историю возникновения управленческого учета следующим образом: «Хотя на протяжении столетий бухгалтерский учет прежде всего был связан с государственной деятельностью (в частности, сбором налогов), промышленная революция выдвинула новые требования. Крупным предприятиям необходимы были огромные суммы денег для своего финансирования и увеличения числа людей, управляющих операциями. Образовались две группы: вкладчики и управляющие. Первая группа требовала от второй отчета о сохранности и использовании средств, предоставляемых фирме. В то же время менеджеры понимали, что требуемая информация также полезна для управления ресурсами фирмы; таким образом, началось развитие управленческого учета» [115, с. 18–19]. Проведя анализ методологических основ управленческого учета по изданиям отечественных специалистов можно сделать вывод, что на сегодняшний момент нет четкого и единого представления об управленческом учете, его предмете и объекте, а также применяемых методах.

Большинство Российских специалистов, таких как: Бабаев Ю.А., Вахрушина М.А., Шеремет А.Д. считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета, назначение которой состоит в обеспечении управленческого аппарата информацией для принятия решений, планирования, управления и контроля [18,35,105]. Такие авторы как Козин Е.Б. и Лисович Г.М. расширяют границы управленческого учета, утверждая, что он представляет систему учета, планирования, контроля и анализа затрат в разрезе объектов управления в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации или для управления этой деятельностью [58, с. 24; 72, с. 5]. Продолжая развивать данное направление, можно увидеть позицию Лебедева В.Г., Дроздовой Т.Г., Кустарева В.П., которые утверждают, что управленческий учет – это не столько учет, сколько получение и обработка экономической информации, необходимой для принятия хозяйственных решений [104, с. 119].

Для того, чтобы глубже понять сущность управленческого учета необходимо рассмотреть сравнительную характеристику управленческого и финансового учета. Н.П. Кондраков рассматривает характеристику видов учета по 15 показателям (приложение 1) [61, с. 285–289].

По нашему мнению, управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, измерения, интерпретации и передачи информации о них управляющей системе с целью принятия управленческих решений и координации проблем будущего развития организации, ее сегментов деятельности посредством использования различных методов учета, контроля, анализа и бюджетирования (рис.1.1).

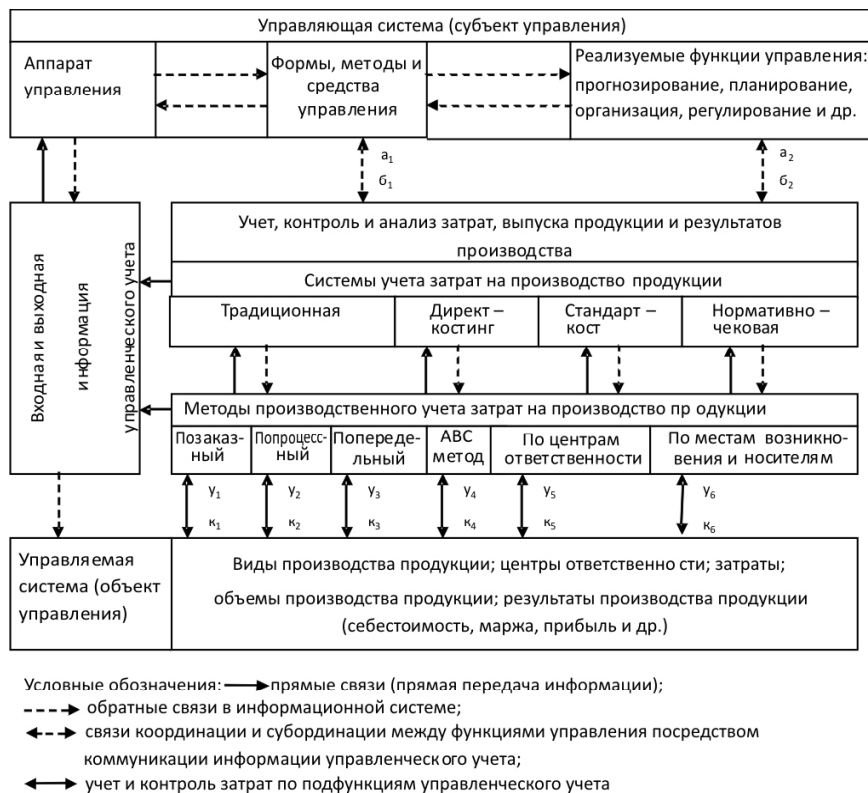


Рис. 1.1. Модель управленческого учета затрат по центрам ответственности

Приведенная модель (рис.1.1) управленческого учета затрат по центрам ответственности производственной организации отвечает свойствам многомерности, многоаспектности и вариантности. Учет затрат в данной схеме разделен на методы и системы: вектор $y_1 \leftrightarrow k_1$ означает производственный учет и контроль затрат при использовании позаказного метода; $y_2 \leftrightarrow k_2$ – учет и контроль затрат при попроцессном методе; $y_3 \leftrightarrow k_3$ – учет и

контроль затрат при попередельном методе; у4 <--> к4 – учет и контроль затрат при АВС-методе и т.д. Информация по подсистемам управленческого учета производственной организации позволяет успешно управлять затратами и результатами по переделам, процессам, центрам ответственности и другим объектам.

Векторы a_1 <---> b_1 , a_2 <---> b_2 означают связи координации и субординации между управляемой и управляющей системами посредством коммуникации информации управленческого учета.

Данная модель содержания управленческого учета затрат и его формы выражают неразрывно связанные аспекты: организационные, методические и технические. Она по форме отвечает принципу упорядоченности, то есть способу организации и продвижения в практическую жизнь содержания системы учета затрат, то есть информации о затратах. Указанная система включает в себя многотипность ее поведения в разных формах организации производства и методах управления: адаптивное – определяемое внутренней средой и функцией саморегуляции, присущей данной системе; активное – в котором существенную роль играют цели и задачи системы управления, преобразование и представление информации об управляемой системе в соответствии с потребностями управления. Таким образом, предлагаемая модель управленческого учета затрат на производство продукции способствует развитию учетной информационной системы активно- адаптивным путем, что позволит эффективно управлять и через систему управления влиять на прогрессивно-динамическое развитие всей системы производственной деятельности организаций.

Реализация содержания управленческого учета осуществляется через функции управления: прогнозирование, планирование, нормирование, учет по центрам ответственности, анализ хозяйственной деятельности, организация деятельности, контроль и регулирование. Управленческий учет путем системного применения инструментов (методов учета, систем учета и др.) обеспечивает взаимодействие функций бухгалтерского, оперативно-технического и статистического учета с функциями прогнозирования, планирования, организации, экономического анализа, контроля и регулирования.

В современной экономической литературе по-разному определяется также предмет и объект управленческого учета. Например, Т.П. Карпова считает, что предметом управленческого учета выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством (в состав таких объектов включаются производственные ресурсы, хозяйственные процессы и результаты) [48, с. 29–31]. М.А. Вахрушина утверждает, что предметом управленческого учета является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых

центрами ответственности, а объектами бухгалтерского управленческого учета являются [35]: издержки (текущие и капитальные) предприятия и его отдельных структурных подразделений; результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование; бюджетирование и внутренняя отчетность.

Бухгалтерский учет (счетоводство) имеет дело с конкретными объектами [100, с. 14–15]. Поскольку управленческий учет является подсистемой системы бухгалтерского учета, то здесь могут применяться те же самые объекты учета с большей их детализацией. Отсюда следует, что объектом и предметом управленческого учета являются хозяйственные процессы и их результаты.

В экономической литературе приводятся характеристики различных направлений управленческого учета. Так, Р. Энтони и Дж. Рис выделяют следующие: учет полной себестоимости, дифференцированный учет, учет по центрам ответственности [115, с. 275]. Другие авторы [15, с. 844]: учет затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции, учет финансовых результатов по центрам ответственности, дифференцированный учет.

Можно также добавить, что направления управленческого учета – это различные формы его организации. Процесс разработки и функционирования организационных форм управленческого учета подвержен влиянию многих факторов. Среди них можно выделить следующие: организационные и технологические особенности, применяемые технологии обработки данных, потребность в управленческой информации, экономические возможности создания и функционирования таких систем. Формы управленческого учета направлены на формирование различной информации. При этом применяются разнообразные способы обработки данных и уровень измерения информации.

Система управленческого учета затрат, объемов и результатов по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия: обоснованный выбор перечня центров ответственности; бюджеты затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат; правильный выбор подконтрольных затрат; обоснованный выбор ответственных за затраты, доходы и прибыль; обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней; система сводного учета затрат по центрам ответственности должна функционировать параллельно и во взаимосвязи с системой финансового учета затрат по элементам.

В условиях современного производства, для того, чтоб эффективно управлять деятельностью центров ответственности нужна релевантная информа-

ция, которая дает возможность быстро реагировать на различные отклонения показателей. Основой для формирования информационной планово-учетной и организационной модели любого предприятия является структура мест возникновения затрат. Сейчас этот вопрос можно решать иначе, то есть через формирование центров ответственности. Центр ответственности – это не просто структурное подразделение, в котором возникают какие-то издержки или доходы и т.д., а структурная единица, которая формируется как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших уровней управления к низшим. Если высший менеджмент не передаст свои функции и не делегирует часть ответственности и соответственно прав на более низкие уровни управления, то в принципе выделить центр ответственности невозможно [92, с. 72]. При формировании центров ответственности и организации управленческого учета их деятельности необходимо решить вопрос не только о структуре мест возникновения затрат, но и носителях затрат. От этого зависит объективный выбор для использования методов производственного учета (попроцессного, позаказного, котлового и т.д.) затрат. Носителями затрат могут быть конкретные виды произведенной продукции, их однородные группы, специализированные виды деятельности, сами центры ответственности. В зависимости от этого определяются объекты учета затрат и методы производственного учета на уровне центров ответственности.

Развитие новой системы производственных (внутренних) и экономических отношений (внешних) требует создания в производственных организациях качественно новой системы информации. В связи с этим возникает острая необходимость развития системы управленческого учета по различным моделям управления в производственных организациях. От решения этой проблемы зависит формирование текущей и стратегической миссии и философии предприятия, его финансовой политики по отношению к внутренней и внешней среде [12].

1.3. Основополагающие принципы и функции управленческого учета в системе управления деятельностью центров ответственности организаций

Концепция управленческого учета исходит из того, что затраты и результаты деятельности следует с большей или меньшей степенью достоверности определить до их осуществления и получения. Из их различных вариантов выбирается оптимальный, именно он включается в план и бюджет, выполнение которых контролируется методами учета фактических величин. На основе выявленных отклонений от плана, нормативов, сметных ассигнований бюджета принимаются меры, чтобы затраты и результаты были обеспечены на уровне заданных величин, или корректируется сам план.

Владея информацией управленческого учета, руководители высшего уровня могут осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, то есть отслеживать протекающие процессы. В режиме реального времени необходимо оперативно контролировать результаты работы, своевременно принимать меры для устранения недостатков, ведущих к удорожанию себестоимости и снижению рентабельности производства и продаж. На основе мониторинга делаются выводы о сильных и слабых сторонах деятельности организации, динамике их изменения, о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешних и внутренних факторов. Для успешной реализации функций управления производством управленческий учет должен основываться на основополагающих принципах и выполнять предписанные специфические свои функции в каждой организации, ее центрах ответственности. Понятие «принцип» в переводе с латинского означает – основа, начало. То есть, является основным, исходным положением какой-либо теории или учения. Поэтому необходимо различать понятие «принципы» от понятий «допущения» и «требования». Допущение – трактуется как предположение, гипотеза, а требование – как правило, условие, обязательное для выполнения.

Основой или исходной базой управленческого учета являются основополагающие принципы общей системы бухгалтерского учета. На их основе в каждой организации разрабатываются стратегические положения и определяются (выбираются) правила ведения как управленческого, так и финансового учета фактов хозяйственной жизни, то есть объектов познания (учета). Вполне справедливо отмечал В.Я. Соколов, что «...понимание степени действительной реальности учитываемых объектов зависит, прежде всего, от знания принципов, с помощью которых бухгалтеры эту реальность формируют» [100, с. 31].

Принципы бухгалтерского учета, в том числе управленческого учета, как и его функции, не являются чем-то раз и навсегда заданным. Напротив, они исторически изменяются и развиваются, как и сама наука. Поэтому возникают новые принципы и новые функции учета, что связано также с открытостью данной системы и ее взаимодействием с другими организованными системами хозяйственного механизма и внешней средой [12, с. 32–35].

К основным принципам управленческого учета, по нашему мнению, можно отнести:

1. Принцип организованной подсистемы означает, что подсистема управленческого учета обладает устойчивой структурой, состоящей из методов производственного учета и систем учета затрат, выпуска и результатов производства.

2. Принцип количественного, качественного и стоимостного измерения означает, что для оценки показателей хозяйственных процессов производ-

ства и фактов хозяйственной деятельности в управленческом учете могут быть использованы натуральные, трудовые и денежные измерители, а в некоторых производственных предприятиях еще и условно-натуральные, базисно-натуральные, энергетические и другие измерители с учетом качества и энергетической ценности продукции.

3. Принцип двойственности отражения фактов хозяйственной жизни и их трансформации в хозяйственные операции в условиях функционирования интегрированной системы учета.

4. Принцип периодичности обобщения данных и представления информации – информация о хозяйственных процессах должна систематически обобщаться и представляться в виде отчетности и других форм управленческому персоналу по мере необходимости.

5. Принцип конфиденциальности означает, что данные документов, регистров и отчетов управленческого учета представляют собой коммерческую тайну.

6. Принцип интерпретации – преобразования информации – связан с тем, что информация должна быть полезной для управления.

7. Принцип консерватизма (осторожности) – это определенная степень осторожности в процессе ведения управленческого учета, обработки и представления релевантной информации, формирования суждений и проектов управленческих решений по регулированию хозяйственных процессов в условиях неопределенности, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. В системе управления, основываясь на выше перечисленных принципах, управленческий учет выполняет ряд функций. Функции в данном случае – это обособленные, специфические виды деятельности, обладающие единством цели, задач, характера выполняемых работ и операций, направленные на определенную часть управляемого объекта для достижения поставленной цели. То есть, система управленческого учета в организации действует посредством ряда функций, которые обеспечивают организацию и определяют содержание информационных потоков.

Цель управленческого учета достигается в рамках его функций посредством решения ряда задач, которые сами по себе могут конкретизироваться подзадачами. Основными функциями управленческого учета в системе управления являются: информационная; контрольная; аналитическая; обратной связи; прогностическая; оценочно-сравнительная; социальная [12, с. 36-38].

Информационная функция – означает обеспечение информацией управляющую систему организации, полезной для управления хозяйственными процессами. Контрольная функция – это процесс обеспечения достижения организацией поставленных целей и выполнения задач хозяйственно – про-

изводственной деятельности. Аналитическая функция – использование информации управленческого учета для анализа производственной и хозяйственной деятельности организации, ее сегментов, а также при изучении целесообразности системы принятых и эффективности состоявшихся управленческих решений.

Функция обратной связи – это связи координации и субординации между управляемой и управляющей системами организации на различных иерархических уровнях. Прогностическая функция – диагностика и прогнозирование хода производственных процессов путем использования гибких бюджетов, смет, заданий и т.п. Оценочно-сравнительная функция – соизмерение затрат, выпуска продукции и результатов производства для оценки эффективности деятельности центров ответственности и организации в целом. Социальная функция – проявляется путем: формирования управленческой информации для создания стратегического экономического механизма хозяйствования, включающая такие элементы, как система страхования и резервирования, и стимулирования труда, система контроля и бюджетирования, система коммерческого расчета и результативности и др.

Из общеустановленных (или признанных) допущений бухгалтерского учета в системе управленческого учета необходимо использовать следующие допущения: временная определенность фактов хозяйственной деятельности; последовательность применения учетной политики.

При осуществлении функций и выполнении задач управленческого учета необходимо соблюдать следующие требования: полнота – отражение в управленческом учете всех фактов хозяйственной жизни о хозяйственных процессах; своевременность – своевременное отражение фактов хозяйственной жизни в управленческом учете; непротиворечивость – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам управленческого учета; рациональность – рациональное ведение управленческого учета, исходя из условий хозяйственной деятельности, особенностей производственных процессов и их величины; сопоставимость планируемых (прогнозных) и учетных показателей – необходима прежде всего, для контроля за выполнением планов, прогнозов, бюджетов, заказов; достоверность данных управленческого учета – обеспечивается документированием хозяйственных фактов, стоимостной оценки активов и обязательств; оперативность учета – своевременное представление информации управленческого учета аппарату управления для принятия управленческих решений и регулирования хозяйственных процессов; простота – заключается в том, что информация управленческого учета должна быть максимально доступной всем пользователям; экономичность – означает, что затраты на внедрение управленческого учета и на получение информации должны окупаться полезностью этой информации в системе управления хозяйственными процес-

сами, то есть получением управленческого продукта; приоритет содержания перед формой – отражение в управленческом учете фактов хозяйственной жизни исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

Информация управленческого учета обладать определенными свойствами и качественными характеристиками для управления хозяйственными процессами. К свойствам информации управленческого учета можно отнести: востребованность; существенность; уместность; релевантность; надежность; нейтральность; стабильность и гибкость. К качественным характеристикам информации управленческого учета можно отнести: правдивость; понимаемость; полезность для управления деятельностью организаций.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

2.1. Методы производственного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

До настоящего времени классификация методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является объектом дискуссии. В отраслевых положениях и инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции можно выделить два основных метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции – позаказный и попередельный. В экономической литературе имеются и другие варианты – авторы работ добавляют или комбинируют разные методы. В частности, попередельный и попроцессный способы считаются не синонимами, а самостоятельными способами калькулирования себестоимости.

В основе деления способов калькулирования лежит различие в выборе объекта калькулирования, что определяется особенностями технологических процессов производства продукции. Под объектом калькулирования мы понимаем тот объект, для которого необходимо исчислить фактическую себестоимость: некий продукт организации в целом, ее подразделений, технологических фаз, переходов, стадий, переделов и т.д. [43]. Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции обычно понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом.

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции связан с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции. В основе классификации методов – объекты учета затрат на производство, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью [107]. При существующем многообразии методов различные авторы предлагают их всевозможные группировки. По нашему мнению, все методы производственного учета затрат и калькулирования можно сгруппировать по двум признакам: по объектам учёта затрат: попроцессный, попередельный, позаказный; по оперативности учёта и контроля затрат: фактический, нормативный.

Попроецессный метод – применяется в организациях, где массовый характер производства одного или нескольких видов продукции, краткий период технологического процесса, а незавершенное производство отсутствует

или оно незначительно. При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы. Объектам учета затрат на производство являются отдельные процессы, а объектом калькуляции – отдельные виды получаемой продукции. В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства различают три варианта исчисления себестоимости единицы продукции [61, с. 329–330; 60, с. 207–208].

Попередельный метод – применяют в производствах с комплексным использованием сырья, в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). При попередельном методе затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и переделам.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в основном на производственных промышленных предприятиях. Аналитические счета по учету затрат на производство открываются по переделам. В связи с особенностями технологии в переработке сырья и материалов применяют полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного метода [61, с. 331]. Объектом калькулирования – является продукт каждого передела.

Показный метод – используется индивидуальных (единичных) и мелкосерийных производствах, во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах, где объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Важнейшими отличительными особенностями данного метода являются: технологическая специализация рабочих мест; применение универсального оборудования и приспособлений; большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций; высокая квалификация рабочих.

Сущность данного метода заключается в том, что все прямые затраты (основных материалов и оплата труда основных производственных рабочих с начислениями на неё) учитываются в разрезе установленных статей калькуляций по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Объектом учёта затрат и объектом калькулирования – является отдельный производственный заказ.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до

окончания заказа [77]. Данный метод, по нашему мнению, нецелесообразно использовать в производственных перерабатывающих организациях, так как при этом методе допускаются большие условности при калькуляции себестоимости продукции. Поэтому себестоимость продукции, исчисленная по данному методу, не может быть использована для принятия управленческих решений.

Фактический метод – это метод последовательного накопления данных о фактически произведённых издержках без отражения в учёте данных об их величине по действующим нормам, что является отрицательной стороной данного метода.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции занимает центральное место для бухгалтеров, менеджеров и других руководящих работников. Правильный и своевременный учет затрат дает возможность анализа причин отклонений с тем, чтобы своевременно принять меры по предотвращению ухудшения деятельности организации, либо наоборот расширения круга сбыта продукции, проведения мероприятий в сторону наметившего уменьшения затрат на производство. Поэтому, в настоящее время все большее значение приобретают нормативные методы планирования и стимулирования хозяйственной деятельности, в том числе и нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Характерная черта нормативного метода – ведение сводного учета затрат на производство по цехам (центрам ответственности), по видам или однородным группам изделий с расчленением затрат по нормам, изменениям норм и отклонениям от них. Нормативный метод учета затрат с большим успехом можно использовать в основном в тех отраслях, которые наименее зависимы от природных условий. Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции более других отвечает потребностям нормативной системы управления издержками. Благодаря своему универсальному характеру он рекомендован к внедрению во всех отраслях народного хозяйства [44, с. 228].

Нормативный метод является частью системы управления и контроля предприятия. Его суть заключается в том, что по каждому виду продукции на основе норм и смет расходов составляется калькуляция нормативной себестоимости продукции [48, с. 227]. Основа калькулирования нормативной себестоимости – нормативное хозяйство предприятия, представляющее собой комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, которые используются для планирования, организации и контроля производственного процесса. Нормативное хозяйство принято подразделять на четыре основных группы: плановые задания, нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расходов ресурсов и вспомогательные нормативные

материалы [94, с. 131]. Норма – это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии организации производства [53, с. 211]. Следовательно, норма расхода – это максимально допустимая величина расхода материальных ценностей и трудовых затрат на изготовление единицы продукции.

