

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт Социально-гуманитарных технологий
Направление подготовки Бухгалтерский учет, анализ и аудит
Кафедра Экономики

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

**Совершенствование системы управленческого учета на предприятии
(на примере Кондитерский цех ИП Яковлева А.Ш.)**

УДК 080.109.65

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
О-3Б11	Яковлева А.Ш.		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Варлачева Н.В.	к.э.н.		

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
ИСГТ	Барышева Г.А	к.ф.н.		

Томск – 2016 г.

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт социально-гуманитарных технологий
Специальность 080100 Экономика
Кафедра Экономики

УТВЕРЖДАЮ:
Зав. кафедрой

Барышева Г.А.

ЗАДАНИЕ

на выполнение выпускной квалификационной работы
В форме:

Бакалаврской работы

(бакалаврской работы, дипломного проекта/работы, магистерской диссертации)

Студенту:

Группа	ФИО
О-ЗБ11	Яковлева Аминат Шамиловна

Тема работы:

Совершенствование системы управленческого учета на предприятии (на примере Кондитерский цех ИП Яковлева А.Ш.)	
Утверждена приказом директора (дата, номер)	

Срок сдачи студентом выполненной работы:	
--	--

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ;

Исходные данные к работе	91 стр., 3 рис., 22 табл., 30 ист., 1 прил.
Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов	1. Теоретические основы системы управленческого учета 2. Специфика хозяйственной деятельности предприятия и особенности введения учета 3. Анализ видов затрат на предприятии

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	
--	--

Задание выдал руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Доцент	Варлачева Н.В.	к.э.н		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
О-ЗБ11	Яковлева А. Ш.		

Реферат

Выпускная квалификационная работа объемом 91 с., 3 рисунка, 22 таблиц, 30 источника, 1 приложений, 7 формул.

Ключевые слова: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, РАСХОДЫ, УЧЕТ ЗАТРАТ, ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ, КОЛЬКУЛЯЦИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ, ПОЛНАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ, ПРОЦЕССНЫЙ ПОДХОД

Актуальность темы исследования продиктована потребностями самого исследуемого предприятия, его прямым запросом на анализ возможности применения в нем современных систем калькуляции себестоимости для целей управленческого учета и вынесение рекомендаций по возможным способам усовершенствование системы управленческого учета.

Цель исследования – рассмотреть проблемы современного управленческого учета производственной организации.

В процессе работы собран и систематизирован материал по вопросам системы управленческого учета в Кондитерском цехе «ИП Яковлева».

Структура работы: Выпускная квалификационная работа состоит из четырех частей: в первой отражены сущность управленческого учета, проанализированы классификации затрат, методы учета затрат и калькуляции себестоимости; во второй – дан анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия; в третьей даны рекомендации по совершенствованию системы управленческого учета организации, четвертая глава посвящена социальной ответственности предприятия.

Внедрение: Разработанные в ходе выполнения ВКР рекомендации по усовершенствованию системы управленческого учета предложены предприятию ИП Яковлева А.Ш..

Выпускная квалификационная работа выполнена в текстовом редакторе Microsoft Word 7.0 и представлена на CD-диске (в конверте на обороте обложки).

Содержание

Введение	5
1 Теоретические основы системы управленческого учета	8
1.1 Сущность, цели и задачи управленческого учета на предприятии	8
1.2 Затраты как объект учета: определение, поведение и классификация	12
1.3 Система калькуляции себестоимости	33
2. Специфика хозяйственной деятельности предприятия и особенности введения учета	55
2.1 Краткая характеристика деятельности организации	55
2.2 Основные элементы системы учета	58
3 Анализ и совершенствование системы управленческого учета Кондитерского цеха «ИП Яковлева»	63
3.1 Анализ видов затрат на предприятии	63
3.2 ABC – costing применительно к Кондитерскому цеху «ИП Яковлева»	68
3.3 Рекомендации по совершенствованию системы управленческого учета на предприятии	75
4 Анализ корпоративной социальной ответственности Кондитерского цеха ИП Яковлева	78
Заключение	83
Список использованных источников	85
Приложение А – Таблица А.1 – Основные классификации затрат и их использование	89

Введение

Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Актуальность исследования состоит в том, что управленческий учет позволяет системно рассмотреть внутри предприятия вопросы оперативного планирования, контроля и учета отдельных видов деятельности. Основным критерием действенности системы является эффективное управление финансовыми и людскими ресурсами, управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм.

