

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Тема 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета

- 1. Понятие и сущность управленческого учета**
- 2. Слагаемые производственной деятельности как объект управленческого учета**
- 3. Взаимосвязь управленческого , финансового и налогового учета**
- 4. Отличия управленческого учета от финансового и налогового учета**
- 5. Принципы управленческого учета**
- 6. Функции , назначение и методы управленческого учета**

- **1. Управленческий учет – область знаний и деятельность, связанные с подготовкой и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта.**

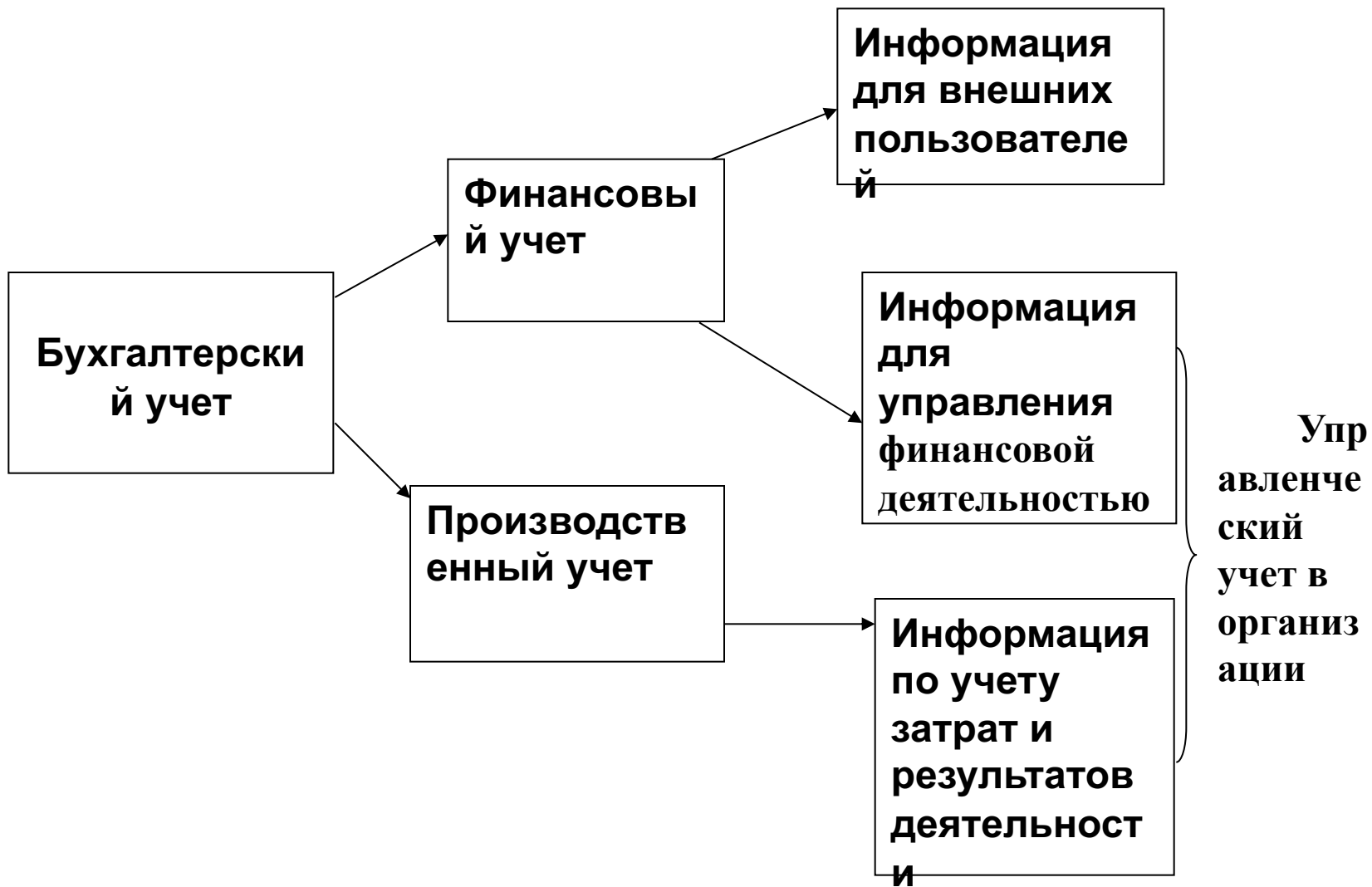
- Его цель заключается в помощи менеджерам в принятии обоснованных управленческих решений.
- Он является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции.
- Выделение в 50-е годы XX вв из бухгалтерского учета управленческого учета связано с развитием техники и технологий, усилением конкуренции, увеличением объемов издержек производства, когда традиционные методы учета стали не соответствовать требованиям управления.
- Возник он на базе так называемого калькуляционного учета, суть которого заключалась в определении затрат на определенную дату, в выявлении положительных и отрицательных отклонений от составленных смет и проведении оперативного анализа выявленных отклонений

В связи с изменениями целей управления изменились требования к калькуляционному учету. Стала требоваться калькуляция по следующим позициям:

- 1. По центрам ответственности - для контроля соблюдения технологических процессов и деятельностью подразделений**
- 2. По наименованиям изделий- для исчисления полных издержек и цен на изделия**
- 3. По видам продукции- для расчета частичных издержек и контроля над инвестициями.**
- Таким образом, разные виды себестоимости необходимы для различных целей управления. Все это и привело к созданию внутренней производственной бухгалтерии.**

- **Основное содержание управленческого учета составляет учет затрат на производство ибо его становление осуществлялось на базе калькуляционного учета, а также аналитичность учетной информации, т.к. это позволяет объективно выявить результаты деятельности отдельных подразделений и определить долю их участия в получении общей прибыли.**
- **Управленческий учет представляет собой взаимосвязанную систему учета затрат и доходов, планирование, контроля и анализа, систематизирующую информацию для управленческих решений.**
- **Часть функций, связанных с получением информации для управления выполняют бухгалтерский и производственный учет.**

- **. Соотношение бухгалтерского учета, производственного и управленческого учета выглядит следующим образом:**



- Как видно, управленческий учет состоит из 2-х основных частей: производственного учета, который служит для внутреннего управления производством, сбытом продукции и части финансового учета, который служит для управления финансовой деятельности в организации.
- Практика организации управленческого учета показала необходимость обязательного выделения в самостоятельный вид учетной работы измерения затрат и результатов основной деятельности организации.
- Необходимость обособления управленческого учета во многом связана с необходимостью сохранения коммерческой тайны деятельности организации, принятия тех или иных управленческих решений.
- Сохранение коммерческой тайны важно не только для внешних пользователей, но и для управленческого персонала, не имеющего прямого отношения к решению данных проблем.

2. Слагаемые производственной деятельности как объект управленческого учета

- **Производственная деятельность состоит из хозяйственных процессов, основным из которых является снабжение, производство и реализация.**
- **В управленческом учете производственные процессы систематизируют по видам деятельности: снабженческо-заготовительной, производственной, финансово- сбытовой и организационной деятельности.**
- **Все они являются объектами управленческого учета, ибо в каждом из них образуются свои издержки.**

- **Процесс снабженческо-заготовительной деятельности является 1-ой стадией производства. От его состояния зависит производственная, сбытовая и организационная деятельность.**
- **Задачами управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности являются: методы оценки запасов материалов, сбор информации о показателях затрат на запасы, учет затрат на запасы.**

- **Непосредственно производственная деятельность определяет главную цель организации – выпуск продукции, которая будет реализована и получена прибыль.**
- **Главной особенностью этой стадии является образование затрат на производство продукции.**
- **К издержкам производственной стадии относятся издержки, обусловленные технологией производства, зависящие от объема выпуска продукции и составляющие вещественную основу выпущенной продукции.**
- **Учет издержек производства является определяющим в общей системе управленческого учета.**

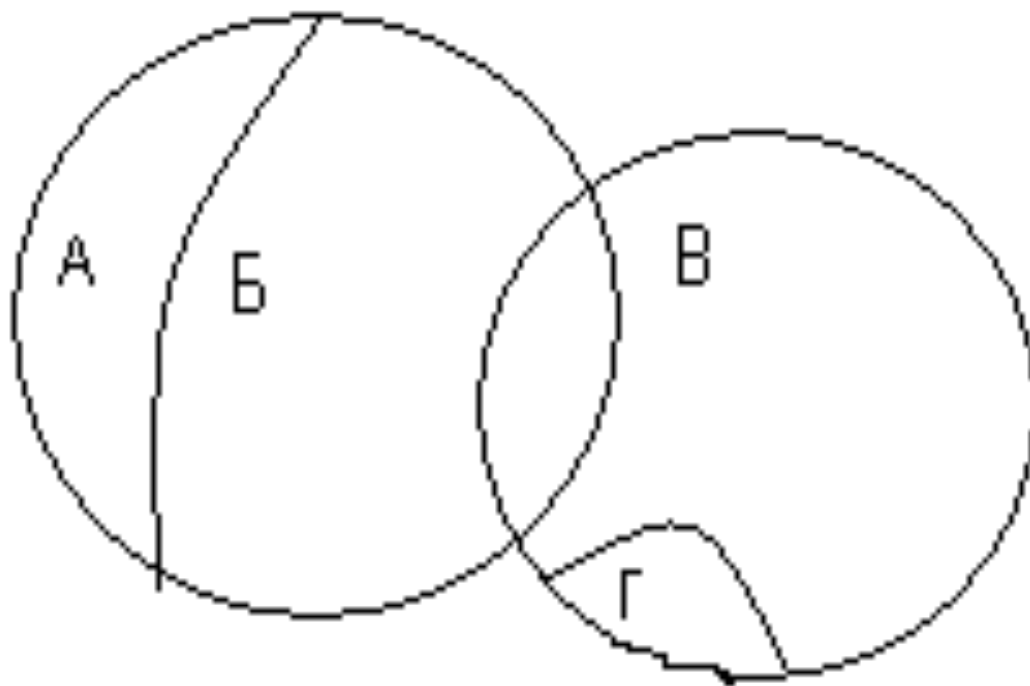
- **Между производственной и сбытовой деятельностью существует тесная связь, т.к. готовая продукция, полученная из стадии производства после испытания и приемки, сдается на склад и оттуда начинается процесс ее сбыта, где объектом управленческого учета являются издержки сбытовой деятельности.**
- **Управление финансово-сбытовой деятельностью требует учетной информации в виде внутренней отчетности, содержащий показатели о текущей отгрузке, сумме издержек, объеме складских запасов готовой продукции, сведения о качестве продукции, о коммерческих расходах и затратах на рекламу.**

- . Для выполнения функций управления и организационной деятельности создается специальный аппарат управления, руководящий деятельностью организации.
- Управленческий учет организационной деятельности, в качестве своей основной задачи выделяет эффективное функционирование служб и отделов на основе обработанной информации, при оптимальном уровне расходов на обслуживание и управление производством.

- **3. Взаимосвязь
управленческого и
финансового учета**

- **В финансовом учете и управленческом учете используются следующие единые методы ведения:**
- **документация и инвентаризация ;**
- **оценка, калькуляция и отчетность ;**
- **единые планово-учетные цены для обоих видов учета. Так, если производственные запасы учитываются по единым планово-учетным ценам, то и их списание в производство в управленческом учете осуществляться по тем же ценам;**
- **единство нормативно-справочной информации;**
- **однократное введение первичной информации для всех видов учета , преемственность и дополнение информации одного вида учета в другом.**

- Тесная взаимосвязь объясняется также едиными объектами учета.
- Так, в ходе текущего управления производством в качестве единых объектов учета выступают средства труда и их использование (в ФУ учитывается начисление амортизации, а в УУ начисленная амортизация относится на издержки производства).
- Единым объектом учета являются также и предметы труда.
- Их первоначальное состояние учитывается в ФУ, а выдача и движение в производстве, в т.ч. заготовка деталей, полуфабрикатов в УУ.



А – управленческий учет

Б – производственный учет

В – финансовый учет

Г – налоговый учет

4 Различие финансового , управленческого и налогового учета

- **Имея тесную взаимосвязь с финансовым учетом ,управленческий учет имеет и существенные различия :**
- **1. Так, по степени регламентации ведение финансового учета является для всех обязательным. Ведение управленческого учета, его аналитичность зависит от администрации.**
- **Управленческим учетом в РФ занимается Минэкономразвития РФ, где создан экспортно-консультационный совет по вопросам управленческого учета. Им подготовлены методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, утверждены Минэкономразвития РФ протокол № 4 от 22.04.2002 г .**

- **2. По степени точности информации, данные финансового учета более точны, т.к. финансовая отчетность составляется для внешних пользователей и законом установлены жесткие требования к точности и объективности их показателей.**
- **Информация, содержащаяся в управленческом учете более оперативная и может иметь приблизительные оценки, т.е. требование к точности здесь ослаблены в сторону ускорения получения информации.**
- **3. По масштабам информации управленческий учет более ограничен и учетная информация содержится в отчетах об отдельных изделиях, видах деятельности, подразделениях и центрах ответственности.**
- **Данные же финансового учета обобщают информацию о деятельности всей организации.**

- **4. По целям учета – управленческий учет обеспечивает получение и обработку информации в целях принятия управленческих решений.**
- **Цель финансового учета - это составление финансовой отчетности внешним пользователям.**
- **Она считается достигнутой, если отчеты составлены и сданы пользователем по назначению в установленные сроки.**

- **5. Финансовый и управленческий учет имеют разных пользователей определяющих основное содержание каждого вида учета.**
- **Пользователями информации управленческого учета являются должностные лица управленцы данной организации несущие ответственность за определенный вид деятельности.**
- **В отличии от управленческого учета данные финансового учета и финансовой отчетности в основном представляются внешним пользователям.**
- **Руководство организации несет ответственность за подготовку финансовых отчетов, но сами они пользуются этой информацией ограниченно.**

- **6. По времени соотношения- данные финансового учета и финансовой отчетности показывает результат свершившихся фактов и хозяйственных операций за отчетный период.**
- **В управленческом учете вместе с этим получают и информацию обращенную к будущему.**
- **Цель финансового учета показать как это было , а управленческого учета как это должно быть. Управленческий учет предполагает вариантность расчетов.**
- **7. По формам выражения информации в финансовом учете конечные финансовые документы составляются в денежном выражении.**
- **В управленческом учете в качестве основы для анализа используются такие понятия машино - смена, машино -час, нормо-смена, нормо-час, измерители объем производства.**
- **В управленческом учете могут использоваться любые измерители.**

- **8. По степени частоты, периодичности подачи информации – финансовая отчетность подготавливается и сдается внешним пользователем систематически (ежеквартально, ежегодно).**
- **В управленческом учете внутренняя отчетность может составляться систематически, а так же по запросам отдельных должностных лиц.**
- **9. Сроки предоставления информации, в финансовом учете устанавливаются законодательством , а в управленческом учете устанавливаются администрацией.**

- **10. По степени ответственности на более высокой ступени стоит финансовый учет и отчетность, ибо за ее искажение, несоблюдение методологии учета могут быть наложены штрафные санкции ,т.е.можно понести административную ответственность.**
- **Данные управленческого учета зачастую приблизительны и используются в самой организации.**
- **За ошибочные решения, которые были приняты на основе искаженной учетной управленческой информации можно понести дисциплинарную ответственность.**

Таблица - Различия финансового и управленческого учета

Финансовый учет	Управленческий учет
1. Предназначен для составления бухгалтерской отчетности установленной формы и содержания, в основном ориентированной на внешних пользователей: акционеров и других собственников имущества, государственные органы власти и управления, кредиторов и инвесторов. Цель этого учета и соответствующей отчетности – информирование собственников предприятия, государства и третьих лиц о наличии имущества и обязательств организации, его финансовом состоянии и результатах деятельности, расчет налогооблагаемых показателей и налоговых платежей, управление дебиторской и кредиторской задолженностью, расчеты с клиентами и персоналом.	1. Цель управленческого учета – обеспечение менеджеров организации информацией, необходимой для контроля экономичности производственно-хозяйственной деятельности, решения внутренних задач управления фирмой, поиска и обоснования управленческих решений.
2. Финансовый учет обязателен для предприятия, управленческий учет – нет. Обязанность вести финансовый учет с использованием счетов бухгалтерского учета определена Федеральным законом Российской Федерации от 06.12.2011 № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете», действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ.	2. Вопрос о том, вести ли на предприятии управленческий учет, решает сама организация. Сбор и обработка информации для управления считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

3. Финансовый учет охватывает все хозяйственные операции предприятия, его имущество, обязательства и расчеты. Но это – учет факта, прогнозные величины бухгалтерский учет не включает.	3. Управленческий учет – это главным образом учет затрат и результатов, выявление отклонений от оптимального использования хозяйственных средств. Обе разновидности учета для управления включают расчетные, ожидаемые, прогнозные плановые величины.
4. Финансовый учет должен осуществляться в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. За нарушение методологии финансового учета предусмотрена ответственность по закону.	4. Методология управленческого учета государственными органами и законодательством не регламентируется. Управленческий учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных управленческих задач. Ограничений по выбору систем управленческого учета не существует. Его методологической основой является теория принятия решений.
5. Пользователями информации финансового учета и отчетности являются в основном собственники, кредиторы, инвесторы, налоговые органы, внебюджетные фонды, органы государственной власти, т.е. внешние потребители. Персонально их состав неизвестен предприятию, и всем представляются одни и те же данные, содержащиеся в финансовой отчетности.	5. Информация управленческого учета предназначена для руководителей предприятия (менеджеров) разного уровня полномочий и ответственности. Естественно, каждому из них необходим индивидуальный перечень учетных данных для управления, соответствующий их правам и обязанностям.

6. Финансовый учет ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах.

6. Управленческий учет может придерживаться этого принципа полностью или частично, а может и не придерживаться. Измерение и оценка доходов, издержек, активов без использования системы специальных счетов управленческой бухгалтерии ведется статистическими методами накопления, выборки, сравнения и т.п. Если управленческий учет использует систему счетов, они должны отличаться от счетов финансового учета по форме и существу, но быть взаимосвязаны с ними в методологическом отношении.

7. Финансовый учет ведется в целом по предприятию, рассматривает его, как единый хозяйственный комплекс. Затраты и результаты деятельности, расчеты с поставщиками и покупателями, налоги и другие обязательные платежи, резервы и целевые поступления учитывают в обобщенных по организации суммах, без разбивки по видам деятельности, структурным подразделениям и т.п.

7. Управленческий учет ведется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений, и лишь при необходимости обобщается в целом по предприятию.

8. В финансовом учете отчетность может быть составлена по итогу за месяц, квартал, год, время ее представления – спустя несколько дней, недель, месяцев.

8. В управленческом учете периодичность представления соответствующих данных – ежедневная, недельная, месячная, часть отчетных данных формируется по мере потребности в них или по определенному, заранее установленному сроку. Распространенным требованием к данным учета для управления является их оперативность, формирование информации по принципу «чем быстрее, тем лучше».

9. Информация финансового учета характеризует результат свершившихся фактов и хозяйственных операций за минувший период времени, отражает их по принципу «как это было».

9. Данные управленческого учета ориентируются на решение «как это должно быть» и контроль исполнения принятого решения. Учет фактических величин для управленческого учета тоже важен, но в основном как база для принятия решений и анализа их эффективности. Поскольку управленческий учет не отменяет финансовый, он пользуется его информацией о фактических затратах и результатах деятельности, изменениях стоимости активов и источников их формирования, долговых обязательств и т.п.

10. Данные финансового учета должны быть довольно точными, иначе внешние пользователи отнесутся с недоверием содержанию бухгалтерской отчетности.

10. В управленческом учете допустимы приблизительные оценки, вероятностные расчеты, ориентировочные показатели. Здесь точность может не играть решающей роли, а первостепенное значение приобретает быстрота получения информации для управления, ее многовариантность, т. е. соответствие целям управления.

11. Основой бухгалтерского учета является стоимостное, денежное измерение, финансовая отчетность составляется только в стоимостном выражении. На счетах бухгалтерского учета нельзя учесть то, что невозможно оценить в рублях или другой валюте.

11. В управленческом учете широко применяют как денежные, так и натуральные единицы измерения. В управленческом учете широко используют относительные показатели, сравнительно редко применяемые в бухгалтерском учете, и неизвестные ему стоимостные показатели добавленной стоимости, маржинальных затрат и прибыли, предельных издержек и др.

12. Финансовая отчетность большинства предприятий (за исключением режимных) открыта для ознакомления. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязывает акционерные общества открытого типа и организации, создаваемые за счет частных, общественных и государственных средств и взносов, публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Существует принцип публичности финансовой отчетности, согласно которому ее данные должны быть опубликованы в газетах, журналах и других доступных изданиях, представлены в специальных буклетах, брошюрах и переданы территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

12. Информация управленческого учета закрыта для сторонних физических и юридических лиц, налоговой службы и других государственных органов. Даже внутри предприятия она является объектом коммерческой тайны. Степень конфиденциальности информации для управления различна и во многом зависит от уровня руководства, которому она представляется: на уровне младших менеджеров она, по существу, открыта, на уровне членов совета директоров, управляющего фирмой, его заместителей и начальников отделов – практически закрыта.

Характерные особенности систем финансового, управленческого и налогового учета

Пользователи учетной информации		
Налоговые органы, органы государственного контроля, руководитель организации		финансовый учет
Собственники, инвесторы, акционеры, контрагенты		управленческий учет

Менеджеры разного уровня: руководитель, начальники отделов и др.		налоговый учет
Цель ведения учета		
Составление налоговой отчетности (налоговых деклараций), верный расчет налогов		финансовый учет
Принятие обоснованных управленческих решений внутренними пользователями		управленческий учет
Составление финансовой отчетности для внешних пользователей		налоговый учет
Масштабы учета		
Финансово-хозяйственная деятельность всей организации		финансовый учет
Учет объектов, необходимых для определения базы налогообложения по конкретному налогу		управленческий учет
Как деятельность всей организации, так и информация по отдельным сегментам, определенным видам продукции, показателям, отделам, областям сбыта продукции и т.д.		налоговый учет
Временной охват		
Наряду с ретроспективными данными используются прогнозные показатели		финансовый учет
Только ретроспективные данные		налоговый учет
Степень точности информации		
Наивысшая точность		финансовый учет
Ослабление требований точности в пользу скорости получения необходимой информации		управленческий учет
		налоговый учет
Измерители учетной информации		
Денежные		финансовый учет
Трудовые		управленческий учет
Натуральные		налоговый учет
Степень открытости информации		
Налоговая тайна		финансовый учет
Коммерческая тайна		управленческий учет
Информация публична		налоговый учет
Сроки предоставления отчетности		
Сроки определены налоговым законодательством по отдельным видам налогов		финансовый учет
Сроки установлены законодательством (раз в год)		управленческий учет

Отчеты могут составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно, по запросу		налоговый учет
Использование системы счетов и двойной записи		
Обязательно		финансовый учет
Необязательно		управленческий учет
		налоговый учет
Ответственность за правильность ведения учета		
Административная		финансовый учет
Уголовная		управленческий учет
Дисциплинарная		налоговый учет

- **5. Принципы
управленческого учета**

- **К принципам управленческого учета относят:**
- **1. Постоянство деятельности организации заключается в отсутствии планов самоликвидироваться, снизить объем производства. Это означает, что организация будет развиваться и в дальнейшем.**
- **Соблюдение данного принципа нацеливает учетных работников на создание действенной системы подготовки информации для обслуживания решений долгосрочных задач.**

- **2. Использование единых планово-учетных цен, единиц измерения при планировании (бюджетировании) и учете производства, что обеспечивает между ними тесную связь.**
- **3. Оценка результатов деятельности подразделений предприятия.**
- **В соответствии с данным принципом в совокупности с системой планирования (бюджетирования) и контроля УУ способствует определению тенденций и перспектив каждого подразделения в образовании общей прибыли организации.**

- **4. Принцип комплексности. Заключается в однократной фиксации данных в первичных документах и многократного их использования во всех видах управленческой деятельности без дополнительной фиксации.**
- **Данный принцип также заключается в том, что информация финансового учета используется в управленческом учете, а данные управленческого учета в финансовом учете, а также в том, что данные одних и тех же первичных документов используются как в финансовом учете, так и в управленческом учете.**

- **5. Принцип полноты и аналитичности информации означает, что показатели, содержащиеся в производственных отчетах (лицевых счетах) должны быть представлены в удобном для анализа виде.**
- **6. Принцип периодичности также весьма важен для организации систем управленческого учета, т.к. он отражает производственный и коммерческий циклы. Обычно администрация устанавливает периодичность составления отчетных и первичных данных, т.к. информация ей нужна тогда, когда это целесообразно.**

- **7. Принцип бюджетного (сметного) метода управления с затратами.**
- **Бюджетный цикл состоит из планирования всех видов деятельности.**
- **В сметах отражаются затраты на производство всего и по подразделениям организации, получение доходов от различных видов деятельности, подразделений и всего по организации.**

6. Функции, назначение и методы управленческого учета

- **Функции, выполняемые управленческим учетом, зависят от задач управления, включающих в себя планирование, контроль, оценку, организационную работу, стимулирование и внутреннюю информационную связь, т.е. обмен информацией и отчетностью между службами и подразделениями.**

- **Функции и задачи управления позволяют определить назначение и соответственно функции управленческого учета.**
- **1). Обеспечение информацией управленцев организации необходимой для принятия оперативных управленческих решений, контроля и текущего планирования.**
- **2). Систематизация информации, служащей средством внутренней коммуникационной связи между различными подразделениями и службами организации.**
- **3). Оперативный контроль и оценка результатов деятельности подразделений и организации в целом для достижения поставленных целей.**
- **4). Перспективное планирование и координация развития организации в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности (оценка эффективности инвестиций, выбор ассортимента производства и сбыта, проведение ценовой политики).**

- **Методом УУ называется совокупность приемов и способов, с помощью которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе организации.**
- **Он включает в себя следующие составные части: документацию, инвентаризацию, оценку, группировку и обобщение, контрольные счета, планирование и лимитирование, нормативную базу, контроль и анализ.**

- **Инвентаризация**- способ выявления фактического состояния объекта.
- При помощи инвентаризации определяют отклонения от учетных данных: либо неучтенные ценности, либо потери, недостачи, хищения.
- Инвентаризация способствует сохранности материальных ценностей, контролю за их использованием, установлению полноты и достоверности учетной информации.
- Объектом инвентаризации в УУ является незавершенное производство.