Таким образом, нормы производственных затрат являются важнейшим орудием управления производством, они отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и конечный результат деятельности. Нормы расхода разрабатываются на основе технологической документации, технико-экономических расчетов. В учете нормативные калькуляции необходимы для оценки незавершенного производства, брака продукции, контроля себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом. Количество и структура нормативных калькуляций зависят от сложности технологического процесса и уровня организации производства [51, с. 192–193]. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции в его идеальном, полном виде ведется при соблюдении следующих принципов [48, с. 148]: предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии текущих норм и смет; учет в течение месяца изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости; определение влияния изменений норм и нормативов на себестоимость продукции; определение экономической целесообразности мероприятий, послуживших причиной изменения норм; учет фактических издержек производства в течение месяца; установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм расходов по местам их возникновения; определение фактической себестоимости выпущенной продукции и отклонений от норм; подготовка рекомендаций для устранения причин, вызвавших отклонения от установленных норм и нормативов.

Следование перечисленным принципам в полном объеме позволяет на предприятиях укрупнять объекты управленческого учета издержек производства, вести их учет не по видам продукции, а по группам ее однородных видов или по центрам ответственности. Такое укрупнение объективно вызывается выпуском на предприятии однородных видов продукции, многие издержки производства по которым являются общими для группы [38].

Фактическая себестоимость продукции при нормативном методе определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм, т. е. по формуле:

$$Z_{\text{ф}} = Z_{\text{н}} + O + И$$

где $Z_{\text{ф}}$ - фактические затраты; $Z_{\text{н}}$ - нормативные затраты; O - величина отклонений от норм; $И$ - величина изменений норм.

Отклонение фактической себестоимости от нормативной определяется на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (дебет счета 40, кредит счета 20 – фактическая себестоимость; дебет счета 43, кредит счета 40 – нормативная себестоимость) и списывается на себестоимость проданной продукции (счет 90).

В западных странах с рыночной экономикой используется система «стандарт-кост», подобная отечественному нормативному методу. В экономической, особенно зарубежной, литературе распространено представление о том, что российский нормативный метод учета получил свое развитие на основе американского метода «стандарт-кост», разработанного в начале XX века. В действительности идея нормативного метода высказывалась в русской учетной литературе гораздо раньше. Так, русский бухгалтер Э.Э. Фельдгаузен делил затраты на «нормальные» (нормативные) и «уклонения». «Собирая и группируя эти уклонения, или «ненормальности» в целесообразные итоги, – писал он, – мы получим перечень условных результатов за данный период времени (от покупок, накладных расходов, видоизменений и продаж), могущий дать нам наглядное и точное представление об успехах дела во всех его подробностях»[69]. В отечественной системе нормативного учета нормативные затраты определяют – на основе прошлого опыта, а в системе «стандарт-кост» – на основе прогноза будущего.

Между традиционным для отечественного учёта нормативным методом и системой «стандарт – кост» существуют сходства и различия [37, с. 50]. По мнению Васина Ф.П. [32] в отличие от нормативного метода учета система «стандарт-кост» позволяет, во-первых, применять несколько вариантов стандартных норм затрат; во-вторых, установленные нормы на протяжении отчетного периода обычно не меняются и потому не ведется текущий учет изменений норм; в-третьих, можно применять отдельные синтетические счета; в-четвертых, он дает возможность списывать отклонения от норм непосредственно на финансовые результаты в конце отчетного периода. Области сравнения вышеуказанных методов представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Сравнительная характеристика нормативного метода и системы «стандарт-кост» [32]

Область сравнения	Стандарт-кост	Нормативный метод
Ведение учета	В пределах норм	В пределах норм
Учет изменений норм	Текущий учет не ведется. Поэтому изменение норм не предполагается.	Ведется в разрезе причин и ответственных лиц. Поэтому изменение норм возможно.

Таблица 2.1. Продолжение

Учет отклонений от норм прямых расходов	Документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты.	Документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты.
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм. Отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности или на виновных лиц.	Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат. Отклонения относятся на издержки производства.
Учет затрат	Ведется учет полных затрат	Ведется учет полных затрат
Цель направления	Ориентирован на процесс реализации.	Сосредоточен на процессе производства, поэтому не позволяет обосновывать цены.
Степень регламентированности	Не регламентирована. Отсутствует единая методика установления стандартов и ведения учетных регистров.	Регламентирована. Разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы.
Варианты ведения учета	Учет затрат, выпуска готовой продукции и незавершенного производства ведется по нормативам. Затраты на производство учитываются - по фактическим расходам, выпуск продукции – по нормативам, остаток незавершенного производства – по стандартам с учетом отклонений.	Незавершенное производство и выпуск готовой продукции оценивают по нормам на начало года. В текущем учете выделяются отклонения от норм. Все издержки учитываются как алгебраическая сумма двух слагаемых – нормы и отклонения.

Система «стандарт-кост», которая специально изучалась делегацией советских бухгалтеров в США в 1929 году, лишь способствовала ускорению разработки и применения нормативного метода, являющегося оригинальным самостоятельным методом учета затрат и калькулирования себестоимости. Использование этого метода позволяет организовать управление затратами по отклонениям. Оперативная информация об отклонениях раскрывает огромные возможности и преимущества управлению. Она автоматически, без особого поиска и анализа фиксирует внимание управляющего органа на негативных явлениях и тем самым сигнализирует о необходимости выявления их причин и принятия соответствующих управленческих решений по их устранению, своевременной корректировке процесса производства непосредственно в ходе его осуществления, позволяет принять своевременные меры по уточнению материального обеспечения, устранению возникающих диспропорций и т.п.

При системе «стандарт-кост» применяемые нормы материальных и трудовых затрат подразделяют на базисные (устанавливаемые на несколько лет и служащие базисом для определения изменения рыночных цен), текущие (действующие на определенный период), идеальные (предполагающие идеальные условия производства, в направлении которых должно идти совершенствование технологии производства и организации труда), достижимые (нормы, которые могут быть достигнуты условиями работы организации), облегченные (устанавливаемые для менее квалифицированных работников в начале их трудовой деятельности). При нормировании учитывается, прежде всего, предназначение, то есть для кого и для чего предназначены эти нормы.

При системе «стандарт-кост» учет затрат осуществляется двумя вариантами. При первом затраты учитываются по стандартной стоимости и выпущенную готовую продукцию также оценивают по стандартной стоимости. При втором варианте готовую продукцию оценивают по нормативной стоимости, а затраты учитываются по фактической стоимости. В обоих вариантах незавершенное производство оценивается по стандартной стоимости. При нормативном методе учета все затраты, а также отклонения от их норм полностью документируются и относятся по подразделениям, статьям, видам объектов наблюдения и объектов калькуляции. Общим между нормативным методом учета затрат и системой «стандарт-кост» является то, что сумма постоянных и переменных затрат не обособляется и для определения влияния затрат на прибыль требуются дополнительные расчеты.

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования управленческого учета, что говорит о

назначении учетной информации и её важности [114, с. 165]. Задачей нормативного метода учета затрат на производство является своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в хозяйстве, содействие выявлению имеющихся в производстве резервов. При нормативном методе фактически объектами учета и исчисления себестоимости становятся не только конечный продукт, но и полуфабрикаты, операции. Тем самым значительно повышаются оперативные и контрольные функции учета. Система нормативного метода строится таким путем, что в учете прямые затраты по каждому субъекту фиксируют в пределах исчисленных нормативных затрат и отдельно – суммы отклонений от нормативных затрат. При этом суммы превышения затрат против норм оформляют специальными сигнальными документами. Следовательно, в самой системе учета заложен контроль уровня затрат. В этом большое преимущество нормативного метода [114, с. 135]. Кроме того, к достоинствам нормативного метода можно отнести положительные стороны, приведенные в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Достоинства нормативного метода [114]

№	Качественная характеристика метода
1.	Данные нормативного учета облегчают работу, связанную с подготовкой производства, оперативным планированием и организацией производства.
2.	Только нормативный метод учета затрат на производство дает возможность систематически в ходе производства контролировать затраты, влияющие на себестоимость продукции.
3.	Нормативный метод обеспечивает оперативность в принятии решений, направленных на улучшение экономических показателей
4.	При нормативном методе имеется больше возможностей получать сведения, необходимые для выявления результатов деятельности цехов, участков, бригад; определения конкретного вклада каждого подразделения в общие результаты работы предприятия и сбережение производственных ресурсов.
5.	При этом методе нет надобности в организации дополнительного учета показателей, в частности производственных затрат, экономии материальных ресурсов, использования труда рабочих.
6.	При нормативном методе снижается трудоемкость проведения инвентаризации остатков незавершенного производства, достигается большая взаимосвязь бухгалтерского учета с планированием и оперативным учетом, обеспечивается координация работы бухгалтерии и других экономических и технических служб, значительно повышается роль бухгалтерского учета в экономической работе, а значит, и авторитет бухгалтерии.

Использование этого метода позволяет организовать управление затратами по отклонениям. Она автоматически, без особого поиска и анализа фиксирует внимание управляющего органа на негативных явлениях и тем самым сигнализирует о необходимости выявления их причин и принятия соответствующих управленческих решений по их устранению, своевременной корректировке процесса производства непосредственно в ходе его осуществления, позволяет принять своевременные меры по уточнению материального обеспечения, устранению возникающих диспропорций и т.п. [64]. Внедрение нормативного метода в производственных организациях позволит существенно сократить затраты на производство, снизить себестоимость продукции и увеличить доходы предприятия.

Одной из важнейших проблем при внедрении нормативного метода является организация нормативного хозяйства. Тяпкин Н.Т. и Кукина М.А. [103] считают, что нормативы необходимо устанавливать на максимально допустимом уровне материальных, трудовых и финансовых затрат на производство продукции в объективно сложившихся условиях деятельности предприятия. Они являются одним из инструментов, с помощью которого в бизнес-планах предприятия обеспечивается экономия затрат живого и прошлого труда на производство продукции, предполагается сбережение и рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Учитывая, что нормативные затраты представляют собой научно обоснованную величину расходов материальных, трудовых и финансовых ресурсов при нормальных условиях производства, их можно применять при текущем (оперативном) и перспективном (стратегическом) планировании и прогнозировании, осуществлении оценки уровней использования производственных ресурсов и сложившихся рыночных цен на продукцию переработки молока.

С позиции управленческого учета калькулирование следует рассматривать как исчисление себестоимости производственных результатов деятельности организации и ее подразделений для целей управления производством, экономического обоснования цен, плановых показателей и проектных предложений. В широком смысле процесс калькулирования заключается в группировке и соизмерении затрат с совокупностью объектов калькулирования. Особенностью группировки затрат по объектам калькуляции является их непосредственная зависимость от вида продукции и характера производства. Калькуляция (лат. *calculo* – считаю) в первичном значении – комплекс затрат, калькулирование – процесс их исчисления.

В управленческом учете калькулирование представляет собой группировку издержек по их носителям. В качестве объектов калькулирования – носителей затрат обычно выступают конечные продукты, работы и услуги, производство и реализация которых являются целью деятельности данно-

го предприятия [44, с. 201–203]. Калькуляции себестоимости используют для обоснования решений об объеме и структуре выпуска, о выборе между собственным изготовлением и приобретением на стороне, об определении нижней границы цен и др. В соответствии с действующим законодательством запасы сырья и материалов, готовой продукции и полуфабрикатов, незавершенного производства должны быть оценены в балансе и при составлении финансовой отчетности по себестоимости их приобретения или производства. Исчислить эти данные можно только на основе калькуляции себестоимости единицы продукции и товарного выпуска в целом. Использование данных калькуляционных расчетов для управления во многом зависит от вида калькуляций. Существуют разные подходы по группировке разновидностей калькуляций, но на наш взгляд, наиболее полная и детальная классификация калькуляций предложена В.Б. Ивашкевичем [44, с. 205–206] (приложение 2). Для управленческого учета особое значение имеет классификация калькуляций в зависимости от времени их составления: предварительные (заданные) калькуляции составляют на продукцию, предполагаемую к выпуску, для оценки ее экономичности для данного предприятия или низшего предела цены на рынке; проектные, сметные, проектно-сметные калькуляции рассчитывают на проектируемые или вновь осваиваемые изделия; плановые калькуляции предусматривают тот уровень затрат на производство и сбыт продукции, который должен быть достигнут в течение планируемого периода времени, как правило месяца, квартала, года; нормативные калькуляции характеризуют заданный уровень затрат на основе детально разработанных, дифференцированных по составным частям и операциям изготовления продукции нормам. Нормы могут пересматриваться в течение отчетного периода; трансфертные (хозрасчетные) калькуляции включают только те затраты, уровень которых непосредственно зависит от производственно-хозяйственной деятельности цеха (центра ответственности), участка или другого места затрат.

Особое место в управленческом учете занимают параметрические калькуляции. Они представляют собой расчет себестоимости не объекта калькулирования, а единицы параметра его производительности и других полезных свойств.

Производство продукции в большинстве производственных организаций по своей структуре являются комплексным. При калькулировании себестоимости продукции в организациях необходимо отметить определенные особенности, присущие комплексным производствам. Основной особенностью совместно производимой продукции является невозможность её идентификации до достижения определенной точки в процессе производства, которая называется точкой распределения. При этом разделение исходного сырья на отдельные продукты может осуществляться одновременно или в раз-

ное время. До точки разделения накапливаются общие расходы – стоимость перерабатываемого сырья и расходы по его переработке. После точки разделения, полученные продукты могут уже считаться готовой продукцией или подвергаться дальнейшей обработке. Затраты на последующую переработку относят на отдельные виды основных и попутных продуктов. При выработке основной и попутной продукции общие расходы распределяют между отдельными ее видами, для этого используют разные способы пропорционального распределения затрат. Эти способы можно разделить на два вида: на основе натуральных показателей; на основе стоимостных показателей.

В некоторых отраслях, продукцию, для исчисления ее себестоимости подразделяют на основную, сопряженную и побочную продукцию. Основная продукция – главная цель использования исходного сырья и материалов, включает в себя большую часть их стоимости и обладает высокими потребительскими качествами.

Сопряженная продукция – вырабатывается из исходного сырья вместе с основной, но отличается от нее целевым назначением, включает в себя меньшую часть стоимости исходного сырья и материалов по отношению к основной продукции и обладает менее значимыми потребительскими качествами. Побочная продукция – это возвратные отходы и остатки исходного сырья и материалов.

Для более объективной оценки выпускаемой продукции в производственных организациях, а также снижения трудоемкости и условностей при калькуляционных расчетах, мы предлагаем исчислять себестоимость видов продукции путем распределения общих технологических затрат между ними с учетом качества (например: содержания жира, белка, жиρο-белковых единиц), энергетической ценности, либо стоимости продукции по справедливой цене. При этом справедливая цена продукции определяется как разность между рыночной ценой и расходами на продажу этой продукции.

2.2. Системы управленческого учета затрат и выпуска продукции

Системы управленческого учета затрат классифицируются по различным признакам. Одним из основных признаков является степень полноты включения затрат в себестоимость продукции. Существует вариант учета и калькулирования себестоимости с полным распределением затрат (полное калькулирование) и вариант учета затрат по переменным издержкам (сокращенная, ограниченная, усеченная себестоимость) [82]. Система полного калькулирования считается традиционно-калькуляционным вариантом учета затрат, который характерен также для отечественной системы учета затрат. Традиционный вариант учета затрат и калькуляции себестоимости предполагает пути распределения затрат [16].

Распределение накладных расходов на различные объекты учета затрат даст полную их себестоимость. Чаще всего это производится пропорционально уровням отдельных показателей, связанных с соответствующими объектами учета затрат, – факторам распределения накладных расходов: суммой прямых трудозатрат в человеко-часах, стоимостью прямых трудозатрат в виде фонда оплаты труда основного производственного персонала, затрат машинного времени, объема производства или продаж и т.п. Каждый раз выбирается фактор, наиболее точно отражающий причинно-следственные связи между объектами затрат и возникновением накладных расходов.

Такая система учета может скрыть убыточность одного продукта и снизить рентабельность другого [16]. Данная система предназначена для оценки и анализа всех издержек предприятия, связанных с производством и реализацией продукции [31, с. 122]:

а) прямых материальных и прямых трудовых затрат;

б) косвенных расходов (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). При учете полной себестоимости в себестоимость продукции включаются все издержки предприятия. Прямые материальные затраты – (дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 10 «Материалы»); Прямые трудовые затраты – (дебет счета 20 «Основное производство», кредит счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»). В течение отчетного периода общепроизводственные и общехозяйственные расходы накапливаются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». В конце отчетного периода эти расходы включаются в себестоимость конкретного вида продукции пропорционально определенной базе распределения. Распределение косвенных расходов оформляется записью – дебет счета 20 «Основное производство», кредит счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Учет по полной себестоимости особенно важен при определении финансового результата предприятия, исчисления налоговых платежей, а также для оценки перспектив развития производства.

Положительные и отрицательные стороны традиционной системы учета затрат представлены в таблице 2.3 [31, с.123].

Таблица 2.3

Достоинства и недостатки традиционной системы

Достоинства	Недостатки
1. Соответствие действующим в РФ нормативным актам по финансовому учету и налогообложению.	1. Включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с её производством (в результате происходит уменьшение показателей рентабельности отдельных видов продукции).

Таблица 2.3. Продолжение

Достоинства	Недостатки
2.Корректировка оценки стоимости запасов незавершенного производства и готовой продукции.	2.Утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при распределении косвенных расходов.
3. В управленческом учете формируется полная производственная себестоимость продукции для стратегического планирования.	3. Невозможность проведения оперативного анализа, контроля и планирования затрат, т.к не учитывается характер в зависимости от объема производства.

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к учету затрат и калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать в себя только переменные затраты. Она может калькулироваться на основе только производственных расходов, то есть расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы является система «директ-костинг». Основные идеи этой системы были сформулированы в 1936 г. американским экономистом Д.Ч. Гаррисоном. В 1953 г. этот метод был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров для применения в США. Во Франции основную идею директ – костинга приписывают В. Нейкирку и примерно так формулируют правило В. Нейкирка: «...только переменные затраты формируют реальную себестоимость реализованной продукции» [100, с. 417]. Однако создателем учения директ – костинга считается Джонатан Харрис (1936 г). Определенную значимость в разработку и организацию этого метода внесли В.Б. Ивашкевич, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Р.С. Сайфулин, В.П. Суйц, Я.В. Соколов, В.И. Ткач, М.В. Ткач, А.Д. Шеремет и другие отечественные ученые. Применительно к организациям АПК данный аспект рассматривался в работах Р.А. Алборова, Н.А. Кокорева, А.Д. Ларионова, Т.С. Сандриковой, Л.И. Хоружий, В.Г. Широбокова.

В последние годы данный метод широко применяется в большинстве развитых стран во многих отраслях, в том числе и в производственном комплексе. Название «директ-костинг» появилось не случайно. Метод директ-

костинг (себестоимость по прямым затратам) впервые возник в Германии (в 30-е гг. XX столетия) [60, с. 208]. Наименование «директ–костинг» (Direct-Costing-System) означает учёт прямых затрат. Оно не отражает в полной мере сущности системы; главное в директ-костинге – организация раздельного учёта переменных и постоянных затрат и использование его преимуществ в целях повышения эффективности управления. Поэтому часто систему переменных затрат называют Variable-Costing – учёт переменных затрат.

В различных странах эта система именуется по-разному (в Германии, Австрии – учёт частичных (границных) затрат или учёт суммы покрытия; в Великобритании – учёт маржинальных затрат; во Франции – маржинальный учёт). В отечественной литературе встречается название «учёт сокращённой (усечённой) себестоимости».

Прямые переменные и условно-переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). Постоянные расходы учитываются в течение отчетного периода на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», с которых по окончании отчетного периода списываются на счета учета финансовых результатов (на дебет счета 90 «Продажи»).

Различные виды и проблемы потребляемых ресурсов (затрат) по-разному влияют на объемы производства различных видов продукции. Поэтому для увеличения объемов производства продукции необходимо не просто увеличивать затраты, но и совершенствовать структуру затрат. При исчислении сокращённой себестоимости продукции и анализе затрат используют показатели маржинального дохода и остаточного дохода (прибыли от производства). Маржинальный доход определяют вычитанием из стоимости произведенной продукции суммы переменных затрат. Показатель остаточного дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат. Показатели маржинального дохода и прибыли от производства имеют важное значение для управления себестоимостью продукции. Они показывают зависимость этих показателей от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат. Принципы директ-костинга органически вошли в допущения, принятые при моделировании учета затрат [100]. На основе анализа взаимосвязи «затраты–объем–прибыль» определяют точку безубыточности объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Кроме того, на основе данных, получаемых при методе директ-костинг, обосновывают оптимальный объем производства продукции, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию и т.п. При системе директ-костинг схема построения отчетов о доходах может быть многоступенчатой. Другая особенность системы директ-костинг – возможность

с ее помощью изучать взаимосвязи и взаимозависимости между объемом производства, затратами и прибылью. Как у любой системы учета затрат в директ-костинг есть свои плюсы и минусы (табл.2.4).

Таблица 2.4

Достоинства и недостатки системы директ-костинг [107]

Преимущества системы	Проблемы системы
<p>1. Позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным видам продукции; выявить продукцию с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на ее выпуск, т.к. разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не затушёвывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретного вида продукции. Система позволяет быстро переориентировать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.</p>	<p>1. Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, т.к. чисто постоянных или чисто переменных расходов не много. Важное положение теории классификации затрат является условность этой классификации, предпосылка, что разделение затрат на постоянные и переменные определяется конкретной ситуацией или проблемой по принятию решения.</p>
<p>2. Информация позволяет находить наиболее выгодные комбинации цены и объёма, проводить эффективную политику цен (возможность демпинговать).</p>	<p>2. Директ-костинг не даёт ответа на вопрос, какова полная себестоимость продукта (требуется дополнительное распределение расходов, если необходимо знать полную себестоимость продукции или незавершённого производства).</p>
<p>3. Ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учёт и контроль. Себестоимость становится более обзримой, а отдельные затраты – лучше контролируемые.</p>	<p>3. Ведение учёта по сокращённой номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного учёта, а также тактического и стратегического планирования.</p>
<p>4. Повышаются требования к обоснованности роста удельного веса постоянных расходов, планирования и нормирования величин этих расходов (показываются в отчёте о доходах отдельной строкой).</p>	<p>4. Необходимо в ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, обеспечивать покрытие всех издержек предприятия. Невозможно прогнозировать себестоимость продукции в будущем и разрабатывать стратегию ее снижения.</p>
<p>5. Расширяются аналитические возможности учёта, наблюдается процесс тесной интеграции учёта и анализа.</p>	<p>5. Практически невозможно осуществлять стратегический контроль и анализ себестоимости продукции.</p>

Калькулирование переменной себестоимости помогает бухгалтеру-аналитику оперативно решать ряд управленческих задач, причем расчеты полной себестоимости не дают подобных результатов. Система директ-костинг позволяет проводить эффективную политику ценообразования.