За последние два года численность малых предприятий в нашей стране уменьшилось. Причина этому видится, в том числе и в недостатках в организации малого предпринимательства, проявляющемся в слабом внедрении элементов управленческого учета. Эффективность управления малым бизнесом – невозможна без рациональной системы организации учета и анализа деятельности малых предприятий, и прежде всего, управления затратами их производств.

Важно отметить, что имеющиеся до сих пор разработки и практические рекомендации по организации и методики управленческого учета ориентированы, как правило, на крупные предприятия и не учитывают специфику малого бизнеса. Совершенствование действующей методологии и организации бухгалтерского и управленческого учета производственных затрат малых предприятий и определило актуальность выбора темы моей работы.

Цель исследования – рассмотреть проблемы современного управленческого учета производственной организации.

Для достижения цели были поставлены следующие задачи:

- 1) Раскрыть основные понятия и цели управленческого учета;
- 2) Исследовать виды и классификацию затрат;
- 3) Рассмотреть принципы основных систем калькуляции себестоимости;
- 4) Дать общую характеристику организации «ИП Яковлева», провести диагностику рыночного положения и организационно-производственной структуры предприятия;
- 5) Дать рекомендации о путях совершенствования системы управленческого учета на предприятии.

Объект исследования – предприятие кондитерский цех «ИП Яковлева»

Предмет исследования – системы учета затрат и калькуляции себестоимости для целей принятия управленческих решений.

Практическая значимость исследования. Основные положения исследования могут быть использованы в качестве рекомендаций по совершенствованию системы управленческого учета на предприятии.

Основой исследования являются законодательные и нормативные акты РФ в области трудового законодательства, специализированная и учебная литература по вопросам управленческого учета на предприятии, анализа, экономике предприятия, материалы периодических изданий и интернет-ресурсы, раскрывающие те или иные вопросы, совершенствования системы управленческого учета на предприятии. При написании дипломной работы использовались работы таких авторов как: М.А. Вахрушин, Н.Д. Врублевский, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков, С.А. Николаева, К.Н. Нарисбаев, В.Ф. Палия, В.И. Петрова, С.С. Сатубалдин, В.К. Сопко, Я.В. Соколова, В.А. Терехов, и другие.

В качестве информационной базы исследования были использованы открытые данные бухгалтерской и статистической отчетности Кондитерского цеха «ИП Яковлева», экономико-статистическая информация, аналитические материалы, первичные и аналитические бухгалтерские данные, которые

детализируют отдельные статьи баланса, внутренняя документация и технические материалы.

Методологическую базу исследования составляют общенаучные методы познания: метод системного анализа, логический, сравнительного правоведения, диалектический, метод единства теории и практики.

Структура и объем исследования обусловлены содержанием темы, задачами и логикой проведенной работы. Настоящая работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

1 Теоретические основы системы управленческого учета

1.1 Сущность, цели и задачи управленческого учета на предприятии

На сегодняшний день единого мнения о сущности и функциональной роли управленческого учета среди экономистов нет. В связи с этим значительно затрудняется процесс внедрения управленческого учета в повседневную практику организаций.

Большинство отечественных предприятий попросту не ведут управленческий учет или же управленческий учет на предприятие занимает малую нишу и очень слабо развит. Это объясняется, что управленческий учет в российской практике появился не так давно в связи с этим отсутствуют единые методологические основы, методические рекомендации по ведению данного учета. Между тем в сложившихся современных условиях, а именно ожесточенная конкуренция на рынке и борьба за выживаемость, предприятиям необходима слаженная система управленческого учета.

Управленческий учет – это важный элемент системы управления организацией. При изучении особенностей управленческого учета сделаем вывод, для чего же он служит:

- на предприятие запускается бесперебойный процесс обмена информацией, которая необходима для рационального управления производством и принятия правильных и взвешенных решений на будущий период;
- для снижения рисков и максимизации прибыли предприятия происходит исчисление фактической себестоимости продукции, а также отклонений от установленных норм;
- происходит расчет финансового результата по произведенной реализованной продукции.

Отметим, что в российской практике понятие «управленческий учет» размыто, хотя и многие элементы данного учета уже используются на отечественных предприятиях, к ним можно учет затрат на производственный

процесс, составление калькуляций себестоимости продукции, экономический анализ и т.д.

Предметом управленческого учета является производственная и коммерческая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления.

Содержание предмета раскрывается его объектами. Объекты управленческого учета – это расходы предприятия в целом, включая расходы по субъектам хозяйствования и подразделений; база для ценообразования, которая предполагает использование трансфертных цен; система бюджетирования и система внутренней отчетности.