- **Планирование - это циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей организации.**
- **Оно является эффективным, когда основывается на данных анализа хозяйственной деятельности.**
- **Анализ же осуществляется по данным информации, обработанной в соответствии с целями УУ.**

- **Лимитирование - это одна из ступеней контроля за издержками производства.**
- **Лимит - это есть норматив расхода на единицу продукции, установленная технологической документацией и планируемой каждому подразделению, исходя из ассортимента выпуска продукции.**
- **Лимитирование является оперативной информацией, позволяющей активно влиять на издержки производства.**

- **Нормативная база - это комплекс нормативов, охватывающий все виды производственной деятельности организации. Организация управленческого учета невозможна без нормативного хозяйства (базы).**
- **Плановые и нормативные показатели определяют систему показателей учета производства, что способствует сопоставимости показателей нормативного хозяйства, планирования, учета по нормативам затрат и отклонением от них.**
- **Аналитическую базу производственного учета составляют именно технологические нормативы, обеспечивающую его соответствующими данными о деятельности подразделений.**

- **Контрольные счета – итоговые счета, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода.**
- **Система контрольных счетов является связующим звеном между финансовым и управленческим учетом и позволяет установить полноту и объективность учетных записей.**

- **Анализ - взаимодействует со всеми остальными составными частями метода управленческого учета.**
- **Анализу подвергается производственная деятельность как отдельных подразделений, так и всей организации.**
- **В ходе анализа выявляются взаимосвязи и взаимозависимости между подразделениями по выполнению установленных заданий, отклонения и причины их вызвавшие.**
- **Все это делается для принятия соответствующих управленческих решений.**

- **Группировка и обобщение - это способ, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объектах управленческого учета по определенным признакам: в соответствии с технологией производства, со спецификой производственной деятельности, с организацией управления.**
- **Систематизированная информация более эффективно используется для оценки результатов деятельности и для принятия управленческих решений.**
- **Контроль позволяет вскрывать и устранять возникающие отклонения от сметных, плановых заданий.**
- **Все составные части метода управленческого учета действуют во взаимосвязи и направлены на решение задач управления.**

Тема 2. Классификация затрат в системе управленческого учета

- **1. Сущность и содержание понятий расхода, дохода, затрат и издержек, результатов в коммерческой деятельности**
- **2. Классификация затрат**
 - **2.1 для калькуляции и оценки готовой продукции;**
 - **2.2 для принятия оперативных и перспективных управленческих решений;**
 - **2.3 для контроля за деятельностью центров ответственности**
- **3. Зависимость величины затрат от объема производства и использование производственных мощностей (поведение затрат)**
- **4. Применяемые методы деления затрат на постоянные и переменные**
- **5. Понятие суммы и ставки покрытия, маржинального дохода**
- **6. Расчет точки нулевой прибыли, зоны убытков и прибыли. Их использование для оптимизации управленческих решений.**

1. Сущность и содержание понятий расхода, дохода, затрат и издержек, результатов в коммерческой деятельности

- . В системе управленческого учета такие понятия как расходы, платежи, затраты, издержки являются основными для описания и измерения затрат хозяйствующего субъекта.**
- Так, платежи являются уплатой в виде денежных средств или имущества за поставленные товары и материальные ценности.**
- Если наблюдается некоторая задержка платежа, то возникает кредиторская задолженность покупателя поставщику.**
- Совокупность этой задолженности и платежей в управленческом учете объединяется понятием расходы. Расход средств – это уменьшение денежных средств или имущества, связанные с покупкой материалов, получением услуг для осуществления производственной деятельности.**

- **Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в организации в течение определенного периода времени.**
- **Издержками являются производственные затраты отчетного периода и так называемые «нейтральные» к процессу производства расходы, которые не могут быть представлены как затраты, но включаются в общую сумму издержек. К ним относят налоги и идентичные им платежи, включаемые в себестоимость, а также калькуляционные расходы.**
- **Калькуляционные расходы – это дополнительные или нейтральные затраты, величина которых устанавливается исходя из принципа возможности и предположительности.**

- Если затраты представляют собой отток средств в управленческом учете, выделяют и приток денежных и имущественных средств в результате коммерческой деятельности.
- Здесь выделяют понятие прихода платежных средств, дохода от коммерческой деятельности и выручки от продажи.
- Приход – увеличение средств в кассе или на счетах в банке, связанные с реализацией продукции, работ и услуг или отношениями с третьими лицами.

- **Если поставка оплачивается постепенно, то возникает дебиторская задолженность покупателей.**
- **Совокупность дебиторской задолженности и поступивших платежных средств является выручкой.**
- **Аналогично затратам, выручка может быть нейтральной (от продажи основных средств, прочего имущества).**
- **К доходам, вместе с денежной выручкой, относят также поступившие или начисленные арендные платежи, дивиденды, проценты от финансовых вложений**

- . В управленческом учете, в качестве результата деятельности, признается часть доходов от производства и продажи продукции, работ и услуг, которая называется производственной выручкой.
- Производственным результатом деятельности организации является сальдо, полученное путем сопоставления выручки от продажи (общая выручка – нейтральные поступления) и производственных затрат (общие затраты - нейтральные).
- Внереализационный результат – есть разница между нейтральными поступлениями и нейтральными затратами.

2. Классификация затрат, принятая в УУ

- Принятая в нормативных актах классификация затрат выполняет определенную функцию в системе калькуляции продукции, но не может целиком отвечать задачам УУ.**
- В УУ классификация осуществляется по следующим направлениям и целям:**
- для калькуляции и оценки готовой продукции;**
- классификация для принятия оперативных и перспективных управленческих решений;**
- для контроля за деятельностью центров ответственности.**

- **2.1 Классификация затрат для калькуляции и оценки готовой продукции осуществляется по нескольким признакам. Так, при классификации затрат по составу и назначению, их подразделяют на:**
 - **- основные**
 - **- накладные**
 - **Основными называют затраты непосредственно связанные с технологическим процессом производства (стоимость материалов, заработная плата рабочих основного производства, расходы на содержание машин и оборудования).**
 - **Накладные- это расходы по обслуживанию и управлению производством и в целом организацией (ОПР, ОХР).**

- **В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты делятся на:**
 - **- прямые**
 - **- косвенные**
- **Прямые затраты – это затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции и могут быть на основе первичных документов отнесены на их себестоимость (расход основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих).**
- **Косвенные - расходы, которые являются общими для производства нескольких видов продукции и включаются в их себестоимость косвенным путем с помощью различных методов распределения.**
- **Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – в виде косвенных , но они не тождественны.**

- **Входящие** – затраты, учтенные в активе баланса (запасы, МПЗ и т.д.) и которые как ожидается должны принести доход в будущем.
- **Истекшие** – расходы, отраженные в составе затрат на производство уже реализованной продукции, не способных приносить доход в будущем.
- Затраты также подразделяются на производственные, включаемые в с/с продукции и непроизводственные, часть которых относят на финансовые результаты и в результате их появления не будет получена продукция.
- Так, недостача МПЗ сверх нормативов естественной убыли, возмещение которой было оказано судом, относят на финансовые результаты.
-

- **2.2 Информация о затратах необходима для принятия оперативных решений и планирования. Поэтому данные о затратах в этом направлении классифицируются на постоянные и переменные.**
- **Постоянными называются затраты, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема выпуска продукции.**
- **Постоянные расходы в расчете на единицу продукции уменьшаются при увеличении объема производства или же увеличиваются при уменьшении объема производства.**
- **К переменным относятся затраты, находящиеся в прямой зависимости от объема производства.**
- **Выделяют также условно - постоянные и условно - переменные затраты.**
- **Данная классификация лежит в основе расчетов критической точки объема производства, анализа рентабельности, конкурентоспособности, ассортимента продукции и, в конечном счете, используется для планирования экономической политики организации.**

- Для принятия управленческих решений, затраты классифицируют также на: безвозвратные, вмененные, инкрементные и маржинальные.
- Безвозвратные – расходы прошлого отчетного периода, возникшие в результате ранее принятых управленческих решений (обычно ошибочных) и которые никак не могут быть изменены в будущем.
- Вмененные – расходы, которые учитываются при принятии решений, но в действительности их может и не быть. Это так называемые «воображаемые» затраты.

- **Инкрементные затраты – дополнительные затраты, которые возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции.**
- **Маржинальные затраты – это также дополнительные затраты, но в расчете на ед. продукции.**

- **2.3. В целях контроля за деятельностью центров ответственности затраты в управленческом учете делят на следующие виды:**
 - **- регулируемые**
 - **- нерегулируемые.**
- **Регулируемые затраты центров ответственности, это затраты, которые зависят от действий со стороны менеджера.**
- **Нерегулируемые – затраты, на которые менеджер центра ответственности повлиять не может.**

- **Расходы также делятся на эффективные и неэффективные.**
- **Эффективные это затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были направлены.**
- **Неэффективные – затраты, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет выпущена продукция в результате их возникновения (естественная убыль материальных ценностей, потери по внутрихозяйственным причинам,).**

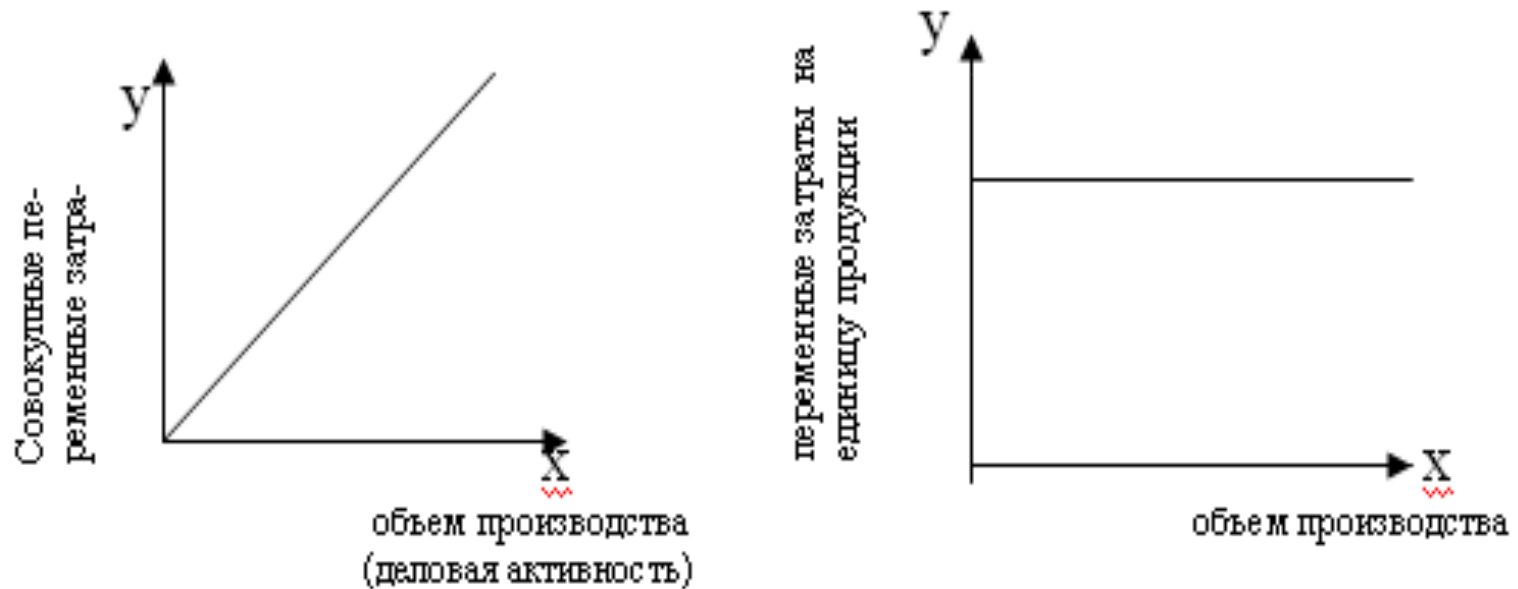
- **Затраты также подразделяются в пределах нормативов и отклонений от нормативов.**
- **Такое деление в текущем учете в условиях нормативного метода учета применяется для определения эффективности работы подразделений путем сопоставления фактических затрат с нормативными.**

3. Зависимость величины затрат от объема производства и использования производственных мощностей (поведение затрат)

- Поскольку управленческие решения обращены на перспективу руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах, которая определяется поведением затрат, находящихся под влиянием деловой активности организации и существенности каждого вида отдельных затрат.
- Как уже указывалось, в зависимости от влияния объема производства, затраты делятся на переменные и постоянные.
- Переменные увеличиваются или уменьшаются в зависимости с изменениями объемов производства, т.е. зависят от деловой активности организации.
- Они делятся на производственные переменные затраты и непроизводственные переменные затраты (расходы на упаковку, транспортные расходы на реализацию, комиссионные вознаграждения посреднику и т.д.)

Динамика совокупных переменных затрат

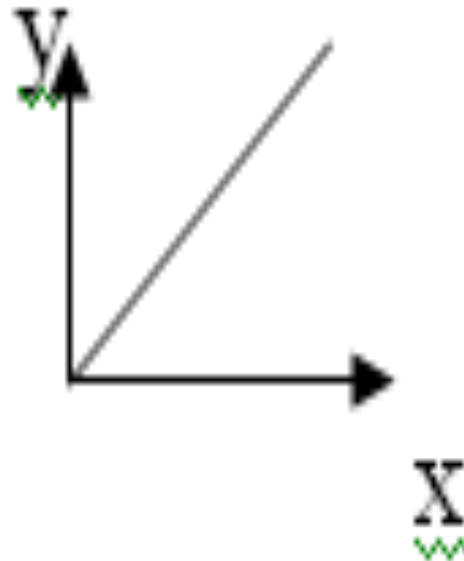
- Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателей деловой активности, а в расчете на единицу продукции являются постоянной величиной



- Для описания поведения переменных затрат используется показатель K изменения затрат: $K=y/x$, где
- K – коэффициент изменения затрат
- y – темпы роста затрат, %
- x – темпы роста деловой активности (объем производства), %

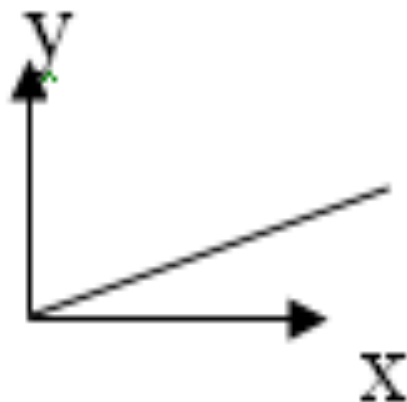
Динамика полностью переменных затрат

- Разновидностью переменных затрат являются полностью переменные затраты. Они растут теми же темпами, что и деловая активность организации. $K=30\% / 30\% = 1$. Это затраты на основные материалы, полуфабрикаты, топливо, энергию, технологические цели, заработная плата основных рабочих.



Изменение дигрессивных затрат

- Другим видом являются полупеременные, частично переменные, дигрессивные затраты. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности (расходы на текущий ремонт машинно-тракторного парка, оборудования, стоимость смазочных масел, стоимость вспомогательных материалов и т.д.).



$$K = 15\% / 30\% = 0,5$$

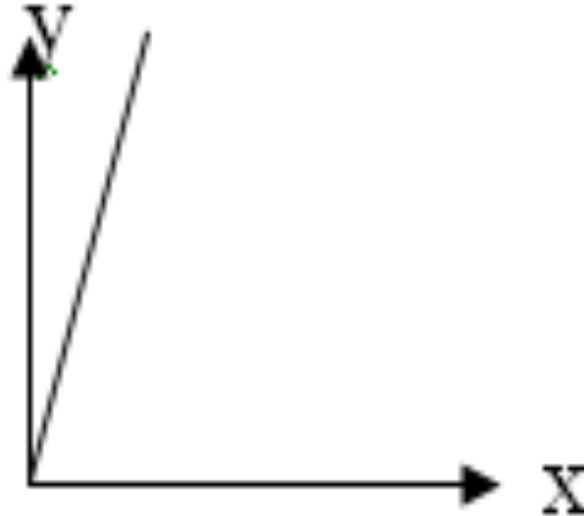
$$y \rightarrow 15\%$$

$$x \rightarrow 30\%$$

$0 < K < 1$ – это дигрессивные затраты.

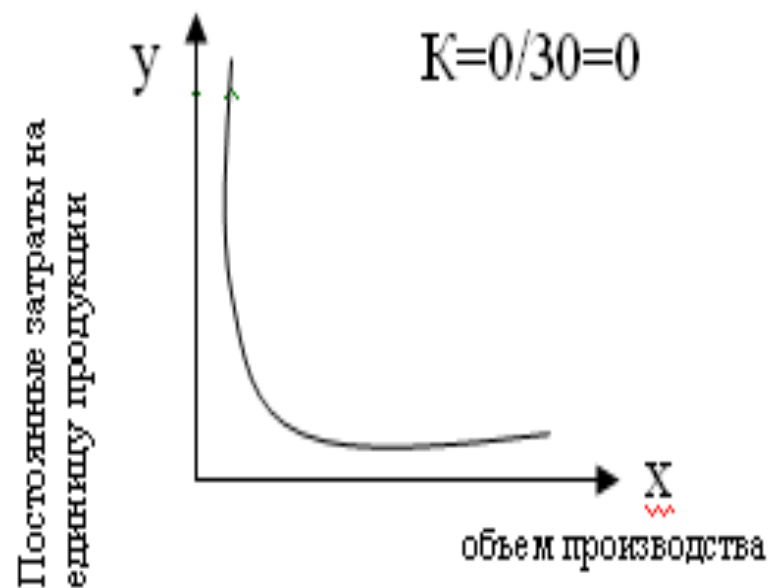
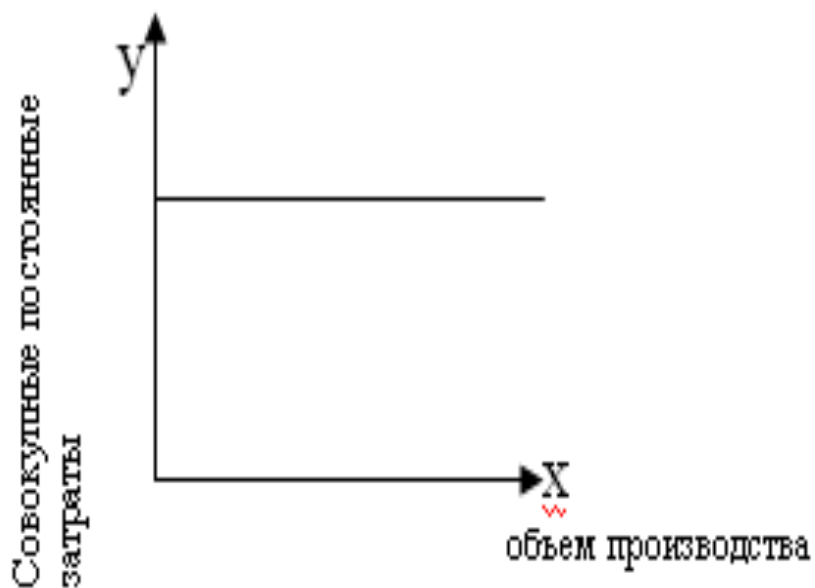
Динамика прогрессивных затрат

- Затраты растущие быстрее деловой активности называются прогрессивными затратами. В этом случае $K > 1$. К ним относят доплаты за сверхурочную работу, доплату за ночную смену, праздничные дни.



Динамика постоянных затрат

- **Постоянные затраты являются практически неизменными в течение отчетного периода и не зависят от деловой активности организации. Даже при изменении объема производства они не меняются.**
- **При увеличении объемов производства в расчете на единицу продукции они сокращаются.**



- Совокупные издержки могут быть представлены в следующем виде:
- $y = a + b \cdot x$,
- y – совокупные издержки
- a – постоянные издержки
- b – переменные издержки в расчете на единицу продукции
- x – показатель деловой активности организации в натуральных единицах измерениях (объем производства).
- Данная формула служит для описания поведения затрат.

№п/п	Признак классификации	Виды затрат
1	По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
2	По способу отнесения на центр ответственности	Прямые и косвенные по отношению к подразделениям
3	По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные по отношению к продуктам Валовые и средние
4	По отношению к объему производства	Переменные и постоянные
5	В зависимости от решаемых управленческих задач	Релевантные и нерелевантные Безвозвратные Вмененные Предельные
6	В зависимости от уровня контроля	Регулируемые (контролируемые) и не регулируемые (не контролируемые)
7	В зависимости от решаемых бухгалтерских задач	Затраты отчетного периода и себестоимость продукции (затраты на продукт)
8	В зависимости от видов бухгалтерского учета	Затраты по элементам и затраты по статьям калькуляции
9	В зависимости от временной соотнесенности информации	Фактические и плановые (бюджетные) затраты

4. Применяемые методы деления затрат на постоянные и переменные

- Существует 2 основных метода деления затрат на постоянные и переменные: аналитический и статистический.**
- При использовании аналитического метода все затраты организации, исходя из опыта прошедших лет, подразделяются постатейно на постоянные, полностью переменные и частично переменные.**
- Затем на основе анализа соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов по каждой статье полупеременных расходов исчисляется удельный вес переменной их части (коэффициент изменения затрат или вариатор).**
- Постоянная и переменная части условно переменных расходов прибавляется первоначально исчисленной сумме постоянных и полностью переменных затрат.**

- **Пример 1. В сентябре в цехе при объеме производства 2000 ц комбикормов имели место следующие затраты.**
- **Необходимо выразить общую функцию валовых затрат цеха и найти их прогнозируемую величину в октябре, когда объем выпуска составит 2200 ц комбикормов**

Группировка издержек с учетом вариатора.

Виды затрат	Сумма затрат, руб.	Вариатор затрат (коэффициент изменения затрат)
Сырье и материалы	55 000	0,8
Топливо и материалы	30 000	0,7
Заработная плата рабочих с отчислениями	77 000	1,0
Заработная плата административно- управленческому персоналу с отчислениями	18 000	0,0
Амортизация	25 000	0,2
Расходы на содержание оборудования	15 000	0,6
Арендная плата	30 000	0,0
<i>Итого</i>	250 000	

- По сырью и материалам переменная часть расходов составляет 80%, т.е. $55\ 000 \times 0,8 = 44\ 000$ руб., или $44\ 000 : 2000 = 22$ руб. на единицу. На постоянную часть этих расходов приходится 20%, или $55\ 000 \times 0,2 = 11\ 000$ руб.
- Общая сумма материальных затрат может быть представлена формулой:
- $$R1 = 11\ 000 + 22x.$$

- Сырье и материалы $Y_1 = 11\,000 + 22x$
- Топливо и энергия $Y_2 = 9000 + 10,5x$
- Заработная плата рабочих $Y_3 = 38,5x$
- Заработная плата АУП $Y_4 = 18\,000$
- Амортизация $Y_5 = 20\,000 + 2,5x$
- Содержание оборудования $Y_6 = 6000 + 4,5x$
- Аренда $Y_7 = 30\,000$
- $Y_{\text{вал}} = 94\,000 + 78x$.
- В октябре $Y_{\text{вал}} = 94\,000 + 78 \times 2200 = 265\,600$ (руб.)

- **Аналитический метод позволяет установить общую тенденцию поведения затрат, но в тоже время допускаем возможность погрешностей за счет условности расчета коэффициента.**

- **Основными статистическими методами дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:**
- **- метод минимальной и максимальной точки (метод мини-макси);**
- **- графический (статистический) метод;**
- **- метод наименьших квадратов.**

- **При методе мини-макси из всей совокупности данных выбирают два периода с наименьшим и наибольшим объемом производства.**
- **Затем определяется ставка переменных затрат, или средние переменные издержки в себестоимости единицы продукции.**
- **Общая сумма постоянных расходов исчисляется как разность между общей суммой затрат отчетного периода и произведением их переменной части на соответствующий объем производства.**

За семь месяцев предприятие имело следующие объемы производства и затраты .

Динамика объемов производства и затрат.

Месяц	Объем производства, X,ед.	Затраты на производство, Yвал, руб.
I	18	7400
II	16	7100
III	22	8000
IV	24	9000
V	25	10 000
VI	20	7500
VII	15	7000
Итого	140	56 000
В среднем в месяц	20	8000

- **$b = (10\,000 - 7000)/(25 - 15) = 3000/10 = 300$ (руб.)-на единицу продукта**
- **$a = 7000 - 15 \times 300 = 7000 - 4500 = 2500$ (руб.)-постоянные затраты**
- **$y = 2500 + 300x$ -функция валовых издержек.**

- **Графический (статистический) метод основан на том, что общую сумму затрат можно представить уравнением первой степени:**
- **$y = a + b \times x$, которому соответствует график .**

- На графике наносятся данные об общих затратах при разных объемах производства. Затем «на глазок» проводится линия. Точка ее пересечения с осью Y показывает уровень постоянных расходов.
- Переменные расходы определяют как разность между y и a , деленный на средний объем производства.
Ставка переменных затрат: $(8000 - 2600) : 20 = 5400 : 20 = 270$ (руб.).
Следовательно, $y = 2600 + 270X$.

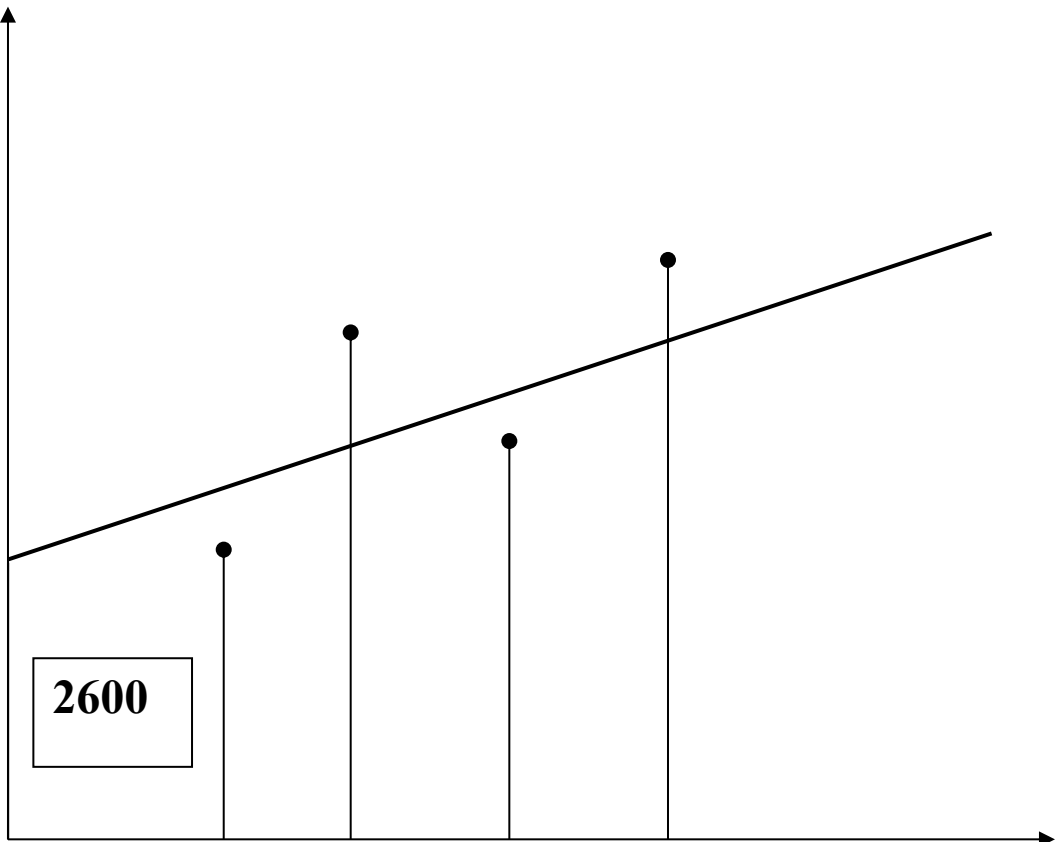
Y

**Затр
аты**

2600

Количество единиц продукции

X



Динамика валовых расходов и объемов производства (продаж).