Большим достоинством директ - костинга считается то, что он отражает требования маржинализма, то есть учитывает предельные издержки, отражает покрытие постоянных расходов и используется для отражения и образования чистой прибыли, позволяет с большим успехом применять ЭВМ.

По нашему мнению, при использовании системы директ-костинг в производственных организациях в сочетании с любым методом организации производственного учета возникает вариант управленческого учета производственных затрат без распределения и перераспределения постоянных издержек, в основе которого лежит принцип группировки затрат на переменные, условно-переменные и постоянные.

Несмотря на возрастающее значение информации, формируемой при использовании системы директ-костинг, на основе которой происходит решение многих управленческих задач, расчет усеченной себестоимости возможен только в условиях внутренней отчетности. Даже в странах с развитой рыночной экономикой, где исчисление себестоимости по переменным затратам имеет первостепенное значение, общество профессиональных бухгалтеров не одобряет применение метода исчисления ограниченной себестоимости для внешней отчетности и в целях налогообложения [125, с. 265].

Это объясняется тем, что оценка производственной продукции по величине неполных затрат, связанных с их созданием, является более низкой, нежели оценка с полным поглощением всех издержек производства и продажи, а это способствует дополнительному сокрытию прибыли, так как за ее счет списывается та часть постоянных расходов отчетного периода, которая приходится на нереализованную продукцию. Однако такое явление будет наблюдаться лишь при росте переходящих остатков нереализованной продукции. При снижении этих остатков результаты будут иметь противоположное значение, но это произойдет в последующие отчетные периоды.

Поэтому здесь уместно привести высказывание Дж.Мориса Кларка: «...не существует только одного варианта правильного исчисления себестоимости в силу различных потребностей предприятия, меняющихся в зависимости от ситуаций и проблем» [120, с. 51], можно предложить организовать параллельное использование двух систем учета затрат, обеспечив тем самым формирование широко распространенного на Западе принципа «различная себестоимость для различных случаев», что значительно расширит информационные и управленческие возможности учета.

2.3. Возможности сочетания методов производственного учета и систем управленческого учета затрат по центрам ответственности в производственных организациях

На эффективность производства продукции оказывают влияние различные факториальные признаки, основными из которых являются рациональное и рачительное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Именно поэтому, особое значение имеет правильная организация учета и контроля затрат на производство продукции в производственных организациях, которая должна основываться на научно-обоснованном подходе к выбору и оптимизации наиболее прогрессивных и максимально удовлетворяющих информационные потребности управления методах производственного и системах управленческого учета.

Таким образом, возникает объективная необходимость обоснования и выбора такого оптимального сочетания методов производственного и систем управленческого учета, которое отвечает реализации следующих задач: оперативное и постоянное (непрерывное) информационное обеспечение менеджеров, специалистов для принятия управленческих решений и корректировки планов (проектов, бюджетов, заданий); обеспечение реальной и достоверной базы ценообразования; получение информации о результатах и создание базы для контроля экономической эффективности деятельности организации и ее сегментов; обеспечение реальной и правдивой информационной базой для расчета стоимостной оценки продукции и незавершенного производства; создание необходимой информационной базы не только для текущего планирования и управления, но и для стратегического планирования, управления, анализа и проектирования решений на перспективу.

Выбранные модели сочетания методов производственного и систем управленческого учета должны, на наш взгляд, отвечать детальному учету: издержек по видам, то есть, какие виды издержек возникли в организации в процессе производства продукции, выполнении работ и оказании услуг в отчетном периоде; издержек по местам их возникновения и центрам ответственности, то есть, где они были осуществлены, и какое подразделение несет за них ответственность, кому подконтрольны; издержек по носителям, то есть, на что и в каком размере относятся эти издержки (объекты учета, виды производственных работ, виды продукции).

На сегодня, практика самых передовых хозяйств подтверждает, что производство может быть эффективным даже в переходный (кризисный) к рынку период при условии усиления контрольных и аналитических функций учета затрат на производство. Если же сроки представления информации о затратах руководству организации будут слишком поздними, то данную информацию можно считать «мертвой» информацией [106, с. 4].

Правильный выбор тех или иных методов учета и область их применения требуют определения содержания и научного обоснования их классификации, а также обобщения накопленного опыта в отечественной и зарубежной практике их использования, критического анализа тех или иных методов и нормативной базы [109]. В экономической литературе одни экономисты смешивают методы учета затрат и методы (способы) калькулирования себестоимости [45, с. 30; 72, с. 65; 114, с. 69; 20, с. 49; 52, с. 123–131], другие их разделяют или же приводят значительный перечень методов [109, с. 12–16; 33, с. 63].

В современных литературных источниках большинство авторов приводят следующие методы: нормативный, попроцессный, попередельный, позаказный и метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости. В основу такой классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции некоторыми авторами положено понятие «объекты учета затрат и объекты калькуляции». Мы считаем более обоснованным подход, при котором методы учета затрат и методы калькуляции себестоимости продукции рассматриваются едиными классификационными группами. По нашему мнению, метод учета затрат на производство и метод калькуляции себестоимости продукции – это тесно взаимосвязанные аспекты организации и технической основы реализации методологии учета в данной степени познания. Методом учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является процесс отражения операций о производстве и выпуске продукции в первичных документах, а также ее оценки, группировки издержек и исчисление себестоимости отдельных видов продукции и их калькуляционных единиц с помощью соответствующих приемов. В их основе лежат единые признаки, кроме того, они выполняют одну функцию для достижения единой цели через процессы коммуникации эффективного управления производством.

Применение методов учета затрат и калькулирования себестоимости зависит от многих факторов: форм организации производства, труда и его оплаты; эффективности использования экономических механизмов хозяйствования; определения места и роли управленческого учета; размеров и количества видов деятельности; выбранного порядка в учетной политике собирания и обобщения затрат на производство по объектам аналитического учета (видам групп готовой продукции); степени централизации и децентрализации бухгалтерского учета и др. Затраты в разрезе каждого объекта можно группировать и обобщать отдельно на расходы по действующим нормативам и отклонениям от норм или без такого разделения. Калькуляция себестоимости продукции является развитием метода учета затрат и дает возможность исчислять себестоимость продукции (работ, услуг), оценить незавершенное производство, брак в производстве, недостатки, потери или

излишки продукции (работ, услуг). Как уже было отмечено в параграфе 2.1, что учет производственных затрат на производственных предприятиях может производиться следующими методами: позаказным, попередельным, попроцессным, котловым (по центрам ответственности), нормативным. Однако здесь необходимо отметить, что использование нормативного метода возможно в условиях позаказного, попередельного, попроцессного и котлового методов производственного учета затрат. Следовательно, нормативный метод является универсальным. Он присущ в той или иной мере всем действующим методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Нормативный метод можно назвать системой учета затрат.

В производственных предприятиях с большим успехом можно использовать методы учета затрат по центрам ответственности и методам возникновения издержек производства. В первом случае объектами учета затрат становятся целиком центры ответственности, во втором – места возникновения затрат. Другие методы производственного учета также можно использовать в производственных организациях в оптимальном сочетании с системами учета затрат. Но для этого необходимо определить основные методические и технические аспекты практической их реализации (табл. 2.5).

Первая модель (табл. 2.5) предполагает традиционный вариант постановки учета, в основе которого положен позаказный метод учета затрат на производство продукции. Основными недостатками данного метода учета затрат является отсутствие возможности оперативного (текущего) контроля затрат на производство. Поэтому для улучшения качества учета затрат при позаказном методе необходимо этот метод сочетать с нормативным методом путем обоснованного нормирования всех производственных затрат. Вторая модель производственного учета (табл. 2.5.) издержек предполагает его организацию не только по отдельным объектам производства, но и в пределах каждого объекта – в разрезе технологических переделов производства. Простое ведение данного метода также не обеспечивает текущего контроля над затратами производства. Поэтому нами предлагается сочетание данного метода с нормативным методом.

При третьем варианте (табл. 2.5) предполагается производственный учет затрат на производство продукции вести в разрезе структурных подразделений, но по статьям калькуляции, а сводный учет затрат – нарастающим итогом по всем подразделениям. Для оперативного управления издержками в бухгалтерии хозяйства целесообразно в специальной ведомости или реестре аналитического учета вести учет отклонений фактических затрат от их нормативов. Данный вариант учета может быть использован в сочетании с четвертым методом и нормативным методом учета и контроля затрат на производство продукции или при внедрении элементов данной системы (четвертый и пятый методы).

Таблица 2.5
Организационно-методические и технические аспекты реализации методов производственного учета затрат в производственных организациях

Методы производственного учета затрат	Объект учета затрат	Предмет познания метода	Выполняемые функции	Организационно-методические и технические аспекты реализации метода учета затрат		
				первичный учет затрат	сводный учет затрат	оценка результатов производства
1. Показанный	Производственный заказ	Операции по затратам на производственный заказ продукции	Информационная, контрольная, аналитическая	Отражение операций в первичных документах	Лицевой счет аналитического учета по заказу	Сравнение фактических затрат с плановыми
2. Поперектный	Производственный передел	Операции по затратам конкретного передела	Информационная, контрольная, аналитическая	Отражение операций по переделу в первичных документах	Производственный отчет по переделу	Сравнение фактических затрат с затратами технологического передела технологической карты
3. По центрам ответственности	Структурное подразделение организации	Операции по затратам центра ответственности	Информационная, контрольная, аналитическая, прогнозная	Отражение операций в книге учета доходов и расходов	Управленческий отчет центра ответственности	Анализ окупаемости затрат, маржинального дохода и прибыли
4. По местам возникновения затрат	Основные и вспомогательные места возникновения затрат	Операции по затратам по местам возникновения затрат	Информационная, аналитическая, контрольная	Отражение операций по месту возникновения затрат в первичных документах	Производственный отчет места возникновения затрат	Анализ затрат по основным и вспомогательным местам возникновения затрат, носителям
5. Нормативный (система)	Разные объекты (производство, продукция, передел, подразделение и т.д.)	Отклонения от нормативных затрат	Оценочно-сравнительная, контрольная, аналитическая	Первичный учет затрат с использованием сигнальных документов	Управленческий отчет; Реестр отклонений	Анализ отклонений затрат от их норм по местам, причинам и т.д.

Таким образом, совершенствование рассмотренных методов учета затрат на производство, как отмечают также отдельные экономисты [94], заключается в их использовании в сочетании с принципами нормативного метода (системы) учета затрат. Из проведенного исследования можно сделать вывод, что на выбор и определение метода учета затрат влияют не только тип и характер производства, но и предмет учета, цели и задачи детального познания этого предмета в системе управления перерабатывающим производством.

Анализируя международный опыт производственного учета, следует отметить, что во многих западных странах, например, в американских фирмах в настоящее время применяются два метода учета производственных затрат: учета затрат по заказам (Job order cost system); учета затрат по процессам (Process cost system). Они в целом соответствуют отечественным методам учета затрат позаказному и попередельному (попроцессному).

Следует отметить, что учет полных затрат и исчисление себестоимости по совокупным издержкам должны применяться в условиях принятия перспективных программ и долгосрочных управленческих решений, а учет затрат по ограниченной себестоимости наиболее эффективен при принятии оперативных управленческих решений. Учет затрат и исчисление ограниченной себестоимости может применяться как в целом по организации, так и по ее структурным подразделениям. При этом анализ и контроль окупаемости затрат можно осуществлять по концептуальной методике, приведенной в таблице 2.6 [12, с. 106]. Постоянные затраты по отношению к объему производства практически, после достижения определенного уровня, не меняются. Поэтому мы предлагаем постоянные расходы (со счетов 25, 26, 44) ежемесячно или ежеквартально списывать за счет финансовых результатов соответствующей отрасли и организации в целом или же включать их в полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) [90].

Таблица 2.6

Концептуальная модель формирования маржинального дохода и прибыли

№ п/п	Показатели	Условные обозначения	Сумма уд. ед.	Методика определения расчетных показателей
1.	Валовая продукция	ВП	10000	–
2.	Переменные затраты	ПЗ	5000	–
3.	Условно-переменные затраты	УПЗ	3000	–
4.	Производственный маржинальный доход	ПМД	2000	$ПМД=ВП-ПЗ-УПЗ$
5.	Постоянные затраты	ПОЗ	1000	–
6.	Прибыль	П	1000	$П=МД-ПОЗ$

Это позволяет снизить трудоемкость учета затрат и отказаться от условного распределения постоянных затрат в бухгалтерском учете. Ограничение себестоимости продукции лишь переменными издержками позволит упростить не только учет затрат, но и анализ, контроль и нормирование статей затрат. Это достигается сочетанием любого метода производственного учета с системой «директ-костинг».

При системе директ-костинг происходит сопоставление информации управленческого и финансового учета через построение пирамидальности учета затрат, объемов производства и результатов деятельности, необходимых для оперативного прогнозирования, текущего анализа и планирования. Другие системы также могут быть использованы в сочетании с различными методами производственного учета и между собой, что позволяет осуществить выбор и использовать наиболее эффективных моделей систем управленческого учета затрат. В результате в производственных организациях можно использовать различные варианты эффективных систем управленческого учета производственных затрат (приложение 3).

В основе предлагаемых систем управленческого учета лежат не только оптимальные сочетания использования систем с методами учета и между собой, но и предложенная классификация затрат по различным признакам, особенно по отношению к объему производства на переменные, условно – переменные и постоянные затраты (см. параграф 2.4).

Практическое использование любой из приведенных систем управленческого учета, особенно директ-костинга, в сочетании с нормативной системой и любым из методов производственного учета значительно повышает эффективность коммуникации информации между управляющей и управляемой системами (субъектом и объектом управления) посредством усиления взаимодействия всех функций управления и их обратной связи через системы контроля.

2.4. Классификация затрат в управленческом учете производственных организаций

Многообразие производимых организацией затрат невозможно правильно спланировать (нормировать) без надлежащей научно-обоснованной их классификации. Классификация затрат по тому или иному признаку или нескольким признакам одновременно лежит в основе организации учета и контроля производственных затрат, калькулирования себестоимости продукции, анализа ее показателей и принятия на этой основе управленческих решений. В экономической литературе рассматриваются самые разнообразные группировки производственных затрат по отдельным признакам [95].

Большинство авторов отечественной теории учета признают признак классификации издержек производства по отношению к объему производства. Однако среди ученых и практиков до сих пор отсутствует единый подход к группировке издержек по указанному признаку. В практике учета затрат и исчисления себестоимости продукции такое деление затрат в производственных организациях практически не используется. Это отчасти объясняется слабой организацией аналитической работы, когда в системе управления не используется модель анализа и контроля «затраты – выпуск – результат», а в системе контроля не выявляются отклонения затрат от их нормативов, вызванные изменениями объемов производства и т.д.

По данной проблеме также отсутствует единое мнение среди отечественных ученых-экономистов. Так, Н.Г. Белов [23], В.Э. Керимов [52, с. 37] подразделяют затраты по отношению к объему производства на постоянные и переменные, Н.П. Кондраков [62, с. 266] – на переменные и условно-постоянные, П.С. Безруких [28, с. 183], П.П. Новиченко [83] – на условно-переменные и условно-постоянные, В.Б. Ивашкевич [46], – на переменные, условно – переменные и постоянные затраты, Е.А. Мизиковский [78] – на переменные, условно-переменные и условно-постоянные.

В международной практике бухгалтерского учета в западном управленческом учете широко используется хорошо разработанная теория классификации затрат на постоянные и переменные [80; 39]. Деление затрат на постоянные и переменные обусловлено тем, что затраты по-разному реагируют на изменение объема производства. Одни из них изменяются пропорционально объему производства, другие – скачкообразно, третьи – мало зависят от объема производства, остаются иногда неизменными или изменяются незначительно. Переменные затраты изменяются прямо пропорционально изменению физического объема производства. Постоянные затраты практически не зависят от изменения объема продукции – это общехозяйственные расходы, часть общепроизводственных расходов, часть расходов на продажу. Постоянные расходы, рассчитанные на единицу продукции, изменяются при изменении объема производства, то есть с увеличением объема производства их величина на единицу продукции уменьшается и наоборот.

Поэтому деление затрат на переменные и постоянные лучше отражает рыночные условия ценообразования, позволяет определить динамичность и зависимость затрат от различных факторов, более объективно определить предельный и чистый доход от производственной деятельности, осуществлять оперативный анализ и контроль за издержками подразделений хозяйства, выявлять роль и место отдельных видов затрат в процессе производства, а также принимать обоснованные управленческие решения по снижению себестоимости [12].

Важное практическое значение имеет также признак классификации затрат по их экономическому содержанию. И.А. Ламыкин отмечал, что группировка затрат по экономическому содержанию обусловлена тем, что процесс труда независимо от какой-бы то ни было определенной общественной формы состоит из целесообразной деятельности или самого труда, предмета, на который действует труд, и средств труда, которыми он действует. В связи с этим, по его мнению, принято выделять следующие группы: затраты средств труда, предметов труда, затраты живого труда [68]. И.Н. Белый по данному признаку выделяет три группы затрат: затраты на оплату труда, затраты живого труда и затраты средств производства (предметов труда и средств труда, в виде амортизационных отчислений) [24, с. 12]. Аналогичные расхождения имеются у экономистов по другим признакам группировки и видам затрат [93, с. 3; 23, с. 150; 28, с. 189; 76, с. 12-16; 82, с.18].

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется ПБУ 10/99, а с целью налогообложения прибыли – 25 главой НК РФ. Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), видно, что они не одинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с производством продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие – с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на обеспечение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т.д.), а третьи, не имея непосредственного отношения к производству, все-таки по действующему законодательству включаются в издержки производства (отчисления на социальные нужды работников и др.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, – косвенно. Поэтому для эффективной организации управленческого учета необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Это поможет не только лучше планировать и учитывать затраты, но и точнее их анализировать, а также выявлять определенные соотношения между отдельными видами затрат и исчислять степень их влияния на уровень себестоимости и рентабельности производства. В управленческом учете целью любой классификации затрат является оказание помощи руководителю в принятии правильных, обоснованных решений, поскольку менеджер, принимая решения, должен знать, какие затраты и выгоды они за собой повлекут. Поэтому суть процесса классификации затрат – это выделить ту часть затрат, на которые может повлиять руководитель.

Кроме того, на наш взгляд, при разработке классификации затрат по тому или иному признаку, необходимо учитывать: особенности технологии

и организации производства внутри отдельных производств организации, обуславливающие формирование специфических видов затрат; специфичность объектов производства, объектов учета затрат и объектов калькуляции; внутривозрастные экономические и производственные отношения при различных формах организации производства, труда и его оплаты; организационную структуру и структуру управления хозяйствующего субъекта; предпосылки и необходимость внедрения управленческого учета, стратегического планирования и управления, обусловленные экономическими условиями рыночной экономики и свободной производственной деятельностью организаций; возможность внедрения различных методов производственного учета и их оптимизации при использовании в сочетании между собой и различными системами учета затрат («директ-костинг», «стандарт-кост» и др.); уровень квалификации работников всех экономических служб и оснащенность их деятельности современными средствами вычислительной техники и средствами коммуникаций информации; необходимость, потребность и востребованность полезной, уместной и гибкой информации о производственной деятельности для управления [12].

По нашему мнению, только системный подход и последовательность соблюдения и учета указанных условий может стать основой разработки обоснованной классификации затрат для практического использования. Практика организации управленческого учета в экономически развитых странах предусматривает разные варианты классификации затрат в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по исследуемой проблеме.

В этой связи заслуживает внимания классификация затрат, предложенная К. Друри. По его мнению, прежде всего, в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходы на материалы, рабочую силу и накладные расходы. Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета: 1) для калькулирования и оценки себестоимости произведенной продукции; 2) для планирования и принятия управленческих решений; 3) для осуществления процесса контроля и регулирования. Кроме того, в каждом из перечисленных выше трех направлений, в свою очередь, происходит дальнейшая детализация затрат в зависимости от целей управления [42, с. 31–32].

В производственных организациях с целью управленческого учета и управления затратами, кроме традиционных признаков классификации издержек (по отношению к объему производства; по экономическому содержанию; по отношению к технологическому процессу; по составу и степени однородности; по способу включения в себестоимость продукции и др.), мы предлагаем их группировки по таким признакам, как:

а) по месту возникновения и носителям (на затраты центра ответственности; вида производства и вида продукции; организации в целом);

б) в стратегическом учете затрат (на совокупные затраты; затраты стадии жизненного цикла продукции; целевые и секвестрируемые затраты).

Таким образом, в практической деятельности, чтобы строго соблюдать принцип «различные издержки производства для решения различных целей и решения управленческих задач», можно считать, что одной из наиболее оптимальных и объективных классификаций затрат в производственных организациях, отвечающей современным требованиям, задачам и функциям управленческого учета, планирования, контроля, анализа затрат и исчисления себестоимости в системе управления эффективностью производства продукции является классификация, приведенная в приложении 4. Здесь затраты классифицируются по различным признакам и соответствующим группам, в том числе для организации их учета, контроля и анализа по центрам ответственности.

В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как «издержки», «затраты», «расходы». Неправильное определение этих понятий, на наш взгляд, 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 – затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Так, в словаре русского языка С.И. Ожегова [85] для обозначения этих терминов приводятся следующие определения: «...издержки – израсходованная на что-нибудь сумма, затраты» (с. 208); «...затраты – то, что истрчено, израсходовано» (с. 193); «... расход - 1) затраты, издержки; 2) потребление, затраты чего-нибудь для определенной цели» (с. 580).

На практике, а также в теории помимо термина «издержки производства», очень часто применяют термин «затраты на производство». Поэтому для правильного понимания, однозначного толкования и использования, а также единого подхода с целью рационального построения учета затрат на производство, необходимо определить что: издержки производства – денежное выражение совокупных затрат производственных факторов для осуществления организацией своей производственной и сбытовой (коммерческой) деятельности; затраты на производство – совокупность всех издержек производства за определенный период, связанных с обеспечением процесса воспроизводства (суммарное выражение всех издержек производства); расходы – часть затрат, понесенных организацией в связи с получением дохода [12, с. 78].

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. Под затратами мы будем понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, а под расходами уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности.

Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг. Лишь в момент реализации предприятие признает свои доходы и связанную с ним часть затрат – расходы. На такое понимание вышеуказанных терминов нас ориентирует 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. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках 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.

3. РАЦИОНАЛИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

3.1. Объекты и статьи учета затрат, методы автоматизированного отнесения косвенных расходов на производство продукции и калькулирования ее себестоимости

Экономическое содержание понятия «объект учета затрат» по-разному определяется в научной и специальной литературе. Отдельные специалисты под объектом учета затрат понимают группировку затрат на производство в текущем учете, дающую возможность определить себестоимость продукции [28, с. 11]. Другие считают, что объект учета затрат – это группировка затрат на производство для калькулирования себестоимости видов продукции, контроля использования средств по целевому назначению, организации внутрипроизводственного хозяйственного расчета [31, с. 41].

Наиболее объективно к раскрытию содержания понятия «объект учета затрат» подходят В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, П.С. Безруких, которые считают, что объектом учета затрат принято называть совокупность затрат на предприятии (в организации), сгруппированных для решения задач управления себестоимостью [27, с. 273]. В экономической литературе встречаются также другие точки зрения по данной проблеме [31, с. 31; 64, с. 31; 86, с. 49]. Отдельные экономисты не приводят своего определения, но выбор объектов учета затрат связывают прежде всего с объективными возможностями калькулирования себестоимости соответствующего вида продукции [90, с.11]. Такое мнение, на наш взгляд, является не совсем объективным, так как получается, как будто бы учет затрат по объектам ведется с целью только исчисления себестоимости. Выбор и детализация объектов учета затрат обуславливается не только с целью калькулирования себестоимости, но и, прежде всего, с целью необходимого информационного обеспечения управления производством.

При этом необходимо учитывать особенности: производственного и технологического процесса деятельности производственных организаций; методы управления производством и его информационные потребности. При создании центров ответственности объектами учета затрат становятся также сегменты деятельности организации, то есть подразделения (центры ответственности) в целом. При этом появляется два уровня объектов учета. Первым становятся виды производства продукции, производимые подразделением, вторым – само подразделение как низовой сегмент [75, с. 21–22].

На основе всего проделанного анализа различных точек зрения, можно определить, что в основу установления объектов учета затрат в производ-

ственных организациях следует положить: а) виды затрат, их носители и места возникновения; б) необходимость обобщения затрат на различных иерархических уровнях управления и этапов производства продукции. Исходя из этих двух основных условий, объектами учета затрат в производственных отраслях могут быть: виды и элементы затрат; технологические переделы; стадии жизненного цикла продукции; центры ответственности; виды производства продукции; смешанные объекты. При таком разнообразии объектов учета затрат в производственной отрасли можно создавать специальную информационную систему управленческого учета применительно для экономического анализа информации, ее контроля и оценки в системе управления производством продукции.

Следует отметить, что с целью оптимизации выбора объектов учета затрат, для последовательности обобщения издержек и построения их учета необходимо исходить не только из информационных потребностей управления в конкретной организации, но и от степени централизации, децентрализации управления и учета, уровня их автоматизации и квалификации кадров в этих системах. Выбор объектов учета затрат осуществляется в учетной политике организации. Из всего многообразия объектов учета затрат мы предлагаем использовать на практике два варианта при разных структурах, например, перерабатывающей организации (рис. 3.1; 3.2).

В модели 3.1, варианте 1 организация аналитического учета затрат предполагается по технологическим переделам, когда объектами учета затрат выступают соответствующие переделы производства (рис. 3.1, вариант 1).

Данная модель больше приспособлена для контроля за выполнением плановых и нормативных показателей организации. При этом аналитические свойства управленческого учета затрат возрастают. Вместе с тем, в учете происходит некоторое дублирование распределяемых затрат в каждом последующем переделе производства продукции. Контрольные и информационно – аналитические функции данной модели учета затрат можно значительно улучшить, если сочетать ее с нормативным методом учета затрат или же с системой «стандарт-кост». Второй вариант (рис. 3.1) предполагает организацию аналитического учета затрат по центрам ответственности.

Объектами учета затрат по данной модели (вариант 2) являются конкретные цехи, являющиеся одновременно центрами ответственности, где учет затрат ведется по статьям калькуляции. Модель организации аналитического учета по центрам ответственности (цехам) можно сочетать как с попередельным, так и с нормативным методом учета и управления затратами.

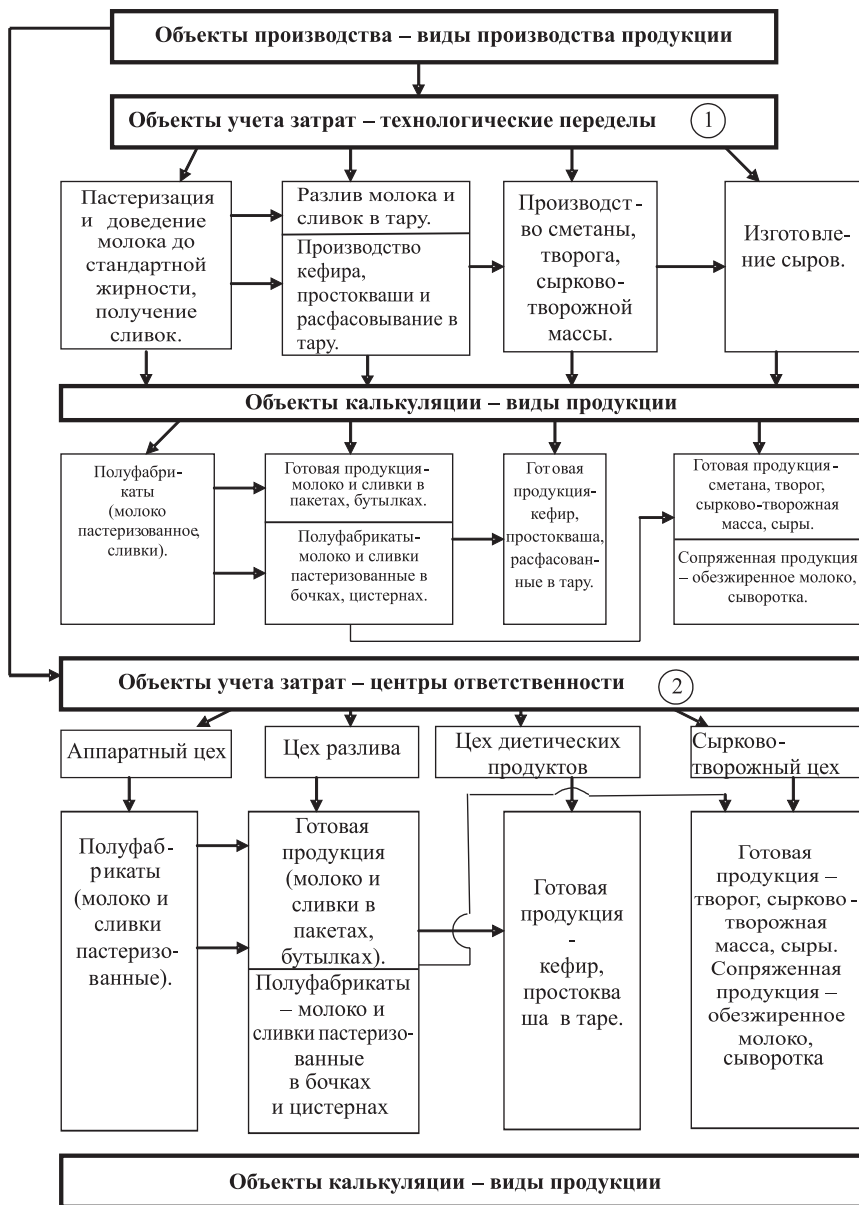


Рис. 3.1. Модель формирования объектов учета затрат на производство продукции переработки молока

Более детальное установление объектов учета затрат по центрам ответственности представлены в следующей модели (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Модель организации учета затрат по центрам ответственности

Большое значение для построения учета, а также правильности планирования, совершенствования качества информации имеет группировка затрат по элементам и статьям. Группировка затрат по элементам основывается на принципе их участия в образовании стоимости продукта. Однако поэлементарная группировка не может полностью удовлетворить потребности управления в информации о затратах по их целевому назначению, местам возникновения и носителям затрат с разграничением по отдельным видам продукции, а также при осуществлении контроля за рациональным и экономным расходованием ресурсов. В то же время анализ действующей типовой номенклатуры элементов и статей затрат позволяет сделать вывод о том, что большинство затрат в ней носят комплексный характер, т.е. здесь больше присутствует поэлементная классификация затрат, нежели их группировка по калькуляционным статьям. Она приспособлена в основном для учета затрат в целом по организации, но не полностью учитывает технологические и организационные особенности использования сырья, полуфабрикатов производств и т.д. Поэтому в каждом конкретном предприятии данный вопрос решается самостоятельно, а это приводит к несопоставимости показателей себестоимости в этих организациях.

В научной и учебной литературе калькуляционной статьей отдельные авторы работ считают определенный вид затрат, образующих себестоимость как отдельных видов продукции, так и всей продукции в целом [34, с. 44; 28, с. 189]. В основу такой группировки они относят отношение затрат к способу их включения в себестоимость отдельного вида продукции (прямо, непосредственно или косвенно, путем отнесения их пропорционально выбранной на предприятии базе) [28, с. 189].

Такое определение, на наш взгляд, является не полным. Обоснованное установление номенклатуры статей затрат необходимо не только с целью прямого или косвенного включения их в себестоимость продукции, но и для правильности построения производственного учета с использованием различных методов, а также повышения аналитичности планово-учетной информации, эффективности осуществления контроля и выявления резервов снижения себестоимости продукции. Поэтому критерием установления номенклатуры статей затрат могут быть: отношение затрат к производимому продукту [22, с. 27–32]; конкретные условия и специализация производства [40, с. 63]; индивидуальные особенности технологии, организации производства [30, с. 17] и другие критерии [50, с. 8; 25, с. 178; 66, с. 27].

Мы согласны с мнением профессора Е.А. Мизиковского о том, что подразделение производственных затрат на переменные и постоянные обуславливает необходимость разукрупнения применяемых на практике комплексных статей по обслуживанию производства, управлению и расходам, связанных с реализацией продукции, так как постатейный состав последних далеко не одинаков по экономическим параметрам, и на отчетную себестоимость они относятся по малообоснованным показателям, практикуемым еще с 50–60 годов [78, с. 44–47].

Отдельные авторы при разработке статей учета затрат ссылаются лишь на удельный вес отдельных затрат в себестоимости продукции, а экономическую сторону и другие аспекты решения вопроса оставляют без внимания. При построении номенклатуры статей затрат, кроме их удельного веса, необходимо учитывать роль и значение затрат в формировании себестоимости продукции, их связь с технологией производства и потребности в информации всей системы управления организации. В связи с этим целесообразным является анализ и обоснование порядка построения статей затрат в производственных организациях. В специальной литературе уделяется большое внимание данному вопросу, который является предметом дискуссии. Дискуссия возникает по вопросу о необходимости расширения или сужения номенклатуры статей затрат, где мнения авторов самые различные [40, с. 63; 74, с. 29].

По нашему мнению, для внедрения различных прогрессивных методов производственного учета затрат, систем управленческого учета, номенкла-

туру статей и элементов затрат в производственных организациях можно построить в следующем составе (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Элементы и статьи учета затрат на производство продукции

№ п/п	Элементы и статьи затрат	В финансовом учете в целом по организации	В управленческом учете	
			по отдельным центрам ответственности	по организации в целом (сводный учет)
1.	Материальные затраты:	+	-	-
	а) основное сырье	-	+	+
	б) вспомогательное сырье	-	+	+
	в) полуфабрикаты	-	+	+
	г) прочие материалы	-	+	+
2.	Оплата труда:	+	-	-
	а) основная	-	+	+
	б) дополнительная	-	+	+
3.	Работы и услуги:	+	-	-
	а) электроснабжения	-	+	+
	б) водоснабжения	-	+	+
	в) газоснабжения	-	+	+
	г) теплоснабжения	-	+	+
	д) холодоснабжения	-	+	+
	е) прочие работы и услуги	-	+	+
4.	Затраты на содержание основных средств:	+	-	-
	а) амортизация	-	+	+
	б) арендная и лизинговая плата	-	+	+
	в) прочие затраты	-	+	+
5.	Непроизводительные расходы:	+	-	-
	а) потери от брака	-	+	+
	б) прочие непроизводительные расходы	-	+	+
6.	Организационно-управленческие и страховые расходы:	+	-	-
	а) общецеховые	-	+	+
	б) общехозяйственные	-	-	+
	в) страховые платежи	-	-	+
	Итого затраты, формирующие расходы и себестоимость	Расходы организации на уровне процесса производства	Себестоимость продукции и центра ответственности	Себестоимость продукции в целом по организации

Приведенный перечень элементов и статей затрат является гибким для адаптации применительно ведения учета затрат и их обобщения по технологическим переделам, центрам ответственности, местам возникновения, видам продукции, иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления издержками производства.

Одним из важнейших вопросов управленческого учета полных произведенных затрат в производственных организациях является решение проблем отнесения косвенных и накладных затрат на основные объекты производства и калькуляции в каждом подразделении (центре ответственности). От решения этой проблемы зависят:

- достоверность исчисления затрат и себестоимости каждого вида полуфабриката и готовой продукции;
- объективность оценки эффективности деятельности каждого центра ответственности, каждого вида произведенной продукции;
- полное применение в данном предприятии системы мотивации и стимулирования труда трудовых коллективов подразделений организации.

Указанную проблему, по нашему мнению, можно решить путем организации производственного учета затрат по местам их возникновения в непосредственной связи с носителями издержек. Место возникновения затрат – это участок (производственный или вспомогательный) организации, который отличается по своей самостоятельной деятельности. Главными функциями учета по местам возникновения затрат являются:

- функция локализации издержек (локализация возникновения косвенных и накладных расходов);
- контрольная функция издержек (внутрипроизводственный контроль и планирование затрат);
- функция посредничества издержек (подготовка данных для, по возможности, дифференцированного и вызванного по некоторым причинам деления косвенных и накладных расходов объекта учета затрат на продукты и услуги).

Таким образом, учет затрат по местам издержек не выполняет изначально собственные задания, а рассматривает их как подготовительную работу для примыкающих к нему шагов учета издержек и производства продукции. Контроль экономичности может трактоваться как собственное задание. Оно не может быть оптимально представленным как предварительная смета издержек. Движение издержек в учете мест возникновения затрат можно классифицировать на следующие этапы [124]:

- образование мест возникновения затрат. Разделение каждого центра предприятия на места издержек;
- первоначальная предварительная смета распределение косвенных и накладных расходов объекта затрат (одноэлементные затраты мест издер-

жек и накладные расходы по месту возникновения затрат) по технологическому принципу в учете мест возникновения затрат;

– вторичная предварительная смета означает расчет взаимополнения между местом возникновения затрат и разделением вспомогательных мест издержек на основные места возникновения затрат. В качестве инструмента распределения накладных и косвенных затрат на места возникновения издержек служит свод производственного отчета. Места издержек – это места возникновения издержек. Чем точнее делится предприятие на места издержек, тем точнее правило дифференцированного учета и тем точнее может выполняться расчет мест издержек, поэтому он имеет три основные функции (локализация издержек, контроль и передача издержек). С другой стороны поднимается число мест издержек на организаторские издержки учета, зачета и контроля. Для разделения центров ответственности предприятия по местам возникновения издержек сформировались различные принципы:

– образование мест издержек с географической точки зрения обобщает затраты в определенной пространственной области, то есть по носителям издержек (например, центр 1, производство продукции А);

– классификация мест издержек по функциям (например: работа, услуга, склад, производство, управление и т.д.) имеет преимущество перед образованием мест возникновения затрат по географическим критериям. Однако в случае сильно изменяющейся структуры издержек внутри одной функциональной сферы смешиваются разные нормы затрат в один, что не желательно для данного производственного центра;

– образование мест возникновения затрат по сферам ответственности (например: производство продукции «А», «В» и т.д.) осуществляется как оптимальный контроль затрат. За все даты производства издержек (причинно-следственный анализ и корректура) ответственен человек;

– образование мест издержек с расчетно-технической точки зрения направляет на учет различных структур продуктивных центров. Тем самым косвенные и накладные расходы относятся на объекты калькуляции.

Представленные критерии образования мест возникновения затрат не могут использоваться обособленно. В рамках разработки конкретного плана мест издержек они могут комбинироваться, причем, с географической и функциональной точки зрения в каждом случае это имеет вторичное значение. В центре стоит вышестоящая цель – критерий единства ответственности или расчетно-технический аспект. В производственных организациях можно различать вспомогательные и основные места возникновения затрат.

Вспомогательные места издержек (также называемые предварительные ВМИ) – это места издержек, которые выполняют работы и услуги в других местах возникновения издержек. Они, как правило, имеют косвенное отношение к основному производству. Во вспомогательных ВМИ возникающие

косвенные и накладные расходы перекладывают на основные (производственные) места возникновения издержек (ОМИ).

Основные места возникновения издержек – это ОМИ, чьи затраты формируют себестоимость продукции. Но могут быть случаи, когда основные ОМИ предоставляют услуги для других ОМИ.

К затратам вспомогательных мест возникновения издержек предлагается отнести косвенные и накладные расходы, то есть затраты на содержание вспомогательных производств и затраты по организации и управлению производством. К затратам основных мест возникновения издержек предлагается отнести основные прямые затраты на производство продукции (прямая оплата труда, материальные затраты и прочие прямые технологические затраты). Для организации учета затрат по местам возникновения издержек необходимо места возникновения издержек установить так, чтобы каждое ВМИ имело отношение (причинно-следственную связь) к ОМИ. При этом отношения ВМИ и ОМИ можно характеризовать как линейные и комплексные связи [124].

В связи с этим нами предлагается организовать учет затрат, особенно во ВМИ, по причинно-следственному принципу их производства (возникновения), то есть по каким работам (услугам) для конкретных основных мест возникновения издержек произведены указанные затраты (конкретные затраты ВМИ).

Для более обоснованного отнесения (списания) косвенных и накладных расходов с ВМИ по принадлежности, то есть на соответствующие конкретные ОМИ требуется полная автоматизация учета затрат не только в централизованной бухгалтерии, но и во всех центрах ответственности. Речь идет о том, чтобы в каждом случае найти исходную величину, дающую возможность более точного разделения по причинно-следственному принципу поступающих в ОМИ затрат от ВМИ. Для этого требуется, кроме полной автоматизации учета затрат и применения специальной программы обработки данных, кодирование аналитических счетов учета затрат во ВМИ и ОМИ. При этом код (шифр) счета учета затрат ВМИ должен находиться в непосредственном отношении к причинно-следственным издержкам ОМИ.

Другой вариант организации учета затрат по местам их возникновения заключается в том, что кодируются (шифруются) не сами счета аналитического учета, а базы распределения (списания) с ВМИ и базы отнесения их на ОМИ. В любом из этих вариантов учета затрат необходимо также при кодировании аналитических счетов или баз распределения затрат учитывать их предварительных и последующих (окончательных) носителей издержек (центр ответственности, технологический передел, конкретное производство полуфабриката, готовой продукции, выполнение работ, услуг).

При этом можно, по нашему мнению, использовать следующую систему кодирования (шифрования):

а) по ВМИ:

1.1 → 1.2 → 1.3 → 1.4 → 1.n;

2.1 → 2.2 → 2.3 → 2.4 → 2.n и т.д.;

б) по ОМИ:

1.5 → 1.6 → 1.7 → 1.8 → 1.n;

2.5 → 2.6 → 2.7 → 2.8 → 2.n и т.д.;

Первая цифра кода каждого ВМИ означает собственно место возникновения косвенных и накладных издержек, вторая – вид затрат. Соответственно, первая цифра кода каждого ОМИ означает также место возникновения основных затрат, а вторая – носитель затрат или их конкретный вид (группу). При этом учет затрат можно организовать по ступенчатому (пирамидальному) методу раскладки издержек [124]. Так как этот метод, прежде всего, зависит от упорядоченности и оптимизации мест возникновения издержек, то, как правило, следует: исследовать все без исключения места возникновения издержек и сделать (оптимизировать их) так, чтобы, по возможности, было как меньше распределяемых косвенных и накладных расходов. Это снизит условности в учете затрат; позволит более четко выделить во ВМИ и ОМИ виды (статьи) затрат, особенно ВМИ с потребительскими кодами (ключами) отнесения на основные производственные места возникновения издержек и носители затрат. С учетом всех внутренних отношений «отношений ВМИ и ОМИ» необходимо получить в конце ступенчатого метода конечные (итоговые) издержки в ОМИ. Таким образом, пояснение ступенчатого метода показывает происхождение названия и выражает, что данный способ ведет при линейных отношениях между всеми местами возникновения затрат к оптимальному (упорядоченному) внутреннему производственному учету (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Ступенчатый метод учета и списания (отнесения) затрат ВМИ на ОМИ (тыс.руб.)

Места возникновения издержек Виды косвенных и накладных затрат, учтенных во ВМИ	Вспомогательные ВМИ			Основные ОМИ				Сумма издержек по основным местам возникновения
	ВМИ № 1	ВМИ № 2	ВМИ № 3	ОМИ № 1	ОМИ № 2	ОМИ № 3	ОМИ № 4	
Сумма затрат	310	80	330	70	2100	620	430	3220
Автотранспорт (ВМИ № 1)	└─ -310	7	56	6	83	3	3	95
Обслуживающее производство (ВМИ № 2)		└─ -80	35	30	50	7	7	94
Ремонт (ВМИ № 3)			└─ -421	56	340	20	6	422

Таблица 3.2. Продолжение

Места возникновения издержек Виды косвенных и накладных затрат, учтенных во ВМИ	Вспомогательные ВМИ			Основные ОМИ				Сумма издержек по основным местам возникновения
	ВМИ № 1	ВМИ №2	ВМИ № 3	ОМИ №1	ОМИ № 2	ОМИ № 3	ОМИ № 4	
Сумма отнесенных затрат	-310	-80	-330	81	453	28	23	611
Общая сумма издержек в основных местах возникновения	0	0	0	162	2573	650	446	3831

При комплексных отношениях между местами возникновения затрат можно использовать другой метод учета и списания (отнесения) издержек – блочный метод. При этом методе косвенные и накладные расходы не учитываются по конкретным видам (статьям), а по суммам (блокам) от ВМИ по специальному коду прямо относятся на ОМИ (табл. 3.3).