Объекты управленческого учета отражаются через совокупность приемов и способов, которые составляют основу метода управленческого учета, к ним относятся:

- элементы финансового учета на предприятии (план счетов, двойная запись операций, инвентаризация, финансовая отчетность);
- индексный метод (данный метод применяется в статистике);
- экономический анализ;
- математические методы (корреляция, линейное программирование, наименьшие квадраты и др.) [7, С. 36].

Методы управленческого учета воспринимаются на предприятии как единая система учета, которая используется в целях управления организацией.

Обобщая сказанное, можно заключить, что метод управленческого учета – это системный оперативный анализ.

Рассмотрение особенностей бухгалтерского управленческого учета позволяет выявить его важнейшие цели и действия по осуществлению этих целей [29, С. 38]:

- оказать информационную помощь в принятии оперативных управленческих решений;
- производить контроль, планирование и прогнозирование деятельности предприятия;

- обеспечить базу, на основании которой формируется рациональное ценообразование;
- выявить пути развития и совершенствование деятельности предприятия в различных аспектах.

Управленческий учет представляет собой систему, а точнее множество процедур, меняющиеся в зависимости поставленной цели на предприятии. Эти процедуры различны и должны соответствовать основным принципам учета.

Перечислим основные принципы, которые применяются в управленческом учете [7, С. 36]:

- непрерывность деятельности предприятия;
- использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения;
- оценка результатов деятельности подразделений предприятия;
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;
- формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления;
- применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;
- полнота и аналитичность, данный принцип обеспечивает полноту информации об объектах хозяйствования;
- периодичность, которая отражает управленческий и производственный процессы.

Разнообразие и целостность принципов учета должны обеспечить действенность и применимость. Отметим, что каждое предприятие самостоятельно подбирает специфику системы учета, полагаясь на текущее финансовое состояние, поставленные цели и перспективы развития. Применение системы учета помогает в совершенствовании процессов управления предприятием и помогает выявить пути развития.

Внедрение управленческого учета на предприятии является довольно трудоемкой и сложной задачей. Перечислим основные проблемы, с которыми сталкиваются предприятия при внедрении управленческого учета [7, С. 36]:

- сложность в подборе квалифицируемых специалистов, которые бы отвечали за внедрение и постановку управленческого учета, данный факт объясняется тем, что управленческий учет еще не устоялся в отечественной практике и таких специалистов очень мало;
- отсутствие понимания сущности управленческого учета и неполноценное взаимодействия сотрудников и административных участков организации;
- разрозненность в бухгалтерском и налоговом учете, неслаженность в процессе деятельности организации;
- плохо настроенный рабочий процесс, это можно объяснить либо плохой сплоченностью коллектива и большой текучкой кадров;
- необеспеченность специальными программными продуктами для полноценного и рационального ведения управленческого учета.

Основные задачи и действия управленческого учета [29, С. 38]:

- учет наличия и движения материальных, финансовых и трудовых ресурсов и представление информации по ним менеджерам;
- учет затрат и доходов и отклонений по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям и другим позициям;
- исчисление различных показателей фактической себестоимости продукции и отклонений от нормативных и плановых показателей (полной производственной себестоимости, неполной производственной себестоимости, полной себестоимости реализованной продукции, себестоимости реализованной продукции по зонам реализации и др.);
- определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым

технологическим решениям, реализованным изделиям, выполненным работам и услугам и другим позициям;

- контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
- планирование финансово-хозяйственной деятельности организации в целом, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
- прогнозирование и оценка прогноза (представление заключения) о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования);
- составление управленческой отчетности и ее представление управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решений на перспективу [29, С. 38].

Необходимо сделать вывод, управленческий учет – это необходимый элемент в оптимизации деятельности предприятия. За счет слаженного и отработанного управленческого учета предприятие имеет возможность максимизировать прибыль, снизить долю рисков, а также найти пути совершенствования и развития в целом.

1.2 Затраты как объект учета: определение, поведение и классификация

Как уже было отмечено, основным объектом управленческого учета являются расходы (затраты). Иногда понятие «затраты» отождествляется с понятием «расходы», однако эти явления имеют принципиальные отличия и не должны использоваться как синонимы.

Затраты – это стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации [7, С. 35].

Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов

организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала и отличный от распределения капитала между участниками организации [7, С. 36].