Месяц	X	Rвал	X ²	X · Rвал
I	18	7400	324	133 200
II	16	7100	256	113 600
III	22	8000	484	176 000
IV	24	9000	576	216 000
V	25	10 000	625	250 000
VI	20	7500	400	150 000
VII	15	7000	225	105 000
<i>Итого</i>	140	56 000	2890	1 143 800

- Величина переменных затрат на единицу продукции r_v определяется исходя из соотношений:
- $$r_v = (n \sum X R_{\text{вал}} - \sum X \sum R_{\text{вал}}) / (n \sum X^2 - (\sum X)^2), \quad (3.1)$$
- где n – количество периодов, на основе которых исчисляется величина постоянных и переменных издержек.
- Общую сумму постоянных расходов рассчитываем по формуле:
- $$R_{\text{fix}} = (\sum R_{\text{вал}} \sum X^2 - \sum X R_{\text{вал}} \sum X) / (n \sum X^2 - (\sum X)^2). \quad (3.2)$$
- Подставляя соответствующие значения в формулы (3.1) и (3.2), получим:
- $$r_v = (7 \cdot 1\,143\,800 - 140 \cdot 56\,000) / (7 \cdot 2890 - 140 \cdot 140) =$$
- $$= 16\,600 / 630 = 264,44 \text{ (руб.)};$$
- $$R_{\text{fix}} = (56\,000 \cdot 2890 - 1\,143\,800 \cdot 140) / (7 \cdot 2890 - 140 \cdot 140) =$$
- $$= 1\,708\,000 / 630 = 2711,11 \text{ (руб.)}.$$
- $$R_{\text{вал}} = 2711,11 + 264,44 \cdot X.$$

5. Сущность валовых, средних и предельных издержек

- **Объектами УУ являются: валовые, средние и предельные затраты.**
- **Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой валовые расходы организации. $R_{\text{вал.расходы}} = R_{\text{пост}} + R_{\text{пер}}$**
- **В постоянной части они существуют даже тогда, когда не выпускается продукция.**
- **Для получения средних затрат, нужно валовые издержки определенного периода разделить на количество продукции в этом периоде.**
- **Предельные затраты (дополнительные затраты) находят путем вычитания валовых затрат при увеличении объема продукции на единицу.**

Количество единиц продукции	Постоянные затраты	Переменные затраты	Валовые издержки	Предельные издержки	Средние на единицу продукции
1	2	3	4=2+3	5(отнимаем вышестоящую)	6=4 : 1
0	256	0	256	-	-
1	256	64	320	64	320
2	256	84	340	20	170
...	...	...	...	...	...
9	256	297	553	73	61,44
10	256	400	656	103	65,6

- Из приведенных данных видно, что предельные издержки представляют собой величину добавления переменных затрат, при увеличении объема выпуска продукции на единицу ее измерения.
- В условиях конкуренции, изготовитель должен внимательно следить за средними переменными издержками.
- Информация, о них нужна для определения того, производить или покупать те или иные комплектующие.
- Производить следует тогда, когда средние переменные издержки ниже ранее имевших место показателей.
- Данные о величине предельных затрат используют для принятия решений об оптимальных объема производства.
- Стремление увеличить объем выпуска не всегда приводит к снижению себестоимости или средних валовых издержек.
- Исходя из выше приведенных данных оптимальным является объем выпуска 9 единиц, начиная с 10-ой единицы, эффективность выпуска снижается, т.к. предельные затраты увеличиваются.

6. Понятие суммы и ставки покрытия ,маржинального дохода.

- . Как известно, затраты подразделяются на прямые и косвенные.**
- Прямые непосредственно включаются в себестоимость продукции, а косвенные распределяются к какой-либо базе.**
- В связи с тем, что в современных условиях, доля косвенных расходов увеличивается, то увеличивается неточность их распределения и расчета себестоимости продукции (увеличивается ее условность).**
- Поэтому было предложено, при сопоставлении себестоимости реализованной продукции и денежной выручки принимать во внимание только прямые затраты, а косвенные относить на финансовые результаты**

- . В составе косвенных расходов, основную долю составляют постоянные затраты организации.
- Вместе с тем в их составе есть и частично переменные затраты.
- Совершенствование методов разделения затрат на постоянные и переменные позволили использовать новый подход к исчислению финансовых результатов деятельности организации и их подразделений.
- Он основан на сопоставлении денежной выручки от продаж с величиной переменных расходов.
- Результатом этого сопоставления является маржинальным доходом .
- Он исчисляется в виде разницы между денежной выручкой без НДС и акцизов и переменными расходами.
- Маржинальный доход должен покрыть постоянные расходы и обеспечить ему прибыль от реализации продукции, работ и услуг.
- Часто этот показатель называется суммой покрытия.

По организации имеются следующие данные:

- **Денежная выручка от реализации продукции, работ и услуг составляет 120тыс.руб.**
- **Сумма переменных расходов по изготовлению и сбыту равна 70тыс.руб.**
- **Маржинальный доход (сумма покрытия) составит 50тыс.руб.(120тыс.руб.-70тыс.руб.).**
- **Постоянные расходы равны 30 тыс.руб.**
- **Прибыль от реализации составит 20тыс.руб.(120тыс.руб. – 70 тыс.руб.– 30тыс.руб.).**
- **Маржинальный доход также можно рассчитать как сумму прибыли от реализации и постоянных расходов, т.е. 30тыс.руб. + 20тыс.руб = 50тыс.руб.**
- **Постоянные расходы – это есть разница между маржинальным доходом и прибылью от реализации. 30тыс.руб(50 тыс.руб– 20 тыс.руб.).**

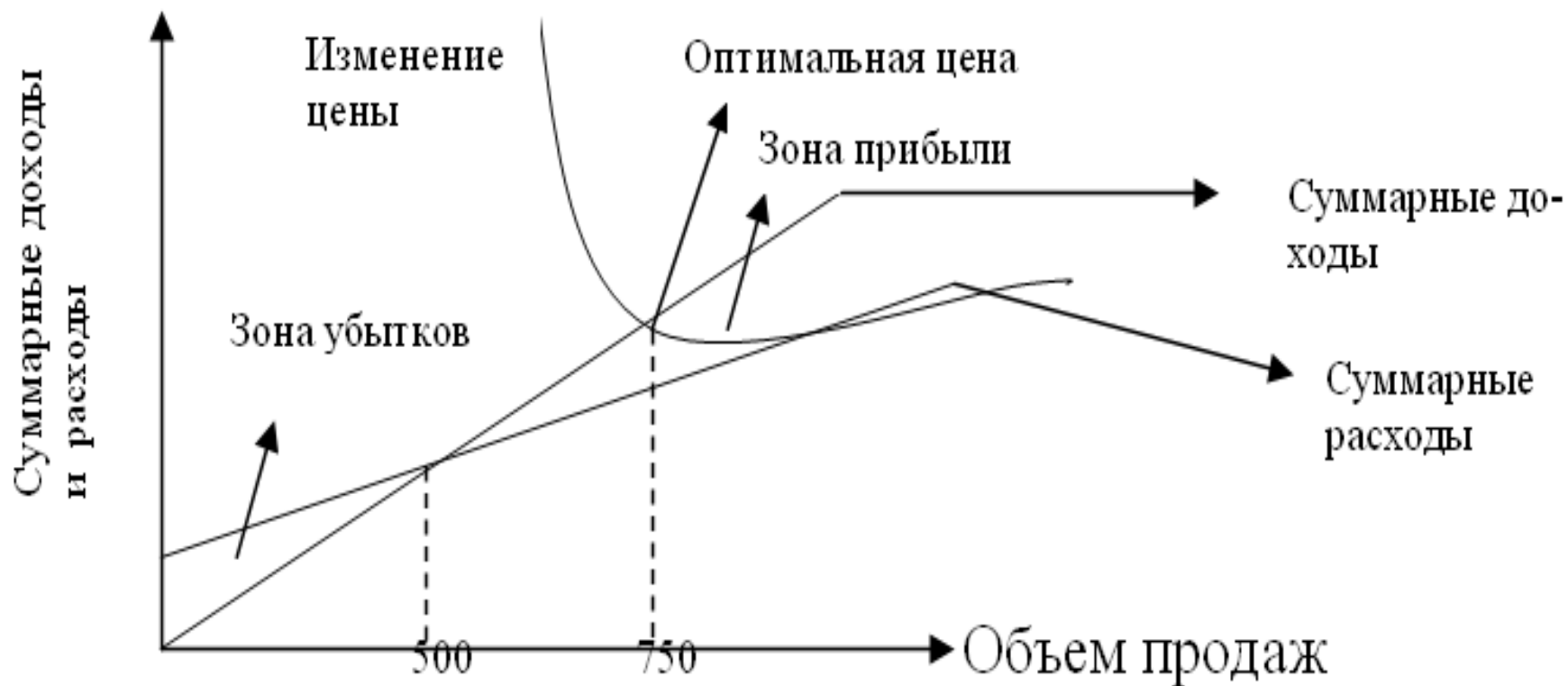
- **Маржинальный доход на единицу продукции определяется путем вычитания из цены продажи переменных затрат на его изготовление.**
- **Этот показатель называется ставкой покрытия.**
- **Организация реализует и изготавливает продукцию в количестве 100 единиц по цене 8руб за единицу.**
- **Переменные затраты на единицу составляют 4руб, постоянные затраты- 2руб, ставка покрытия за единицу продукции - 4руб(8руб. – 4руб.) .**
- **Маржинальный доход(сумма покрытия) = $(100 \cdot 8) - (100 \cdot 4) = 400.$ руб.**

- **Исчисление суммы покрытия дает важнейшую информацию об эффективности производства и реализации продукции по ее видам, а также об эффективности работы по отдельным подразделениям.**
- **С помощью исчисления суммы покрытия выявляется влияние хозяйственных решений на объем продаж для целей дальнейшего планирования и контроля.**
- **Рассчитанные значения суммы покрытия имеют весьма важное значение.**
- **Если сумма покрытия отрицательна, это свидетельствует о том, что денежная выручка даже не способна покрыть переменные расходы и каждая последующая произведенная продукция будет увеличивать убыток.**
- **Если возможности снижения переменных затрат незначительны, то следует принимать решение о выведении данной продукции из ассортимента выпуска.**
- **Для объяснения финансового результата производственной деятельности в целом по организации, необходимо сложить ставки покрытия всех видов продукции и услуг и вычесть из полученного результата общую часть косвенных издержек.**

6. Расчет точки нулевой прибыли, зоны убытков и прибыли. Их использование для оптимизации управленческих решений.

- При планировании производственной деятельности, часто используют показатель точки нулевой прибыли, расчет зоны убытков и прибыли и анализ «Затраты – Объем - Прибыль».
- Если определен объем производства, то можно рассчитать величину затрат и продажную цену, чтобы организация могла получать прибыль.
- При данном анализе можно получить ответ на вопрос, что будет, если изменятся какие-либо показатели производственного процесса (цена продукции, затраты, объем производства и т.д.).
- Это есть анализ поведения затрат, выручки, объема производства и прибыли.
- Эти взаимосвязи позволяют менеджеру использовать результат анализа для планирования и оценки альтернативных решений.

Взаимосвязь «Затраты – Объем - Прибыль» выражается графически:



- Денежная выручка от продажи = переменные расходы + постоянные расходы + прибыль.
- Анализ величин в точке нулевой прибыли основан на взаимосвязи «Затраты – Объем - Прибыль» и зачастую такой анализ называется анализом величин в критической точки.
- Как видно, критическая точка – это точка, в которой суммарный объем денежной выручки от реализации совпадает с суммарными затратами.
- Точкой нулевой прибыли является точка, с которой организация начинает зарабатывать прибыль.
- Цель анализа величин в критической точке состоит в нахождении объемов производства, когда выручка от реализации становится равной сумме всех постоянных и переменных затрат и прибыль равной нулю.

Пример.

- **Переменные затраты составили 50руб на единицу продукции, постоянные затраты за месяц составляют 20тыс.руб, продажная цена - 90руб. Найти x – объем единиц продаж обеспечивающий безубыточность продаж.**

- **$90x = 50x + 20000$**
- **$40x = 20000$**
- **$x = 500$ ед.**

- Критическая точка здесь может быть определена как точка, в которой маржинальный доход минус постоянные затраты равен 0 или эта точка, где маржинальный доход совпадает с постоянными затратами.
- Анализ величин в точке нулевой прибыли может быть использован как основа для оценки прибыльности деятельности организации.
- Бухгалтер-аналитик может для различных альтернативных планов производства рассчитать соответствующую величину возможной прибыли.
- Например, найти объем продаж обеспечивающий 10 тыс. руб. прибыли.

- $90x = 50x + 20000 + 10000$
- $40x = 30000$
- $x = 750$ единиц.
- Данный анализ взаимосвязи может быть полезен, если выполняется предположение, лежащее в их основе:
- Поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно.
- Переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования.
- Объем продаж и объем производства совпадают.

Тема: Основные модели учета затрат.

- **1. Учет фактической себестоимости продукции на основе реальных, средних и нормативных затрат.**
- **2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полных и сокращенных издержек. Их достоинства и недостатки.**
- **3. Отражение информации о затратах на счетах управленческой бухгалтерии. Взаимосвязь показателей затрат и результатов деятельности в УУ и ФУ.**

- **1. Совокупность способов определения фактической величины затрат образует систему учета затрат. Выделяют следующие системы:**
- **1) на базе реальных затрат**
- **2) на базе средних затрат**
- **3) на базе нормативных затрат.**
- **1) При учете реальных затрат расходы хозяйственной организации относят на себестоимость продукции в той их величине, в которой они имели место в данном отчетном периоде.**
- **МПЗ оценивают и списывают по фактическим ценам и затратам каждой покупки.**
- **Расходы на ремонт, з/п отражают в учете операций того месяца и в той сумме, в которой они имели место, т.е. издержки отчетного периода принимают к учету какими они будут в действительности.**

- **Достоинства данной системы:** Здесь отражаются действительно имевшие место в данном месяце расходы, а также финансовые результаты от продаж, что создает возможность для выявления результатов реализации по каждой сделки.
- **Недостатки:**
- более высокая трудоемкость учета
- сложность калькуляционных расчетов.
- Поэтому часто используются на небольших организациях.

- **2) Учет на базе средних затрат является наиболее часто используемым методом в учетной практике нашей страны.**
- **Она была создана в годы централизованной экономики, стабильных цен на материалы, услуги, единых методик исчисления себестоимости на базе средних затрат исходит из того, что МПЗ при их списании оценивается по средним ценам покупки.**
- **Зачастую используются такие счета как «Расходы будущих периодов» - сч97 и сч96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».**
- **Они используются для постепенного отнесения на себестоимость отдельных видов расходов.**
- **Действующая в настоящее время система БУ основана на измерении средних затрат.**

- **Достоинства:** 1. облегчаются учетные работы
- 2. снижается ее трудоемкость
- 3. появляется возможность платить налог на прибыль по среднему показателю.
- **Недостатки:** Средние затраты могут иногда значительно отличаться от реальных расходов месяца, а для большинства управленческих решений необходимо знать величину реально существующих или ожидаемых затрат.
- Учет на основе средних затрат не исключает возможность параллельного ведения и реальных затрат в течение года для определения эффективности отдельных хозяйственных операций и сделок.

- **3) Метод определения фактических затрат на основе нормативной себестоимости основан на расчете нормативных расходов по изделиям, по местам, по всем или важнейшим видам затрат.**
- **Нормативы прямых затрат рассчитываются на выполнение отдельных видов работ, на отдельные стадии обработки, на детали, полуфабрикаты.**
- **Общая сумма затрат = с/с нормативная +- отклонения.**
- **Нормативный учет на основе нормативных затрат ведется в 2-х основных вариантах: система «Стандарт – кост» и нормативный учет затрат**

2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полных и сокращенных издержек. Их достоинства и недостатки.

- . В зависимости от полноты включения в себестоимость продукции, работ и услуг выделяют 2 основные системы уу:
- система полного включения затрат в себестоимость
- система неполного включения затрат в себестоимость
- Традиционным для отечественного учета является учет и калькуляция по полной себестоимости.
- При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки организации независимо от деления затрат на постоянные и переменные, прямые и косвенные.
- Прямые затраты относятся:
- прямые материальные затраты. Дт 20 Кт 10
- затраты на оплату с отчислениями на социальные нужды. Дт20 Кт 70,69
- Косвенные затраты относят: Дт 20 Кт 25, 26.

- **Учет по полной с/с имеет важное значение для определения финансовых результатов организации, исчисления налоговых платежей и используется в большинстве организаций.**
- **Достоинства: 1. соответствует действующим в России нормативным актам по ФУ**
- **2. обеспечивает взвешенную оценку запасов стоимости незавершенного производства и готовой продукции.**
- **Недостатки: 1. включение в с/с отдельных затрат несвязанных непосредственно с ее производством, искажает рентабельность отдельных видов продукции.**
- **2. объекты калькуляции утрачивают индивидуальность из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов.**
- **3. сложность в анализе и планировании затрат вследствие слабого внимания к поведению затрат в зависимости от изменения объемов производства.**

- Поэтому учет по полной себестоимости не обеспечивает необходимой информацией для эффективного управления затратами.
- Одним из альтернативных подходов к нему является учет по неполной (ограниченной) себестоимости.
- Суть его состоит в том, что себестоимость планируется и учитывается только в части переменных затрат, а оставшаяся часть затрат (постоянные расходы в калькуляцию не включаются), а периодически списываются на финансовые результаты.
- На начальных этапах использования этой системы в себестоимость включались только прямые расходы, а все косвенные списывались на финансовые результаты.
- Позднее себестоимость стала рассчитываться не только в части прямых переменных затрат, но и в части переменных косвенных затрат.

- При учете неполной с/с постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют.
- Эти расходы полностью включаются в с/с реализованной продукции общей суммой без деления на отдельные виды продукции.
- Прямые производственные расходы собираются в Дт сч20 с Кт сч 10,70,69.
- Постоянная часть общепроизводственных расходов, коммерческие расходы, общехозяйственные расходы списываются на уменьшение денежной выручки: Дт 90(99) Кт 25,26,44.
- Переменная часть общепроизводственных расходов также включается в затраты основного производства. Дт 20 Кт 25.

- **Достоинства:** 1. использование данной системы позволяет анализировать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходами и планировать поведение с/с и отдельных видов расходов при изменении деловой активности.
- 2. позволяет уяснить во что обходится производство отдельных видов продукции независимо от постоянных расходов.
- 3. позволяет установить нижнюю границу цены продукции
- 4. значительно сокращается объем работ по планированию, учету из-за сократившегося числа затрат
- 5. исключаются работы по распределению косвенных расходов
- 7. дает информацию для расчетов точки безубыточности и проведения анализа поведения постоянных и переменных затрат.

- **Недостатки: 1. с/с готовой продукции и незавершенного производства являются заниженными**
- **2. отсутствует расчет полной с/с согласно действующему законодательству**
- **3. сложность деления затрат на постоянные и переменные.**

3. Отражение информации о затратах на счетах управленческой бухгалтерии. Взаимосвязь показателей затрат и результатов деятельности в УУ и ФУ.

- Информационная связь между финансовым и управленческим учетом осуществляется с целью обеспечения единства в исчислении фактических затрат и результатов деятельности.**
- Производится она с использованием одно-круговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.**
- Это вытекает также из действующего плана счетов БУ, где предполагается, что затраты на производство возможно учитывать как внутри единой системы БУ так и обособленно с использованием самостоятельных счетов БУ.**

Однокруговая система учета.

- **При этом финансовый и УУ используют единую систему счетов без использования счетов УУ.**
- **Совершенствование данной системы связано с выделением для каждого элемента затрат специальных счетов.**
- **Так, в ныне действующем плане счетов БУ для обеспечения взаимосвязи данных ФУ и УУ в однокруговой системе могут быть открыты счета:**
- **30 «Материальные затраты» - для учета элемента материальные затраты;**
- **31 «Затраты на оплату труда» - для учета элемента затраты на оплату труда и т.д.**

- **Связь между финансовой и производственной бухгалтерией и обеспечение тождественности их данных, можно осуществить с помощью специальных счетов экранов, т.е. отражающих зеркальных счетов.**
- **Для этих целей можно использовать сч 37 «Отражение общих затрат». Ученные по элементам расходы ежемесячно списываются в Дт сч37, а с него распределяются между калькуляционными счетами, т.е. их относят в Дт 20,23,25,26.**
- **Однокруговая система сохраняет единство системы счетов, обеспечивает большую динамичность учета.**
- **Однако, судя по зарубежному опыту, она используется в небольших организациях, т.к. в ней ограничены возможности контроля затрат, не допускается разная оценка в УУ и ФУ.**

Двухкруговая система.

- Здесь каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или же в общем рабочем плане счетов выделяются обособленные счета для УУ, а остальные используются для ФУ.**
- Финансовый и УУ может вестись независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные по результатам деятельности.**
- С целью согласования данных обоих видов учета при этом также могут использоваться переходные или зеркальные счета.**

- **Переходные счета служат для переноса необходимых для УУ информации из ФУ или наоборот.**
- **Их использование позволяет определить финансовые результаты деятельности организации по данным УУ без закрытия счетов ФУ, что создает условия эффективного бизнес планирования и оптимального налогообложения.**
- **Зеркальные счета (сч27 «Распределение общих затрат», 37 «Отражение общих затрат») дают возможность обеспечить численное согласование финансового и УУ и выявить возможные расхождения.**
- **В условиях дуалистической системы, учет затрат по элементам ведется финансовой бухгалтерией в целом по организации без подразделения на центры ответственности и финансовый результат выявляется путем сопоставления общих затрат и полученной денежной выручки с учетом изменений остатков готовой продукции.**
- **УУ использует эти данные как итоговые.**

- **Дуалистическая система с использованием переходных счетов и счетов зеркального отражения более приспособлена для управления организацией, для отражения затрат по центрам ответственности, для исчисления финансового результата производства и сбыта внутри года.**
- **Отличается высокой трудоемкостью.**
- **Следует иметь в виду, что УУ может вестись и по варианту, когда отсутствуют счета управленческой бухгалтерии и учет затрат по носителям для определения себестоимости продукции ведется статистически вне системы БУ.**

Тема: Управленческий учет затрат по видам и назначению.

- **1. Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции. Их содержание и назначение.**
- **2. Учет и оценка материальных затрат на их производство. Их обоснование.**
- **3. Учет и распределение затрат на рабочую силу.**
 - **а) основные направления и распределение затрат в УУ на рабочую силу**
 - **б) учет трудовых затрат**
 - **в) распределение затрат труда и расходов на заработную плату**
- **4. Назначение калькуляционных затрат**
- **5. Методы начисления амортизации ОС и ее отражение в системе ФУ, УУ и налогового учета.**

1. Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции. Их содержание и назначение.

- Основой для исчисления затрат организации в УУ является группировка его расходов по видам издержек и местам их образования (цехах, участках, отделах и объектам калькулирования).
- Группировка затрат по видам прежде всего различает одноэлементные издержки (элементы затрат) и комплексные расходы или статьи калькуляции.
- Состав элементов затрат един для всей страны (ПБУ 10/99).
- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов)
- затраты на оплату труда
- отчисления на соц. нужды
- амортизация ОС
- прочие затраты

- Каждая разновидность этих затрат однородна, за исключением последнего.
- При систематизации затрат по элементам определяется их общая сумма в целом по организации на всю совокупность производимой продукции.
- Данные этой систематизации используются для составления сметы затрат на производство в целом по организации, для подсчета потребностей в необходимых средствах, расчета уровня материалоемкости, трудоемкости и т.д.
- В общем виде информация затрат по элементам служит для исчисления фактической величины ВВП, национального дохода и др. общих экономических показателей.
- В отличие от поэлементной систематизации, большинство статей калькуляции состоят из множества различных переменных, т.е. являются комплексными.
- Так, затраты на освоение продукции, коммерческие расходы, общепроизводственные и общехозяйственные расходы состоят из издержек материалов, заработной платы, отчислений на социальные нужды, амортизации и т.д.

- **Основой в УУ является систематизация затрат по статьям калькуляции.**
- **Состав статей может быть различным, в зависимости от особенностей отрасли, целей и методов калькулирования и требуемой точности расчетов.**
- **В большинстве организаций США статьями калькуляции являются:**
 - **прямые затраты по сырью и материалам**
 - **прямые затраты на з/п**
 - **косвенные производственные расходы**
 - **расходы по сбыту.**
- **В Германии статьи калькуляции подразделяются на:**
 - **- прямые затраты материалов**
 - **общие материальные расходы (заготовительные расходы)**
 - **прямые затраты на оплату персоналу**
 - **общие расходы на оплату труда**
 - **прочие прямые затраты по выпуску продукции**
 - **общие расходы по управлению**
 - **общие расходы по сбыту**
 - **прямые расходы по сбыту.**

- В нашей стране, в настоящее время нет единой группировки по статьям калькуляции.
- Но большинство организаций используют такие статьи:
- сырье и материалы
- покупные полуфабрикаты
- топливо и энергия на технологические цели
- основная заработная плата производственных рабочих
- дополнительная заработная плата производственных рабочих
- отчисления на соц.нужды
- расходы на подготовку и освоение производства
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования
- цеховые расходы
- общезаводские расходы
- потери от брака
- прочие производственные расходы
- коммерческие расходы.

Типовая номенклатура калькуляционных статей производственных затрат в сельскохозяйственных организациях

		Отрасли и производства				
№ п/п	Статьи затрат	Расте ниев одство	Живот новод ство	Пром ышле нное произ водст во	Вспом огател ьные произ водст ва	Обслу жива ющие произ водст ва и хозяй ства
1.	Материальные ресурсы, используемые в производстве в том числе			+	+	+
	1.1. Семена и посадочный материал:					
	а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет	+				
	б) собственного производства текущего года	+	+	+	+	+
	1.2. Удобрения:		+		+	+
	а) минеральные	+			+	+
	б) органические	+				
	1.3. Средства защиты растений и животных					
	1.4. Корма:		+			
	а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет		+			
	б) собственного производства текущего года		+			
	1.5. Сырье для переработки					
	1.6. Нефтепродукты	+				
	1.7. Топливо и энергия на технологические цели	+				
	1.8. Работы и услуги сторонних организаций	+				

2.	Оплата труда: а) основная б) дополнительная в) натуральная г) другие выплаты	+	+	+	+	+
3.	Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+
4.	Содержание основных средств: а) амортизация б) ремонт и техническое обслуживание основных средств	+	+	+	+	+
5.	Работы и услуги вспомогательных производств	+	+	+	+	+
6.	Налоги, сборы и другие платежи	+	+	+	+	
7.	Прочие затраты	+	+	+	+	+
8.	Потери от брака, падежа животных		+	+	+	+
9.	Общепроизводственные расходы	+	+	+	+	
10.	Общехозяйственные расходы	+	+	+		
11.	Производственная себестоимость	+	+	+	+	+

- **Планирование и учет издержек производства по статьям калькуляции позволяет систематизировать расходы по целевому назначению - непосредственно связанному с производством продукции, расходами на управление производством, реализацией продукции.**
- **Такая систематизация нужна для контроля за сметами по управлению, исчисление себестоимости единицы продукции, для оценки финансовых результатов деятельности организации и его подразделений.**

- **. Объем расходов состоит из 2-х компонентов: количества и цены. Количество потребленных материалов определяется одним из 3-х методов:**
- **1) метод нарастающего итога (метод первичного документирования расходов). В этом случае количество использованных материалов за отчетный период определяют в накопительных регистрах, составляемых на основании первичных документов на отпуск материалов в производство;**
- **2) метод обратного счета. При его использовании количество расхода материалов определяется путем умножения фактического количества изготовленной продукции на установленный норматив расхода материалов;**
- **3) инвентарный метод. Количество расхода материалов определяется на основе данных инвентаризации остатков неиспользованных материалов в местах их потребления или хранения на начало и конец отчетного периода и количества поступивших материалов в производство в течение этого периода.**
- **Фактический.расход = остаток на начало месяца. + поступление в течении месяца – остаток на конец месяца.**

- **Согласно МСФО, оценка материальных затрат производится по одному из следующих методов: ФИФО, ХИФО, ЛОФО, средневзвешенной цене, твердым учетным ценам, на основе перманентной переоценки. Все эти методы могут применяться для целей управленческого учета.**

- **При использовании ЛИФО метода оценка материалов производится по ценам последней покупки.**

- **Метод ФИФО предполагает, что материалы оцениваются в последовательности цен покупки.**
- **Применяемые цены могут повышаться или понижаться в течение месяца и поэтому метод оценки ФИФО является наиболее приемлемым для УУ, т.к. дает более объективные данные о затратах на потребление и стоимости неиспользованной части запасов.**
- **В условиях инфляции себестоимость занижается и прибыль завышается.**
- **При дефляции наблюдается обратная картина.**
- **В условиях возрастания темпов инфляции более оправданным считается применение метода перманентного ЛИФО, поскольку он уменьшает искусственно создаваемую прибыль от продажи.**
- **Недостатком в существующей практике является стремление списывать на затраты расход МПЗ по наиболее высокой цене, чтобы уменьшить налогооблагаемую прибыль.**

- По методу ХИФО МПЗ списывается на затраты организации по наивысшей цене, независимо от последовательности покупки. Разницу относят на финансовые результаты деятельности.
- Оценка по методу ЛОФО производится по минимальной цене приобретения данного МПЗ, а разница также относится на финансовые результаты.