Таблица 3.3.

Блочный (односторонний) метод учета и списания (отнесения) затрат ВМИ на ОМИ (тыс.руб.)

Места возникновения издержек Виды косвенных и накладных затрат, учтенных во ВМИ	Вспомогательные ВМИ			Основные ОМИ				Сумма издержек по основным местам возникновения
	ВМИ № 1	ВМИ №2	ВМИ № 3	ОМИ №1	ОМИ № 2	ОМИ № 3	ОМИ № 4	
Сумма затрат	310	80	330	70	2100	620	430	3220
Обслуживающее производство (ВМИ № 2)	-80		→	23	50	20	8	101
Автотранспорт (ВМИ № 1)		-310	→	22	288	7	5	322
Ремонт (ВМИ № 3)			-330	→	55	275	20	0
Сумма отнесенных затрат	-310	-80	-330	81	453	28	23	611
Общая сумма издержек в основных местах возникновения	0	0	0	162	2573	650	446	3831

При возникновении сложных комплексных отношений между ВМИ и ОМИ можно использовать компромиссный метод раскладки (отнесения) косвенных и накладных расходов на ОМИ. Этот метод является уравнительной системой или математическим методом. При этом количество уравнений соответствует отношению между местами возникновения затрат. Каж-

дое уравнение описывает косвенные и накладные расходы в зависимости от базы их раскладки (отнесения) на ОМИ.

При использовании любого из приведенных методов учета затрат по местам их возникновения требуется надлежащая организация первичного учета издержек во ВМИ и ОМИ. В первичных документах по учету затрат каждого центра ответственности необходимо ввести дополнительные реквизиты: код счета МИ и затрат для их последующего автоматизированного списания (отнесения) по назначению (на производственные МИ). При такой постановке учета затрат по местам их возникновения и носителям, особенно по носителям, выполняются следующие задачи [124]:

- оценка стоимости полуфабрикатов и готовой продукции, а так же вложение авансированного капитала (определение издержек производства);

- определение основы для принятия решений в отношении политики цен (например, определение краткосрочной нижней границы цен);

- осуществление краткосрочного итогового подсчёта (подведение итогов в базе издержек и поступлений). По носителям учет затрат можно вести в двух вариантах:

- учёт затрат по их носителям за определённый период (краткосрочный итоговый подсчет), который включает издержки отчётного периода (например, за один месяц или один квартал) на производство готовой продукции; учёт результата за определённый промежуток времени, подтвержденный документально называемый краткосрочным учётом результата. В зависимости от информационной потребности менеджмента краткосрочный учёт затрат и результатов может состоять из одной или нескольких нижеследующих источников (носителей) затрат:

- продукты или группы продуктов или, соответственно полуфабрикаты или группы полуфабрикатов;

- центры ответственности и сегменты деятельности;

- производственные переделы и др.

Детальная классификация носителей затрат часто является компромиссом между точностью, информационностью, наглядностью и экономичностью самого учёта расходов по носителям. Учет и калькуляция издержек на единицу продукции – включает все без исключения затраты и поступления на одну единицу продукции (заказ, штука, кг, и т.д.). С помощью подходящего метода калькуляции распределяются все издержки на единицы носителей затрат.

Учёт затрат по их носителям за определённый период устанавливает прибыль или потери за определённый [отчётный] период. Он отличается от бухгалтерского итогового подсчёта следующими признаками:

- в отличие от годового итогового подсчёта, который согласно правилам проводится только один раз в год, краткосрочный итоговый подсчёт осуществляется несколько раз в год за отчётный период;

– краткосрочный итоговый подсчёт базируется на издержках и платежах и при этом не рассматривает непроизводственные, нештатные, не относящиеся к рассматриваемому (отчётному) периоду затраты и доходы, а также предполагаемый размер цены сырья и материалов. Поэтому его нельзя фальсифицировать посредством манипуляций, которые могут быть использованы в политике годового итогового подсчета;

– во время годового итогового подсчёта чаще всего показывается только итог предприятия в целом (разделённый на производственный, непроизводственный и нештатный итоги), краткосрочный итоговый подсчёт служит для рационального подразделения издержек, которые раскрывают происхождение себестоимости производства продукции и ее сбыта, а также источник результата (прибыли) предприятия.

В учете основных издержек их носители также являются основными носителями затрат, а накладных и косвенных затрат – соответственно, носители накладных и косвенных расходов. Косвенные и накладные издержки по принятому методу списываются на основные носители затрат. Вычисления результатов краткосрочного отчётного периода не представляют трудности, когда неготовые изделия сохраняются в виде полуфабрикатов, не наблюдается активное производство готовой продукции и когда в один период производятся продукты, а в подобный период прекращается их производство. Сбыт продукции в данном случае одинаково большой и сравнение полной себестоимости продукции и достигнутых поступлений показывает результат (прибыль, убыток) итогового подсчёта.

Однако факты выглядят иначе согласно правилу: массовая продукция и массовый сбыт за определённый период редко полностью соответствуют, и возникает изменение наличности на складе. Производственные издержки перекадываются на счёт готовой продукции и услуг, выплаты (поступления) – на счет продажи продукции, издержки и выплаты сопоставляются косвенно. Например, на одном предприятии с производительностью 800 единиц продукции было реализовано 1000 единиц продукции за то же период, в итоге запас продукции на складе сократился на 200 единиц продукции. Сопоставление общих доходов (поступлений) с известными издержками не выявляет итоговый результат: для общих поступлений должна быть показана еще и стоимость конечного продукта на складе. Эта стоимость складывается из производственной себестоимости, которая списывается через реализацию продукции.

Аналогично представляется проблема изменения состояния склада для продуктов в работе. За отчётный период возрастает наличие неготовой продукции, в то время как больше полуфабрикатов начинают превращаться в готовую продукцию, например, стоимость сырья и материалов в сфере материального производства повышает общую себестоимость. Увеличение налично-

+	Период продаж (классифицируется по источникам поступления)	} Общий результат периода
	Повышение складских запасов готовых и неготовых изделий отчетного периода	
-	Снижение складских запасов неготовых изделий оценочного периода	} Общие издержки периода
	Общие первичные издержки периода	
=	Конечный результат	

Рис. 3.4. Метод расчета общих издержек [124]

При уменьшении готовой или неготовой продукции на складе делается наценка первичным издержкам периода, чтобы сохранить общие издержки учётного периода. Метод расчёта общих издержек, исходящий от финансовой бухгалтерии, относительно прост в использовании.

	Выручка от продаж	
-	Производственная себестоимость продукции	} Полная себестоимость продаж
	Управленческие и сбытовые затраты	
=	Конечный результат	

Рис. 3.5. Метод расчета издержек оборота

Учёт по месту возникновения затрат не обязателен, накладные (общие) расходы не вычисляются отдельно. Поэтому к различным носителям издержек добавляется определенный их процент. Для подсчёта изменений себестоимости продукции на складе необходима калькуляция издержек на единицу продукции, которая исчисляет издержки производства готовой или неготовой продукции или, соответственно собственную выработку. Кроме того, изменения на складе должны учитываться на основании инвентаризации.

Метод расчёта издержек оборота сравнивает выручку за один период и себестоимость (издержки по обороту). Общие издержки периода должны разделяться методом расчёта издержек оборота на реализованные продукты и на продукты на складе. Это уточняет калькуляцию издержек на единицу продукции и осуществляет дифференциацию издержек производства. Дифференциация издержек источников результата (например, продукции) осуществляет вычисление долей издержек результата. Эта последняя позиция менеджмента по методу расчёта издержек оборота. На основании учёта издержек проводится анализ результата для отдельных источников результата, что в дальнейшем является обоснованной предпосылкой для рыночной политики (например, сортировки ассортимента, основанием для ценообразования).

При методе расчёта издержек оборота производственная себестоимость высчитывается в три этапа, как показано на рис.3.6.

	Материальные затраты
+	Другие производственные затраты
=	Производственная себестоимость полуфабрикатов
-	Увеличение полуфабрикатов на складе (2)
+	Отпуск полуфабрикатов в производство (2)
=	Производственная себестоимость готовой продукции
-	Поступление готовой продукции на склад (3)
+	Отгрузка готовой продукции со склада (3)
-	Внутренние работы по продаже (4)
=	Себестоимость продаж

Рис. 3.6. Метод расчета себестоимости оборота

При методе расчёта издержек оборота принимается во внимание изменение наличности на складе и реализованная продукция. Поэтому от инвентаризации можно теоретически отказаться. Однако по закону и согласно контролирующим отделам создаётся акт об инвентаризации. Корректировка бухгалтерского наличия на складе проводится и вычисляется выборочно в течение года.

Задача же калькулирования – подсчет издержек, которые относятся к изготовлению единицы продукции. Основными единицами измерения являются:

- единица измерения продукции (1 шт, 1 кг и т.д.);
- один определённый заказ;
- один условный технический параметр (серия продукции, партия товара и т.д.).

Учёт издержек на единицу продукции выстраивает как результат учёта расходов по видам и при необходимости учёт затрат по месту их возникновения. В зависимости от промежутка времени и цели калькулирования можно выделять следующие виды калькулирования:

– предварительная калькуляция исчисляет предполагаемые издержки производства, базирующиеся на плане или оценочной стоимости. Она прилагается к проектам, которые характеризуются высокой комплексностью, неопределённостью и предпринимательскими рисками. Предварительная калькуляция даёт основание для принятия решения при отклонении или принятии предложения для формулирования цены продукции.

– отчётная калькуляция – это калькуляция фактических затрат до и после проведения сделки. Высчитываются фактические издержки, основанные на произведенных затратах. Результат отчётной калькуляции служит для оценки остатка и для учёта прибыли на единицу продукции.

– промежуточная калькуляция – это контрольная калькуляция отдельной части произведённой продукции, она проводится во время производственно-

го цикла (передела). В обиходе её также называют «контрольная калькуляция для полуфабрикатов». Таким образом она служит для оценки затрат и результатов неготовой продукции. Промежуточная калькуляция – незаменимый инструмент для контроля соблюдения бюджета производства продукции.

При учёте издержек на единицу продукции или калькуляции существуют различные методы и приёмы. Все они отвечают на один вопрос: как узнать из учёта затрат, правильно ли распределены общие издержки на отдельные объекты учета? Многочисленные методы калькуляции сводятся к двум основным методам: простой метод калькуляции и метод постатейной калькуляции. Простой метод калькуляции определяет издержки производства единицы продукции путём деления показателя общих издержек на показатель всей произведённой продукции. При простом методе калькуляции особенно остро возникает проблема учёта издержек сопутствующих изделий. Организация учёта издержек по местам их возникновения для простого метода калькуляции не всегда требуется, но, несмотря на это, учёт производится чаще всего для контроля мест возникновения затрат (круга ответственности).

При методе постатейной калькуляции всегда происходит разделение: объект затрат – затраты на единицу продукции и объект затрат – общие затраты. Затраты на единицу продукции вычисляются напрямую. Общие издержки разделяются при помощи более или менее дифференцированных баз распределения. На рис. 3.7 представлен обзор методов распределения общих затрат на объекты учета и носители затрат. Выбор метода калькуляции зависит от типа производства продукции. Различают два основных типа производства: единичный выпуск продукции и массовый выпуск продукции.



Рис. 3.7. Методы распределения затрат на виды производства продукции [124]

Единый выпуск продукции характеризуется тем, что каждое изделие производится только в единственном экземпляре. При массовом выпуске продукции на каждый продукт изготавливается большое количество изделий. Следует различать массовое и серийное производство.

Серийное производство лежит между единственным и массовым выпуском продукции и отличается тем, что различные виды продукции производятся друг за другом в ограниченном количестве (больших или малых сериях). Связь между методами калькуляции себестоимости и видами производства продукции представлена на рис. 3.8.

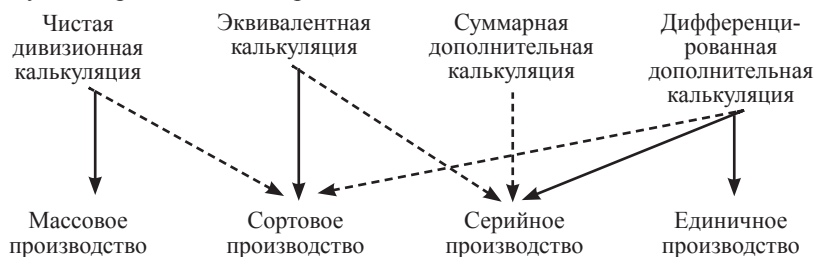


Рис. 3.8. Методы калькуляции и их связь с видами производства [124]

Сплошными линиями показаны применяемые на практике методы. Пунктирными линиями обозначены редко используемые комбинации. Во время производственного процесса переработки сырья одновременно получают различные продукты и тогда мы имеем дело с комплексным производством сопутствующих продуктов. Такой феномен сопутствующих продуктов может встречаться во всех видах производства (переработки) продукции. Здесь принцип учёта издержек неотвратно возвращается к определённым методам калькуляции. Массовое производство является типичной сферой применения простого метода калькуляции. К группам простого метода калькуляции относятся: простой одно- и многосоставный метод калькуляции; метод калькуляции эквивалентных цифр, а также потребительских стоимостей; метод сопутствующей калькуляции.

Простой одноступенчатый метод калькуляции используется только в цехах, производящих один вид продукции. При вычислении издержек на одну единицу продукции общая сумма издержек делится на количество носителей издержек (объём продукции в штуках, вес, объём и т.д.). Основная формула для простого односоставного метода калькуляции следующая:

$$Сп = \sum Зп : КП,$$

где Сп – себестоимость продукции, руб.; $\sum Зп$ - сумма затрат отчетного периода на производство продукции, руб.; КП – количество полученной продукции, т.

При суммарном простом методе общие издержки предприятия без дальнейшего деления делятся на количество единиц продукции. При дифференциальном простом методе общие издержки в дальнейшем разделяются на частичные суммы – для каждой частичной суммы единицы продукции отдельно вычисляются издержки. Возможными критериями для деления общих издержек на частичные суммы единиц продукции являются виды издержек или места возникновения издержек. Простой многосоставной метод калькуляции необходим, когда предприятие производит продукцию в течение одного периода, а в подобный период одновременно происходит ее сбыт. В данном случае происходит изменение наличности на складе готовой и неготовой продукции. В простом многосоставном методе калькуляции охватываются издержки продукции за определённый период и издержки складированных полуфабрикатов. С помощью учёта издержек по местам возникновения получают издержки каждой стадии (передела) производства. При этом каждая стадия (передел) производства имеет свой продукт, на который накладываются издержки.

Чаще всего во внимание принимаются только издержки на материал и изготовление наличных готовых и неготовых изделий (издержки по месту возникновения). При делении издержек по месту возникновения и заполнении производственных стадий применяется простая многосоставная калькуляция. При этом вычисляются издержки единицы продукции для каждой производственной стадии. При учёте издержек по месту возникновения, которая не требует деления между издержками на единицу продукции и общими издержками, места возникновения издержек соответствуют стадиям (переделам) производства.

Простая многосоставная калькуляция актуальна только для предприятий, выпускающих один вид продукции. Эта калькуляция подходит для издержек по месту возникновения с единым местом за какой-либо период. Ранее рассмотренный метод простой калькуляции применим для предприятий, производящих один вид продукции. На практике это встречается редко. Чаще из единого сырья производятся различные виды продукции (производство продукции широкого ассортимента). В этих условиях общие затраты распределяются между видами продукции по заранее установленным пропорциям или эквивалентным качественным показателям (например, по содержанию жира, белка). Эти методы распределения и отнесения затрат на виды продукции называются методом калькуляции эквивалентных цифр (пропорций) и методом сопутствующей калькуляции (то есть распределением затрат на виды продукции исходя из стандартной, нормативной или плановой ее себестоимости либо рыночной стоимости) (табл. 3.4).

Из данных таблицы 3.4 видно, что при использовании разных методов калькулирования себестоимости продукции получается разный размер себестоимости продукции и прибыльности ее производства.

Таблица 3.4
Методы калькуляции себестоимости и их влияние на показатели эффективности производства продукции на примере продукции переработки молока

Виды продукции и показатели эффективности ее производства	Количество продукции, тонн	Себестоимость одной тонны продукции (руб.), исчисленная:					
		по ныне действующему методу	путем распределения затрат на объекты калькуляции пропорционально:				
			содержанию жира в продукции	содержанию белка в продукции	содержанию жирно-белковых единиц в продукции	энергетической ценности продукции	стоимости продукции по рыночным ценам
1. Молоко российское	581	13129	12040	17859	17959,2	13444,5	11337,5
2. Молоко топленое	76	15423	15050	17859	18662	15049,8	14447,8
3. Кефир	282	17326	9231	14046	9231	12742,2	14548,1
4. Ряженка	75	17397	14849	18561	13846	12942,8	15049,8
5. Сливки	4	18452	37222	16555	25585	26989,3	29698,3
6. Снежок	73	18605	11940	15451	15350,8	19163,4	15250,5
Итого	X	100332	100332	100332	100332	100332	100332
7. Прибыль (убыток) от производства продукции (+;-)							
- молока российского	-	+ 7991	+ 9080	+ 3261	+ 3161	+ 7676	+ 9783
- молока топленого	-	+ 11377	+ 11750	+ 8941	+ 8138	+ 11750	+ 12352
- кефира	-	+ 9554	+ 17649	+ 12834	+ 17649	+ 14138	+ 12332
- ряженки	-	+ 10583	+ 13131	+ 9419	+ 14134	+ 15037	+ 12930
- сливок	-	+ 36755	+ 18138	+ 38805	+ 29775	+ 28371	+ 25662
- снежка	-	+ 9895	+ 16560	+ 13049	+ 2915	+ 1511	- 1198

Более объективные результаты калькулирования себестоимости продукции получаются при распределении затрат между видами продукции пропорционально энергетической ценности этой продукции, а также ее стоимости по рыночным ценам. Близко к этим двум методам по объективности показателей себестоимости стоит метод, при котором затраты распределяются между видами полученной продукции пропорционально содержанию в ней жиρο-белковых единиц. При этом жиρο-белковые единицы определяются по формуле:

$$Жб = \frac{Жс + (К \times Бс)}{2}$$

где Жб – количество жиρο-белковых единиц в единице натуральной продукции; Жс – содержание жира в единице натуральной продукции; Бс – содержание белка в единице натуральной продукции; К – коэффициент соотношения жира и белка в единице натуральной продукции.

Все приведенные варианты калькулирования могут быть использованы на практике для различных целей. Последние три метода годятся как для оценки запасов готовой продукции, так и оценки эффективности производства того или иного вида продукции.

3.2. Совершенствование аналитического, синтетического учета затрат и управленческой отчетности центров ответственности

Учет в организации должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации в целом и отдельным ее подразделениям (центрам ответственности) о количестве, качестве и себестоимости полученной продукции переработки, трудовых, материальных и денежных затратах на ее производство. Кроме того, учет на стадии производства должен давать прогнозную информацию о прибыльности или убыточности данного вида производства продукции. В связи с этим необходимо установить: обоснованность организации аналитического учета затрат и выхода продукции отдельно в каждом цехе; по научно-обоснованной номенклатуре статей учитываются затраты на производство; соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета по счету 20 «Основное производство»; соблюдается ли правильность определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям, связанным с производством продукции переработки.

Учёт затрат и выхода продукции в производственных организациях в настоящее время ведётся на счете 20 «Основное производство» в разрезе аналитических счетов по статьям затрат. Статьи, по которым необходимо вести учёт затрат, приведены в таблице 3.1.

В результате совершения затрат, связанных с производством продукции, делается бухгалтерская запись: дебет счета 20 «Основное производство», кредит счетов: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 02 «Амортизация основных средств», и т.д.

Готовую продукцию, полученную из производства, приходят в течение отчётного периода по плановой или нормативной себестоимости. Это оформляется следующими записями: дебет счетов 43 «Готовая продукция», кредит счета 20 «Основное производство» – по плановой себестоимости или дебет счетов 43 «Готовая продукция», кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – по нормативной себестоимости. Забракованную готовую продукцию оформляют записью: дебет счета 28 «Брак в производстве», кредит счета 20 «Основное производство».

В конце отчётного периода исчисляют фактическую себестоимость готовой продукции. После этого плановую оценку продукции, полученной из производства, доводят до фактической путём списания калькуляционной разницы дополнительной записью или методом «красного сторно». Если выпуск продукции в течение отчётного периода оценивался по нормативной себестоимости, то в конце отчётного периода сумма фактических затрат на производство списывается бухгалтерской записью: дебет счета 40 «Выпуск продукции», кредит счета 20 «Основное производство», а калькуляционная разница, выявленная на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», списывается дополнительной записью или методом «красного сторно» и составляются бухгалтерские записи: дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж», кредит счета 40 «Выпуск продукции», в случае реализации продукции.

На производственных предприятиях существует определенный порядок закрытия счета 20 «Основное производство». Исчисление фактической себестоимости отдельных видов продукции производится в конце отчётного квартала на основании отчётных данных на производство и выходе продукции из производства. Методы калькуляции зависят от технологии и организации производства. Объекты калькуляции устанавливаются в соответствии с видами вырабатываемой продукции с учётом наименования, качества, вида тары.

Калькуляционной единицей является 1 центнер или 1 тонна продукции. Данные о фактических затратах берут из дебетовой части аналитических счетов, открываемых к счету 20 «Основное производство». К исчислению

себестоимости продукции приступают после закрытия счетов: 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве». Себестоимость возвратных отходов не калькулируется, возвратные отходы оцениваются по ценам возможной реализации или использования. При исчислении фактической себестоимости продукции стоимость возвратных отходов из общей суммы фактических затрат на производство вычитается. Оставшаяся сумма затрат делится на количество полученной готовой продукции из производства. В результате получают фактическую себестоимость продукции.

Если невозможно учесть затраты отдельно на каждый вид продукции, т.е. когда из производства получают несколько видов продукции, тогда фактические затраты распределяют между видами продукции пропорционально нормативным затратам или другой базы. После исчисления фактической себестоимости продукции плановая, или нормативная себестоимость продукции доводится до уровня фактической в общеустановленном порядке.