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» [3] и ПБУ 9/99 «Доходы организации» [3], вступивших в силу с 1 января 2000 г., впервые понятия «доходы» и «расходы» определены для целей бухгалтерского учета. При этом под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.). Предметом управленческого учета среди прочего являются текущие издержки организации. Говоря языком финансового учета, это расходы по обычным видам деятельности.

Затраты предприятия – сложное и многогранное явление.

Существуют два взгляда на систематизацию затрат фирмы [17, С. 31]:

1) Бухгалтерский – в любой ситуации затраты подсчитываются одинаково, поэтому данных бухгалтерского учета хватает для принятия любых решений.

2) Экономический – в каждой ситуации затраты имеют свои особенности, поэтому, какова управленческая задача, таков и метод учета затрат.

Систематический сбор данных о затратах и подсчет затрат по объектам учета не исключает отдельные расчеты для решения специальных управленческих задач.

Разрешающая способность или точность измерения затрат в управленческом учете – это такая точность их измерения, которая обеспечивает принятие решений.

Классификаций затрат существует достаточно много (Приложение А).

Значимость классификаций сильно различается. Поэтому выделим основные из них и расположим классификации примерно по значимости. Точно это сделать не представляется возможным, не нарушая логики изложения.

Классификации первой группы традиционно именуется классификациями по способу включения затрат в себестоимость продукции:

Прямые и косвенные затраты.

Прямые затраты (direct cost, DC) связаны с производством определенного вида продукции и могут быть, на основании данных первичных документов, прямо и непосредственно отнесены на ее себестоимость.

К прямым материальным затратам относят затраты сырья и основных материалов. Основные материалы – это те материалы, которые в дальнейшем становятся частью готовой продукции, их стоимость прямо относится на определенное изделие. Но в некоторых случаях затраты на то, чтобы исчислить стоимость материалов, относящихся к определенному изделию, оказываются слишком велики. Например, для пошива джинсов требуются ткань, нитки, фурнитура, молнии. Затраты ткани – это прямые затраты [25. С. 118].

Стоимость ниток, молний и т.д., затраченных на одно изделие, учитывая модель и размер, посчитать можно, но затраты на создание такой системы учета во много раз будут превосходить стоимость этих вспомогательных материалов, поэтому эти затраты нужно относить к общепроизводственным расходам.

Прямые трудовые затраты – это непосредственно все затраты рабочей силы, которые можно прямо отнести на определенный вид готовых изделий. Это заработная плата плюс соответствующие отчисления (страховые взносы) рабочих, занятых непосредственным изготовлением изделий.

Все остальные затраты относятся к прямым, если это определяется конкретными производственными особенностями, например:

- командировочные расходы следует отнести к прямым затратам на проект, на подразделение, но, как правило, не на вид продукции. Хотя и это иногда возможно;
- транспортные расходы, резерв на гарантийный и услуги сторонних организаций иногда относятся напрямую на вид продукции. Хотя часто это невозможно.

Косвенные затраты (indirect cost, IDC) связаны с выпуском нескольких видов продукции и не могут быть непосредственно отнесены на ее себестоимость, например, затраты по управлению и обслуживанию производства. Их нельзя прямо и непосредственно отнести на конкретную продукцию. Они включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов. Косвенные затраты делятся на производственные и непроизводственные. В соответствии с действующими ПБУ основу косвенных затрат составляют общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Как правило, косвенные затраты распределяются между видами продукции пропорционально какому-либо показателю, который получил название базы распределения. Выбор базы распределения косвенных затрат на продукты и другие объекты учета обуславливается целями распределения, особенностями организации и технологии производства [26, С. 42].

Значительную часть косвенных затрат составляют общепроизводственные расходы.

К составу подобных расходов относятся:

- 1) Амортизация основных средств производства.
- 2) Амортизация прочих необоротных материальных активов, задействованных в работе отдела управления.
- 3) Затраты на топливо и электроэнергию, использованные при работе оборудования.

4) Затраты на запасные части и материалы, необходимые для ремонта оборудования. В данный пункт не заносятся траты, связанные с улучшением и модернизацией средств производства.

5) Затраты на малоценные и быстро изнашиваемые предметы, которые были использованы на производственные и управленческие нужды.

6) Бракованный товар.

7) Непредвиденные и неявные расходы на оплату труда работников.

8) ОПР и прямые затраты представляют собой суммарные производственные расходы.