- **Оценка по средним ценам покупки осуществляется путем умножения количества расхода материалов на средневзвешенные цены с учетом переходящего остатка.**
- **Оценка по твердым учетным ценам ведется в течение года по заранее установленным ценам, независимо от текущих цен закупки. Отклонения от этих цен списывают на издержки производства в конце каждого месяца.**
- **Метод перманентной переоценки заключается в том, что материалы списываются по текущим рыночным ценам на дату списания, а разница в оценке относится на результат деятельности службы снабжения.**

- **3. Учет и распределение затрат на рабочую силу.**
- **а) основные направления и распределение затрат в УУ на рабочую силу**
- **б) учет трудовых затрат**
- **в) распределение затрат труда и расходов на з/п**

- **В настоящее время, в практической деятельности, исходя из нормативных документов и существующей статистической отчетности по труду существует следующая классификация затрат на рабочую силу:**
- **по видам: основная и дополнительная заработная плата;**
- **по элементам: повременная, сдельная заработная плата и прямая оплата простоев;**
- **по составу работников: списочный штатный состав, совместители и работающие по договорам подряда;**
- **по категориям работников: рабочие и служащие;.**

- В управленческом учете затраты на рабочую силу следует классифицировать по следующим статьям:
- затраты на оплату труда производственных рабочих, занятых в процессе производства продукции;
- стимулирующие выплаты (надбавка за качество, высокое мастерство, за стаж, выслугу лет и т.п.);
- непроизводительные выплаты (оплата простоев, за неотработанное время, доплата за отклонения от нормальных условий работы);
- затраты по найму и поиску рабочей силы;
- затраты по планированию численности работников и установлению нормативов;
- затраты, связанные с обучением и переобучением;
- затраты на оплату труда вспомогательных рабочих, занятых ремонтом, подготовкой и обслуживанием рабочих мест, включаемых в состав общецеховых расходов;
- затраты на подготовку руководящих работников;
- затраты на оплату труда специалистов, руководителей, включаемых в состав общецеховых расходов

б) учет трудовых затрат

- При существующей номенклатуре статей калькуляции отработанное время и начисленную заработную плату работникам непосредственно связанным с изготовлением продукции или оказанием производственных услуг списывают (учитывают) по статье «Основная заработная плата производственных рабочих».
- Здесь планируют и учитывают основную заработную плату производственных рабочих непосредственно участвующих в производственном процессе и отдельных его технологических стадиях.
- З/п других работников учитывается в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов, в коммерческих расходах, в расходах на подготовку и освоение производства.
- В себестоимость включаются также премиальные выплаты за достигнутые производственные результаты при наличии в организации системных положений о порядке выплаты премий.
- В случае их отсутствия списание премиальных выплат возможно только за счет прочих расходов или за счет использования чистой прибыли (сч84).

- В себестоимость не включаются: премиальные выплаченные за счет целевого финансирования (сч86), материальная помощь, оплата дополнительных (сверхустановленных законодательством) отпусков и др. льготы, не связанные с з/п.
- Кроме основной з/п, в затраты включаются дополнительная з/п и отчисления на соц.нужды.
- Основная, дополнительная з/п, отчисления на соц.нужды относят в Дт производственных счетов 20,23,25,26 с Кт 70,69.
- Аналогично затратам материалов, расходы на з/п могут учитываться в целом по цеху и организации или же с разбивкой: затраты по нормативам и отклонениям от них в связи с отступлениями от нормальных условий производства (несоответствие оборудования, материалов и других допустимых отклонений от технологии).
- В этом случае контроль за расходами на з/п ведется на основе данных об отклонениях.

- При нормативном учете заработной платы наиболее часто используемым является метод документирования, с помощью которого можно определить основные виды отклонений, причины их возникновения и виновников.
- Доплаты к действующим расценкам и нормам указываются в листках на доплату, которые выписываются отдельному рабочему или бригаде на каждый вид доплат.
- Оплата дополнительных и случайных операций, незаложенных в технологические процессы оформляется нарядами с отличительными знаками.
- В этих документах необходимо указывать причину и виновника отклонений.
- Недостатками данного метода является то, что он позволяет выявить только положительное отклонение (т.е. экономию).
- Экономия может возникнуть лишь в результате изменения квалификационного состава работающих по сравнению с нормативом.

в) распределение затрат труда и расходов на заработную плату

- **Затраты труда и расходы на з/п распределяются между отчетными периодами, местами возникновения издержек и объектами калькуляции, т.е. между видами изготовленной продукции и У.**
- **Задача распределения з/п между разными отчетными периодами возникает только в сезонных производствах и применительно к начислению отпускных всем работникам в один период времени.**
- **Поэтому в этих случаях осуществляют ежемесячные отчисления на создание резерва на оплату отпусков в 1/12 расчетной сумме.**
- **Данная сумма включается в себестоимость и относится в Дт производственных счетов: 20,23,25,26 и Кт 96.**
- **Тоже самое относится и к единовременным вознаграждениям за выслугу лет и вознаграждениям по итогам работы за год.**
-

- В тоже время в остальных случаях оплата очередных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск, вознаграждения за выслугу лет в фактически начисленных суммах включаются по статье «Расходы на оплату труда» в состав затрат на производство того отчетного периода, когда они имели место.
- Обычно каждый работник организации принадлежит определенному центру ответственности (цеху, отделу), поэтому систематизация з/п здесь обычно не вызывает осложнений.
- Так, сдельная з/п производственных рабочих относится на себестоимость отдельных видов изделий и выполненных работ прямым путем Дт 20,23 Кт 70,69.
- Если это невозможно (з/п производственных рабочих начисляется повременно), то расходы по з/п распределяются сначала между товарным выпуском продукции и незавершенным производством, а затем между отдельными заказами, видами работ пропорционально:
- сдельной з/п, начисленной при изготовлении какой-либо продукции
- сметным нормативным ставкам на изделия, заказ, машинокомплект
- затратам времени на изготовление тех или иных изделий и их составных частей.

- **3/п, начисленная повременным вспомогательным рабочим по наладке оборудования, их смазке, чистке, текущему ремонту относится в Дт25/1 Кт 70.**
- **3/п, начисленная специалистам, служащим цехов относится в Дт 25/2 Кт 70.**
- **Персоналу заводоуправления: Дт 26 Кт 70.**

- **4. Назначение
калькуляционных
затрат**

- **Особый вид расходов, включаемых в валовые издержки составляют калькуляционные затраты.**
- **Они, в отличие от материалов, заработной платы представляют собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат организации.**
- **В их состав могут входить и затраты, которые по правилам бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции .**

- К калькуляционным расходам относят:
- амортизацию внеоборотных активов;
- заработная плата собственника, проценты на собственный капитал;
- стоимость аренды собственного имущества.
- Некоторые из этих затрат могут быть условными и включаемыми в себестоимость продукции и реализационные цены по счетно-техническим соображениям

- **5. Методы начисления амортизации основных средств и ее отражение в системе финансового, управленческого и налогового учета.**

- **Амортизация внеоборотных активов является наиболее типичным видом калькуляционных затрат.**
- **Организация эти расходы в данном отчетном периоде не несет, а только возмещает произведенные затраты по их приобретению.**
- **Методы начисления амортизации, длительность периода возмещения в системе УУ организация определяет сама.**
- **При этом следует исходить из того, что начисляя амортизацию необходимо не только возместить первоначально затраченные средства на покупку внеоборотных активов, но и обеспечить покрытие их обесценения из-за инфляции.**
- **Также следует иметь в виду, что машины и оборудование обычно становятся более совершенными и следовательно стоят больше своих предшественников, аналогичных по назначению.**
- **Поэтому амортизация одних и тех же объектов в УУ может быть выше той, что начисляется в ФУ и налоговом учете (т.к. сумма начисленной амортизации не должна превышать балансовую стоимость объектов).**

- **В управленческом учете выделяется несколько методов начисления амортизации:**
- **линейный метод;**
- **метод убывающих (дигрессивных) и возрастающих сумм амортизаций;**
- **метод начисления в зависимости от объема выпуска продукции, работ и услуг.**

- **Линейный метод обеспечивает постепенное начисление амортизации в течение всего СПИ объекта и годовая сумма амортизации определяется путем деления первоначальной стоимости объекта на число лет его полезного использования.**
- **Убывающая (возрастающая) амортизация может быть арифметически убывающей (возрастающей) и геометрически убывающей (возрастающей).**
- **Арифметически убывающая амортизация уменьшается из года в год на одну и ту же сумму (величину дигрессии).**
- **При геометрически убывающей амортизации, ее величина снижается ежегодно на определенный коэффициент.**

- При начислении амортизации, исходя из объема выпускаемой продукции, стоимость основных средств делится на количество предполагаемой к выпуску продукции и определяется ставка амортизации на 1т., 1 т/км, 1 изделие, 1 усл. эт. га.
- Сумма амортизации определяется путем умножения этой ставки на фактический объем производства.
- С позиций реальности, сумм возмещения амортизации наиболее рациональным считается начисление амортизации исходя из объема выпускаемой продукции.
- Рассчитанная этим методом амортизация является уже непостоянной, а переменной величиной и относится не к косвенным, а прямым затратам.

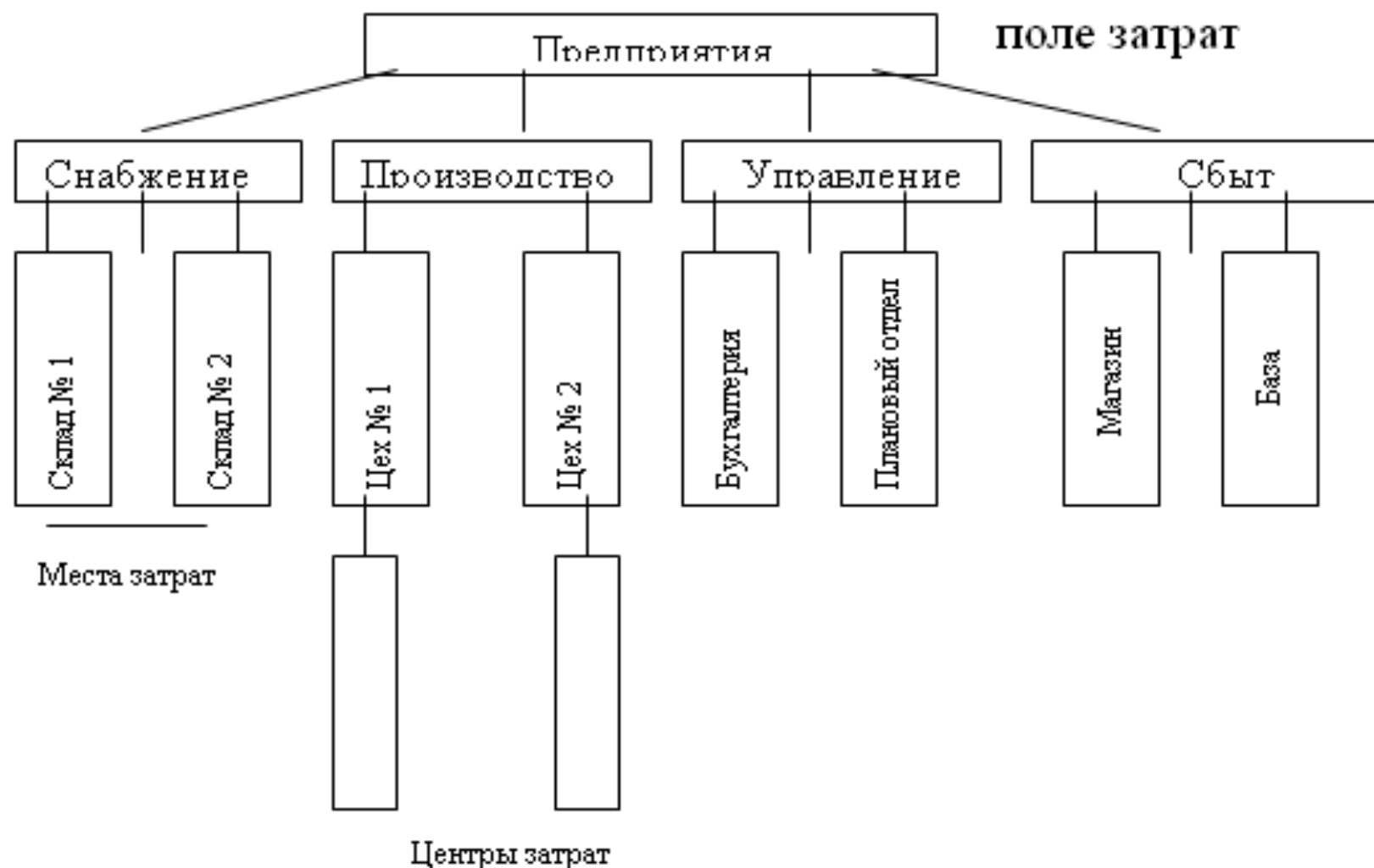
- **В финансовом и налоговом учете, при расчетах амортизации необходимо учитывать налоговые ограничения, в УУ в этом нет необходимости.**

Тема: Исчисление затрат по местам их образования, центрам ответственности и бюджетирования.

- **1. Понятие мест затрат и центра ответственности. Классификация и обособление в учете:**
 - **а) места затрат**
 - **б) центра ответственности**
- **2. Способы группировки затрат по местам их образования и центрам ответственности.**
- **3. Методы распределения затрат, учтенных по местам образования затрат и центрам ответственности.**
- **4. Понятие бюджетирования в системе УУ.**

- **1. Использование принципов УУ предполагает организацию учета затрат не только в целом по организации, но и по местам возникновения затрат и центрам ответственности.**
- **Место затрат представляет собой обособленное подразделение организации, область ответственности или сферу деятельности непосредственно связанную с расходами определенного вида.**
- **Таковыми подразделениями могут быть:**
- **область деятельности (издержек) – снабжение, реализация, производство, управление**
- **места затрат (цех, вид производства, отделы).**

В общем виде можно представить следующую схему:



- Каждое место расходов может делиться на несколько центров затрат.
- Центры затрат – низовое подразделение издержек. Его обособление зависит от специфичности деятельности организаций и отдельных мест затрат.
- Систематизация затрат по местам их образования необходима для контроля издержек управления производственной и коммерческой деятельности организации.
- Она позволяет более точно распределять комплексные расходы по видам продукции, повышает качество калькулирования.
- В качестве низовых центров затрат может выступать отдельный участок, технологическая стадия, передел, группа машин, отдельные рабочие места.
- Главным условием здесь является возможность обособленного учета объема производства и издержек.

- **Места затрат и центры затрат нельзя смешивать.**
- **Место затрат – это совокупность первичных затрат в области производства.**
- **Места затрат и центры затрат могут совпадать только в тех случаях, когда необходима детализация расходов.**
- **Основными критериями обособления в учете мест и центров затрат являются:**
 - **1. Обособленность, т.е. смета затрат должна быть ограничена определенной частью производственных площадей земельных участков**
 - **2. Функциональная однородность выполняемых работ и соответствующих издержек (специализация)**
 - **3. Возможность установления персональной ответственности за деятельность расходами данного места затрат.**

- По составу затрат относимых на то или иное место возможно 3 подхода:
- I. По местам затрат учитывают все расходы, которые имеют место в данном подразделении организации
- II. По местам затрат учитывают только прямые расходы, а все остальные учитывают в составе косвенных накладных расходов
- III. По местам затрат учитывают только те расходы, которые нельзя отнести прямо на конкретные виды продукции, т.е. только косвенные, а прямые списывают на изделия.

- В составе мест затрат обычно выделяют главные, в которых изготавливается продукция и вспомогательные, обслуживающие процессы производства. Наиболее практически используемой дифференциацией (делением) мест затрат является их подразделение на:
- основное производство и участки
- вспомогательные места затрат (здания, сооружения, гаражи, электроснабжение)
- подготовительные и обслуживающие места затрат
(ремонтные цеха, заготовительные службы, снабженческие службы)
- материальное хозяйство (приемка, испытание материалов, склады)
- места затрат сферы управления (по отделам)
- места затрат сферы сбыта (базы, магазины)

- **Центр ответственности является близким к понятию места затрат.**
- **Под ним понимается область, вид деятельности, во главе которой находится менеджер, имеющий право и возможность принимать и осуществлять управленческие решения.**
- **Каждый центр ответственности может состоять из нескольких мест затрат.**
- **Довольно часто центр ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четкого измерителя объема деятельности.**
- **Если у места затрат есть лицо служебно-ответственное не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы., то такое подразделение можно считать центром ответственности**

- . При организации учета по центрам ответственности, необходимо четко определить объем полномочий, обязанностей менеджеров такого центра ответственности, чтобы была возможность измерить расходы и доходы, получаемые от деятельности данного центра ответственности.
- Исходя из объема полномочий и обязанностей, выделяют следующие виды центров ответственности:
- Центр текущих затрат, представляющее собой подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты (отделы, службы завода управления,).
- Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного проекта, эффективность использования капиталовложений.
- Его цель – достижение максимальной рентабельности капитальных вложений, быстрая их окупаемость.

- **Центры продаж.** К ним относятся подразделения, занятые маркетинго-сбытовой деятельностью, руководители которой отвечают за ДВ от продажи и за затраты, связанные с продажей.
- **Центры прибыли.** В качестве их могут выступать подразделения, руководители которых отвечают не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (филиалы, дочерние организации, представительства и т.п.).
- Обычно такие центры прибыли включают в себя несколько мест затрат.

- Исходя из функций, выделяют следующие виды центров ответственности:
- - центры ответственности за снабжение. Они осуществляют контроль не только за изготовлением ТМЦ, затратами связанными с этим, но и устанавливают величину материальных запасов, осуществляют контроль за качеством поступающих МПЗ и эффективностью работы складов;
- центры ответственности сбыта;
- центры ответственности управления (отделы, административные службы);
- производственные центры ответственности. Они представляют собой совокупность мест затрат различного типа, обобщающих расходы по эксплуатации оборудования, технологических линий, затрат отдельных цехов основного и вспомогательного производства.

- **2. Группировка затрат по местам их образования осуществляется одним из 2-х способов:**
- **1. На основе использования принципов двойной записи на взаимосвязанных счетах, отражающих затраты мест. Затем учтенные на этих счетах суммы переносятся с первичных мест на промежуточные и конечные и обобщаются в целом по организации.**
- **2. На основе использования специальных регистров, сводных ведомостей, машинограмм и расчетов в матричных формах, обобщающих виды затрат по местам их возникновения.**

- При использовании 1 варианта составляют специальный план счетов места затрат по данной организации.
- Сч.10 - Центр ответственности «Техническое управление»
- Сч. 101 - Технический (главный) управляющий
- Код или шифр
- места расходов
- Сч.102 – подготовка работ
- Сч.103 – установка технических нормативов
- Сч.11 – помещение
- Сч.111 – здание завода управления
- Сч.112 – склады
- Сч.113 – пожарные ДЕПО
- Сч.12 – энергетические службы
- Сч.121 – энергоцех
- Сч.13 – социальные места затрат
- Сч.131 – столовая
- Сч.132 – детсад
- Сч.133 – библиотека
- Сч.20 – производственные места обслуживания
- Сч.201 – строительный цех
- Сч.30 – места затрат хозяйственного управления
- Сч.301 – бухгалтерия
- Сч.302 – служба связи
- Сч.303 – главный отдел
- Сч.40 – центр ответственности сбыта

- **При этом может быть составлен план счетов применительно к действующему плану счетов или же может применяться специальный план счетов управленческой бухгалтерии.**

- **Систематизация затрат по местам их образования по 2-ому способу основана на сочетании группировки по видам затрат и по местам их образования.**
- **Для этого составляют специальную шахматную ведомость по строкам и столбцам в которой отображаются виды затрат (по статьям или элементам), места их образования, а на пересечении их указывают соответствующую сумму затрат.**

Сводная ведомость производственных расходов

Места затрат Виды затрат		Общие вспомо гатель ные места	Места матери альны х расходо в	Производство				Мест о упра влен ия расхо дов	Мест о сбыт овых расхо дов
				вспо мога тель ные мест а	вспо мога тель ные мест а	Гла вно е мес то	Глав ное мест о		
Первичные затраты	Материалы	v	v	v	v	v	v	v	v
	З/п		v	v	v	v	v	v	v
	Прочие		v	v	v	v	v	v	v
	Итого		v	v	v	v	v	v	v
Распределение затрат обслуживающих производств									
Конечные затраты						v	v		v

- **Построение матричных ведомостей, мест затрат и центров затрат применительно к конкретным условиям отдельных организаций различно.**
- **На первом этапе первичные издержки по составляющим их элементам относятся на соответствующие вспомогательные и основные места их возникновения.**
- **На втором этапе собранные во вспомогательных местах расходы или так называемые вторичные затраты распределяют по основным местам издержек пропорционально объему потребления этих работ и продукции.**
- **В итоге все затраты должны быть отнесены на основные места издержек и распределены между видами конечной продукции или товарных услуг.**

- **3. Методы распределения затрат, учтенных по местам образования затрат и центрам ответственности.**
- **Распределяют затраты внутрипроизводственных подразделений и списывают их на конечные продукты (на места затрат) в основном пропорционально объему потребления соответствующей продукции полуфабрикатов или услуг.**
- **Распределение осуществляется путем исчисления с/с продукции или услуг определенного места затрат и умножением этой величины на объем потребления в других местах затрат.**
- **Возможно определение методом процентной ставки или распределение, исходя из удельного веса потребляемой мощности.**

- Допустим, затраты на содержание энергоцеха включают стоимость потребляемой организацией электроэнергии на сумму 200тыс.руб. Количество электроэнергии 2,5млн. кВт/ч.
- Необходимо найти сколько списать электроэнергии на место затрат А, если оно потребило электроэнергии в количестве 37,5 тыс кВт/ч.

- **$C/c \ 1 \text{ кВт/ч} = 200000 / 2,5\text{млн} = 0,08$**
- **$0,08 * 37500 = 3000\text{руб}$ –
затраты на
электроэнергию на месте
затрат А**

- По процентной ставке: Допустим расходы на содержание заводоуправления составили 150тыс.руб.
- Начислена з/п по организации 2 млн.руб.
- Начислена з/п в месте возникновения затрат в цеху А = 50тыс.руб.
- Распределить ОХР пропорционально начисленной заработной плате.

- **Ставка распределения:**
 $150\text{тыс.руб.} / 2 \text{ млн} = 7,5\%$
- **$7,5\% * 50\text{тыс.руб.} = 3750 \text{ руб.}$**

- **Метод удельного веса.** Общая площадь отапливаемых помещений составляет 350т.м². Площадь места затрат А- 70т.м². Расходы по содержанию котельной = 25тыс.руб. Определить затраты по отоплению в МВЗ А.

- **Ставка распределения = $70\text{т.м}^2 / 350\text{т.м}^2 = 20\%$**
- **Расходы по отоплению в месте затрат $A = 25$ тыс.руб. $\cdot 20\% = 5000$ руб.**

- **Актуальным является сейчас исчисление и списание с/с взаимосвязанных услуг, продукции мест возникновения затрат и центров затрат.**
- **Сейчас их оценивают или по плановой нормативной с/с или же наиболее массовая услуга оценивается по твердым ценам (рыночные цены на электроэнергию, водоснабжение, теплоснабжение), а остальные же по фактической с/с.**
- **Цены, по которым оказываются услуги одних подразделений другими называются еще трансфертными ценами**

- **4. Бюджет в УУ есть количественное выражение плана и средство контроля за его выполнением.**
- **Основной бюджет организации охватывает производство, реализацию, снабжение, распределение и финансирование.**
- **Бюджетирование – есть метод управления деятельностью организации и его подразделениями.**
- **Преимущества этого метода заключаются в принудительном краткосрочном и долгосрочном планировании потенциала организации, поведения конкурентов, планировании спроса на изготавливаемую продукцию.**
- **Бюджеты делятся на жесткие (статичные) и гибкие.**

- **Статичный бюджет – это бюджет, рассчитанный на конкретную деловую активность организации, т.е. в нем доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации.**
- **Сравнение статичного бюджета с фактическими результатами проводятся в независимости от объема реализации.**
- **Возможности более детального анализа жесткий бюджет не дает.**
- **В этих целях используется гибкий бюджет.**

- **Гибкий бюджет – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона.**
- **Такие бюджеты имеют несколько альтернативных вариантов реализации.**
- **Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от деловой активности и является базой для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.**
- **В основе составления гибкого бюджета лежит деление затрат на постоянные и переменные, т.к. постоянные затраты не зависят от объема производства и реализации, их сумма остается неизменной как для статичного, так и для гибкого бюджета.**
- **Переменные затраты в гибком бюджете меняются в зависимости от объема производства и реализации.**

- **Бюджетирование начинают с планирования ДВ от реализации, т.е. бюджета – сбыта.**
- **Здесь планируются и анализируются такие факторы, как объем продаж предшествующего периода, экономические и производственные условия, уровень доходов населения и цен, исследование рынков сбыта, качество продукции, состояние конкуренции и политика цен.**

- Следующим этапом бюджетирования является составление различных смет:
- - смета затрат на материалы. При ее составлении производятся расчеты по каждому наименованию материалов необходимых для выполнения производственных заданий, т.е. составляют сметы затрат на приобретение и использование материалов.
- - смета затрат на рабочую силу. Здесь рассчитываются затраты рабочего времени, необходимые для выполнения производственных заданий.
- Сметные часовые ставки рассчитываются отделом труда и з/п, умножив количество единиц запланированной продукции на время, необходимое для изготовления единицы продукции и плановые тарифные часовые ставки. Так рассчитывают сметную величину затрат на з/п.

- - смета накладных производственных расходов. Составляется по отдельным статьям. Так, по статьям переменных накладных расходов выполняют расчеты, умножая сметные ставки накладных расходов на сметные часы затрат труда основных производственных рабочих. Методы расчета зависят от используемого порядка распределения накладных производственных расходов.
- - смета цеховых затрат служит для контроля и управления затратами подразделений. Сметы цехов включают смету по труду основных производственных рабочих, смету использования материалов и смету накладных расходов.
- - смета коммерческих расходов составляется по статьям затрат, группам покупателей и заказчиков.