Совершенствование информационной базы управленческой отчетности, необходимой для принятия управленческих решений на предприятии, должно осуществляться по следующим направлениям [116, с. 10–17]:

- необходимое сочетание учета с анализом и выход непосредственно на управление;

- формирование учета как гибкой динамичной системы, выступающей связующим звеном между объектом и субъектом управления, объективно отражающей процессы, хозяйственные факты;

- построение системы обработки учетно-отчетной информации с учетом особенностей различных типов и структур предприятий.

Для реализации данных направлений необходимо переходить на принципиально новую, предлагаемую систему управленческого учета на производственных предприятиях. Достоверная учетная и аналитическая информация, формируемая в единой информационной системе, служит основой для калькулирования себестоимости работ, а также выработки и принятия управленческих решений на всех уровнях и во всех звеньях структуры управления производством.

Внутренняя производственно-управленческая отчетность не регулируется законодательными и нормативными актами, поэтому состав и содержание отчетных показателей, форма и сроки их представления устанавливаются организацией самостоятельно и зависят от сферы ее экономической деятельности, организационно-правовой формы, квалификации управленческого персонала и других специфических особенностей хозяйствующего субъекта.

В экономической литературе проблемам формирования производственно-управленческой отчетности уделяется значительно меньше внимания, чем

другим видам отчетности. Так, ученые не выработали единого мнения о названии и содержании отчетности, составляемой по запросам управленческого персонала организации. Например, некоторые авторы называют ее сегментарной отчетностью (И. Кубышкин [67, с. 54–58], А.А. Соколов [98, с. 22–26]), другие – управленческой (Г.Х. Аубекерова [17, с. 33–35], Л.Н. Юдина [116, с. 7–17]).

По нашему мнению, термин «производственно-управленческая отчетность» является более приемлемым, поскольку в нем отражено место формирования, направление и назначение отчетности, представляющей информацию, используемую внутренними пользователями для принятия управленческих решений.

Производственно-управленческая отчетность представляет собой проблему практически для всех руководителей предприятий, в основном из-за отсутствия соответствующей системы фиксирования, обработки и представления данных, на основе которых принимаются решения. Иногда сведения, получаемые руководством для контроля и принятия решений, формируются из системы налоговой отчетности, наличие которой требуется от всех предприятий по закону. Проблема состоит в том, что эти сведения служат специфическим целям и не отвечают потребностям руководства. Как правило, такой учет ведется по принципу «проб и ошибок». Сотрудники предприятия для выполнения своей работы фиксируют необходимые им данные (первичную информацию). Когда руководству предприятия нужно получить какие-то сведения о положении дел на предприятии, оно обращается с запросами к менеджерам более низкого уровня, а те, в свою очередь, к исполнителям.

Следствием такого ненаучного подхода к формированию системы отчетности является то, что, как правило, возникает конфликт между той информацией, которую хочет получить руководство, и теми данными, которые могут предоставить исполнители. Причина этого конфликта очевидна – на разных уровнях иерархии предприятия требуется разная информация, а при построении системы отчетности по произвольной форме нарушается основной принцип построения информационной системы – ориентация на менеджмент. Исполнители обладают либо не теми видами данных, которые нужны руководству, либо нужными данными не с той степенью детализации. Кроме того, сведения поступают с запозданием.

Неточные данные могут быть причиной неверных решений. Точные данные, полученные с запозданием, также теряют ценность. Для того, чтобы руководство предприятия могло получать необходимые ему для принятия управленческих решений данные, необходимо строить систему отчетности «сверху вниз», формулируя потребности верхнего уровня управления и проецируя их на нижние уровни исполнения. Только такой подход обеспечивает получение и фиксирование на самом низшем исполнительском

уровне таких первичных данных, которые в обобщенном виде смогут дать руководству предприятия ту информацию, в которой оно нуждается.

Важнейшими требованиями к системе управленческого учета являются своевременность, сопоставимость, точность и регулярность получения информации руководством предприятия. Эти требования могут быть реализованы при соблюдении ряда простых требований построения системы производственно-управленческой отчетности [11]:

1. Система должна быть ориентирована на управленческий аппарат и на руководителя организации.

2. Требования к системе должны строиться «сверху вниз». Руководители каждого уровня должны проанализировать состав и периодичность необходимых им для выполнения своей работы данных.

3. Исполнители должны иметь возможность фиксирования и передачи «наверх» установленных их руководством данных.

4. Данные должны фиксироваться там, где порождаются.

5. Информация должна становиться доступной всем заинтересованным потребителям сразу же после ее фиксирования.

Очевидно, что эти требования, наиболее полно, могут быть реализованы с помощью автоматизированной системы. Однако опыт упорядочения систем производственно-управленческой отчетности на различных производственных предприятиях показывает, что установке автоматизированной системы управленческого учета должна предшествовать достаточно большая «бумажная» работа. Ее выполнение позволяет промоделировать различные особенности производственно-управленческой отчетности предприятия и, тем самым, ускорить процесс внедрения системы и избежать многих дорогостоящих ошибок.

Состав производственно-управленческой отчетности, а также степень ее детализации зависят от того, кому предоставляется информация. Наиболее общие данные предназначены для корпоративного уровня, более детализированные данные о состоянии деятельности поступают к менеджерам, а максимально подробная информация предоставляется руководителям функциональных подразделений. Впрочем, иногда появляется необходимость предоставления более детальной информации менеджерам [87]. В качестве основных показателей эффективности своей деятельности большинство предприятий рассматривают прибыль, выручку и объем затрат как по компании в целом, так и по подразделениям. По нашему мнению, наибольшее внимание необходимо уделять марже и показателю прибыльности подразделений, входящих в состав организации. На основе анализа маржинального дохода и прибыльности подразделений финансово-экономическая служба организации проводит сравнительный анализ эффективности деятельности разнонаправленных центров ответственности. На прибыль влияет множе-

ство факторов, в результате чего довольно сложно оценивать деятельность по данному показателю. Поэтому необходимо также оценивать окупаемости затрат [87].

Для рационального построения производственно-управленческих отчетов с целью предупреждения дублирования необходимо разграничивать их виды. Сегодня можно выделить следующие виды отчетов:

1. Обязательные (предусмотренные системой управленческого документооборота предприятия) и дополнительные (составляются в зависимости от потребности управления);

2. Оперативные (представляют собой совокупность данных в определенном разрезе), агрегированные (фактическое значение показателей, сформированных из оперативных отчетов), сравнительные (сопоставление показателей – фактических и плановых, фактических и базовых, фактических и аналогичных по отрасли).

В. Ф. Палий классифицирует управленческие отчеты по следующим признакам [90]: по содержанию информации (комплексные, тематические, аналитические); по уровням управления (оперативные, текущие и сводные отчеты); по объему информации (сводки, итоговые отчеты, общие и сводные отчеты); по формам представления (табличная, графическая, текстовая).

Н. Адамовым, Г. Адамовой предложена следующая классификация внутренней отчетности [11]: по форме представления (табличные, графические, текстовые); по видам деятельности (отчеты по закупке и заготовлению, отчеты по производству, отчеты по реализации); по уровню представления (отчеты для высшего руководства, отчеты для менеджеров структурных подразделений, отчеты для менеджеров нижнего звена); по объему информации (оперативные, текущие и сводные отчеты); по содержанию (комплексные отчеты, отчеты по ключевым позициям, аналитические отчеты). Исходя их мнения различных авторов о принципах и требованиях, предъявляемых к управленческой отчетности, можно систематизировать их перечень для практического использования.

Производственно-управленческая отчетность, как и любой отчет, это прежде всего набор критериев и показателей, которые отображают положение либо отдельных участков функционирования предприятия, либо хозяйственной деятельности в целом. При этом от того, насколько упорядочены, актуальны и систематичны показатели, представляемые в отчетности, зависит ее эффективность и востребованность. Если нарушаются определенные связи и отчетность не выполняет своей информационной функции, то она становится формальной совокупностью цифр и не может именоваться производственно-управленческой.

Поэтому, по нашему мнению, производственно-управленческая отчетность должна формироваться уже в процессе ведения аналитического уче-

та затрат и выпуска продукции. Другими словами, регистр аналитического учета затрат и выпуска продукции должен одновременно служить (в конце каждого отчетного периода) в качестве производственно-управленческой отчетности: на уровне подразделений; на уровне отделений; на уровне организаций (сводный отчет). При этом такой отчет может иметь три раздела: I – затраты на производство продукции; II – производство продукции в оценке по себестоимости; III – анализ окупаемости затрат, маржинального дохода и прибыли подразделения, отделения, организации до продажи продукции.

В этой связи нами предлагаются формы отчетности для документирования и аналитического учета, контроля и анализа затрат, маржинального дохода и прибыли, а также оценки деятельности центров ответственности организаций. Они включают: Производственно-управленческий отчет центра ответственности; Сводный производственно-управленческий отчет по центрам ответственности. Производственно-управленческий отчет центра ответственности (приложение 5) составляется по каждому переделу, циклу производственной деятельности или в целом по подразделению. В этом отчете соединены возможности: использования любого из методов производственного и систем управленческого учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); организации учета по любым, выбранным из всего разнообразия, объектам учета затрат в зависимости от принятой методологии иерархического уровня обобщения затрат и т.д.

Данный регистр (отчет) состоит из трех разделов. Первый раздел предназначен для отражения нормативных затрат, отклонений фактических затрат от нормативных и фактических затрат и других показателей производства. При этом затраты здесь отражаются по статьям затрат по разработанной номенклатуре. Во втором разделе, соответственно, по графам отражается выход продукции с учетом ее качества. В данном разделе отражается также цеховая себестоимость каждого вида продукции. Третий раздел предназначен для отражения, контроля и анализа результатов производства продукции: отклонений переменных, условно-переменных и постоянных затрат от их нормативов по видам продукции, технологическому переделу, циклу производства, центру ответственности за месяц и с начала года; стоимости полученной продукции в оценке по внутрихозяйственным трансфертным ценам; маржинального дохода и прибыли центра ответственности для оценки эффективности его деятельности.

Отклонения от норматива по затратам и другим показателям отражают в отчете на основании данных затратных документов. По существу, данный отчет служит также для контроля исполнения бюджетов производства центрами ответственности, а также точки безубыточности производства в каждом переделе (стадии производства) календарного производственного цикла. Это достигается благодаря разработанной классификации статей за-

трат, что, безусловно, способствует принятию оперативных управленческих решений по повышению эффективности производства продукции по соответствующим местам возникновения затрат, их носителям и центрам ответственности.

Сводный производственно-управленческий отчет по центрам ответственности (приложение 6) составляется в центральной бухгалтерии организации в конце отчетного периода по всем цехам на основании данных производственно-управленческих отчетов всех центров ответственности. После тщательной проверки и сверки данных Сводного производственно-управленческого отчета с данными соответствующих отчетов подразделений, один экземпляр этого отчета передается руководству организации для принятия управленческих решений.

Правильное исчисление себестоимости продукции в организации имеет существенное значение. Исходя из этого, следует признать более правильной организацию учета и контроля отклонений в части прямых, переменных и условно-переменных затрат по видам производства продукции. При этом в зависимости от конкретных условий производства должен решаться вопрос о том, какие отклонения могут быть учтены и отнесены непосредственно на определенные виды объектов планирования, учета затрат и калькуляции, а какие, ввиду невозможности отнесения их прямо на соответствующие объекты должны, на наш взгляд, распределяться на виды производства продукции пропорционально ее качеству. Подчеркивая важность достоверного учета затрат и исчисления себестоимости продукции, а также обоснованность оценки деятельности подразделений, считаем целесообразным учет и контроль отклонений вести по этим подразделениям (цехам) и, следовательно, причинам возникновения по объектам учета затрат, что повысит оперативность анализа для принятия соответствующих адекватных решений.

3.3. Анализ эффективности деятельности центров ответственности по модели управления «затраты – выпуск – результат»

Управлять производственной деятельностью не представляется возможным без анализа производственных показателей [13]. «Анализ» в переводе с греческого означает – «разделяю», «расчлняю». Экономический анализ как наука представляет собой систему специальных знаний, базирующихся на законах развития и функционирования систем и направленных на познание методологии оценки, диагностики и прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Предметом экономического анализа понимаются хозяйственные процессы предприятий, их социально-экономическая эффективность и конечные финансовые результаты деятельности, складывающиеся под воздействием объективных и субъективных

факторов, находящие отражение через систему экономической информации [56, с. 1].

Наиболее значимым является прогнозный анализ, который способствует мобильной адаптации хозяйствующего субъекта к изменяющейся среде. Наряду с тактической оценкой ситуаций, большое значение приобретает стратегическая диагностика, обеспечивающая выявление конкурентных преимуществ предприятия и средств их достижения. Помимо регулярного анализа, подкрепляющего все управленческие процессы, актуальными становятся специальный и чрезвычайный виды анализа, позволяющие обеспечивать выживаемость организации на разных этапах ее жизненного цикла [13].

Поэтому одной из важных функций управления является экономический анализ производственной, финансовой и хозяйственной деятельности. С его помощью обеспечиваются количественная и качественная оценки всех происходящих изменений в управляемом объекте. Экономический анализ позволяет выявить те причинно-следственные связи отдельных параметров объекта, носящие скрытый, глубинный характер. Экономический анализ позволяет установить тенденции в развитии тех или иных процессов и определить лучшие, наиболее эффективные варианты решений. По результатам анализа вскрываются недоиспользованные резервы и возможности, позволяющие улучшить развитие данной управляемой подсистемы. Экономический анализ выступает как основа для выработки и принятия управленческих решений.

В условиях рыночной экономики и развития различных организационных форм производства особенно актуальной является необходимость формирования показателей и методики их анализа для целей управления на основе модели «затраты – объем – прибыль». Такая модель анализа применима не только на уровне предприятия, но и на уровне всех его структурных подразделений. На уровне рабочего места необходима система показателей для анализа использования ресурсов и выполнения задания по объему производства продукции с учетом требуемого качества и допустимых технологически обусловленных отходов. Анализ фактического расхода ресурсов в сравнении с нормативом и заданием позволяет устанавливать экономию или перерасход в использовании ресурсов (сырья, материалов, рабочего времени, оборудования), в резерве причин и мест их возникновения. Анализ выхода продукции в натуральном выражении и отклонения от норм определенного задания позволит установить причину снижения или роста выработки, которая определяет заработок рабочего. От показателя качества (брак, выход годной продукции, сортность) зависят премиальные выплаты. Эти показатели могут быть дополнены в зависимости от конкретных условий [72].

В современных условиях экономики возникает объективная необходимость широкого использования в производственных организациях экономических методов управления производством. Это требует не только децентрализации части системы управления, его функций, но и организации таких сегментов деятельности в хозяйствующих субъектах, которые должны функционировать на принципах самоуправления, самокупаемости и самоконтроля своей деятельности.

При этом структурное подразделение, как уже отмечено нами выше, в организации, должно действовать, или функционировать как центр финансовой ответственности, т.е. иметь относительную свободу действий по производству продукции и отвечать за соблюдение (исполнение) смет (бюджетов) производства продукции по внутрихозяйственным расчетным (трансфертным) ценам.

Так, менеджер производственного цеха при простой организации производства, как правило, имеет право самостоятельно определить величину и структуру удельных затрат по производству продукции, в то время как структура и объем выпуска продукции устанавливается и жестко контролируется центральным аппаратом управления предприятия. Если же цех переводится на коммерческий расчет, то полномочия руководителя подразделения существенно расширяются. Он получает право в определенных договорных пределах самостоятельно устанавливать объемы производства продукции, а в качестве оценочного показателя цеха уже будет не уровень удельных затрат, а расчетная прибыль, определяемая как разница между маржинальным доходом и постоянными затратами данного подразделения. Внедрение коммерческого расчета предполагает организацию новых форм труда и его оплаты, исходя из конечных результатов производства продукции, а также учета социально – психологических факторов при формировании центров ответственности по цехам. При этом каждый работник подразделения должен быть заинтересован в контролировании уровня производственных затрат, чтобы не допустить их необоснованного перерасхода. Заинтересованность всех работников подразделений в улучшении производственных результатов может стимулировать экономические методы управления производством.

Для оценки и анализа деятельности центров ответственности большое значение имеет разработка научно обоснованной методики расчета внутрихозяйственных трансфертных цен на единицу продукции и работы центров финансовой ответственности. Разработкой методики трансфертных цен для оценки эффективности деятельности занимались многие отечественные и зарубежные авторы [12; 39; 108]. Они в основу их разработки вкладывали различные параметры: фактические затраты на единицу продукции; рыночную стоимость единицы продукции; нормативные затраты на единицу про-

дукции; переменные фактические или нормативные затраты в расчете на единицу продукции; плановая производственная себестоимость единицы продукции (работ, услуг) и т.д.

Соглашаясь в основном с мнением указанных ученых и специалистов, следует, по нашему мнению, при разработке внутрихозяйственных трансфертных цен на продукцию (работы, услуги) центра ответственности учитывать особенности деятельности и отраслевую принадлежность организации (сельское хозяйство, промышленность, строительство и т.д.), а также конкретную деятельность каждого центра ответственности (подразделения – вспомогательного, основного), конкретные места возникновения издержек (вспомогательные – ВМИ, основные – ОМИ) и отнесения косвенных и накладных расходов на ОМИ. При этом, необходимо учитывать следующие принципы, допущения, условия и требования (рис. 3.9).

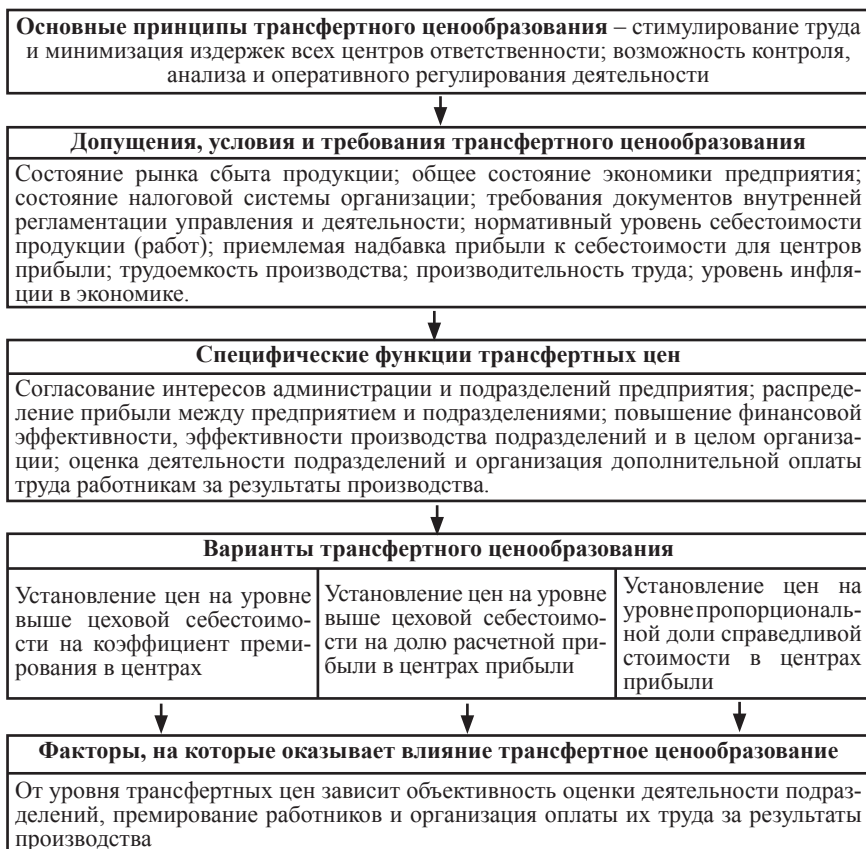


Рис. 3.9. Принципы, допущения, требования и факторы трансфертного ценообразования

Исходя из целей, принципов, условий и факторов разработки трансфертных цен, их можно определять по следующим формулам:

1) трансфертная цена единицы произведенной продукции для оценки деятельности центра прибыли определяется как произведение справедливой стоимости единицы продукции и коэффициента удельного веса технологических затрат (затрат центра прибыли) на ее производство в структуре полных производственных затрат данной продукции в целом по организации. При этом предварительно необходимо определить:

а) справедливую стоимость единицы продукции (СП):

$$СП = Рс - Тр - ПСР,$$

где Рс – рыночная стоимость единицы продукции, руб.; Тр – транспортные и другие расходы в расчете на единицу продукции на ее доставку на рынок, руб.; ПСР – предполагаемые сбытовые расходы в расчете на единицу продукции, руб.;

б) коэффициент удельного веса технологических затрат (технологической, цеховой себестоимости) продукции в структуре ее полных производственных затрат (полной производственной себестоимости) (КТЗ):

$$КТЗ = ТЗ : ППС,$$

где ТЗ – технологическая (цеховая) себестоимость продукции, руб.; ППС – полная производственная себестоимость продукции, руб.;

в) на основании выше приведенных расчетных показателей определяется трансфертная цена (Тц) единицы данной продукции:

$$Тц = СП \times КТЗ;$$

2) трансфертная цена единицы работы (услуги) центра затрат может быть определена:

$$Тц = Фз \times (1 + Кп),$$

где Фз – фактические затраты на единицу работы, услуги, руб.; Кп – коэффициент премирования центра затрат.

Таким образом, в приведенных методах определения трансфертных цен на продукцию, работы, услуги (соответственно, основных и вспомогательных центров ответственности – прибыли и затрат) заложен механизм распределения прибыли между организацией и ее центрами ответственности. Это позволит более объективно реализовать в производственных организациях внутреннюю систему мотивации и политику стимулирования труда работников структурных подразделений и оценивать эффективность деятельности каждого центра ответственности.

На основании указанных трансфертных цен можно систематически контролировать и оценивать окупаемость затрат подразделений продукцией (работами, услугами) и прибыльность деятельности данного центра ответственности. Кроме того, такая оценка деятельности подразделений позволит учесть трудовой вклад каждого конкретного подразделения в целом по

организации по стратегии развития ее деятельности. Для оценки и анализа валовое производство продукции (работ, услуг) подразделения оценивается по внутривозвратным трансфертным ценам.

При этом на практике производственные организации должны иметь возможность контроля и анализа окупаемости затрат подразделений как при классификации издержек производства на постоянные и переменные затраты, то есть использовании системы учета «директ-костинг», так и при отсутствии такой классификации затрат и использовании традиционной системы их учета. При первом случае проводится маржинальный анализ окупаемости производственных (технологических) затрат, а при втором – анализ их окупаемости доходом. Для этого предлагаем следующий порядок и последовательность анализа окупаемости затрат центра ответственности по следующей последовательности (табл.3.10).