Деление затрат труда на прямые и косвенные зависит от конкретных условий на данном предприятии. Так, например, если на предприятии производится один вид продукта, то заработная плата не только производственных рабочих, но и управленческого персонала может быть отнесена к прямым затратам.

Разделение затрат на прямые и косвенные доминирует в позаказном учете, в дискретном производстве, в торговле и в сфере услуг. Можно считать его основным в современном управленческом учете [29, С. 44].

Условность разделения затрат на прямые и косвенные. Заметьте, тот факт, что данные затраты относятся к прямым или косвенным, зависит от единицы калькуляции (объекта учета). Например, затраты на офисную мебель и зарплату начальников подразделения являются косвенными по отношению к продукции, производимой данным подразделением, и прямыми по отношению к самому подразделению.

Общие (неразделимые) и разделимые косвенные затраты. Неразделимые косвенные затраты ни по каким рациональным основаниям нельзя поделить между продуктами. Эти затраты вообще не относятся к выпуску продуктов. Примером таких затрат могут служить издержки на НИОКР нового продукта, никакого отношения к старым продуктам не имеющего. Или покупка нового служебного автомобиля директору. Их наличие очевидно и в разных системах они называются по-разному.

Неразделенные и разделенные косвенные затраты. Это реализация в учете возможности разделить затраты между объектами учета. Разделенные косвенные затраты – это та часть делимых косвенных затрат, которые удалось разделить. С позиций формальной логики данная классификация не отличается от основного деления затрат на прямые и косвенные. Но с точки зрения бухгалтера-аналитика разница есть. Например, транспортные расходы часто считаются непрямыми, то есть косвенными. Для их разделения надо выйти за рамки чисто бухгалтерского подхода и учесть технологию. Если это удалось сделать, то мы получим разделенные затраты [26, С. 42].

Такие затраты можно назвать условно-прямыми.

Производственные и периодические. Производственные затраты – это те, которые можно отнести на конкретное производство. Они в общем случае не совпадают с прямыми и косвенными, которые нельзя или не удалось отнести на какой-либо продукт.

Традиционно производственные затраты формируют производственную себестоимость изделий включают:

- а) прямые материальные затраты, также включая затраты энергии;
- б) прямые расходы по оплате труда;
- в) потери от брака, которые условно можно отнести к прямым издержкам.

- г) производственные косвенные затраты – это элемент косвенных затрат. Они состоят из расходов по эксплуатации производственных машин и оборудования и цеховых расходов. Их часто именуют производственными накладными расходами, но мы используем этот термин иначе.

Периодические затраты не удастся связать с каким-либо производственным процессом. Они предназначены для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия. Периодические затраты не являются необходимыми непосредственно для производства продукции и не учитываются при определении производственной себестоимости единицы продукции. Они включают:

а) коммерческие расходы, связанные с реализацией готовой продукции;

б) административные или управленческие расходы, связанные с функционированием предприятия в целом.

К периодическим затратам относится существенная часть общей массы расходов на управление, обслуживание производства, сбыт продукции, которая зависит от нескольких факторов: от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия.

Существует два подхода к учету периодических затрат и накладных расходов.

Первый подход заключается в том, что они списываются на уменьшение прибыли, а в качестве себестоимости фигурирует только производственная себестоимость. Во втором подходе периодические затраты и накладные расходы (в нашей терминологии – косвенные) распределяются по единицам продукции и тем самым формируется полная себестоимость.

Классификации второй группы связаны с возможностью контроля и регулирования затрат.

Контролируемые (ответственные, регулируемые) и неконтролируемые (нерегулируемые).

Контролируемые затраты подразделения зависят от решений их менеджеров, а неконтролируемые не зависят.

Неконтролируемые затраты являются одним из главных «подводных камней» при построении систем управленческого учета. В 1956 году Комитетом по концепциям и стандартам расходов США были опубликованы принципы, которые остаются верными и по настоящее время:

– если менеджер может управлять количеством получаемого или поставляемого блага и его ценой, то он отвечает за все расходы или доходы, связанные с этим благом;

– если менеджер может контролировать только количество получаемого или поставляемого блага, но не его цену, то он должен отвечать только за расхождение между фактическими и плановыми расходами или доходами, обусловленное количеством потребляемого благ;

– если менеджер не может управлять ни количеством получаемого или поставляемого блага, ни его ценой, то такие расходы или доходы являются для него неконтролируемыми, и он не должен нести за них ответственность.