- - смета административно-управленческих расходов служит для контроля за данным видом затрат. Основная часть этих затрат- это постоянные издержки и их можно выделить в качестве самостоятельной сметы за исполнение которой несет ответственность администрация.
- - кассовая консолидированная смета составляется с целью обеспечения организации кассовой наличностью на любой момент. Данные сметы составляют с понедельной, помесечной, поквартальной разбивкой и они содержат следующие показатели:
 - * начальное сальдо (деньги в кассе, на расчетном счете и др.счетах в банке, в кассе)
 - * поступления от дебиторов, авансы покупателей и заказчиков
 - * платежи на приобретение материалов
 - * платежи на з/п
 - * платежи в бюджет и внебюджетные фонды
- * другие расходы
- * конечное сальдо

- **Заключительным этапом составления основного бюджета является составление проекта отчета о прибылях и убытках или обобщенной сметы, куда включены такие показатели как ДВ от реализации продукции, запасы материалов на начало периода, закупка материалов, стоимость потребленных материалов, запасы материалов на конец периода, з/п основных производственных рабочих, накладные производственные расходы, совокупные производственные расходы, запасы готовой продукции на начало и конец отчетного периода, с/с реализованной продукции, коммерческие и административные расходы, планируемая прибыль от производства.**
- **После этого обобщенную смету с другими видами составленных смет передают на рассмотрение планово-финансовой комиссии и если она сочтет все расчеты обоснованными, то основной бюджет будет служить базой для оценки деятельности руководителей подразделений.**

- **Тема 6. Распределение и учет затрат по объектам калькулирования**
- **1.Понятие и виды себестоимости**
- **2.Объекты учета затрат и объекты калькулирования, адекватные целям управления**
- **3.Виды калькуляций**
- **4.Особенности распределения косвенных расходов**
- **5.Общее понятие и классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**
- **6.Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**
- **7.Попередельный метод учета затрат**
- **8.Особенности попроцессного метода**

1. Понятие и виды себестоимости

- **Одной из задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. Это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.**
- **В себестоимость продукции для целей бухгалтерского учета, в частности, включаются:**
- **1. Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции.**
- **К ним относятся: затраты на подготовку и освоение производства; затраты непосредственно связанные с процессом производства; расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы по управлению производством; расходы, связанные с поиском и подготовкой рабочей силы; отчисления на социальные нужды;**

- **2. Расходы, связанные со сбытом продукции, упаковкой и хранением: комиссионные, уплаченные сбытовым организациям; расходы на рекламу.**
- **3. Расходы, непосредственно не связанные с производством и сбытом продукции в данной организации, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных организаций необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства: налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, экологические платежи.**

- Вместе с тем, в себестоимости продукции также отражаются потери от простоев по внутрихозяйственным причинам, потери от брака в производстве, потери МПЗ в пределах нормативов естественной убыли.
- В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции выделяют такие её виды:
- Цеховая, включает прямые затраты и ОПР, т.е. затраты цеха на изготовление продукции;
- Производственная себестоимость, состоит из цеховой себестоимости и ОХР;
- Полная себестоимость, равна производственной себестоимости, увеличенной на сумму коммерческих расходов и сбытовые расходы.
- В соответствии с МСФО в производственную себестоимость включаются лишь производственные издержки: прямые затраты и ОПР; а полная себестоимость включает в себя производственную себестоимость, сбытовые расходы и ОХР.

- В целях исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты систематизируются по статьям калькуляции.
- Различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость.
- Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретной организации по выпуску продукции.
- Среднеотраслевая показывает средние по отрасли затраты на производство данного изделия.
- Так же различают бухгалтерскую и налоговую себестоимость. Бухгалтерская себестоимость определяется исходя из бухгалтерского законодательства (ПБУ 10/99).
- Налоговая определяется положениями главы 25 НК «Налог на прибыль».
- Выделяют так же плановую, нормативную и фактическую себестоимость.
- В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты организации на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий отчетный период.
- Нормативная себестоимость рассчитывается по нормативам затрат, установленным в организации.
- Фактическая себестоимость свидетельствует о действительно затраченных средствах на выпущенную продукцию.

2. Объекты учета затрат и объекты калькулирования, адекватные целям управления

- Система производственного учета затрат зависит от выбора объекта учета затрат и объектов калькулирования.
- В свою очередь, объекты учета и объекты калькулирования определяются целями управления.
- Номенклатура объекта учета затрат может включать в себя:
 - 1. Места возникновения затрат и центры ответственности (производство, вид деятельности, цеха, стадии производства)
 - 2. Факторы производственной деятельности, т.е. расходы по отдельным элементам затрат.
 - 3. Виды и группы однородной продукции (заказы, полуфабрикаты).

- Номенклатура объектов учета затрат индивидуальна для каждой организации.
- Так, в добывающей промышленности объектами учета затрат могут выступать виды производства (основное, вспомогательное), места возникновения затрат, способы добычи угля.
- В комплексных производствах когда продукция изготавливается в нескольких технологических этапах, в качестве объектов учета затрат могут выделяться отдельные технологические стадии.
- В производствах же, где продукция изготавливается на отдельных установках и агрегатах в качестве объектов учета затрат может выступать каждая отдельная установка.
- Информация систематизированная по объектам учета затрат должна отвечать требованиям управления и служить основанием для разделения издержек между незавершенным производством и готовой продукцией и для калькуляции, как всего выпуска, так и для калькуляции отдельных видов продукции.

- **Объекты калькулирования – вид продукции полуфабрикатов, продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительской стоимости.**
- **Номенклатуру объектов калькулирования составляет каждая организация, с учетом типа производства ассортимента продукции и ее сложности.**
- **Так в добывающей промышленности, энергетике, где отсутствует незавершенное производство и выпускается один вид продукции, объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования, т.е. с видом продукции. То же самое относится к опытным производствам.**
- **В отраслях с длительным циклом производства, где изготавливаются сложные изделия (судостроение, самолетостроение) в качестве объекта калькулирования выступают обособленные конструкционные части этих изделий.**
- **В отраслях, где процесс производства и получения продукции состоит из нескольких последовательных технологических стадий, объектами калькуляции выступает продукция (полуфабрикат) каждого законченного технологического передела.**

- **В сельском хозяйстве объектом калькуляции выступают отдельные виды основной и сопряженной продукции растениеводства и животноводства.**
- **Необоснованность выбора объекта калькуляции приводит к искажению данных по фактической себестоимости и принятию ошибочных управленческих решений.**
- **Объекты калькуляции имеют непосредственную связь с калькуляционными единицами, представляющими собой единицу измерения калькуляционного объекта.**

- **Калькуляционные единицы могут выступать в следующем виде:**
 - **Натуральные единицы (шт., т., кг.)**
 - **Условно-натуральные единицы (1 м3)**
 - **Условно-приведенные единицы (минеральные удобрения в пересчете на действующее вещество, спирт 100%-ой крепости)**
 - **Стоимостные единицы (1тыс.руб. автомобильных запасных частей, 1 тыс. рублей инструментов)**
 - **Единицы работ (себестоимость 1 т/км, себестоимость 1 усл.эт.га)**

- **3. Виды калькуляций**

- **Калькулирование представляет собой систему расчетов, с целью определения себестоимости единицы калькуляционной совокупности.**
- **В качестве объектов калькулирования себестоимости обычно выступают конечные изделия, работы и услуги, производство и продажа которых является целью и предметом основной деятельности организации, т.е. носители затрат.**

- **Разновидности калькулирования себестоимости продукции можно представить в виде следующей классификации:**
- **1) в зависимости от времени составления:**
- **а) заданные калькуляции (предварительные) составляютс^я до начала производства: сметные, нормативные, плановые**
- **б) калькуляции фактической себестоимости: отчетные, хозрасчетные (внутренние);**

- **Сметные калькуляции** рассчитываются на вновь осваиваемые изделия. Их сметная стоимость определяется в проектных подразделениях на основе рабочих чертежей, спецификаций, с использованием нормативов и ценников из соответствующих справочников.
- **Плановые калькуляции** предусматривают: уровень затрат на производство продукции, который должен быть достигнут в течении планируемого периода. Он определяется на основе прогрессивных нормативов расхода материалов, рабочего времени и других расходов или же исходя из плановых заданий по снижению себестоимости.
- **Нормативная калькуляция** рассчитывает уровень затрат по данному изделию по детальным, действующим на первое число месяца нормам. Они составляются в экономико-технических отделах. Нормативные калькуляции затрат являются самыми точными, детальными.

- **2) от полноты охвата затрат:**
- **а) на основе прямых затрат (переменные);**
- **б) калькуляция цеховой себестоимости продукции;**
- **в) калькуляция производственной себестоимости;**
- **г) калькуляция полной себестоимости продукции организации;**
- **д) себестоимость продукции компании (калькуляция консолидированной себестоимости продукции);**
- **3) от степени детализации калькуляционные расчеты делятся на:**
- **а) кумулятивные (без детализации по статьям калькуляции);**
- **б) элективные (детальные по статьям калькуляции);**

- **4) от объекта калькулирования выделяют:**
- **а) калькуляцию себестоимости изделий, полуфабрикатов;**
- **б) калькуляцию себестоимости полезных ископаемых;**
- **в) калькуляцию себестоимости услуг, работ;**
- **г) параметрические калькуляции (калькуляция себестоимости часа работы, единицы производительности и т.п.);**
- **5) в зависимости от длительности периода измерения издержек, выделяют:**
- **а) месячные;**
- **б) квартальные;**
- **в) годовые;**
- **6) от степени завершенности расчетов выделяют:**
- **а) текущие;**
- **б) окончательные.**

4. Особенности распределения косвенных расходов

- **При калькулировании себестоимости продукции прямые (переменные) расходы довольно легко прямо и непосредственно отнести на отдельные объекты калькуляции (Дт сч.20 Кт сч.10,70,69).**
- **Сложности возникают с распределением косвенных расходов по отдельным объектам калькуляции .**

- **Целями учета косвенных (накладных) расходов в управленческой бухгалтерии являются :**
- **формирование своевременной, полной и достоверной информации о фактических накладных расходах, имеющих место на предприятии;**
- **бюджетирование и контроль за использованием смет накладных расходов ;**
- **выявление резервов снижения накладных расходов;**
- **выявление факторов, влияющих на изменение отдельных элементов накладных расходов**
- **управление затратами и принятие управленческих решений (распределение в целях определения себестоимости продукции, ценообразования, анализ и т.п.),**

- **Процесс распределения косвенных расходов состоит из следующих элементов:**
- **1) Избрание объекта, на который относятся затраты, т.е. носителя косвенных затрат (продукция, заказы, услуги).**
- **2) Выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты(процесс учета на сч. 25,26).**
- **3) Выбирается ставка распределения.**

- В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует косвенным расходам каждого подразделения.
- База распределения обычно сохраняется в течение длительного времени, т.к. является элементом учетной политики.
- В практической деятельности, распределение косвенных расходов может производиться по: времени работы производственных рабочих; заработной плате производственных рабочих, прямым затратам по стоимости основных материалов, по отработанным усл.эт.га, соответственно нормативным ставкам и т.д.

- **Важнейшим принципом при избрании базы распределения косвенных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции.**
- **При избрании базы распределения, следует руководствоваться методическими рекомендациями по планированию, учету и калькуляции себестоимость продукции, работ и услуг в отдельных отраслях или экономическим смыслом и особенностями деятельности.**
- **Так, в сельском хозяйстве базой распределения ОПР и ОХР являются прямые затраты, за вычетом стоимости семян в растениеводстве, кормов в животноводстве и расходов по организации производства и управлению, если они в течение года списывались в нормативной оценке.**

5. Общие понятия и классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

- **Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимается совокупность приемов используемых для учета затрат и исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг.**
- **Исходя из отношения технологии производства и выделения объектов учета затрат существует следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:**
 - **простой метод,**
 - **позаказный метод,**
 - **попередельный метод,**
 - **попроцессный метод,**
 - **ABC метод.**

- **Использование того или иного метода зависит от типа производства, его сложности, особенностей, наличия незавершенного производства, длительности производственного процесса и номенклатуры выпускаемой продукции.**
- **Простой метод основан на прямом расчете себестоимости отдельных видов продукции и применяется когда из производства получают 1 вид продукции.**
- **Объект учета затрат совпадает с объектом калькуляции.**
- **В сельском хозяйстве этот метод используется при исчислении себестоимости услуг вспомогательных производств, добычи глины, щебня, известняка.**
- **При позаказном методе объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ. В сельском хозяйстве этот метод применяется в ремонтно- механических мастерских, столярных мастерских, строительстве.**
- **Попередельный метод применяется в основном в промышленных производствах сельскохозяйственных организаций, где обрабатываемые материалы проходят последовательно несколько стадий обработки.**
- **В качестве объектов учета затрат выделяют отдельные технологические переделы.**

- **Попроцессный метод самый используемый в сельскохозяйственных организациях.**
- **Сущность заключается в том, что затраты собираются на протяжении всего процесса производства по отношению к отдельным видам продукции.**
- **АВС метод (функциональный учет). Это учет затрат организации по отдельным функциям, операциям выполняемым подразделениями компании.**
- **В зависимости от оценки затрат включаемых в себестоимость выделяют:**
 - **- нормативный метод учета (затраты учитываются по текущим нормативам, обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от нормативов с указанием отклонений)**
 - **- учет по фактическим затратам (нормативы затрат не устанавливаются, отклонения и причины виновники их вызвавшие не выявляются. Это дает мало информации для принятия управленческих решений.**

- **В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость:**
- **- учет по полной себестоимости**
- **- учет по неполной себестоимости (директ–кост)**

- Исходя из техники выполнения калькуляционных расчетов выделяют следующие методы калькуляции:
- Метод исключения затрат на побочную продукцию
- Применяется при исчислении себестоимости продукции и заключается в том, что продукция делится на основную и побочную, получаемую в силу технологических особенностей производства.
- Калькулируется основная продукция, побочная оценивается в нормативной оценке, складывающаяся из затрат на ее получение или же исходя из цен возможной реализации и исключается из затрат на выпуск основной продукции.
- Оставшиеся затраты относятся на себестоимость основной продукции.
- Недостатки: не вся побочная продукция приходится, что завышает себестоимость основной продукции.
- Наблюдается неодинаковая оценка побочной продукции.

- **Метод коэффициентов.**
- **Применяется в том случае когда затраты учтенные по 1 объекту необходимо распределить между несколькими видами основной продукции, которая будет называться сопряженной.**
- **С помощью коэффициентов полученную продукцию переводят в условную.**
- **Пропорциональный метод исчисления себестоимости применяется в том случае, когда из производства получают несколько видов основной продукции, по которым коэффициент не устанавливается.**
- **Базой для распределения могут быть цены реализаций, либо другой показатель.**
- **Комбинированный метод исчисления себестоимости предусматривает несколько методов из вышеназванных.**

6. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

- Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции используется при изготовлении уникального, либо выполняемого по специальному заказу изделия.**
- В промышленности он применяется обычно в организациях с единичным типом производства.**
- Наиболее типичны для него заводы тяжелого машиностроения, военно-промышленного комплекса, строительство, самолето и судостроение, НИИ, медицина, область услуг.**

- **Сущность заключается в том, что все прямые затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по отдельным производственным заказам.**
- **Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.**
- **Объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, себестоимость которого устанавливается после его изготовления.**
- **Для учета затрат по каждому конкретному заказу открывается отдельный аналитический счет с указанием шифра или кода заказа.**
- **Учет прямых затрат по заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расхода материалов, в котором указывается шифр, код заказа.**
- **По мере окончания заказа производят его калькуляцию, все затраты собираются в карточках учета затрат по заказам.**

- **Вплоть до окончания заказа все затраты будут считаться незавершенным производством.**
- **Себестоимость законченного заказа определяется суммированием затрат.**
- **Время составления отчетной калькулирования не совпадает со временем составления периодической отчетности.**
- **Порядок учетных записей в условиях позаказного метода следующий.**
- **На счете 20 организуется аналитический учет по каждому заказу.**

- **Дт 20 Кт 10,76,69 - учли прямые затраты связанные с выполнением заказа**
- **Дт 25 Кт 02 – начислили амортизацию основных средств цеха, где выполнялся заказ**
- **Дт 25 Кт 10 – учли стоимость использованных вспомогательных материалов**
- **Дт 25 Кт 70,69 – начислили зар.плату администрации цеха , вспомогательных и обслуживающих работников не связанных с выполнением конкретного заказа**
- **Дт 25 Кт 60,76 – учли стоимость работ и услуг цеха**
- **Дт20 Кт 25 – распределение косвенных расходов между отдельными заказами согласно базы распределения, указанной в учетной политике**
- **Дт 43 Кт 20 – оприходовали выполненный заказ и рассчитали его себестоимость**
- **Дт 90 Кт 43 – сдача заказа заказчику**

- Если косвенные расходы (ОПР) на заказы были списаны авансом в нормативной оценке (когда заказ был выполнен до окончания отчетного периода), а по истечении отчетного периода фактические ОПР оказались выше нормативных, то разница списывается на счет 90 методом дополнительной записи: Дт 90 Кт 25
- Если фактические ОПР оказались меньше нормативных, то разница списывается методом отрицательной записи.
- **Дт 90 Кт 25** – снижение себестоимости реализованного заказа.

7. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

- Попередельный метод используется в отраслях промышленности с поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства.**
- Здесь процесс получения продуктов состоит из нескольких последних технологических стадий: химическая, нефтехимическая, цементная, хлопчато- бумажная, пищевая.**
- В этих случаях объектом калькуляции становится продукт каждого законченного технологического передела.**

- Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по технологическим переделам производства.
- Передел- это часть технологического процесса, совокупность технологических операций, заканчивающиеся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий технологический передел или же реализован на сторону.
- В результате на выходе из последнего передела имеют не полуфабрикат, а готовый продукт.
- Особенности попередельного метода учета, отличающим его от позаказного метода является:
- Обобщение затрат по переделам безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;
- Списание затрат за отчетный период, а не за время изготовления заказов;
- Организация аналитического учета на сч.20 для каждого технологического передела;
- Простота и дешевизна- нет карточек учета затрат по заказам, отсутствует необходимость распределить косвенные расходы между отдельными заказами.

- **Попередельный метод может вестись по двум вариантам сводного учета затрат : полуфабрикатному и бесполуфабрикатному.**
- **При полуфабрикатном варианте каждый технологический передел представляет собой законченную стадию обработки.**
- **В этом случае калькулируется себестоимость полуфабрикатов после каждого технологического передела.**
- **Он предполагает использование сч.21, применяется в тех производствах, где полуфабрикаты могут быть реализованы на сторону.**
- **Данный метод позволяет выявить себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за себестоимостью продукции.**
- **Отличается высокой трудоемкостью.**

- Дт 20/1 Кт 10,70,69 – учли затраты первого технологического передела.
- Дт 21 Кт 20/1 – оприходовали полуфабрикат из первой технологической стадии и рассчитали их себестоимость.
- Дт 20/2 Кт 21 – передача полуфабриката в следующий технологический передел.
- Дт 20/2 Кт 10,70,69 – учли добавленные затраты второго технологического передела.
- Дт 21 Кт 20/2 – получили полуфабрикат из второго технологического передела.
- Дт 90 Кт 21 – часть полуфабрикатов списана в продажу.
- Дт 20/3 Кт 21 – передача полуфабриката в третий технологический передел.
- Дт 20/3 Кт 10,70,69 – учли добавленные затраты третьего технологического передела.
- Дт 43 Кт 20/3 – из третьего технологического передела оприходована готовая продукция.

- При бесполуфабрикатном варианте себестоимость полуфабрикатов после каждого технологического передела не рассчитывается, а ведется только учет затрат по переделам и передача затрат из передела в передел.
- Исчисляется себестоимость готовой продукции на последнем переделе.
- Этот метод проще, но он не позволяет рассчитывать себестоимость после каждого передела, что ослабляет контроль за себестоимостью продукции.
- Возникает также необходимость в ежемесячной инвентаризации незавершенного производства.
- Дт 20/1 Кт 10,70,69 учли затраты первого технологического передела.
- Дт 20/2 Кт 10,70,69 учли добавленные затраты второго технологического передела.
- Дт 20/3 Кт 20/2, Кт 20/1. передача затрат из передела в передел за минусом незавершенного производства.

8. Особенности попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

- **Попроцессный метод чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, газовой, нефтяной), энергетике, автотранспорте, сельском хозяйстве.**
- **Выпускаемая в них продукция зачастую одновременно является объектом учета затрат и объектом калькуляции.**
- **Здесь в большинстве случаев отсутствует незавершенное производство и технологический процесс не так длителен (кроме сельского хозяйства).**
- **Сущность его заключается в том, что затраты собираются на протяжении всего процесса производства по отношению к определенному виду продукции.**
- **При этом объектами учета затрат являются отдельные производственные процессы, а объектами калькуляции - отдельные виды получаемой продукции.**

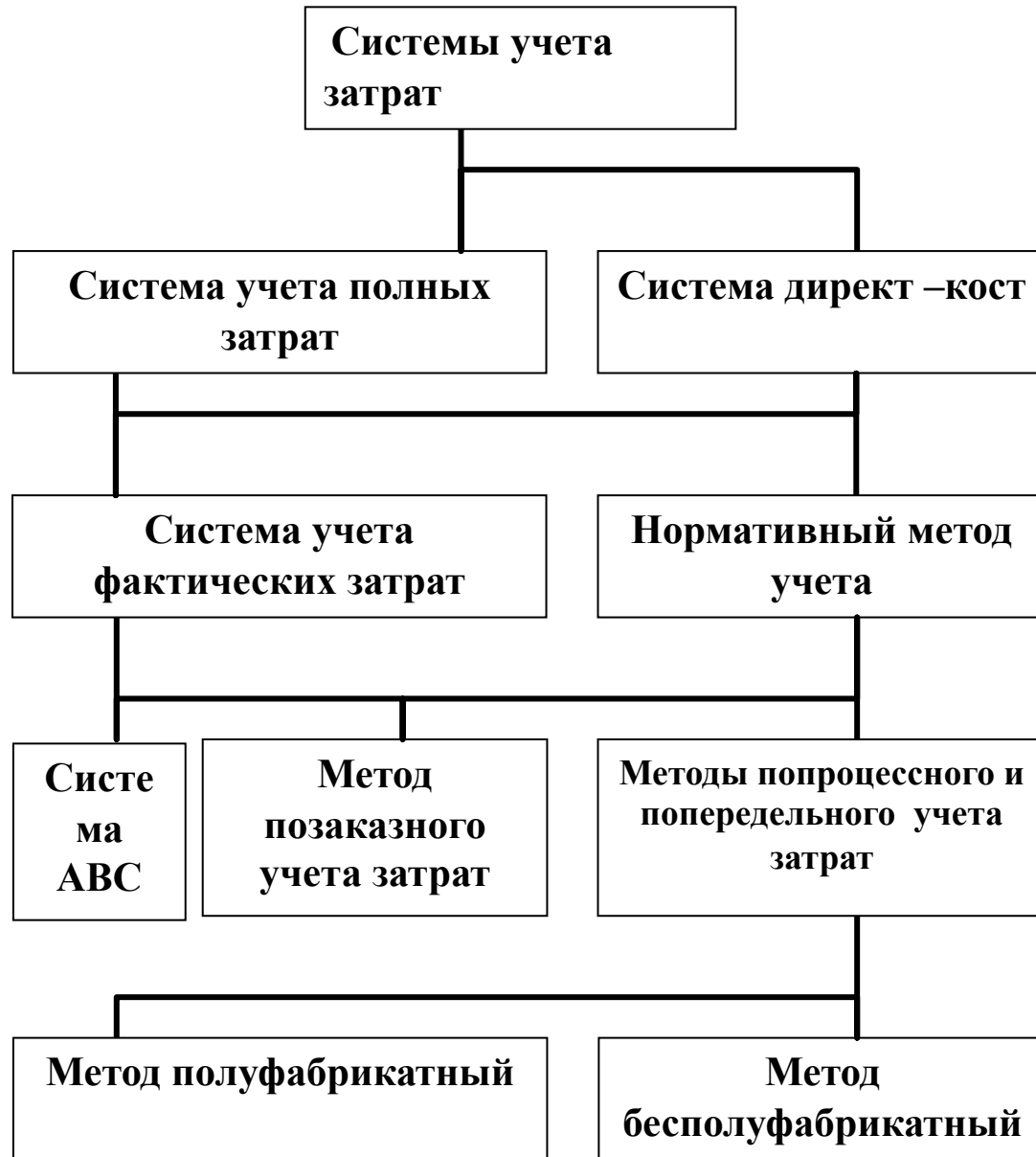
- Чаще всего здесь используется простая ступенчатая калькуляция; себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных издержек за отчетный период на количество произведенной продукции с использованием различных методов калькуляции:
- метода исключения затрат на побочную продукцию; метода коэффициентов и др.
- В промышленных организациях, где производственный процесс усложняется и начинает состоять из нескольких стадий, на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов возникает необходимость в многоступенчатой калькуляции и попроцессный метод плавно переходит в попередельный.
- Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования.
- Между ними весьма условная граница.

Тема 5. Системы калькулирования затрат. Особенности их применения в сельскохозяйственных организациях.

- **1.Методы учета затрат на производство**
- **2.Последовательность учета затрат и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях.**
- **2.1. Учет затрат и калькуляция себестоимости работ, услуг вспомогательных производств**
- **2.2. Учет затрат по организации, обслуживанию и управлению производства, расходов будущих периодов**
- **2.3. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции растениеводства**
- **2.4. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции животноводства**
- **2.5. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции промышленных производств**

- **Метод учета затрат на производство представляет собой совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели (п. 40 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях).**

Методы учета и калькулирования затрат



Метод управленческого учета ABC

- К концу 80-х годов прошлого столетия в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов, что предопределялось следующими обстоятельствами:
- • развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна;
- • следствием автоматизации производственных процессов стал спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными расходами и прямыми трудозатратами;
- • возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, технический контроль продукции, расходы на продажу и т. д.;
- • автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

- **Названные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или ABC-метода (от английского Activity Based Costing — ABC). Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределения накладных расходов.**

- Алгоритм его построения выглядит следующим образом:
- 1) бизнес организации делится на основные виды деятельности (функции, или операции). В частности, ими могут быть: оформление заказов на поставку материалов; эксплуатация основного технологического и вспомогательного оборудования; и др. Количество видов деятельности зависит от ее сложности; чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено.
- Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;
- 2) каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения.
- При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат; степенью соответствия измерений расходов через носитель затрат их действительному значению. Например оформление заказов на поставку материалов можно измерить количеством оформленных заказов; функцию переналадки оборудования - числом требуемых переналадок и т. д.;

- **3) оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат;**
- **4) определяется себестоимость продукции (работы, услуги). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги).**
- **Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования - вид продукции (работ, услуг).**

Методы учета затрат на производство

Название методов учета затрат	Содержание
1	2
Простой	Применяется прежде всего в простых (однопередельных) производствах, отличительными особенностями которых является отсутствие незавершенного производства, промежуточного продукта (полуфабриката), небольшая однородная номенклатура продукции, получаемой в результате краткого единовременного технологического процесса. В сельскохозяйственных организациях данный способ вполне применим во вспомогательных производствах (электро-, водо-, теплоснабжении и др.), кроме ремонтного производства. При этом способе затраты относятся прямо на себестоимость отдельных видов продукции (работ).

**Позаказны
й**

Применяется в производстве, где продукция носит характер отдельных заказов. По заказу локализуют и группируют прямые затраты на производство, они же (заказы) выступают признаками аналитических счетов по учету затрат, между которыми периодически распределяются косвенные расходы. На аналитических счетах последовательно собираются все затраты по данному заказу. До завершения заказа затраты на него представляют собой незавершенное производство, а после его завершения независимо от длительности его выполнения – себестоимость готового продукта. Позаказный метод и его модификации могут использоваться в ремонтном производстве (при ремонте зданий, сооружений, сельскохозяйственных машин, оборудования, транспортных средств, изготовлении запасных частей, инструментов и инвентаря в ремонтных мастерских хозяйства), строительстве хозяйственным способом, а также в растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве, где каждая культура, группа культур, отдельный вид животных, или обособленный вид промышленного производства будут представлять собой производственные заказы

Попередельный способ учета затрат	Используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них – в готовый продукт. При этом способе прямые затраты обычно учитываются по переделам, а внутри их – по видам производимой продукции (там, где это возможно). Расходы, связанные с работой оборудования, также учитываются по переделам, а затем распределяются внутри каждого передела по видам изделий. Общепроизводственные и управленческие расходы распределяются в аналогичном порядке между переделами и видами продукции (изделий). В сельском хозяйстве этот метод может применяться в промышленных производствах, где, как правило, себестоимость единицы готовой продукции калькулируется на последней стадии (при небольшом объеме производства) – при забое скота, переработке молока, кирпично-черепичном производстве и пр., или же использовать полуфабрикатный вариант (в том случае, если объем и организация производства позволяют учитывать затраты по каждой стадии технологического процесса), например, в табаководстве, на плодоовощеперерабатывающих, молокоперерабатывающих, мясоперерабатывающих предприятиях. <u>Попередельный способ учета затрат может быть: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.</u>
---	---

- При бесполуфабрикатном варианте учета контроль за движением полуфабрикатов осуществляется в бухгалтерском учете оперативно в натуральном выражении и без записей по счетам. В каждом цехе (переделе) учитываются только его собственные затраты без учета стоимости полуфабрикатов, полученных от других цехов (переделов). Фактическая себестоимость готовой продукции определяется расчетно, путем исчисления долей участия отдельных цехов в формировании себестоимости готовой продукции.
- При полуфабрикатном варианте затраты учитываются по каждому цеху и каждому виду полуфабрикатов и готовой продукции, соответственно рассчитывается себестоимость по каждой стадии производства продукции. Полуфабрикатный способ может быть использован как с применением счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без применения этого счета.