Таблица 3.10

Показатели оценки окупаемости затрат на производство продукции центра ответственности производственной организации

Показатели окупаемости затрат при традиционной системе их учета (доходный анализ)	Обозначение показателя	Цифровое значение показателя	Показатели окупаемости затрат при их учете по системе «директ-костинг» (маржинальный анализ)	Обозначение показателя	Цифровое значение показателя
1. Объем продукции, т	Q	282	1. Объем продукции, т	Q	282
2. Валовая продукция, тыс. руб.	ВП	3666	2. Валовая продукция, тыс.руб.	ВП	3666
3. Затраты на потребление предметов труда, тыс. руб.	ЗПТ	2914	3.Переменные затраты, тыс.руб.	ПЗ	3102
4. Валовой доход первый, тыс. руб.	ВД ₁	752	4. Маржинальный доход первый, тыс.руб.	МД ₁	564
5. Затраты на потребление средств труда, тыс.руб.	ЗСТ	397	5. Условно-переменные затраты, тыс.руб.	УПЗ	277
6. Валовой доход второй – в целом подразделения, тыс. руб.	ВД ₂	355	6. Маржинальный доход второй – в целом подразделения, тыс.руб.	МД ₂	287
7. Затраты на оплату живого труда с отчислениями на социальные нужды, тыс. руб.	ЗЖТ	230	7. Постоянные затраты, относящиеся на подразделение по расчету, тыс.руб.	ПОЗ	165
8. Чистый доход подразделения, тыс.руб.	ЧД	125	8. Прибыль подразделения, тыс.руб.	П	122

Из таблицы 3.10 видно, что анализ окупаемости затрат валовым доходом или маржинальным доходом, соответственно, при использовании для учета издержек производства традиционной системы и системы «директ-костинг», можно провести без особых трудностей. При этом получаются в конце анализа приблизительно одинаковые значения: в первом случае чистого дохода, а во втором – прибыли подразделения. При традиционной системе учета затрат, их окупаемость анализируется покрытием валовым доходом подразделения, а при системе учета «директ-костинг» – маржинальным доходом.

Используя метод цепных подстановок, можно определить отклонения валового дохода, чистого дохода, маржинального дохода и прибыли от нормативных (плановых) их величин за счет изменения, соответственно, затрат на потребление предметов и средств труда, фонда оплаты труда, переменных, условно-переменных и постоянных затрат. Это позволит управленческому персоналу принимать решения по улучшению конечных результатов производства продукции.

Для управления переменными, условно-переменными и совокупными затратами, объемами производства продукции, ее продаж при нормальных продажных ценах, а также оценки прочности и безопасности производства в текущем периоде и обозримом будущем можно использовать следующие показатели, методы их расчета и анализа (табл. 3.11).

Таблица 3.11

**Показатели оценки нормы доходности, безубыточности
и безопасности объема выпуска продукции
центра ответственности по производству продукции**

Показатели при традиционной системе учета затрат	Методика расчета показателя	Цифровое значение показателя	Показатели при учете затрат по системе «директ-костинг»	Методика расчета показателя	Цифровое значение показателя
1. Валовой доход подразделения на единицу продукции, тыс.руб.	$\frac{ВД_2}{Q}$	1,26	1. Маржинальный доход подразделения на единицу продукции, тыс.руб.	$\frac{МД_2}{Q}$	1,02
2. Норма валового дохода, %.	$\frac{ВД_2}{ЗПТ+ЗСТ} \times 100$	10,7	2. Норма маржинального дохода, %	$\frac{МД_2}{ПЗ+УПЗ} \times 100$	8,5
3. Пороговый объем производства продукции: а) в денежной оценке, тыс.руб.	$\frac{ЗМТ}{\text{стр. 2}} \times 100$	2150	3. Безубыточный объем выпуска продукции: а) в денежной оценке, тыс.руб.	$\frac{ПОЗ}{\text{стр. 2}} \times 100$	1941
б) в единицах продукции, т.	$\frac{\text{стр. 3 а}}{ВП \div Q} \times 100$	165,4	б) в единицах продукции, т.	$\frac{\text{стр. 3 а}}{ВП \div Q} \times 100$	149,3

Таблица 3.11. Продолжение

4. Доходный запас прочности, %	$\frac{\text{ВП-стр. 3а}}{\text{ВП}} \times 100$	41,4	4. Маржинальный запас прочности, %	$\frac{\text{ВП-стр. 3а}}{\text{ВП}} \times 100$	47,1
5. Показатель безопасности производства продукции, %	$\frac{\text{Q-стр. 3б}}{\text{Q}} \times 100$	41,3	5. Показатель безопасности производства продукции, %	$\frac{\text{Q-стр. 3б}}{\text{Q}} \times 100$	47,1
6. Производственный леве-ридж	$\frac{\text{ВД}_2}{\text{ЧД}}$	2,8	6. Производственный леве-ридж	$\frac{\text{МД}_2}{\text{П}}$	2,4

Анализ данных таблицы 3.11 говорит о том, что норма валового дохода составляет 10,7%, а маржинального дохода 8,5%. При этом доходный и маржинальный запас прочности при пороговом, безубыточном производстве продукции с оценкой по внутрихозяйственным трансфертным ценам составляет, соответственно, 41,4 и 41,7%. Показатель безопасности производства продукции составляет (по двум вариантам анализа), соответственно, 41,3 и 47,1 %. Производственный леве-ридж в условной организации по производству продукции составляет, соответственно, 2,8 и 2,4. Это означает, что при снижении валовой продукции подразделения на 1%, прибыль подразделения сократится, соответственно, на 2,8% и 2,4%.

Анализ приведенных расчетов позволяет сделать вывод о том, что в основе изменения эффекта производственного леве-риджа лежит изменение удельного веса фонда оплаты труда (в первом варианте анализа) и постоянных затрат (во втором варианте анализа) в общей сумме затрат подразделения. При этом необходимо иметь в виду, что чувствительность чистого дохода или прибыли к изменению объема производства может быть неоднозначной в подразделениях предприятия, имеющих различное соотношение фонда оплаты труда и материальных затрат; постоянных и переменных затрат. Чем ниже удельный вес фонда оплаты труда, либо постоянных затрат в общей сумме затрат подразделения, тем в большей степени изменяется величина чистого дохода или прибыли по отношению к темпам роста порогового объема стоимости продукции. Следует отметить, что в конкретных ситуациях проявление механизма производственного леве-риджа имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать в процессе его использования. Данные особенности могут заключаться в следующем: а) положительное воздействие производственного леве-риджа начинает проявляться лишь после того, как подразделение преодолело точку безубыточной (бездоходной) деятельности; б) по мере дальнейшего увеличения объема продаж и удаления от точки безубыточности (бездоходности) эффект производственного леве-риджа начинает снижаться. Каждый последующий процент прироста объема производства будет приводить к нарастающему темпу прироста

чистого дохода или прибыли; в) механизм производственного леввериджа имеет и обратную направленность – при любом снижении объема производства в еще большей степени будет уменьшаться размер чистого дохода или прибыли подразделения; г) между производственным леввериджем чистым доходом или прибылью подразделения существует обратная зависимость. Чем выше чистый доход или прибыль, тем ниже эффект производственного леввериджа и наоборот [51;52].

Эффект производственного леввериджа проявляется в коротком периоде, поскольку затраты на оплату труда или постоянные затраты (по второму варианту анализа) остаются неизменными лишь на протяжении короткого времени. При управлении материальными или переменными затратами основным ориентиром должна быть их постоянная экономия, так как между ними и объемом производства существует прямая зависимость. Основными резервами экономии материальных или переменных затрат являются: сокращение запасов сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка; обеспечение роста производительности труда; обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов и т.д.

Производственный левверидж является показателем, помогающим менеджерам выбрать оптимальную стратегию центра прибыли в управлении затратами и прибылью. Величина производственного леввериджа может изменяться под влиянием цены и объема выпуска; переменных и постоянных затрат; комбинации любых перечисленных факторов (либо материальных затрат и фонда оплаты труда при первом варианте анализа) [52].

Таким образом, предложенные рекомендации по децентрализации управления, организации центров финансовой ответственности, оценке и оптимизации их деятельности позволят производственным организациям существенно повысить эффективность производства продукции, усовершенствовать внутрихозяйственные экономические отношения и рентабельно вести расширенный процесс своей деятельности.

Организация учета по центрам ответственности и использование предложенных моделей расчета трансфертных цен позволяет оценивать по этим центрам: уровень рентабельности производимых видов продукции, окупаемость их затрат доходом подразделения и вклад его в конечные финансовые результаты в целом по хозяйству; планировать объемы производства с учетом имеющихся ресурсов (сырья, материалов, средств труда и т.д.) и устанавливать оптимальные пределы продажных цен на продукцию (табл. 3.9). Оперативный контроль и анализ отклонений валового дохода и чистого дохода (при первом варианте показателей) от их нормативных (плановых) величин, исходя из указанной таблицы (табл. 3.9) можно провести по методике, выраженной системой формул, аналогично маргинальному анализу [12, с. 190–192]:

1. Общее отклонение фактического валового дохода подразделения от нормативного (планового) валового дохода:

$$\Delta_{1B} BД_{\phi} = BД_{\phi} - BД_{н};$$

2. За счет изменения валовой продукции:

$$\Delta_2 BД_{\phi} = (BП_{\phi} - ЗПТ_{н} - ЗСТ_{н}) - BД_{н};$$

3. За счет изменения затрат на потребление предметов труда:

$$\Delta_3 BД_{\phi} = (BП_{н} - ЗПТ_{\phi} - ЗСТ_{н}) - BД_{н};$$

4. За счет изменения затрат на потребление средств труда:

$$\Delta_4 BД_{\phi} = (BП_{н} - ЗПТ_{н} - ЗСТ_{\phi}) - BД_{н};$$

Проверка: $\Delta_1 BД_{\phi} = \Delta_2 BД_{\phi} \pm \Delta_3 BД_{\phi} \pm \Delta_4 BД_{\phi}$.

Данную методику анализа можно использовать также при составлении производственных заданий (смет, бюджетов). При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются материальные, переменные затраты, условно-переменные затраты или валовая продукция. Такой анализ позволяет в планировании судить о случаях изменения одного или нескольких параметров производственного процесса или несколько таких параметров. Использование данной методики анализа при составлении производственных программ позволяет в производственных организациях определить и выбрать наиболее эффективный вид продукции из однородной ее группы продукции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании исследования теоретических и методологических аспектов управленческого учета, разработанных его организационно-методических механизмов функционирования в производственных организациях можно сделать следующие выводы и предложения:

1. В современных условиях возникает объективная необходимость поиска путей обретения экономической устойчивости развития производственных организаций. Это достигается, прежде всего, путем совершенствования организационно-экономического механизма управления на основе широкого использования принципов и форм внутрихозяйственного и коммерческого расчета посредством реструктуризации организации на соответствующие центры ответственности и сегменты деятельности.

2. В производственных организациях можно выделить следующие центры ответственности, с учетом организационных, управленческих, технологических, кадровых и других особенностей: центры затрат; центры доходов; центры прибыли. В монографии определены организационные формы, показатели оценки и материального стимулирования работников центров ответственности. Решение проблем управления центрами ответственности, формирование показателей для принятия экономических решений возможно в рамках рациональной организации управленческого учета затрат, объемов продукции (работ, услуг) и результатов деятельности каждого центра ответственности.

3. Управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета отражения хозяйственных операций с их ориентацией на будущее, путей измерения и интерпретации информации об управляемых объектах и передачи ее в управляющую систему посредством использования различных методов учета, оценки, контроля, анализа и бюджетирования. В монографии разработана модель управленческого учета затрат, сочетающая различные методы и системы учета затрат по центрам ответственности, местам возникновения и носителям издержек. Для практической реализации данной модели управленческого учета затрат по центрам ответственности определены его принципы, функции и требования, предъявляемые к учетной информации в системе управления производственными организациями.

4. Анализ методов производственного учета и систем учета затрат показал, что в производственных организациях учет затрат можно организовать по поперечному, нормативному методу, по центрам ответственности и местам возникновения издержек. Наиболее эффективными методами здесь являются методы учета затрат по центрам ответственности и местам возникновения издержек в сочетании с нормативным методом учета затрат. Эти методы рекомендовано использовать с системой «директ-костинг» для исчисления переменной себестоимости продукции и принятия оператив-

ных решений, или с традиционной системой учета и исчисления полной производственной себестоимости продукции с целью принятия решений на долгосрочную перспективу. Поэтому предлагается вести учет затрат по центрам ответственности и сводный учет затрат по этим центрам по обеим системам одновременно.

5. Для организации управленческого учета затрат по центрам ответственности, местам их возникновения, а также контроля, анализа издержек производства в системе управления производственными организациями уточнена классификация производственных затрат путем добавления к традиционным группировкам такие, как: по месту возникновения издержек; в стратегическом управленческом учете и др.

Для повышения контрольно-аналитических функций управленческого учета затрат в производственных организациях предложены модели для выбора объектов учета затрат и организации по ним управленческого учета.

С целью детализации информации управленческого учета затрат, должной организации их контроля, анализа, исчисления себестоимости продукции центров ответственности и в целом по организации, разработана номенклатура элементов и статей учета затрат на производство продукции. Эти рекомендации и разработки позволяют вести управленческий учет затрат как по традиционной системе, так и по другим системам и методам (директ-костинг, стандарт-кост, нормативный метод и др.).

6. При полной автоматизации учета в производственных организациях предложено все места возникновения издержек каждого центра ответственности подразделить на основные и вспомогательные. При этом между основными и вспомогательными местами возникновения затрат может существовать линейный или комплексный образец связей. В монографии разработаны цифровые коды аналитических счетов учета затрат по местам их возникновения, видам и носителям. По этим кодам автоматически, при полной автоматизации учета, косвенные и накладные затраты от вспомогательных мест возникновения издержек относятся на соответствующие основные места издержек и носители затрат. Для этого в монографии предложены модели ступенчатого и блочного методов учета и отнесения затрат ВМИ на ОМИ. При использовании любого из этих методов учета затрат по местам их возникновения требуется в первичных документах по учету затрат каждого центра ответственности ввести дополнительные реквизиты: код счета МИ и затрат для автоматизированного отклонения косвенных и накладных расходов на соответствующие основные места возникновения издержек. Такая постановка учета затрат позволяет избавиться от условного распределения и перераспределения косвенных и накладных расходов на объекты учета и калькуляции. Все это существенно повышает уровень релевантности информации о затратах и себестоимости продукции.

7. В монографии предложены формы краткосрочного итогового подсчета затрат и результатов производства продукции для принятия менеджерами обоснованных управленческих решений по регулированию издержек, выпуска продукции, ее продажи и др.

Для более объективного исчисления себестоимости продукции были проанализированы методы калькуляции и методы распределения общих затрат на виды продукции в каждом цехе, центре ответственности. В результате предложено калькулировать себестоимость продукции с учетом ее потребительских свойств и качеств. Предлагаемые в монографии методы калькуляции себестоимости продукции позволяют выбрать из них для конкретной организации наиболее приемлемый с учетом влияния метода расчета себестоимости продукции на показатели ее эффективности производства и продажи (себестоимости, прибыльности и др.). Все приведенные методы исчисления себестоимости могут быть использованы на практике для различных целей учета и управления: оценки запасов готовой продукции и полуфабриката; установления продажных цен на продукцию; оценки эффективности производства продукции и т.д.

8. На основании изучения теории и практики учета разработаны рекомендации по совершенствованию учета затрат по центрам ответственности на предлагаемых объектах и производственно-управленческой отчетности.

При этом определены требования и допущения при учете затрат и формирования производственно-управленческой отчетности центра ответственности. Предлагаемая форма производственно-управленческой отчетности одновременно является регистром аналитического учета затрат, отражения выхода продукции, ее себестоимости и анализа окупаемости издержек, маржинального дохода и прибыли подразделения. Это позволяет принимать оперативные управленческие решения на уровне каждого центра ответственности по регулированию производственных процессов.

9. Для оценки и анализа эффективности деятельности центров ответственности разработаны методы определения трансфертных цен на продукцию и работ центров затрат. В основе их разработки положена справедливая стоимость продукции, технологическая себестоимость и коэффициент премирования центра затрат.

На основании этих методов трансфертного ценообразования можно проводить анализ окупаемости затрат центров ответственности, а также оценивать эффективность их деятельности по системе показателей. При этом для анализа рекомендуется использовать два варианта: доходный анализ при традиционной системе учета; маржинальный анализ при использовании системы «директ-костинг». Такой анализ окупаемости затрат продукцией и анализ эффективности деятельности каждого центра ответственности позволяет регулировать ход процесса производства, влиять на конечные результаты центра ответственности путем контроля затрат и выпуска продукции.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (от 06.12.11 г).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), (в ред. Приказов Минфина РФ от 11.03.2009 № 22н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н. (в ред. приказов Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утверждено приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н (в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н, от 26.03.2007 № 26н, от 25.10.2010 № 132н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Минфина РФ от 30 марта 2001г. № 26н (в ред. Приказов Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н, от 12.12.2005 N 147н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 N 132н, от 24.12.2010 № 186н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999г. № 32н (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н. (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утверждено приказом Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.
9. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Омега-Л, 2011. – 576 с.
10. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции. Утверждено Постановлением Правительства РФ № 552 от 5 августа 1992 (в ред.от 12.07.99 № 794).
11. Адамов Н./ Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления. Адамов Н., Адамова Г. // Финанс. газ. Регион. вып. – 2007. – № 30.
12. Алборов Р.А . Бухгалтерский управленческий учет(теория и практика). / Р.А.Алборов. – М.: Дело и Сервис, 2005. – 285 с.

13. Анализ организации управления в современных условиях. // Экономический анализ. Теория и практика. – 2006. – № 3. – с.10.
14. Аналитический инструментарий организации управления. – Экономический анализ. – 2003. – №12. – С.50–54.
15. Андросов А. М. Бухгалтерский учет/ М. А. Андросов, Е. В. Викулова. – М.: 2000. – 1024 с
16. Атаманов Д.Ю., Распределение затрат при калькуляции себестоимости традиционным и операционно-ориентированным методом. «Маркетинг в России и за рубежом». – 2003. – №3
17. Аубекерова Г.Х. Структурированная управленческая отчетность на перерабатывающих предприятиях АПК. Г. Х. Аубекерова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. – № 9. – С. 33–35
18. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. / Ю. А. Бабаев. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 391с.
19. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов.– Минск: Высшая школа, 1973.
20. Басманов И.А. Методы учета и калькуляция себестоимости продукции / И.А. Басманов // Бухгалтерский учет. – 1968. – № 2.
21. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости продукции / И.А. Басманов: Под ред. профессора В.А. Новака. – М.: Финансы, 1970.
22. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссаров. – М.: Финансы и статистика, 1989.
23. Белов Н. Г. Управление и общественные отношения / Н. Г. Белов. – М.: Мысль, 1985. – 173 с.
24. Белый И.Н. Учет и калькуляция себестоимости продукции в условиях межхозяйственного кооперирования / И.Н. Белый. – М.: Урожай, 1978.
25. Бородин А.С. Проблемы учета в управлении научно-техническим прогрессом / А.С. Бородин. – М.: Финансы, 1980
26. Бреславцева Н.А. Управленческая отчетность: классификация, идентификация, императивы. / Н. А. Бреславцева, О. Ф. Сверчкова // Управленческий учет. – 2010. – № 1.
27. Бухгалтерский учет: Учебник / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, Н. П. Кондраков и др.: Под ред. П. С. Безруких. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 1996.
28. Бухгалтерский учет: Учебник / П. С. Безруких, Н. П. Кондраков и др./ Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.
29. Быкадоров И. А. Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции / И. А. Быкадоров. – М.: Финансы, 1974.

30. Важов А. Я. Учет производства и контроль использования кормов в сельскохозяйственных предприятиях / А. Я. Важов. – М.: Финансы и статистика, 1984.

31. Васильева Л. С. Бухгалтерский управленческий учет (порядок постановки и основные направления развития). / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. – М.: Эксмо, 2008. – 314 с.

32. Васин Ф.П. О методах учета затрат по производству.// Бухгалтерский учет. – 1994 г. – №7. – С. 40–42.

33. Васин Ф.П. Управленческий учет: Учебное пособие / Ф.П. Васин. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1997. – 98 с.

34. Васькин Ф.И. Изменения в исчислении себестоимости продукции / Ф. И. Васькин // Планирование и учет в с.-х. предприятиях. – 1987.

35. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов./ М. А. Вахрушина. – М.: Финстатинформ, – 2000. – 533 с.

36. Волкова О. Н. Управленческий учет (сборник задач и методических материалов) / О. Н. Волкова. – М.: Проспект, – 2008. – 192 с.

37. Волкова О. Н. Управленческий учет: учеб./ О. Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, – 2007. – 472 с.

38. Воронова Е. Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие / Е. Ю. Воронова, Г. В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, – 2006. – 248 с.

39. Гаррисон Р. Управленческий аспект – перспектива / Р. Гаррисон // Контролинг. – 1992. – №3. – С. 36–92.

40. Голованов А. А. Особенности организации бухгалтерского учета затрат на производство, доходов и финансовых результатов на предприятиях АПК / А. А. Голованов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1997. – № 12.

41. Грищенко О. В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия.: Учебное пособие. – Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2000. – 112 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.tsure.ru/>

42. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет./ К. Друри. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997

43. Ефремова А. А. Способы калькулирования себестоимости продукции // Справочник экономиста. – 2003. – №5.

44. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. / В. Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.

45. Ивашкевич В. Б. Организация учета с применением ЭВМ / В. Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1988.

46. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 160 с.

47. Каверина О. Д. Управленческий учет (системы, методы, процедуры). / О. Д. Каверина. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 350 с.
48. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. / Т. П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350с.
49. Карпова Т.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости ремонтов основных средств / Т.П. Карпова, Л.И. Плешкова. – М.: Финансы и статистика, 1983.
50. Кашаев А.Н. О группировках затрат в производственном учете / А.Н. Кашаев // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 9.
51. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник./В. Э. Керимов. – 5-е изд., изм. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2007. – 460 с.
52. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебное пособие / В.Э. Керимов. – Издат. Дом «Дашков и К», 2001. – 348 с.
53. Кизилов А.Н. Бухгалтерский (управленческий) учет: учебное пособие / А. Н. Кизилов, М. Н. Карасева. - М.: Эксмо, 2006. - 320 с.
54. Кириллова А. А. Совершенствование информационного обеспечения управления основным капиталом организации. – Управленческий учет. – 2009. – №2. – С. 10–17.
55. Клачева Е. А. Чековая форма контроля производственных затрат / Е. А. Клачева, Е. М. Невмывайченко. – М.: Россельхозиздат, 1986.
56. Князева О. П. Моделирование управления и его информационно-контрольных функций по центрам ответственности в свиноводстве/ О. П. Князева // Автореферат диссертации к.э.н. – Ижевск, 2007. – 24 с.
57. Ковалева О. В. Финансовые исследования. – 2001. – №3. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.bizeducation.ru/library/fin/man_acc/man_acc_contents.htm
58. Козин Е. Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях. / Е. Б. Козин, Т. А. Козина. – М.: Колос, 2000. – 224 с.
59. Комментарий к новому Плану счетов бухгалтерского учета / А. С. Бакаев, Л. Г. Макарова, Е. А. Мизиковский и др.; / Под ред. А. С. Бакаева. – М.: Инфор. агенство «ИПБ-БИНФА», 2001. – 435 с.
60. Кондраков Н. П. Бухгалтерский управленческий учет / учебное пособие. / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: Инфра-М, 2008. – 368 с.
61. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий учет). / Н. П. Кондраков. – М.: Проспект, 2009. – 442 с.
62. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие / Н. П. Кондраков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА – М., 1999. – 584 с.
63. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета: Учебное пособие. / И. Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 157 с.

64. Корпоративная логистика: 300 ответов на вопросы профессионалов. / В. И. Сергеев, Л. Б. Белов, В. В. Дыбская и др.; Под общ. ред. В. И. Сергеева. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 930 с.
65. Костюк П.А. Калькуляция себестоимости продукции сельского хозяйства / П.А. Костюк. – Минск: Высшая школа, 1976.
66. Котов В. Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства: Вопросы методологии / В. Ф. Котов. – М.: Экономика, 1980.
67. Кубышкин И. Разделяй и управляй: Управленческая отчетность по операционным сегментам // Управление компанией. – 2003. – № 3. – С. 54–58.
68. Ламыкин И. А. Учет производства в агропромышленных формированиях / И. А. Ламыкин, А. И. Малышкин. – М.: Агропромиздат, 1987.
69. Ларионов А. Д. Нормативный метод учета: сущность, опыт и проблемы внедрения / А. Д. Ларионов. – ЛДНТП, 1986.
70. Ливенская Г. Н. Методы оценки и управленческого учета затрат на потребление сырья и материалов в промышленном производстве продукции / Г. Н. Ливенская // Управленческий учет. – 2010. – № 5. – С. 46–51
71. Лисович Г. М. Бухгалтерский учёт и аудит. 500 вопросов и ответов: Учебное пособие / Г. М. Лисович. – Р/н/Д: «Феникс», 1999. – 448 с.
72. Лисович Г. М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г. М. Лисович, И. Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д.: Март, 2000. – 354 с.
73. Лихачева О.Н. Долгосрочная и краткосрочная финансовая политика предприятия: Учебное пособие / О. Н. Лихачева, С. А. Щуров. – М.: Вузовский учебник, 2008. – 288 с.
74. Макаров В. Г. Пути улучшения бухгалтерского учета в промышленности / В. Г. Макаров, А. П. Задулин. – М.: Финансы, 1971.
75. Мартынов Н. М. Чековая форма контроля в системе хозрасчетных отношений / Н. М. Мартынов, М. И. Сигарев, В. В. Радостовец. – Алма-Ата: Кайнар, 1989.
76. Мезенцева М. А. Учет и анализ накладных расходов производства в колхозах и совхозах / М. А. Мезенцева. – М.: Финансы и статистика, 1984.
77. Методы учета затрат: позаказный и котловой. «Учёт. Налоги. Право» 2002 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.gazeta-unp.ru/reader.htm?id=1352>
78. Мизиковский Е. А. Управленческий учет: необходимость и действительность / Е. А. Мизиковский // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8.
79. Миневский А. И. Методика определения комплексных затрат предприятий / А. И. Миневский. – М.: Экономика, 1971.
80. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр: Перевод с немецкого М.И. Корсакова. – М.: ЗАО «ФБК ПРЕСС», 1996. – 160 с.

81. Николаева О. Е. Управленческий учет / О. Е. Николаева, Т. В. Шишкова. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 315 с.
82. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: Система «директ-костинг». Теория и практика / С. А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
83. Новиченко П. П. Учет готовой продукции и ее реализации / П. П. Новиченко. – М.: Финансы, 1975.
84. Новый экономический словарь / Под редакцией Азрилияна А. Н. – М.: Институт новой экономики, 2008. – 1088 с.
85. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов. / Под ред. Н. Ю. Шведовой. – М.: Русский язык, 1985.
86. Осипов В. И. Информационная структура учета затрат / В. И. Осипов. – Саранск: Изд-во Мордовского университета, 1991.
87. Особенности управленческого учета на Российских предприятиях [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.lexgroup.ru/rus/bibl-ourp/moifinans.ru/2008/10/normativno-chekovaya-sistema-planirovaniya/
88. Официальный сайт Госкомстата России. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.gks.ru
89. В. Ф. Палий, Р. Вандер Вил Управленческий учет. – М. ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
90. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987.
91. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета / В. Ф. Палий. – М.: Инфра – М, 2006.
92. Пашигорева Г. И. Системы управленческого учета и анализа / Г. И. Пашигорева, О. С. Савченко. – СПб.: Питер, 2003. – 176 с.
93. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М. З. Пизенгольц, А. П. Варава. – Ч. 2. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1987.
94. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И. И. Поклад. – М.: Финансы, 1966.
95. Раметов А. Х. // «Бухгалтерский учет». – 2007. – № 3. – М. – 79 с.
96. Русак Е. С. Экономика предприятия: Курс лекций. / Е. С. Русак; Академия управления при Президенте Республики Беларусь. – 2-е изд. – Мн., 2004. – 44 с.
97. Смирнов В. Д. Учет при коллективном подряде / В. Д. Смирнов // Планирование и учет в с.-х. предприятиях. – 1984. – № 2.
98. Соколов А. А. Основы формирования внутренней сегментарной отчетности коммерческой организации // Аудитор. – 2004. – № 11. – С. 22–26.
99. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

100. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов/ Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
101. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
102. Турецкий Ш. Я. Себестоимость, цена и хозрасчет / Ш. Я. Турецкий. – М.: Знание, 1959. – 174 с.
103. Тяпкин Н. Т. Нормативный метод учета в промышленности/ Н. Т. Тяпкин. – М.: Финансы и статистика. – 1983. – 224 с.
104. Управление затратами на предприятии: Учебник / Лебедев В. Г., Дроздова Т. Г., Кустарев В. П., и др.; Под общей редакцией Краюхина Г.А. – СПб.: Бизнес-пресса, 2000. – 277 с.
105. Управленческий учет/ Под редакцией Шеремета А. Д. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. – 512 с.
106. Учет производства и калькуляция в промышленности США: Пер. с англ. / Под ред. А. Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1966.
107. Фролова Т.А. Экономика предприятия: конспект лекций/ Т. А. Фролова. – Таганрог.: ТРГУ, 2005. – 386 с.
108. Хогнгрен Ч. Управленческий учет/ Ч. Хогнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.
109. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н. Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1965.
110. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М., 1971. – С. 121.
111. Чурсин А. В. В себестоимость продукции – реальные затраты / А. В. Чурсин // Экономика сельского хозяйства. – 1977. – № 2.
112. Щенков С. А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятий / С. А. Щенков. – М.: Финансы, 1973.
113. Щиборщ К. В. [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.cfin.ru/press/management/2000-6/05.shtml
114. Экономика организаций (предприятий): Учебник для вузов. / Под ред.: В. Я. Горфинкеля, В. А. Швандара. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 608 с.
115. Энтони Р. Учет: ситуация и примеры. / Р. Энтони, Дж. Рис. Пер. с англ./ Под редакцией Петрачкова А. М. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
116. Юдина И. В. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 15. – С. 7–17.
117. Яргутова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яргутова. Пер.с польск. Предисловие Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
118. Arnold J., Hope T. Accounting for management decisions. – New York: Prentice. – Hall International, Lfd., 1990.

119. Brunet A. La normalisation comptable. – Paris: Dunad, 1951.
120. Debits, Yreclits, Finance and Profits / Harold Edey, B. S. Yamey. – London Sweet and Maxwell, 1974. – 160 c.
121. Killough L. N., Leiniger W. E. Cost Management. – New York: West Publishing Company, 1987.
122. Previts C. J., Merino B. D. A. History of Accounting in America. – 1979. – № 4.
123. Raiborn C. A., Barfield J. T., Kinney M. R. Managerial accounting. – New York: West Publishing Company, 1993.
124. Schellenberg A. C. / Rechnungswesen: Crundlagen, Zusammenhänge, Interpretationen / Aldo C. Schellenberg. [Zeichn.: Gabriele Menzer]. - 3., überarb und erw. Aufl. – Zürich: Versus, 2000.
125. Solomons D. Economic and Accounting concepts of Income. Accounting Theory and Policy. – SanDiego, 1987.
126. Stevelinck E. La Veritable histoire des plan comptable // Revue belge de la comptabilite. – 1988. – № 2.

Приложение 1

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Показатели сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Цель учета	Формирование достоверной информации для составления финансовой отчетности, осуществления контроля и выявления резервов	Формирование информации для администрации организации и её структурных подразделений, необходимой для управления ими
2. Пользователи информации	В основном внешние пользователи	Управленческий персонал организации и структурных подразделений и исполнители
3. Обязательность ведения	Обязателен (ФЗ «О бухучете»)	Не обязателен, вводится по решению администрации
4. Объекты учета и отчетности	По организации в целом	По структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности и т.д.
5. Способы учета	Все элементы метода бухгалтерского учета	Использование всех элементов метода бухгалтерского учета необязательно. Широко используются количественные методы (элементарная математика, математическая статистика, теория вероятностей, математическое программирование, эвристические методы и т.д.). Может использоваться любая система, осуществляющая сбор и анализ информации
6. Правила ведения учета	Используются общепринятые принципы и правила (установлены законодательством)	Устанавливаются самой организацией

Приложение 1. Продолжение

7. Используемые измерители	Натуральные, трудовые и денежные. При этом денежный измеритель в национальной валюте является обязательным	Более широкое использование натуральных и трудовых показателей, а также применение специфических показателей (машиночас; человеко-час; «будущий рубль» и т.д)
8. Способы группировки расходов	По элементам затрат (ПБУ 10/99 «Расходы организации»). При необходимости, по статьям калькуляции	По статьям калькуляции
9. Степень точности информации	Достоверная, документально обоснованная. Финансовая информация отражает операции, которые уже завершены и носит объективный характер	Допускаются приближенные и примерные оценки. Информация отражает операции, относящиеся к будущему времени, поэтому носит вероятностный и субъективный характер
10. Временной период	За прошедший отчетный период (месяц, квартал, год).	За истекший, текущий и будущий периоды. Главное требование – своевременность.
11. Периодичность составления отчетности	Составляется: ежемесячно, ежеквартально, ежегодно	Составляется за более короткие периоды времени: за месяц, декаду, неделю, смену
12. Сроки представления отчетности	Через несколько недель и месяцев: (квартальная – в течение 30 дней по окончании квартала; годовая – в течение 90 дней по окончании года)	По окончании месяца – в течение нескольких дней; по окончании дня – на следующее утро; в ряде случаев – немедленно
13. Ответственность за достоверность и своевременность	Установлена законодательством	Не предусматривается. Может устанавливаться руководством с целью привлечения менеджеров к ответственности за управленческие решения и поступки

Приложение 1. Продолжение

14. Доступность отчетных данных	Доступны для внутренних и внешних пользователей	Данные отчетности являются коммерческой тайной
15. Регулирующий орган	Министерство финансов РФ	Минэкономразвития России (на уровне разработки рекомендаций). Создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России

Классификация калькуляций

Классификационный признак	Вид калькуляции
В зависимости от времени составления	а) до начала производства, изготовления, выпуска продукции: - сметные (проектно-сметные) калькуляции; - плановые калькуляции; - нормативные калькуляции; б) после завершения производства и продаж изделий, работ, услуг: - отчетные, фактические калькуляции; - трансфертные (внутренние) калькуляции.
В зависимости от полноты включения затрат в калькуляционные расчеты	- калькуляции переменных (прямых) затрат; - калькуляции цеховой себестоимости; - калькуляции полной себестоимости предприятия-изготовителя; - калькуляции консолидированной себестоимости продукции фирмы, компании, корпорации предприятий.
В зависимости от степени детализации калькуляционных расчетов	- кумулятивные (без детального раскрытия статей затрат) калькуляции; - элективные (детально развернутые) калькуляции.
В зависимости от объекта калькулирования	- калькуляции себестоимости изделий и полуфабрикатов; - калькуляции себестоимости работ и услуг; - параметрические калькуляции.
В зависимости от длительности периода охвата издержек	- годовые калькуляции себестоимости продукции; - квартальные калькуляции; - ежемесячные калькуляции; - оперативные (ежедневные, еженедельные) калькуляции себестоимости продукции.
В зависимости от степени завершенности расчетов	- текущие (до окончания работ по заказу) - окончательные калькуляции;
В зависимости от сферы и процессов деятельности	- калькуляции себестоимости приобретения сырья, материалов, основных фондов и других активов - калькуляции отдельных операций и стадий изготовления - калькуляции себестоимости брака, освоения продукции и т.п.

Приложение 3

Возможность использования методов производственного учета в сочетании с системами учета затрат в производственных организациях

Методы производственного учета	Методы производственного учета				Системы учета затрат, используемые в сочетании с методами производственного учета
	фактические	плановые	нормативные	стандартные	
1. Показанный	Учет фактических затрат на заказ	Учет плановых затрат на заказ	Учет нормативных затрат на заказ	Учет стандартных затрат на заказ	Стандарт – кост. (нормативная система). Система учета полных затрат.
2. Попередельный	Учет фактических затрат на передел	Учет плановых затрат на передел	Учет нормативных затрат на передел	-	Директ-костинг. Нормативная система.
3. По центрам ответственности и МИ	Учет фактических затрат центра ответственности	Учет плановых затрат центра ответственности	Учет нормативных затрат центра ответственности	Учет стандартных затрат центра ответственности	Директ-костинг. Система учета полных затрат. Стандарт-кост (нормативная система)

**Классификация затрат в управленческом учете
производственных организаций**

Признак классификации	Группы затрат
1. По экономическому содержанию	1. Затраты на потребление средств труда 2. Затраты на потребление предметов труда 3. Затраты на оплату живого труда
2. По отношению к производственному (технологическому) процессу	1. Основные – технологические 2. Организационно-управленческие
3. По отношению к объему производства	1. Переменные 2. Условно-переменные 3. Постоянные
4. По месту возникновения и носителям	1. Центр ответственности 2. Виды производства 3. Организации в целом 4. Единицы продукции, работ, услуг
5. По составу и степени однородности (по статьям) затрат	1. Простые статьи затрат 2. Комплексные статьи затрат (элементы)
6. По способу распределения и отнесения на объекты производства, учета и калькуляции	1. Прямые 2. Косвенные
7. По отношению к времени определения фактов	1. Текущие 2. Периодические 3. Расходы будущих периодов
8. По отношению к планированию (нормированию)	1. Плановые (нормативные) затраты 2. Отклонение от плановых (нормативных затрат)
9. По роли (участию) и целесообразности расходов в производственном процессе	1. Производственные затраты 2. Внепроизводственные (коммерческие) расходы 3. Производительные затраты 4. Непроизводительные затраты
10. По отношению к доходности производства продукции	1. Предельные (маржинальные) затраты 2. Приростные (инкрементные) затраты 3. Инфляционные расходы
11. В стратегическом управленческом учете	1. Совокупные затраты 2. Затраты стадий жизненного цикла продукции 3. Целевые затраты 4. Секвестрируемые затраты

Приложение 5

№	Шифр подразделения	Табельный номер руководителя

Предприятие (организация)

Производственно- управленческий отчет центра ответственности за _____ 20...г.

1. Затраты на производство продукции, работ и услуг (образец 1 раздела) (дебет счета 20/ 3)

Номер строки	Объем работ, затраты (расходы)	Шифр МИ и носителя затрат	Цех										Итого – чел. ч., руб.	Корреспондирующий счет	
			№1		№1		И т.д.		За период (месяц)		С начало года				
			Объект учета затрат		Производство продукта		И т.д.		норма- тив	факт	норма- тив	факт			
			Подготовка к производству	откло- нение (+,-)	факт	норма- тив	откло- нение (+,-)	факт							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11					
A	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
01	Отработано чел.-час.	X													x
02	Основное сырье	1.6													10-1
03	Вспомогательное сырье и др.	1.6													10-2
	Оплата труда основная	1.6													70
	Оплата труда дополнительная	1.6													70
04	Работы и услуги: электроснабжение	1.6													60
	водоснабжение	1.6													60
	газоснабжение	1.6													60
5	Всего затрат	X													x
	В т.ч. а) переменные и условно-переменные затраты	X													x
	б) постоянные затраты	X													x

Приложение 5. Продолжение

2. Производство и себестоимость продукции (работ, услуг) (кредит счета 20) (образец 2 раздела)													
08	Продукт А -т.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
09	Продукт Б*т.												
10	Продукт В*т.												
А	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
12	Продукт Г*т.												
13	Продукт Д*т.												
14	и т.д.												
15	Себестоимость единицы про- дукции (работ, услуг) подраз- деления, руб.:												
	Продукта А												х
	Продукта Б												х
	Продукта В												х
	Продукта Г												х
	Продукта Д												х
	Продукта Е												х
	и т.д.												х
3. Конечные результаты и оценка эффективности производства (образец 3 раздела)													
16	Стоимость продукции (работ, ус- луг) по расчетным ценам, руб.												
17	Маржинальный доход, руб.												
18	Прибыль по подразделению, руб.												
19	Безубыточный объем выпуска продукции: а) в денежных единицах, руб. б) в натуральных единицах, т.												
20	Маржинальный доход на едини- цу продукции, руб.												
21	Прибыль в расчете на единицу заграт, руб.												

Начальник цеха _____ подпись _____ расшифровка, ф., и., о.

Бухгалтер _____ подпись _____ расшифровка, ф., и., о.

Приложение 6

Предприятие (организация) _____

Сводный производственно-управленческий отчет по

центрам ответственности за _____

20__ г.

Номер	Шифр отрасли (вид произв.)	Фамилия, и.о. ответственного лица за правильность составления

1. Затраты на производство продукции, работ и услуг (образец 1 раздела)

Номер строки	Объем работ, затраты (расходы)	Шифр МИ и носителя затрат						И т.д.						Итого по центрам ответственности						Итого по дебету счета № _____								
		с начала года до отчетного месяца		за месяц		факт (+,-)	норматив	факт (+,-)	норматив	факт (+,-)	норматив	факт (+,-)	норматив	факт (+,-)	норматив	факт (+,-)	норматив	факт (+,-)	с начала года до отчетного месяца	за месяц	факт (+,-)	норматив	факт (+,-)	норматив	с начала года до отчетного месяца	за месяц	Итого по дебету счета № _____	сумма
		отклонение	норматив	отклонение	норматив																							
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15												
А	Б	В	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15											

2. Производство продукции, работ и услуг (образец 2 раздела)

№ п/п	Центр ответственности, период записей	Наименование объектов производства, продукции, работ и услуг, ед. изм., цена и т.д.						Итого по кредиту счета № _____	
		произведено продукта А		произведено продукта Б		и т.д.		сумма	сумма
		к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма		
1.	Цех №1: с начала года за месяц Итого: с начала года и т.д. Итого по подразделениям: с начала года за месяц	А1	к-во	сумма	Б2	к-во	сумма	И т.д.	сумма
2.		Всего по кредиту счета: с начала года за месяц							
3.	Корреспонд. счет (дебет)								

Приложение 6. Продолжение

3. Результаты центров ответственности и оценка эффективности их деятельности (образец 3 раздела)

№ п.п	Центр ответственности, период записей	Показатели				
		Стоимость продукции по расчетным ценам, руб.	Маржинальный доход, руб.	Прибыль, руб.	Фондоотдача, руб.	Материалоотдача, руб.
А	Б	1	2	3	4	5
1.	Цех № 1: с начало года за месяц					
2.	Итого: с начало года и т.д.					
3.	Итого по центрам ответственности					

Бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка, ф.и.о.)

Содержание

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	6
1.1. Реструктуризация производственных предприятий на центры ответственности и необходимость организации в них управленческого учета.....	6
1.2. Сущность, содержание и предпосылки необходимости организации управленческого учета деятельности центров ответственности организаций.....	10
1.3. основополагающие принципы и функции управленческого учета в системе управления деятельностью центров ответственности организаций.....	16
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	22
2.1. Методы производственного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	22
2.2. Системы управленческого учета затрат и выпуска продукции.....	32
2.3. Возможности сочетания методов производственного учета и систем управленческого учета затрат по центрам ответственности в производственных организациях.....	38
2.4. Классификация затрат в управленческом учете производственных организаций.....	42
3. РАЦИОНАЛИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	48
3.1. Объекты и статьи учета затрат, методы автоматизированного отнесения косвенных расходов на производство продукции и калькулирования ее себестоимости.....	48
3.2. Совершенствование аналитического, синтетического учета затрат и управленческой отчетности центров ответственности.....	68
3.3. Анализ эффективности деятельности центров ответственности по модели управления «затраты – выпуск – результат».....	76
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	86
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	88
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	96

Научное издание

Алборов Ролик Архипович

Ливенская Галина Николаевна

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ
ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ
В ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Монография

Авторская редакция

Подписано в печать Формат 60x84 ¹/₁₆.

Усл. печ. л. 6,3. Уч.-изд. л. 5,8.

Тираж 500 экз. Заказ № 1092.

Издательство «Удмуртский университет»
426034, г. Ижевск, ул. Университетская, д. 1, копр. 4, к. 207
Тел./факс: +7 (3412) 500-295, e-mail: editorial@udsu.ru