**Попроцес-
сный**

Используется в организациях с массовым производством. Он позволяет определить себестоимость продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуются полуфабрикаты. Суть попроцессного способа состоит в том, что затраты следуют за продуктом по технологической цепочке, т. е. по завершении любой операции накапливаются затраты, объем которых соотносить с их средним стандартным или нормативным размером. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса. Этот метод учета производственных затрат является наиболее распространенным в сельском хозяйстве, при котором затраты систематизируются по видам выполненных работ и конкретным культурам (в растениеводстве) или видам работ, группам и видам скота (в животноводстве) в соответствии

- Для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства или основной деятельности организации предназначен счет 23 «Вспомогательные производства».
- По дебету счета 23 отражают как прямые затраты, связанные непосредственно с выполнением работ и услуг, изготовлением (выпуском) изделий, так и косвенные, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.
- По кредиту счета 23 отражают фактическую себестоимость изделий, выполненных работ и оказанных услуг.
- Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Вспомогательные производства

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
1. Мастерская по ремонту машин и оборудования	Отремонтированный объект Изделие	1 шт. 1 шт.
2. Автомобильный транспорт грузовой	Тонно-километры Работа машины	10т/км 1 м/день
3. Гужевой транспорт	Рабочий день	1 раб. день
4. Электроснабжение	Электроэнергия	10 кВт/ч
5. Теплоснабжение	Теплоэнергия	10Гкал
6. Водоснабжение	Вода	1 куб.м
7. Газоснабжение	Газ	1 куб. м
8. Холодильные установки	Услуги по охлаждению	1 куб. м/сутки
Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования		
9. Содержание и использование машинно-тракторного парка	Условные эталонные гектары Тонно-километры	1 га 1 т/км
10. Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин	Гектары Объект	1 га 1 шт.
11. Ремонт зданий и сооружений	Объект	1 шт.

- **К счету 23 «Вспомогательные производства» могут быть открыты субсчета:**
- **23-1 «Ремонтные мастерские»;**
- **23-2 «Ремонт зданий и сооружений»;**
- **23-3 «Машинно-тракторный парк»;**
- **23-4 «Автомобильный транспорт»;**
- **23-5 «Энергетические производства (хозяйства)»;**
- **23-6 «Водоснабжение»;**
- **23-7 «Гужевой транспорт»;**
- **23-8 «Прочие вспомогательные производства».**

Типовая номенклатура калькуляционных статей производственных затрат во вспомогательных производствах

№ п/п	Статьи затрат
1	2
1.	Материальные ресурсы, используемые в производстве в том числе 1.1. Корма: а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет б) собственного производства текущего года 1.2. Нефтепродукты 1.3. Топливо и энергия на технологические цели 1.4. Работы и услуги сторонних организаций
2.	Оплата труда: а) основная б) дополнительная в) натуральная г) другие выплаты
3.	Отчисления на социальные нужды
4.	Содержание основных средств: а) амортизация б) ремонт и техническое обслуживание основных средств
5.	Работы и услуги вспомогательных производств
6.	Налоги, сборы и другие платежи
7.	Прочие затраты
8.	Потери от падежа животных
9.	Общепроизводственные расходы
10.	Производственная себестоимость

- **Общепроизводственные расходы включают в себя расходы по организации производства и управление отдельными отраслями производства и подразделениями, а также различные производственные затраты, которые непосредственно нельзя отнести на ту или иную культуру, либо на тот или иной вид продукции, так как они относятся к отрасли или к производственному подразделению в целом.**
- **Для более точного и обоснованного отнесения затрат по назначению крайне важно подразделение общепроизводственных расходов в зависимости от места их возникновения.**

- **Затраты по организации производства, управлению и обслуживанию подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общеотраслевые (общепроизводственные).**
- **Бригадные (фермерские) и цеховые расходы учитывают отдельно по каждому внутрихозяйственному подразделению, а общеотраслевые – по отраслям.**

- **В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях – аналитический учет расходов по обслуживанию производства и управлению в составе счета 25 «Общепроизводственные расходы» (субсчета 25-1 «Общепроизводственные расходы растениеводства», 25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства», 25-3 «Общепроизводственные расходы промышленных производств») осуществляется по следующей номенклатуре статей**

Типовая номенклатура калькуляционных статей учета общепроизводственных расходов

№ п/п	Статьи затрат
1.	Материальные затраты (стоимость различных материалов, топлива, производственного и хозяйственного инвентаря и т. д.; услуги сторонних организаций на общепроизводственные цели – общеотраслевые, бригадные, фермерские нужды).
2.	Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная и т.д. соответствующего цехового персонала).
3.	Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам от суммы оплаты труда соответствующего цехового персонала).
4.	Амортизация основных средств (зданий, сооружений, специальных машин, инвентаря общебригадного, общефермерского, цехового, отраслевого назначения).
5.	Услуги вспомогательных производств.
6.	Прочие расходы (не учтенные в предыдущих статьях).
7.	Непроизводительные расходы (потери от простоев, испорченные ценности при хранении в бригадных, и цеховых кладовых и т. д.).

- **. Бригадные, фермерские, цеховые расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме или в данном цехе.**
- **Общепромышленные расходы распределяются и включаются в себестоимость продукции, производимой в растениеводстве, животноводстве, промышленными производствами.**

- Ежемесячно (или ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяются в фактическом или нормативном (плановом) размере по назначению с корректировкой до фактических сумм в конце года.
- Указанные расходы распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат, за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты

- **Общехозяйственные расходы включают затраты на управление и обслуживание хозяйства в целом.**
- **Они представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого имущественно-финансового комплекса.**

Типовая номенклатура калькуляционных статей учета общехозяйственных расходов

№ п/п	Статьи затрат
1.	Материальные затраты.
2.	Оплата труда.
3.	Отчисления на социальные нужды.
4.	Амортизация основных средств.
5.	Услуги вспомогательных производств.
6.	Налоги, сборы и другие платежи.
6.	Прочие расходы (не учтенные в предыдущих статьях).
7.	Непроизводительные расходы.

- Для небольших организаций пообъектный учет общехозяйственных расходов рекомендуется вести в укрупненной номенклатуре с подразделением на три группы, в каждой из которых выделяются следующие комплексные статьи:
- Расходы на управление:
 - Оплата труда аппарата управления.
 - Отчисления на социальные нужды.
 - Командировки и перемещения.
 - Содержание пожарной и сторожевой охраны.
 - Прочие расходы.
- Хозяйственные расходы:
- Оплата труда неуправленческого персонала.
- Отчисления на социальные нужды.
- Содержание основных средств.
- Охрана труда.
- Прочие расходы.
- Непроизводительные расходы.
- Недостачи и потери от порчи продукции.
- Прочие непроизводительные расходы.

- **Общехозяйственные расходы распределяют по объектам аналитического учета соответствующих производств пропорционально общей сумме основных затрат соответствующих отраслей, за исключением стоимости семян, кормов, сырья, материалов и полуфабрикатов.**
- **Допускается также комбинированный способ распределения указанных расходов по аналогии с распределением общепроизводственных расходов.**

- **Если организация признает управленческие расходы как операционные расходы и отражает их в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2 бухгалтерской отчетности) немедленно по окончании отчетного периода, то указанные расходы относятся непосредственно с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи».**
- **При принятии такого способа списания общехозяйственных расходов, рекомендуется их распределять по аналитическим счетам продаж соответствующих видов продукции пропорционально выручке, полученной от их продажи в течение отчетного периода и не включать в производственную себестоимость продукции (работ, услуг).**

- Для учета затрат и выхода продукции растениеводства, включая садоводство, цветоводство и выращивание саженцев (питомники) используется счет 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство».
- Объектами учета затрат в растениеводстве являются:
 - сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур;
 - виды работ незавершенного производства;
 - затраты, подлежащие распределению;
 - прочие объекты.

- **Объекты учета затрат по выполняемым сельскохозяйственным работам выделяются в том случае, когда затраты на выполнение этих работ не могут быть сразу отнесены на ту или иную культуру отчетного года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, т.е. к незавершенному производству растениеводства.**
- **Все затраты по незавершенному производству в первый год учитывают по тем же статьям, что и затраты по культурам под урожай текущего года. Поэтому работы незавершенного производства в растениеводстве представляют собой объект учета затрат, характерным для которого является поэлементное (постатейное) распределение затрат в будущем году (после окончания посевных работ и определения фактических площадей посева под те или иные культуры) по соответствующим объектам учета затрат.**

- В качестве самостоятельных (промежуточных) объектов учета затрат в растениеводстве выделяются:
- амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилища, овощехранилища и другие);
- затраты по орошению, подлежащие распределению (для учета в течение отчетного периода затрат по орошению, которые не могут быть отнесены непосредственно на культуры (группы культур), возделываемые на орошаемых землях). Указанные затраты учитывают в разрезе статей и распределяют на соответствующие культуры (группы культур) пропорционально посевным площадям;
- затраты по осушению, подлежащие распределению – для учета затрат по осушению, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на соответствующие культуры, возделываемые на осушенных землях (это затраты по содержанию каналов, мелиоративных и гидротехнических сооружений и устройств и другие расходы). Эти расходы в конце отчетного периода распределяются пропорционально посевным площадям культур, размещенных на осушенных землях;

- **силосование – для учета затрат по закладке силоса;**
- **сенажирование – для учета затрат по заготовке сенажа;**
- **заготовка витаминно-травяной муки – для учета затрат по заготовке витаминно-травяной муки.**

**Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции
(работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях
растениеводство**

Зерновые и зернобобовые культуры <i>Зерновые и озимые культуры</i>		
1. Пшеница озимая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Рожь озимая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Ячмень озимой	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
<i>Пшеница яровая</i>		
1. Пшеница яровая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Пшеница яровая мягкая, сильная и др.	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Кукуруза на зерно	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
<i>Прочие зерновые колосовые яровые культуры</i>		
1. Ячмень яровой	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц

- **При выборе объектов учета затрат и калькуляции себестоимости рекомендуется исходить из особенностей технологии выращивания отдельных культур, специализации хозяйства, масштабов производства, размеров организации, возможностей автоматизации учета (насколько затраты на подробное ведение учета окупятся полученной информацией для управления).**

- **Калькуляция себестоимости продукции зерновых культур**
- **Затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна (без затрат на уборку, прессование, транспортировку, скирдование соломы), составляют себестоимость полноценного зерна и используемых зерноотходов, полученных после обработки (сушки, очистки) зерна.**
- **Общая сумма затрат за вычетом стоимости побочной продукции (солома), определенной по фактическим затратам, распределяется на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное.**
- **Используемые зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом данных о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.**

- **Для учета затрат и выхода продукции животноводства (молочного и мясного скотоводства, овцеводства, свиноводства, коневодства, птицеводства, звероводства, рыбоводства, пчеловодства и др.) предназначен субсчет 20-2 «Животноводство».**
- **В его составе для учета затрат и калькулирования себестоимости Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях выделяются следующие объекты бухгалтерского учета производственных затрат и исчисления себестоимости продукции животноводства**

**Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции
(работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях
животноводстве**

Скотоводство <i>Молочный крупный рогатый скот</i>		
1. Основное стадо молочного скота (коровы и быки – производители)	Молоко Приплод	1 ц 1 голова
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, бычки-производители, выбракованные из основного стада, коровы – кормилицы)	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
<i>Мясной крупный рогатый скот</i>		
1. Основное стадо мясного скота (коровы, быки – производители, телята до 8 месяцев)	Приплод Прирост живой массы Молоко	1 голова 1 ц 1 ц
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев, коровы, быки-производители, выбракованные из основного стада)	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц

Свиноводство

1. Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема)	Поросята - отъемыши Прирост живой массы	1 голова 1 ц
2. Свиньи на выращивании и откорме	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц

Овцеводство (козоводство) (тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное – отдельно)

1. Основное стадо овец (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Ягнята на момент отбивки Шерсть, пух Молоко	1 голова 1 ц 1 ц
2. Овцы на выращивании и откорме	Прирост живой массы Шерсть	1 ц 1 ц

Овцеводство каракульское и смушковое

1. Основное стадо (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Приплод Шерсть	1 ц 1 ц
2. Овцы на выращивании (после отбивки) и откорме	Прирост живой массы Шерсть	1 ц 1 ц

Птицеводство

1. Взрослое стадо	Яйца	1 тыс.шт.
2. Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц

Инкубатории

Инкубация яиц	Птенцы суточные	1 тыс.голов
---------------	-----------------	-------------

- **В условиях рыночной экономики исходя из международных стандартов организации бухгалтерского учета приведенный перечень аналитических счетов по отрасли животноводства и объекты исчисления себестоимости в пределах аналитических счетов имеет рекомендательный характер.**
- **Сельскохозяйственные организации могут использовать эти рекомендации полностью, как инструкцию, или при разработке своей учетной политики выбрать другие объекты учета затрат и калькуляции себестоимости продукции животноводства.**

Объекты учета производственных затрат и исчисления себестоимость продукции животноводства

для специализированных хозяйств

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
1	2	3
Свиноводство		
1. Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки- производители, поросята до отъема)	Поросята - отъемыши Прирост живой массы Живая масса	1 голова 1 ц 1 ц
2. Молодняк свиней на выращивании от 2 до 4 месяцев	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
3. Ремонтный молодняк свиней старше 4 месяцев (проверяемые свиноматки, свинки, хрячки)	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
4. Молодняк свиней и взрослые свиньи на откорме	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц

- **Калькуляция себестоимости продукции скотоводства**
- **В молочном скотоводстве себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом.**
- **Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из фактических затрат по его заготовке.**
- **Из оставшейся суммы затрат 90 % относится на молоко и 10 % - на приплод, с учетом фактической его живой массы при рождении.**
- **Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 центнера молока и 1 головы приплода**

- **Объектами учета затрат в промышленном производстве в зависимости от размера и характера деятельности являются отдельные виды промышленных производств или стадии (фазы) технологического процесса (переделы).**
- **Исходя из традиционно распространенных видов промышленных производств в сельскохозяйственных организациях Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях – для промышленных производств выделяют следующие объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции.**

Подсобные (промышленные) производства

по переработке сельскохозяйственной продукции

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции	Единица исчисления себестоимости продукции)
1	2	3
Производство комбикормов	Комбикорма Кормовые смеси Кормовые добавки Гранулы Брикеты	1 т 1 т 1 т 1 т 1 т
Переработка зерна	Мука Крупа Дробленое зерно Дерть	1 т 1 т 1 т 1 т
Первичная обработка льна и лубяных культур	Треста Пенька Волокно Семена	1 т 1 т 1 т 1 т
Переработка овощей, фруктов и картофеля	Консервы Быстрозамороженная продукция Соления, квашения Сушеный картофель, овощи Сухофрукты Соки Спирт	1 туб. 1 ц 1 ц 1 ц 1 ц 1 туб. 1 дал.
Переработка масличных культур	Масло Шроты Жмыхи	1 т 1 т 1 т

Скотоубойные площадки и птицеубойные цеха	Мясо Субпродукты Шкуры, шкурки, смушки Панты консервированные	1 т 1 т 1 шт. 1 кг
Переработка молока	Молочная продукция (в перевод на молоко) Сливки Сметана Масло Пахта Сыворотка Творог Сыр Обрат	1 т 1 т 1 т 1 т 1 т 1 т 1 ц 1 ц
Цехи утилизации отходов и сушки перо-пухового сырья	Перо, пух (в пересчета на 12 %-ную влажность) Мясо-костная мука	1 ц 1 ц
Производство витаминно- травянной муки	Травяная мука Сенная мука	1 т 1 т

- **Приведенные объекты довольно крупные, поэтому в пределах отдельных из них могут быть открыты не один, а несколько аналитических счетов.**
- **Так, по скотоубойным площадкам аналитические счета могут быть открыты по видам забиваемых животных.**
- **В составе объектов учета отсутствуют производства по переработке мяса (колбасные цехи, шерсти (шерстебойки), кожи (цехи по обработке кожи для полной готовности для использования в швейном производстве), муки (пекарни, хлебозаводы) и др.**

- В связи с этим предлагается исходя из возможных производств промышленного характера в сельскохозяйственных организациях расширить приведенный перечень примерно следующими объектами:
- Переработка мяса (производство колбасных изделий).
- Переработка шерсти.
- Производство кожи.
- Производство хлебобулочных изделий.
- Кондитерское производство.
- Швейное производство.
- Добыча строительных материалов (песка, извести, камня, щебня и т.д.).
- Лесоразработки.
- Торфоразработки.
- Лесопильное производство.
- Обозно-шорные мастерские.
- Столярные мастерские.
- Производство строительных материалов (по видам кирпича, черепицы и т.д.).

Пример

- **Предприятие произвело 9000 ед. продукции, а реализовало 8500 ед.**
- **Нормативная себестоимость единицы — 600 руб./ед., отпускная цена — 720 руб /ед**
Фактические затраты за месяц составили 5 490 000 руб. Незавершенного производства нет.
- **Определить прибыль от продажи продукции и рентабельность продаж.**
- **Какую получают прибыль, если будет реализовано 8000 ед.?**
- **Расчеты сделать для НМУ и учета по фактическим затратам. Сопоставить результаты.**

Решение.

- 1 Определим выручку от продажи продукции: $V = 8500 \text{ ед} \times 720 \text{ руб./ед.} = 6120\,000 \text{ руб.}$ Отражение операции: Дебет 62 — Кредит 90.
- 2 Списание фактических затрат на сумму 5 490 000 руб. отразится записью Дебет 40 - Кредит 20.
- 3. Определим нормативную себестоимость произведенной продукции: $\text{НСПп} = 9000 \text{ ед.} \times 600 \text{ руб /ед.} = 5\,400\,000 \text{ руб.}$
- Списание нормативной себестоимости: Дебет 43 — Кредит 40.
- 4. Определим нормативную себестоимость реализованной продукции: $\text{НСРп} = 8500 \text{ ед.} \times 600 \text{ руб./ед.} = 5\,100\,000 \text{ руб.}$
- Отражение операции: Дебет 90 — Кредит 43.
- 5. Определим отклонение фактических затрат на произведенную продукцию от нормативной себестоимости на произведенную продукцию: $\text{ОТфн} = 5\,490\,000 \text{ руб.} - 5\,400\,000 \text{ руб.} = 90\,000 \text{ руб.}$
- Отражение операции: Дебет 90 — Кредит 40.

- 6. Рассчитаем прибыль от реализации продукции: вычтем из выручки от реализации нормативную себестоимость реализованной продукции и перерасход фактических затрат на производство над нормативными затратами: $ПРПн = Вр - НСРп - ОТфн$.
- $Вр = 6\,120\,000$ руб.; $НСРп = 5\,100\,000$ руб.; $ОТфн = 90\,000$ руб. $ПРП = 6\,120\,000$ руб. - $5\,100\,000$ руб. - $90\,000$ руб. = $930\,000$ руб. Отражение прибыли: Дебет 90 — Кредит 99.
- 7. Определим сальдо на счете 43: Дебет 43-5 400 000 руб. Кредит 43-5 100 000 руб.
- Сальдо $5\,400\,000 - 5\,100\,000 = 300\,000$ руб.
- Эта величина определяет нормативную себестоимость нереализованной
- продукции в количестве
- $Кнер = 9000 - 8500 = 500$ ед.
- Нормативная себестоимость нереализованной продукции:
- 600 руб. $\times 500$ ед. = $300\,000$ руб.

Прибыль от продаж, если предприятие не будет использовать нормативный метод.

- **1 Определим фактическую себестоимость единицы произведенной продукции путем деления фактических затрат на фактическое количество произведенной продукции**
- **$S_{ф1} = 5\,490\,000 \text{ руб.} : 9000 \text{ ед.} = 610,56 \text{ руб./ед.}$**
- **Фактическая себестоимость единицы произведенной продукции больше нормативной себестоимости (600 руб.) на 10,56 руб, или на 1,76%**
- **2.Определим фактические затраты на реализованную продукцию. $S_{ф} = 8500 \text{ ед.} \times 610,56 \text{ руб./ед.} = 5\,189\,760 \text{ руб.}$**
- **3.Определим прибыль от продаж без использования нормативного метода: $ПРП_{бнор} = В - S_{ф} = 6\,120\,000 \text{ руб.} - 5\,189\,760 \text{ руб.} = 930\,240 \text{ руб.}$**

- 4. Сопоставим прибыль от продаж без использования нормативного метода с прибылью, рассчитанной с помощью нормативного метода.
- $\text{АПРП} = \text{ПРП}_{\text{бнор}} - \text{ПРП}_{\text{нор}} = 930\,240 \text{ руб.} - 930\,000 \text{ руб.} = 240 \text{ руб.}$ Темп прироста прибыли от продаж: $\text{Тпр} = 240 \text{ руб.} : 930\,000 \text{ руб.} \times 100\% = \text{X}$ 0,03%.
- Несмотря на то что фактическая себестоимость единицы реализованной продукции больше нормативной себестоимости на 5%, прибыль от продаж без применения нормативного метода больше прибыли от продаж, рассчитанной по нормативному методу, на 240 руб., или на 0,03%.
- 5. Определим стоимость остатка готовой продукции без учета норматива: $\text{С}(\text{ГПР}_{\text{о}})_{\text{бнор}} = \text{К}_{\text{о}} \times \text{С}_{\text{ф1}} = 500 \text{ ед.} \times 610,56 \text{ руб./ед.} = 305\,280 \text{ руб.}$
- 6 Определим изменение остатка готовой продукции на складе предприятия путем сопоставления стоимости остатков по нормативу и без учета норматива: $\text{ДС}(\text{ГПР}) = 305\,280 \text{ руб.} - 30\,0000 \text{ руб.} = 5280 \text{ руб.}$

- 6 Определим изменение остатка готовой продукции на складе предприятия путем сопоставления стоимости остатков по нормативу и без учета норматива: $ДС(ГПР) = 305\,280 \text{ руб.} - 300\,000 \text{ руб.} = 5280 \text{ руб.}$
- Темп прироста остатков готовой продукции: $Тпр = 5280 \text{ руб.} : 300\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 1,76\%$.
- Несмотря на превышение фактической себестоимости единицы продукции по отношению к нормативной на 1,76%, стоимость остатков готовой продукции по сравнению с применением нормативного метода увеличилась также на 1,76%.
- Рассчитаем рентабельность продаж:
- — по нормативной стоимости: $В = 6\,120\,000 \text{ руб.};$
 $ПРПн = 930\,000 \text{ руб.}$ $Рнор = 930\,000 \text{ руб.} : 6\,120\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 15,20\%;$
- — без учета норматива: $В = 6\,120\,000 \text{ руб.},$
 $ПРПбнор = 930\,240 \text{ руб.}$ $Рбнор = 930\,240 \text{ руб.} : 6\,120\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 15,20\%.$

Вариант 2. Реализовано 8000 ед. продукции.

- **1. Определим выручку от продажи продукции: $V = 8000 \text{ ед.} \times 720 \text{ руб./ед.} = 5\,760\,000 \text{ руб.}$**
- **2. Определим нормативную себестоимость реализованной продукции: $НСР_{пр} = 8000 \text{ ед.} \times 600 \text{ руб./ед.} = 4\,800\,000 \text{ руб.}$**
- **3. Отклонение фактических затрат на произведенную продукцию от нормативной себестоимости произведенной продукции:**
- **$ОТ_{фн} = 5\,490\,000 \text{ руб.} - 5\,400\,000 \text{ руб.} = 90\,000 \text{ руб.}$**
- **4. Прибыль от реализации продукции: вычитаем из выручки от реализации нормативную себестоимость реализованной продукции и перерасход фактических затрат на производство над нормативными затратами**
- **$600 \text{ руб./ед.} \times 1000 \text{ ед.} = 600\,000 \text{ руб.}$ $ПР_{Пн} = 5\,760\,000 \text{ руб.} - 4\,800\,000 \text{ руб.} - 90\,000 \text{ руб.} = 870\,000 \text{ руб.}$**
- **Нормативная себестоимость нереализованной продукции:**
- **$600 \text{ руб./ед.} \times 1000 \text{ ед.} = 600\,000 \text{ руб.}$**

Рассчитаем прибыль от продаж, если предприятие не будет использовать нормативный метод.

- 1 Фактическая себестоимость единицы произведенной продукции:
- $C_{ф1} = 5\,490\,000 \text{ руб.} : 9000 \text{ ед.} = 610,56 \text{ руб./ед.}$
- 2. Определим фактические затраты на реализованную продукцию: $C_{ф} = 8000 \text{ ед.} \times 610,56 \text{ руб./ед.} = 4\,884\,480 \text{ руб.}$
- 3. Определим прибыль от продаж без использования нормативного метода: $ПРП_{бнор} = В - C_{ф} = 5\,760\,000 \text{ руб.} - 4\,884\,480 \text{ руб.} = 875\,520 \text{ руб.}$
- 4. Сопоставим прибыль от продаж без использования нормативного метода с прибылью, рассчитанной с помощью нормативного метода:
- $АПРП = 875\,520 \text{ руб.} - 870\,000 \text{ руб.} = 5520 \text{ руб.}$
- Темп прироста прибыли от продаж: $Т_{пр} = 5520 : 870\,000 \times 100\% = 0,63\%$. Несмотря на то что фактическая себестоимость единицы реализованной продукции больше нормативной себестоимости на 5%, прибыль от продаж без применения нормативного метода больше прибыли от продаж, рассчитанной по нормативному методу, на 5520 руб., или на 0,63%.

- 5. Определим стоимость остатка готовой продукции без учета норматива: $C(\text{ГПР})_{\text{бнор}} = K_o \times C_{\text{ф1}} = 1000 \text{ ед.} \times 610,56 \text{ руб./ед.} = 610\,560 \text{ руб.}$
- 6. Определим изменение остатка готовой продукции на складе предприятия путем сопоставления стоимости остатков по нормативу и без учета норматива
- $AC(\text{ГПР}) = 610\,560 \text{ руб.} - 600\,000 \text{ руб.} = 10\,560 \text{ руб.}$
Темп прироста остатков готовой продукции: $T_{\text{пр}} = 10\,560 \text{ руб.} : 600\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 1,76\%$.
- Несмотря на превышение фактической себестоимости единицы продукции по отношению к нормативной на 1,76%, стоимость остатков готовой продукции по сравнению с нормативным методом увеличилась на 1,76%.
При уменьшении объема реализации продукции на 500 ед нормативная прибыль от продаж снизилась с 930 000 до 870 000 руб, т.е. при уменьшении объема продаж на 5,88%, прибыль от продаж снизилась на 6,45%.

Выводы

- Если фактическая себестоимость произведенной единицы продукции больше нормативной, то:
- — несмотря на перерасход фактических затрат по сравнению с нормативом, прибыль от продаж при нормативном методе меньше, чем по расчетам без использования нормативов;
- — при уменьшении объема продаж нормативная прибыль снижается более быстрыми темпами, чем прибыль, рассчитанная по фактическим данным (при нормативном методе — на 6,45%, а по факту — на 5,88%);
- — увеличение остатков готовой продукции на складе приводит к уменьшению нормативной прибыли (при остатках нереализованной продукции 500 ед. прибыль по факту больше на 0,03 %, а при остатках нереализованной продукции 1000 ед. прибыль по факту больше на 0,63%);
- — снижение объема продажи готовой продукции приводит и к снижению нормативной рентабельности продаж (при остатках нереализованной продукции 500 ед., рентабельность продаж по факту больше на 0,03%, а при остатках нереализованной продукции 1000 ед., рентабельность продаж по факту больше на 0,63%);
- — стоимость запасов готовой продукции на складе предприятия при нормативном методе калькулирования меньше, чем по факту.

Тема 6. Методы учета полной и сокращенной себестоимости

- **1. Учет затрат и исчисление себестоимость продукции на основе полных и сокращенных издержек. Их достоинства и недостатки.**
- **2. Принятие управленческих решений на основе учета по сокращенной себестоимости**

- **В зависимости от полноты включения себестоимость продукции, работ и услуг выделяют 2 основные системы управленческого учета:**
- **система полного включения затрат в себестоимость;**
- **система неполного включения затрат в себестоимость.**

- Традиционной для отечественного учета является учет и калькуляция по полной себестоимость. При учете по полной себестоимость в нее включаются все издержки организации независимо от деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные.
- Прямые затраты относятся:
- прямые материальные затраты. Дт сч 20
Кт сч10
- затраты на оплату с отчислениями на социальные нужды. Дт сч20 Кт сч70,69

- **При исчислении полной себестоимость в нее включаются косвенные расходы, к которым относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.**
- **Они в течение отчетного периода накапливаются по Дт сч25,26 и в конце отчетного периода включаются в себестоимость каждого вида продукции соответственно какой-либо базе распределения. Дт сч20 Кт сч 25,26.**

- **Достоинства:** 1. соответствует действующим в России нормативным актам по финансовому учету.
- 2. обеспечивает взвешенную оценку запасов стоимости незавершенного производства и готовой продукции.
- **Недостатки:** 1. включение в себестоимость продукции отдельных затрат несвязанных непосредственно с ее производством, искажает рентабельность отдельных видов продукции.
- 2. объекты калькуляции утрачивают индивидуальность из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов.
- 3. сложность в анализе и планировании затрат вследствие слабого внимания к поведению затрат, в зависимости от изменения объемов производства.
- Поэтому учет по полной себестоимости не обеспечивает необходимой информацией для эффективного управления затратами

- Одним из альтернативных подходов к нему является учет по неполной (ограниченной) себестоимости (система учета директ-кост).
- Суть его состоит в том, что себестоимость планируется и учитывается только в части переменных затрат, а оставшаяся часть затрат (постоянные расходы) в калькуляцию не включаются, а периодически списываются на финансовые результаты.

- При учете неполной себестоимости постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют. Эти расходы полностью включаются в себестоимость реализованной продукции, общей суммой без деления на отдельные виды продукции. Прямые производственные расходы собираются в Дт сч20 с Кт сч 10,70,69, . постоянная часть общепроизводственных расходов, коммерческие расходы, общехозяйственные расходы списываются на уменьшение денежной выручки : Дт сч 90 Кт сч25,26,44 .
- Переменная часть общепроизводственных расходов также включается в затраты основного производства. Дт сч20 Кт сч25/переменная часть/.

- **Достоинства:** 1. использование данной системы позволяет анализировать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходами и планировать поведение себестоимости и отдельных видов расходов при изменении деловой активности.
- 2. позволяет уяснить, во что обходится производство отдельных видов продукции независимо от постоянных расходов;
- 3. позволяет установить нижнюю границу цены продукции;
- 4. значительно сокращается объем работ по планированию, учету за счет сократившегося числа затрат;
- 5. исключаются работы по распределению косвенных расходов;
- 6. дает информацию для расчетов точки безубыточности и проведения анализа поведения постоянных и переменных затрат.

- **Недостатки: 1. себестоимость готовой продукции и незавершенного производства являются заниженной;**
- **2. отсутствует расчет полной себестоимость ;**
- **3. сложность деления затрат на постоянные и переменные.**

Принятие решений об ассортименте выпуска продукции

- **Для принятия решений об ассортименте выпуска продукции следует соблюдать следующие правила, в основе которых лежит максимальная ставка покрытия:**
- **- При оптимизации ассортимента продукции, работ и заказов в планы производства и сбыта, следует включать изделия с максимальной ставкой покрытия (маржинальным доходом). Показатель уровня их рентабельности на основе полной себестоимости существенного значения не имеет.**
- **- При недогрузке производственных мощностей в планы производства можно включать и нерентабельные изделия, работы и услуги, если есть уверенность в полной их реализации.**
- **- Нельзя включать в ассортимент продукции, изделия с отрицательной ставкой покрытия. В целом оптимизация производственных планов должна обеспечить получение максимальной прибыли.**

**Пример. По итогам работы за год имелись
следующие результаты.**

Продукция	Объем продажи . шт.	Цена единиц ы, д.е..	Полные затраты на ед. продукции, д.е.	Прибыль (убыток) от продажи ед. продукции	Общая прибыль (убыток)	Переменные затраты на ед.продукции, д.е.	Ставка покрытия, д.е.	Маржинальный доход, д.е.
1	200	10	5	5	1000			
2	400	12	8	4	1600			
3	100	6	10	- 4	-400			
4	800	15	16	- 1	- 800			
ИТОГО					1400			

- Было принято решение снять с производства изделия 3-е и 4-е как убыточное и вдвое увеличить производство и продажу изделия №1 и №2.
- Но вместо прибыли в 5200д.е. $((1000+1600)*2)$, получили убыток 1100д.е..

**Пример. По итогам работы за год имелись
следующие результаты.**

Продукция	Объем продажи . шт.	Цена единиц ы, д.е..	Полные затраты на ед. продукции, д.е.	Прибыль (убыток) от продажи ед. продукции	Общая прибыль (убыток)	Переменные затраты на ед.продукции, д.е.	Ставка а покрытия, д.е.	Маржинальный доход, д.е.
1	200	10	5	5	1000	3	7	1400
2	400	12	8	4	1600	4	8	3200
3	100	6	10	- 4	-400	7	- 1	- 100
4	800	15	16	- 1	- 800	6	9	7200
ИТОГО					1400			11700

- Причину полученного убытка дает маржинальный анализ. Постоянные расходы (ОХР) = $11700 \text{ д.е.} - 1400 \text{ д.е.} = 10300 \text{ д.е.}$. Сумма покрытия изделия №1 и №2 составляет 9200 д.е. ($7 \cdot 200 \cdot 2 + 8 \cdot 400 \cdot 2$).
- Сумма убытка составляет 1100 д.е. ($9200 - 10300$), Вследствие того, что сумма покрытия изделия №1 и №2, не смогла покрыть постоянные расходы организации в 10300 руб. , то снятие с производства изделия №4 было ошибочным, т.к. оно имеет максимальную ставку покрытия 7200 д.е. .
- Поэтому организации следует выпускать изделия №1, 2, 4, т.е. изделия с максимальной ставкой покрытия, хотя некоторые из них и нерентабельны (4).

- **Одними из важнейших в управленческой деятельности являются решение в области продаж и ценообразования.**
- **Принимаются они в системе управленческого учета на основе информации, получаемой в учете методом директ-кост.**

- В управленческом учете существует понятие долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.
- Долгосрочный нижний предел цены устанавливается с целью минимального покрытия полных затрат на производство и продажу.
- Краткосрочный нижний предел цены покрывает только переменные затраты, т.е. он соответствует частичной себестоимости продукции.
- Долгосрочный нижний предел цены устанавливается на основе учета и калькулирования полной себестоимости, а краткосрочный – на основе учета и калькулирования по системе директ-кост.
- Демпинг цен с целью завоевания рынков сбыта так же связан с системой директ-кост.

Пример. Организация имеет планы увеличить производство и реализовать дополнительную продукцию на экспорт. Необходимость установить цену на экспортную продукцию при условии, что постоянные расходы при увеличении объема производства и продаж останутся неизменными.

Показатели	На объем продукции 30 тыс. шт, руб.	На единицу продукции ,руб
1. Переменные затраты	120000	4
2. Постоянные накладные расходы	60000	2
3. Полная себестоимость	180000	6
4. Цена реализации	210000	7
5. Прибыль	30000	1

- Поскольку постоянные расходы останутся неизменными, их можно не включать в цену реализации на экспорт и прибыль организация будет получать в случае, если экспортная цена будет выше переменных затрат в расчете на единицу изделия, т.е. 4 руб.
- В настоящее время рентабельность составляет 17%. Если ее заложить в цену, то цена реализации продукции на экспорт составит $4 \cdot 1,17 = 4,68$ руб.
- Т.е, имея информацию о постоянных и переменных затратах в составе полной себестоимости можно сделать более правильные выводы в области ценообразования и объема продаж.

Метод переменных затрат в ценообразовании

- **Сущность метода: в качестве расчетной базы используются переменные затраты на единицу продукции, на основе которых рассчитывается процентная наценка к переменным (прямым) затратам на продукцию (затраты на сырье и материалы, основную энергию и технологическое топливо, заработную плату основных рабочих с отчислениями на социальные нужды и т.п.).**
- **Переменные затраты на единицу продукции определяют нижний предел цены, т.е. уровень минимально допустимой цены.**

- **Расчет цены осуществляется в следующем порядке.**
- **1. Для каждого вида продукции определяются:**
 - **- переменные производственные затраты на единицу продукции — П1 и объем реализации — ПЕРЗ;**
 - **— постоянные общепроизводственные затраты — ОБЩЗ;**
 - **— коммерческие, общие, административные расходы — КОМП;**
 - **— желаемая величина прибыли - ПРпр.**
- **2. Рассчитывается процентная наценка к переменным производственным затратам по формуле:**
 - **$\text{Прн} = (\text{ПРпр} + \text{ОБЩЗ} + \text{КОМП}) : \text{ПЕРЗ}.$**
- **3. Рассчитывается цена по формуле:**
 - **$\text{Ц} = \text{П1} \times (1 + \text{Прн}).$**
 - **Цена, полученная с помощью этого алгоритма, будет покрывать все затраты, связанные с производством и сбытом продукции, и обеспечит получение желаемой величины прибыли.**

Пример А

- **Предприятие выпускает продукцию вида А**
- **Прямые материальные и трудовые затраты на единицу продукции соответственно составляют 50 руб. и 20 руб., переменные общепроизводственные затраты — 10 руб.**
- **Постоянные общепроизводственные расходы предприятия составляют 250 тыс. руб., коммерческие общие и административные расходы — 200 тыс. руб.**
- **Размер желаемой прибыли — 360 тыс. руб.**
- **Определить цену, если планируемый объем производства должен составить 120 тыс. ед. продукции.**

Решение

- 1. Определим переменные затраты на единицу продукции или нижний предел цены продукции
- $P1 = 50 \text{ руб./ед.} + 20 \text{ руб./ед.} + 10 \text{ руб./ед.} = 80 \text{ руб./ед.}$
- 2 Определим переменные затраты на объем продукции:
 $ПЕРЗ = 80 \text{ руб./ед.} \times 120 \text{ тыс ед.} = 9600 \text{ тыс. руб.}$
- 3. Определим сумму общих постоянных расходов и прибыли:
- $ПОСТ = 250 \text{ тыс. руб.} + 200 \text{ тыс. руб.} + 360 \text{ тыс. руб.} = 810 \text{ тыс. руб.}$
- 4. Рассчитаем процентную наценку:
- $Прн = 810 \text{ тыс. руб.} : 9600 \text{ тыс. руб.} = 0,0844, \text{ или } 8,44\%.$
- На каждый рубль переменных затрат, связанных с производством продукции А, приходится в среднем 8,44 коп. постоянных расходов.
- 5. Определим цену:
- $Ц = 80 \text{ руб.} \times (1 + 0,0844) = 86,75 \text{ руб}$

Метод валовой прибыли в ценообразовании

- **Сущность метода: в качестве расчетной базы используется валовая прибыль - разность между выручкой от реализации продукции и себестоимостью реализованной продукции.**
- **Расчет цены осуществляется в следующем порядке.**
- **1-й этап. Для каждого вида продукции задаются:**
 - **— переменные затраты (ПЕР);**
 - **- общие коммерческие и административные расходы, связанные с этой продукцией (ПОСТ);**
 - **— желаемая величина прибыли (ПРпр);**
 - **— количество продаж в натуральных единицах (К).**

- 2-й этап. Определяются полные затраты на единицу продукции. На основе общих затрат на объем реализации можно рассчитать суммарные затраты на единицу продукции: $31 = 3 : K$.
- 3-й этап. Рассчитывается ставка процентной наценки к валовой прибыли.
- Валовая прибыль представляет собой сумму коммерческих и управленческих расходов и суммы желаемой прибыли: $ВПР = ПОСТ + ПРпр$.
- Значение ставки процентной наценки рассчитывается по формуле:
- $Прн = ВПР : 3 = (ПРпр + ПОСТ) : (ПЕРЗ + ПОСТ)$.
- 4-й этап. Цена реализации единицы продукции рассчитывается по формуле:
- $Ц = 31 \times (1 + Прн)$.

Решение.

- Определим общие суммарные производственные затраты на объем продаж и единицу продукции:
- $З = 9600 \text{ тыс. руб.} + 250 \text{ тыс. руб.} = 9850 \text{ тыс. руб.};$
 $З_1 = 9850 \text{ тыс. руб.} : 120 \text{ тыс. ед.} = 82,08 \text{ руб./ед.}$
- Определим валовую прибыль, суммируя коммерческие, общие, административные расходы и желаемую величину прибыли: ВПР = $360 \text{ тыс. руб.} + 200 \text{ тыс. руб.} = 560 \text{ тыс. руб.}$
- Рассчитаем ставку процента наценки: $Прн = 560 \text{ тыс. руб.} : 9850 \text{ тыс. руб.} = 0,0569$, или 5,69%.
- На каждый рубль производственных расходов будет приходиться в среднем 5,69 коп. валовой прибыли
- Определим цену реализации:
- $Ц = 82,08 \text{ руб/ед.} \times (1 + 0,0569) = 86,75 \text{ руб./ед.}$

Тема 7: Центры ответственности сельскохозяйственных организаций и учет внутрихозяйственных расчетов между ними в системе управленческого учета

- **Принципиальной особенностью управленческого учета является необходимость определения затрат не только по предприятию в целом, но и по центрам ответственности и местам формирования внутри организации.**

- **В Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях даны следующие понятия: центров затрат и центров ответственности.**

Понятия и признаки их содержания

Понятия	Определения
1	2
Центры затрат	Первичные производственные и обслуживающие единицы, которые характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования. Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком, бригадой, фермой) или же быть подразделением, входящим в состав этой единицы. Основой выделения центров затрат является единство используемых основных средств и оборудования, выполняемых операций или функций. Степень детализации центров затрат зависит от трудоемкости ведения учета и возможностей эффективного использования получаемой информации. Центры затрат отличаются от мест возникновения затрат тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным операциям, работам (процессам), функциям внутри производственных подразделений. Группировка затрат по центрам затрат представляет составную часть системы калькулирования, и его лучше всего вести в единстве с калькуляционным учетом.

**Центры
ответственности
и**

Организационные подразделения, которые находятся под управлением единственного руководителя. Это такая группировка затрат, которая позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат: производство, участок, бригаду, ферму с ответственностью возглавляющих их руководителей (менеджеров). Таким образом, это сегмент деятельности внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения.

- **Центры ответственности, как объекты учета затрат, могут совпадать с местом возникновения затрат или объединить несколько мест.**
- **Их выделение необходимо для эффективного осуществления всех функций управления.**
- **Главная цель выделения центров ответственности как объекта – оперативное управление и контроль за издержками и объемами выпуска продукции.**

- **Центры ответственности можно по отношению к процессу производства разделить на основные и функциональные.**
- **Основные центры ответственности обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения: производственный комплекс отвечает за затраты цехов, входящих в него, цех – за затраты входящих в него участков, участок – за затраты бригад, ферм.**
- **Функциональный центры распространяют контроль затрат на многие места их возникновения.**

- По функциональному признаку выделяют:
- Производственные (начальники цехов, управляющие отделениями, участками, бригады, заведующие фермами и т. д.);
- Обслуживающие (начальники, главные специалисты-механики, энергетики, заведующие котельных, и другие);
- Материальные (заведующие отделов и служб снабжения, складов);
- Сбытовые (заведующие отделов и служб сбыта, магазинов, рынков);
- Управляющие (главные специалисты).

- **В ситуациях, когда продукция (работы, услуги) одного подразделения (центра) передается для внутрихозяйственного оборота другому подразделению (центру) используются внутрихозяйственные расчетные (трансфертные) цены, установленные в результате соглашения продающего и покупающего подразделения одной организации.**

Пример

- **Производственные мощности подразделения предприятия позволяют выпускать 30 000 ед. продукции, которая используется в дальнейшем другими подразделениями.**
- **Удельные переменные издержки на 1 ед. продукции составляют: при выполнении внутренних заказов — 30 руб., из них 20 руб. — прямые материальные, 10 руб. — прямые трудовые.**
- **Косвенные издержки подразделения составляют 40 тыс. руб.**
- **Рассчитать трансфертную цену подразделения, если она определяется по правилу «128% от полной нормативной себестоимости».**

Решение.

- Полная нормативная себестоимость всей продукции составляет:
- $\text{ПНС} = 30\,000 \text{ ед.} \times 30 \text{ руб./ед.} + 40\,000 \text{ руб.}$
 $= 900\,000 \text{ руб.} + 40\,000 \text{ руб.} =$
- $= 940\,000 \text{ руб.}$
- Полная себестоимость единицы продукции равна:
- $\text{ПНС1} = 940\,000 \text{ руб.} : 30\,000 \text{ ед.} = 31,33$
 руб./ед.
- Трансфертная цена равна:
- $\text{Цтр} = 31,33 \text{ руб.} \times 1,28 = 40,1 \text{ руб.}$

Тема 8. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

- **1. Понятие, значение и основные принципы бюджетирования**
- **2. Классификация бюджетов**
- **3. Операционный бюджет, особенности и порядок его составления**
- **4. Особенности и порядок составления финансовых бюджетов**
- **5. Контроль исполнения сводного бюджета сельскохозяйственного предприятия**
- **6. Бюджетный анализ**

- **Согласно п.50 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, бюджетирование – это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от коммерческой деятельности на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели.**
- **Это процесс разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющей сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты на предстоящий период в целом и по отдельным подпериодам.**

- **Центральным звеном бюджетирования является бюджет – количественное выражение планов текущей деятельности и развития предприятия в натуральном и стоимостном выражении.**
- **Американский Институт дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету дает следующее определение: «бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели».**
- **Согласно Методическим рекомендациям по управленческому учету, разработанным Минэкономразвития России, бюджет – это информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, учета и контроля и оценки эффективности деятельности организации**

- **Бюджет предприятия, как и бюджет государства, всегда разрабатывается на определенный период времени, на который составляются и в течение которого корректируются бюджеты, осуществляется контроль за их исполнением, называемый бюджетным периодом.**
- **Это может быть 5 лет, с разбивкой по годам (стратегический бюджет), 1 год с разбивкой по кварталам (текущий бюджет), квартал с разбивкой на декады и т.д.**
- **При его утверждении важно знать, что различные бюджеты должны иметь унифицированный бюджетный период, который можно разбить на подпериоды – минимальные бюджетные периоды (квартал, месяц, декада и т.д.) по видам бюджетов в зависимости от специфики деятельности предприятия.**

- **Затем устанавливают бюджетный цикл – период, за который подводятся промежуточные итоги исполнения бюджетов внутри бюджетного периода и осуществляются корректировки (внесение изменений) на оставшуюся его часть.**
- **Он состоит из следующих стадий:**
- **0-я (подготовительная стадия) – план-факт анализ исполнения бюджета прошлого периода;**
- **1-я стадия – составление сводного бюджета отчетного периода;**
- **2-я стадия – контроль (мониторинг) исполнения бюджета отчетного периода;**
- **3-я стадия для следующего периода – план-факт анализ исполнения бюджета отчетного периода.**

По степени обобщения информации бюджеты подразделяются на главный (генеральный), общий и частный бюджеты.

- Главный бюджет охватывает основную деятельность предприятия. Цель главного бюджета – объединить и суммировать бюджеты структурных подразделений предприятия, для которых составляются частные бюджеты.**
- Главный бюджет включает операционный и финансовый бюджеты.**
- Операционный бюджет – часть главного бюджета, которая детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков.**
- Финансовый бюджет также является частью главного бюджета, который прогнозирует денежные потоки организации. Обычно он оформляется в виде прогноза движения денежных средств на планируемый период времени.**

- **К частным бюджетам относятся бюджет продаж, бюджет закупок, производственный бюджет и т.д.**
- **Общим бюджетом называется бюджет, скоординированный по всем подразделениям и представляющий план работы организации в целом.**

В зависимости от периода составления бюджеты подразделяются на:

- - краткосрочные бюджеты составляются на период до года и предполагают более подробное планирование;**
- - среднесрочные бюджеты составляются на два-три года и сочетают планы по достижению долгосрочных целей и анализ текущей ситуации;**
- - долгосрочные бюджеты составляют на три года и более, носят приблизительный характер и детализируются с помощью краткосрочных планов и бюджетов.**

**По способу планирования бюджеты
следует подразделять на дискретные
и скользящие**

- **Дискретный бюджет
разрабатывается на годовой основе
с разбивкой по кварталам, месяцам,
но может использовать и метод
постоянного планирования, что
подготавливает так называемые
скользящие бюджеты.**

По механизму использования выделяются статистический и гибкий бюджеты.

- **Статистический бюджет – бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации.**
- **Гибкий бюджет – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона.**

Операционный бюджет

- **Составление операционного бюджета начинается с разработки бюджета продаж, представляющего собой прогноз объема продаж на бюджетный период, как в стоимостном, так и в натуральном (количественном) выражении в разрезе отдельных видов продукции, сегментов рынка (направлений продаж).**

- **Бюджет продаж будет зависеть от успешного прогноза множества факторов, включая: состояние экономики страны, конкурентоспособное положение предприятия, планы выпуска и продажи новых изделий, успех рекламной компании и маркетинговой политики.**
- **Заниматься прогнозом продаж, с учетом этих факторов и сформированного «портфеля заказов», должен отдел маркетинга, подчиняющийся коммерческому директору предприятия.**

- **Особенностью составления бюджета продаж в сельском хозяйстве является наличие планов продажи как основной, так и побочной продукции. Цена продажи побочной продукции, как правило, оценивается исходя не из ее себестоимости или затрат по ее производству плюс некоторый процент прибыли, а по цене возможной реализации.**
- **При планировании объема продаж необходимо принимать во внимание факторы, влияющие на доход от продажи, такие как издержки, уровень цен, физический объем и ассортимент продукции. Необходимо использовать базовые принципы взаимосвязи этих показателей, которые лежат в основе CVP-анализа (от англ. cost-volume-profit analysis, т.е. анализ «затраты-объем-прибыль»).**

Имея данные о плановом объеме продаж, можно приступить к составлению бюджета производства.

- **При формировании производственной программы исходят из того, что производство должно удовлетворить все запланированные продажи продукции в текущем периоде, а также обеспечить некоторый излишек (остаток), который останется на складе, чтобы быть гарантом обеспеченности продукцией для непредвиденной продажи ее покупателям.**

Общий объем производства для каждого вида продукции определяется по следующей схеме:

	Единиц
Бюджет продаж	X
плюс Запас на конец бюджетного периода (года)	X
Итого	X
минус Запас на начало бюджетного периода (ожидаемый)	X
Планируемый объем производства	X

На основе бюджета производства (производственной программы) составляются бюджеты (сметы) прямых материальных затрат, бюджет закупок основных материалов, бюджет прямых затрат на оплату труда.

- **Чтобы составить годовой бюджет прямых материальных производственных затрат, необходима следующая информация:**
- **1) объем производства в единицах (штуках, метрах, килограммах, комплектах и т.п.);**
- **2) количество материалов, требующихся для производства единицы продукции (норма расхода);**
- **3) стоимость единицы каждого вида материалов.**
- **С помощью этой информации определяются прямые нормативные материальные затраты на производство единицы продукции, которые, в свою очередь, устанавливают бюджетный уровень прямых материальных затрат.**
- **При составлении бюджета (сметы) прямых материальных затрат исходят из неизменности норм расхода материалов и цен на них. В случае изменения этих параметров в течение бюджетного периода показатели сметы пересчитываются.**

- **После того как определена потребность в основных и вспомогательных материалах по различным стадиям финансового цикла производится расчет совокупной потребности в материалах, которых необходимо приобрести предприятию у сторонних организаций. В результате формируется Бюджет закупок основного сырья и материалов и Бюджет закупок прочих активов.**

Чтобы найти плановую общую сумму затрат на материалы, устанавливают учетные цены, при этом в сельскохозяйственных организациях необходимо иметь в виду следующее:

- а) сельскохозяйственная продукция и заготовленные материалы собственного производства текущего года до определения в конце года фактической себестоимости учитываются по плановой себестоимости производства и заготовления, продукция производства прошлых лет - по фактической, покупные - по фактическим затратам приобретения (включая расходы по доставке в сельскохозяйственную организацию);**
- б) запасные части и ремонтные материалы, горючее и смазочные материалы, биопрепараты, медикаменты и химикаты, инструменты и мелкий инвентарь, минеральные удобрения, твердое топливо, строительные материалы, поступающие в сельскохозяйственные организации с резко различными транспортно-заготовительными расходами, учитываются по расчетным ценам, устанавливаемым исходя из цен поставщика, торговых наценок, транспортных тарифов, расходов по доставке материальных ценностей в сельскохозяйственную организацию.**

Бюджет прямых затрат труда

- **Для определения плановых затрат на оплату труда ожидаемый объем производства умножают на трудоемкость единицы продукции, а затем полученную трудоемкость выпуска умножают на стоимость 1 чел.-час**
- **В качестве ограничения может быть установлена верхняя планка для постоянной заработной платы. Если суммарные расходы на оплату труда растут за счет переменной части, то это нормально, поскольку она зависит от результатов работы.**

Бюджет общепроизводственных расходов

- **Включает в себя условно-постоянные затраты, необходимые для производства запланированного объема продукции**
- **В состав таких затрат включают различные виды общецеховых затрат или затраты структурного подразделения: затраты на вспомогательные материалы; заработная плата вспомогательного и обслуживающего персонала (ремонтники, уборщики, цеховые лаборатории, ИТР, АУП и т.д.); охрана труда; амортизацию оборудования, здания цеха; ремонт и содержание основных средств; командировочные; прочие.**
- **Все эти затраты зависят от тех факторов, которые не связаны непосредственно с изменением объема производств или продаж .**

- После определения всех прямых затрат материалов, труда и косвенных производственных расходов, можем найти производственную себестоимость готовой продукции.
- Для этого путем консолидации бюджетов потребностей (кроме административных и постоянной части коммерческих расходов) составляется Бюджет производственных затрат

Бюджет производственных затрат, по видам продукции, включает следующие показатели:

- - сумма незавершенного производства на начало периода;
- - плановые производственные затраты, в том числе:
- - основные материалы;
- - заработная плата основных производственных рабочих;
- - отчисления на социальные нужды;
- - потери от падежа животных;
- - работы и услуги;
- - содержание основных средств;
- - общепроизводственные расходы;
- - остаток незавершенного производства на конец периода;
- - плановая себестоимость выпуска;
- - стоимость побочной продукции;
- - количество произведенной продукции;
- - себестоимость единицы продукции.

- После прибавления нормативной величины прямых коммерческих расходов, получают плановую величину полных переменных затрат в себестоимости продаж на данный бюджетный период.
- Данные бюджетов производственных потребностей, остатков готовой продукции являются основанием для составления бюджета себестоимости проданной продукции, необходимого для формирования соответствующих статей в бюджете доходов и расходов.

- **Определившись с производственной себестоимостью производимой продукции, переходят к бюджетированию постоянных расходов.**
- **Отличием постоянных расходов от переменных (прямых) является то, что они не имеют ярко выраженной связи с динамикой производства и продаж, и это определяет специфику технологии их бюджетирования.**
- **Они подразделяются на: общехозяйственные (административные) расходы и общие коммерческие расходы.**

Формирование бюджета административных расходов

- **Включает в себя расходы на содержание (командировочные, представительские расходы, служебный транспорт и т.п.) и оплату труда высшего руководства предприятия (ИТР и АУП), содержание здания управления предприятия (коммунальные платежи, ремонт), услуги сторонних организаций (юридические, аудиторские, услуги связи и др.), канцтовары и т.д.**
- **Лимиты всех видов административных расходов должны устанавливаться в виде фиксированных сумм на предстоящий период, обеспечивающих соответствующие нормативы показателей прибыли.**
- **Увеличение лимитов накладных управленческих расходов возможно, но только при одновременном более высоком росте объемов продаж и маржинального дохода.**
- **В результате размеры (сумма) накладных расходов будет увеличиваться, а их доля в объеме продаж - уменьшаться**

Бюджет коммерческих расходов

- **Коммерческие расходы включают в себя все, что связано с продажей продукции:**
 - **- переменная часть заработной платы сотрудников отдела маркетинга и отделов продаж (дирекция коммерческого директора);**
 - **- транспортные расходы, связанные с доставкой продукции клиентам;**
 - **- реклама;**
 - **- маркетинг и т.д.**
- **Назначение Бюджета коммерческих расходов - гарантирование выполнения Бюджета продаж. Оба эти бюджета должны быть связаны между собой. Любые изменения в бюджете продаж могут приводить к изменению в бюджете коммерческих расходов и наоборот.**
- **Переменные (прямые) коммерческие расходы, размер которых можно нормировать исходя из технологических потребностей, в зависимости от выбранной учетной политики включают непосредственно в производственную себестоимость продукции (затраты на упаковку, расфасовку, маркировку и т.п.).**
- **Постоянные - относят общей суммой на финансовый результат деятельности (затраты на маркетинговые исследования, командировочные расходы и т.д.). Их размер можно лимитировать (ограничивать) в процентном отношении к объему выручки или другой базе.**

Бюджет прибылей и убытков

- **Составление операционного бюджета завершается разработкой бюджета прибылей и убытков, который представляет собой прогноз отчета о прибылях и убытках.**
- **Он аккумулирует в себе информацию из всех других бюджетов: сведения о выручке, переменных и постоянных затратах, следовательно, позволяет проанализировать, какую прибыль предприятие получит в планируемом периоде.**

Финансовое бюджетирование.

- **При внедрении бюджетирования в сельскохозяйственных предприятиях необходимо составление всех трех финансовых бюджетов, характеризующих финансово-экономическое состояние предприятия в трех разрезах:**
 - **- финансовый результат (бюджет доходов и расходов);**
 - **- финансовый поток (бюджет движения денежных средств);**
 - **- финансовое положение (бюджет по балансовому листу).**

Бюджет доходов и расходов

- **Бюджет доходов и расходов - бюджет, показывающий соотношение всех доходов от продажи в бюджетный период со всеми видами расходов, которые будут понесены для получения этих доходов. Разница между ними (по видам деятельности) показывает прибыль или убыток, который получит организация за отчетный период.**
- **Разработка БДР на бюджетный период преследует следующие цели:**
 - **- повышение эффективности деятельности предприятия**
 - **- обеспечение положительного финансового результата (прибыли) предприятия (холдинга).**
 - **- контроль за рентабельностью продаж и производства.**

Бюджет движения денежных средств (БДДС)

- **Составление бюджета движения денежных средств (БДДС) связано с достижением следующих целей:**
 - **- обеспечение финансами выполнение БДР;**
 - **- эффективное использование денежных средств (собственных и заемных).**
 - **- определение взаимосвязи между денежными потоками, финансовым результатом и изменением финансового положения предприятия.**
- **Достижение первых двух целей возможно путем составления БДДС прямым методом, при котором финансовые потоки считаются по статьям поступлений и выплат.**
- **БДДС составленный прямым методом - это бюджет, отражающий будущие денежные притоки и оттоки в предприятии по трем направлениям: производственном; инвестиционном; финансовом.**
- **Данная классификация движения денежных средств является отражением той классификации, которая использовалось при составлении БДР. Это позволяет установить прямую связь между этими двумя видами бюджетов.**

Бюджет по балансовому листу (ББЛ).

- **Бюджет по балансовому листу (прогнозный баланс, расчетный баланс) – это бюджет, отражающий соотношение активов и пассивов организации в соответствии со сложившейся структурой и размеров активов, обязательств собственного капитала и их изменением в процессе реализации других финансовых и операционных бюджетов.**
- **Назначение ББЛ заключается в следующем:**
- **1. Определение соответствия (сбалансированности) активов и пассивов предприятия (оценка возможности выполнения БДР и БДДС).**
- **2. Повышение эффективности использования активов и источников их финансирования.**
- **3. Контроль за основными финансовыми показателями (ликвидности, платежеспособности, независимости и др.)**

Контроль (мониторинг) исполнения сводного бюджета.

- **Второй стадией бюджетного цикла в сельскохозяйственном предприятии является контроль исполнения сводного бюджета. Это периодический мониторинг текущей деятельности, сравнение объемов производства, затрат и результатов (доходов) с бюджетными стандартами и избежание их перерасхода (ресурсов) или недополучения (прибыли). Под этим процессом понимается:**
 - **- текущее принятие управленческих решений на различных уровнях управления, исходя из критерия выбора оптимальных альтернатив в рамках установленного бюджета для достижения контрольных бюджетных показателей - осуществляется центрами ответственности;**
 - **- поступление информации о ходе исполнения бюджетов от центров ответственности (объектов бюджетирования) соответствующим управленческим службам (субъектам бюджетирования);**
 - **- анализ текущей информации об исполнении бюджета, подготовка и предоставление рекомендаций (финансовому директору и бюджетному комитету) по корректировке оперативной деятельности в разрезе центров ответственности - проводят управленческие службы.**

- Кроме текущего бюджетного контроля выделяют еще два вида бюджетного контроля: предварительный и заключительный, которые соответствуют первой (составление сводного бюджета отчетного периода) и третьей стадией (план-факт анализ исполнения бюджета отчетного периода) бюджетного цикла.
- Предварительный бюджетный контроль проводится до начала действий по выполнению, в соответствии со стратегическими целями, тактических целей и задач предприятия на бюджетный период.. При предварительном контроле производится расчет прогнозных коэффициентов финансового состояния предприятия по финансовым бюджетам (БДР, БДДР, ББЛ) предприятия и сравнение их с нормативными показателями. После чего осуществляется корректировка сводного бюджета до приемлемого уровня показателей финансовой устойчивости путем сокращения финансового дефицита.

- **Заключительный контроль исполнения бюджета ведется одновременно в двух основных плоскостях:**
- **- в подразделениях (ЦФО), отвечающих за выполнение своих бюджетов и достижения поставленных бюджетных показателей. Он необходим для самостоятельной корректировки текущей деятельности подразделения в оперативном порядке с целью наиболее эффективного исполнения бюджета;**
- **- службами аппарата управления, ответственными за разработку и консолидацию сводного бюджета предприятия. Службами управления на основе текущего и последующего анализа разрабатываются рекомендательные записки высшему руководству предприятия (финансовому и генеральному директору) для централизованной координации (сверху) оперативной деятельности подразделений.**

- **Контроль исполнения бюджета самими структурными подразделениями необходим, во-первых, руководству (управляющим) подразделений для обладания оперативной количественной информацией о ходе выполнения бюджетного задания. Для этого, составляемые подразделениями бюджетные отчеты, не только передаются в службы аппарата управления, но и анализируются ими самими с целью выявления «узких мест» и разработки эффективных способов управления в рамках бюджетного задания.**
- **Во-вторых, внутрецеховой контроль позволяет устанавливать связи между действиями подразделений и согласовывать управленческие решения. В этом случае каждое подразделение подсчитывает насколько принятые решения эффективны для выполнения собственного бюджета.**

- Со стороны служб аппарата управления контроль осуществляется посредством:
- - распределения функций между управленческими службами по контролю исполнения бюджета. Например, бухгалтерии могут отводиться не только чисто расчетные функции по сбору и систематизации бюджетной и фактической информации в рамках системы «стандарт-директ-костинг», но и контрольные функции по исполнению бюджетов центрами ответственности, которые могут быть переданы отдельной группе, выделенной в составе бухгалтерии, или планово-экономическому отделу;
- - организации системы внутреннего документооборота, в результате которой информация о текущем исполнении бюджетного задания в виде отчетов поступает «снизу вверх» от подразделений к службам аппарата управления; и «сверху вниз» - приказы и рекомендации, корректирующие текущую деятельность подразделений;

- **Обязательным условием бюджетного контроля в сельскохозяйственном предприятии является экономический анализ.**
- **В зависимости от видов бюджетного контроля можно выделить три вида бюджетного анализа: перспективный, оперативный, ретроспективный.**

Тема 9. Организационные аспекты управленческого учета

- **1. Моделирование системы управления на базе управленческого учета и система ключевых показателей.**
- **2. Документооборот и управленческая отчетность.**
- **3. Выбор системы информационной связи между финансовым и управленческим учетом.**
- **4. Автоматизированные системы управления и их применение при организации управленческого учета.**
- **5. Практические вопросы перехода к управленческому учету сельскохозяйственных организаций.**

- При моделировании системы управления на базе управленческого учета и бюджетирования необходимо решить ряд задач
- выбрать систему ключевых показателей, которые должны формироваться в системе управленческого учета и бюджетирования;
- сформулировать концепцию управленческого учета исходя из предполагаемого уровня интеграции управленческих показателей;
- определить методологические принципы формирования управленческой информации в системе учета;
- выбрать модель организации управленческого учета (на 20-х счетах, на 30-х счетах, без счетов);
- определить формы отчетности и их взаимосвязь с формами бюджетов (если принимается решение применять методы бюджетирования);
- разработать систему документооборота (бюджетный регламент, функции персонала, уровень ответственности должностных лиц);
- организовать систему текущего и последующего контроля за исполнением решений, учета полученных результатов, анализа отклонений.

- **Информационная связь между финансовым и управленческим учетом осуществляется с целью обеспечения единства в исчислении фактических затрат и результатов деятельности и производится она с использованием однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) системы учета производственных затрат.**

Однокруговая система учета.

- **При этом финансовый и управленческий учет используют единую систему счетов без использования счетов управленческого учета. Использование данной системы связано с выделением для каждого элемента затрат специальных счетов. Так, в ныне действующем плане счетов для обеспечения взаимосвязи данных финансового и управленческого учета в однокруговой системе могут быть открыты счета:**
- **Счет 30 «Материальные затраты» - для учета элемента «материальные затраты»;**
- **:Счет 31 «Затраты на оплату труда» - для учета элемента «затраты на оплату труда» и т.д.**

- **Связь между финансовой и производственной бухгалтерией и обеспечение тождественности их данных, можно осуществить с помощью специальных счетов экранов, т.е. отражающих зеркальных счетов. Для этих целей можно использовать сч.37 «Отражение общих затрат».**
- **Ученные по элементам расходы ежемесячно списываются в Дт сч37, а с него распределяются между калькуляционными счетами, т.е. их относят в Дт сч. 20,23,25,26.**
- **Одно-круговая система сохраняет единство системы счетов, обеспечивает большую динамичность учета. Однако, судя по зарубежному опыту, она используется в небольших организациях, т.к. в ней ограничены возможности контроля затрат, не допускается разная оценка в управленческом и финансовом учете.**

Двухкруговая система.

- **Здесь каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или же в общем рабочем плане счетов выделяются обособленные счета для управленческого учета, а остальные используются для финансового учета.**
- **Финансовый и управленческий учет может вестись независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные по результатам деятельности. С целью согласования данных обоих видов учета при этом также могут использоваться переходные или зеркальные счета.**
- **Переходные счета служат для переноса необходимой для управленческий учета информации из финансового учета. или наоборот. Их использование позволяет определить финансовые результаты деятельности организации по данным управленческого учета без закрытия счетов финансового учета. , что создает условия эффективного бизнес- планирования.**

- В условиях дуалистической системы в финансовой бухгалтерии учет затрат по элементам ведется в целом по организации без подразделения на центры ответственности и финансовый результат выявляется путем сопоставления общих затрат и полученной денежной выручки с учетом изменений остатков готовой продукции.
- Управленческий учет использует эти данные как итоговые, характеризующие конечные результаты. Зеркальное отражение осуществляется путем сопоставления итоговых статей затрат и результатов в управленческом учете с итоговыми показателями финансового учета.

- **Дуалистическая система с использованием переходных счетов и счетов зеркального отражения более приспособлена для управления организацией, для отражения затрат по центрам ответственности, для исчисления финансового результата производства и сбыта внутри года. Отличается высокой трудоемкостью.**
- **Следует иметь в виду, что управленческий учет может вестись и по варианту, когда отсутствуют счета управленческой бухгалтерии и учет затрат по носителям для определения себестоимости продукции ведется статистически вне системы бухгалтерского учета, т.е. автономно.**

Потребители управленческой информации



- **Состав 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 предприятия поступают к топ менеджерам, а максимально подробная информация предоставляется руководителям функциональных подразделений.**
- **Степень детализации предоставляемой управленческой информации зависит и от требований руководителя.**

Недостатки и преимущества внедрения управленческого учета на основе бухгалтерского учета.

Недостатки

1. Несвоевременное отражение в бухгалтерском учете необходимой информации.
2. Жесткая регламентация российского бухгалтерского учета не позволяет сформировать информацию во всех необходимых разрезах.
3. Создание дополнительной аналитики к счетам бухгалтерского учета значительно увеличивает трудозатраты на разнесение данных по счетам бухгалтерского учета.
4. Реализовать систему управленческого учета на основе глубокой аналитики по счетам бухгалтерского учета можно только с начала нового финансового года, поскольку реорганизация рабочего бухгалтерского плана счетов повлечет за собой изменения в учетной политике предприятия.

Преимущества

1. Не требуется создания дополнительного структурного подразделения, которое бы занималось сбором и обработкой первичных документов для управленческого учета. Это позволяет не увеличивать документооборот и штат компании.
2. Использование единой информационной базы сводит к минимуму расхождения между системами бухгалтерского и управленческого учета.
3. Создание системы управленческого учета, использующей данные бухгалтерского учета, не требует значительных инвестиций в комплексные информационные системы, что особенно актуально для малых и средних предприятий.

Внутренние положения и инструкции, определяющие нормы и правила ведения управленческого учета

- - положение о финансовой структуре предприятия;
- - положение об учетной политике;
- - единые классификаторы и кодификаторы управленческого учета и инструкции по их применению;
- - управленческий план счетов;
- - формы первичных и отчетных документов управленческого учета;
- - регламенты бизнес – процессов, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

- **Одним из важнейших документов является положение об учетной политике, поскольку на практике учетная политика, используемая в управленческом учете может кардинального отличаться от учетной политики, используемой в финансовом учете, что обусловлено различием целей управленческого и финансового учета.**

Учетная политика предприятия

Учетная политика содержит общие критерии ведения управленческого учета конкретного предприятия: валюта учета; методы оценки запасов; методы учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и распределения косвенных затрат; принципы отражения доходов и расходов, начислений и резервов; определение уровня существенности и т.п.

Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета.

Как организовать управленческий учет в сельскохозяйственных предприятиях?

Первый шаг: разработайте план счетов управленческого учета.

Второй шаг: определите центры затрат, поддержки и прибыли.

Третий шаг: составьте бюджет затрат.

Четвертый шаг: определите структуру затрат.



Первый шаг: разработайте план счетов управленческого учета.

- **Следует ввести в утвержденный Минфином План счетов субсчета, которые потребуются для получения данных, необходимых для управленческого учета. Например, отражать расходы на счете 20 в разрезе произведенной продукции. Для овощеводческого предприятия: лук, морковь, капуста, томаты и т.д.**
- **Особое внимание следует обратить на то, что план счетов нужно закрепить в учетной политике предприятия. Нужно помнить, что самостоятельно можно вводить только субсчета, а новые синтетические счета необходимо согласовывать с Минфином России.**

- **Пример.**
- **ОАО «Восход» - крупное овощеводческое хозяйство. Основной доход оно получает осенью от продажи продукции, выращенной на полях. Зимой предприятие выращивает овощи в теплицах. В хозяйстве имеется несколько грузовых автомобилей, тракторы и комбайны. Готовая продукция хранится на складах и овощехранилищах.**
- **В основные расходы организации входят себестоимость семян, удобрений, ГСМ, заработная плата работников, амортизация имущества.**

Дополнения к плану счетов овощеводческого предприятия

Номер счета/ субсчета	Наименование	Номер счета/ субсчета	Наименование
10 «Материалы»		20 «Основное производство»	
<i>101</i>	<i>Семена</i>	<i>201</i>	<i>Овощеводство</i>
1011	Семена томатов	2011	Томаты
1012	Семена капусты	2012	Капуста
1013	Семена лука	2013	Лук
<i>102</i>	<i>Рассада</i>	25 «Общепроизводственные расходы»	
1021	Рассада томатов	<i>251</i>	<i>Расходы по управлению производством</i>
1022	Рассада капусты		
<i>103</i>	<i>ГСМ</i>	2511	Расходы на оплату труда
1031	Бензин	2512	Амортизация основных средств
1032	Дизельное топливо	2513	Другие расходы по управлению производством
1033	Масла и смазочные материалы		
<i>104</i>	<i>Тара и тарные материалы</i>		
1041	Ящики		
1042	Коробки		
1043	Мешки		
1044	Прочие материалы		

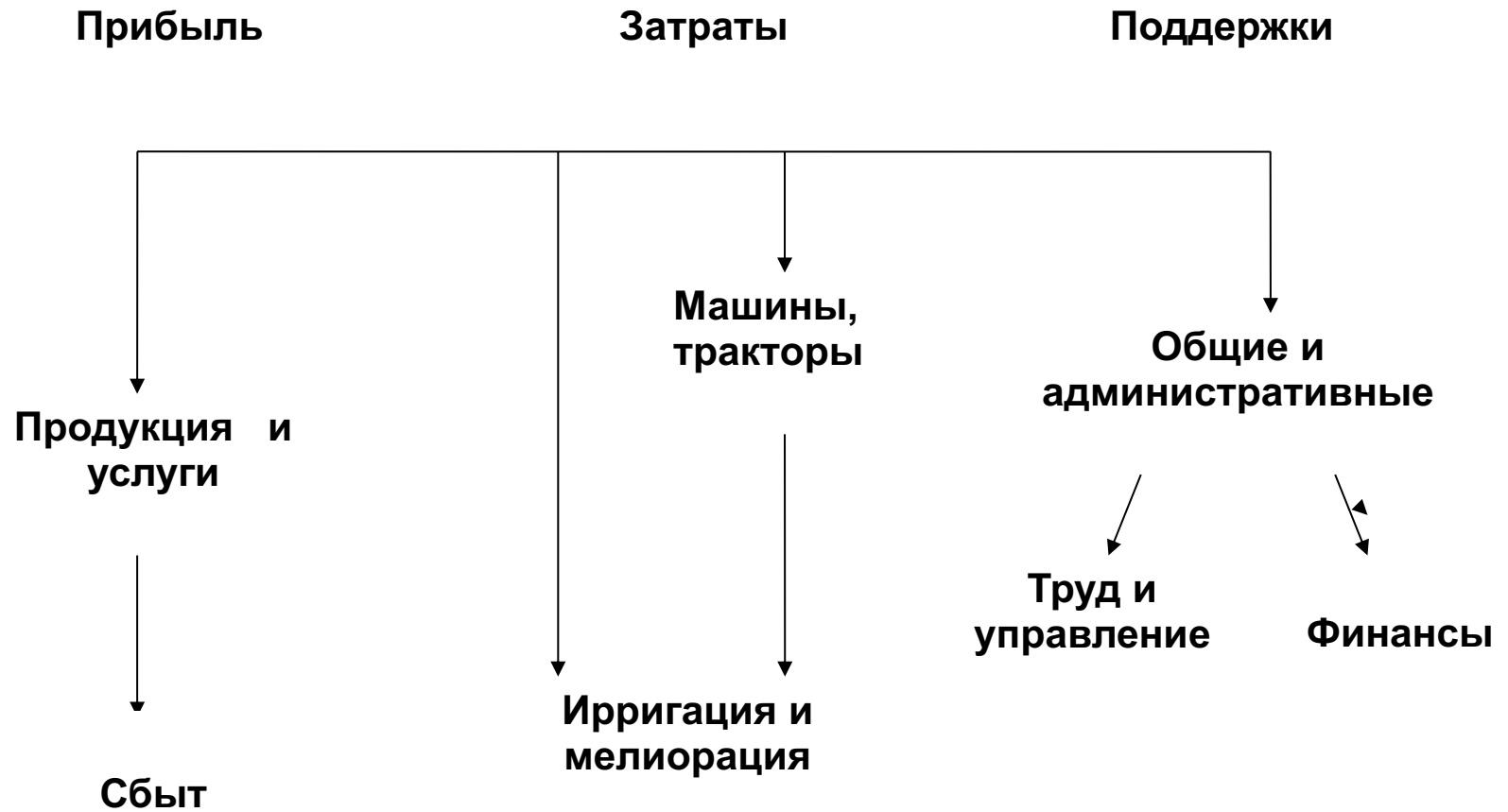
Дополнения к плану счетов овощеводческого предприятия

Номер счета/субсчета	Наименование
26 «Общехозяйственные расходы»	
<i>261</i>	<i>Административно-управленческие расходы</i>
<i>262</i>	<i>Расходы по управлению снабженческой деятельностью</i>
2621	Расходы на оплату труда
2622	Амортизация основных средств
2623	Другие расходы по управлению производством
44 «Расходы на продажу»	
<i>441</i>	<i>Расходы на рекламу</i>
<i>442</i>	<i>Расходы, связанные с доставкой продукции</i>
4421	Расходы на оплату труда
4422	Амортизация основных средств
4423	Расходы на ГСМ
4424	Другие расходы, связанные с доставкой продукции покупателю

Второй шаг: определите центры затрат, поддержки и прибыли.

- **После составления плана счетов необходимо распределить все расходы и доходы предприятия по центрам затрат, поддержки и прибыли. А также разделить их на виды продукции, услуг и т.д. Это способствует получению наглядной информации по носителям затрат и упростит ведение управленческого учета.**
- **Бухгалтер ОАО «Восход» классифицировал все расходы и доходы**

Классификация расходов и доходов



- При этом следует иметь в виду, что:
- - продукция текущего года (томаты, капуста, лук) является центром прибыли. Так как, продавая ее, ОАО «Восход» получает доходы. В этом центре отражают все доходы и расходы, связанные непосредственно с выращиванием овощей;
- - машины и тракторы, рассматриваются как центр затрат. С ними связаны расходы на ремонт, покупку ГСМ, износ машин. Впоследствии эти суммы распределяют по центрам прибыли;
- - ирригация и мелиорация – тоже центр затрат, в котором учитываются все расходы, связанные с ирригацией и мелиорацией земель, включая часть расходов на содержание машин и тракторов;
- - общие и административные расходы являются центром поддержки. В этом центре учитывают все расходы, связанные с управлением производством и хозяйством в целом. Впоследствии эти суммы распределяют по центрам прибыли и затрат

Третий шаг: составьте бюджет затрат.

- **Составьте бюджет затрат по сферам деятельности. Он позволит проанализировать, где произошел перерасход ресурсов, а где получилась экономия, какие факторы на это повлияли. Анализировать затраты можно не только по сферам деятельности, но также и по видам продукции (томаты, капуста, лук), по подразделениям (бригады, арендаторы) и др.**
- **За план можно принять утвержденные нормативы, показатели работы предприятия в предыдущем году (или за тот период, когда прибыль была максимальной), показатели работы передовых хозяйств и др..**
- **Бухгалтер ОАО «Восход» составил бюджет затрат за 2010 год по сферам деятельности – снабженческой, производственной, сбытовой, организационной – следующим образом (за план приняты показатели прошлого года).**

Бюджет затрат ОАО «Восход» по сферам деятельности

Сферы деятельности	Статьи затрат	План	Факт	Экономия/перерасход*
Снабженческая	Оплата труда с отчислениями	23000	24500	(1500)
	Другие затраты	16600	16000	600
Итого по снабженческой деятельности		39600	40500	(900)
Производственная	Оплата труда с отчислениями	150000	160000	(10000)
	Удобрения	130000	135000	(5000)
	Семена	175000	177000	(2000)
	Амортизация основных средств	100500	101000	(500)
	Другие расходы	45000	40000	5000
Итого по производственной деятельности		600500	613000	(12500)
Сбытовая	Оплата труда с отчислениями	24200	26000	(1800)
	Расходы на сортировку, погрузку и разгрузку	55200	56000	(800)
	продукции	106000	125000	(19000)
	ГСМ	56000	56000	-
	Амортизация основных средств	29800	30500	(700)
		3000	2500	500
Итого по сбытовой деятельности		274200	296000	(21800)
Организационная	Оплата труда с отчислениями	43000	46000	(3000)
	Амортизация основных средств	20000	18000	2000
	Другие затраты	7000	7600	(600)
Итого по организационной деятельности		70000	71600	(1600)
Итого по предприятию		984300	1021100	(36800)

- **Расходы ОАО «Восход» в 2010 году составили 1 021 100 руб., что на 36 800 руб. больше, чем планировалось. Это связано в первую очередь с увеличением зарплаты всех работников хозяйства.**
- **Если цены на топливо соответствовали плановым, то перерасход ГСМ на сумму 19 000 руб. ничем не обоснован. Следовательно, бухгалтеру нужно проконтролировать, правомерно ли водители расходуют топливо, правильно ли заполнены путевые листы и авансовые отчеты.**

Четвертый шаг: определите структуры затрат.

- **После выявления отклонений в бюджете затрат важно понять, насколько эти отклонения существенны. Поэтому следует определить структуру затрат. Это также можно сделать по сферам деятельности предприятия.**

Структура затрат на продукцию овощеводства по сферам деятельности

Элементы затрат	Снабженческая деятельность		Производственная деятельность		Сбытовая деятельность		Организационная деятельность		Итого	
	руб.	%	руб.	%	руб.	%	руб.	%	руб.	%
Оплата труда с отчислениями	24500	61	160000	26	26000	9	46000	64	256500	25
Посадочные материалы	-	-	177000	29	-	-	-	-	177000	17
Удобрения	-	-	135000	22	-	-	-	-	135000	13
Расходы на сортировку, погрузку и разгрузку продукции	-	-	-	-	56000	19	-	-	56000	5
ГСМ	2000	5	6130	1	125000	42	4000	6	137130	14
Амортизация основных средств	5000	12	101000	16	56000	19	18000	25	180000	18
Другие затраты	9000	22	33870	6	33000	11	3600	5	79470	8
Итого	40500	100	613000	100	296000	100	71600	100	1021100	100

- В ходе проведенного анализа бухгалтер выявил, что основная часть расходов приходится на оплату труда. А именно, на зарплату административно-управленческого аппарата и снабженцев. Так как оклады были повышены в равной степени всем сотрудникам, руководству ОАО «Восход» следует пересмотреть количество работающих в снабженческой и организационной деятельности и при необходимости провести сокращение штата.
- Кроме того, перерасход ГСМ существенно влияет на себестоимость продукции, так как доля этих расходов составляет 14%.