Оценивать и мотивировать можно только за показатели, производные от контролируемых затрат. Этот принцип – один из важнейших в управлении – не всегда удастся реализовать на практике ввиду наличия статей частично контролируемых затрат. Общая схема распределения ответственности подразделения или менеджера за затраты представлена в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Принципы распределения ответственности за затраты

Вид затрат по степени контроля	Решение
Полностью контролируемые	Полная ответственность
Полностью неконтролируемые	Исключение ответственности
Частично контролируемые	а) разделение зон ответственности; б) изменение оргструктуры и функций; в) экспертная оценка степени ответственности (чаще всего с помощью весовых коэффициентов)

Частично контролируемые затраты – серьезная и объективная трудность при построении и систем учета, бюджетирования и управления в целом. Вопрос этот мало изучен и практика его решения неудовлетворительна [23, С. 321].

Ответственность за частично контролируемые затраты распределяется между центрами ответственности (ЦФО) и разделение это, как правило, субъективно.

Принимаемые (релевантные) и не принимаемые в расчет (нерелевантные) при принятии решений.

Релевантные затраты неодинаковы для рассматриваемых альтернатив, а нерелевантные – одинаковы. Поэтому нерелевантные затраты следует игнорировать. Нет нужды их подсчитывать. Для лиц, принимающих решения,

аналитики готовят только информацию о релевантных затратах и выгодах. Релевантные по отношению к принятию решения в одной ситуации, не обязательно будут иметь отношение к другой ситуации. Традиционным примером нерелевантных затрат, являются расходы на питание, одежду и жилище при принятии решения об обучении в университете в родном городе. Вместе с тем, эти расходы могут быть релевантными, если университет расположен в далеком северном городе. Алгоритм идентификации релевантных затрат прост [15, С. 143]:

- выделить все затраты, связанные с каждой рассматриваемой альтернативой.
- ликвидировать необратимые затраты (затраты прошлых периодов);
- ликвидировать будущие затраты, которые не различаются в рассматриваемых альтернативах, то есть нерелевантные затраты;
- принять решение, базирующееся на оставшихся затратах. Они и будут релевантными по отношению к данному решению.

Примеры решений, принимаемых на основе релевантных затрат:

- закрытие старого или открытие нового сегмента (производственной линии, нового канала сбыта и т.д.);
- собственное производство компонентов или закупка у сторонних поставщиков;
- распределение ограниченных ресурсов компании при планировании.

По экономической роли в процессе производства продукции затраты можно разделить на основные и накладные.

Основные – это затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: сырье и материалы, топливо и энергия на технологические цели, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.

Накладные расходы – это расходы связанные с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из комплексных

общепроизводственных и общехозяйственных расходов и их величина зависит от структуры управления подразделениями, цехами и предприятиями [15, С. 143].

Накладные затраты – это управленческие расходы, а основные затраты – это затраты производственных ресурсов. В западном учете накладные (Overhead expenses) часто совпадают с косвенными, а основные – с прямыми. С позиций принятия решений – самых важных позиций в управленческом учете – это деление равносильно классификации затрат на прямые и косвенные. Потому термины основные и накладные затраты будем использовать иначе.

Деление затрат на основные и накладные актуально в управлении проектами.

Основные затраты на проекты постатейно калькулируются, а те затраты, которые трудно подсчитать называются накладными и задаются в процентах от суммы некоторых статей основных затрат. Причина проста: бюджетировать надо, а точно оценить накладные расходы на стадии планирования затруднительно.

Вместе с тем используется и разделение затрат на основные и накладные и по отношению к технологическому процессу. Но тогда лучше именовать их основные и вспомогательные. В производстве основные затраты связаны с основными производственными процессами, а вспомогательные – с вспомогательными процессами (в основном с наладкой, обслуживанием и ремонтом оборудования).

Третья группа – это классификации, берущие начало в экономической теории [15, С. 148]:

- бухгалтерские и экономические затраты;
- постоянные, переменные, полупостоянные и полупеременные. Эта классификация является альтернативной для разделения затрат на прямые и косвенные. Либо так, либо постоянные и переменные. Можно обе классификации использовать совместно;

– маржинальные (предельные) и приростные (инкрементальные).
Безвозвратные (необратимые или затраты прошлых периодов).

Все эти классификации будут подробно рассмотрены ниже.

Четвертая группа – это классификации, связанные с процессом управления и экономическим смыслом:

- 1) Плановые и фактические.
- 2) Планируемые и непланируемые.
- 3) Нормируемые и ненормируемые.
- 4) Затраты в пределах норм (плана, сметы) и отклонения от норм (планов, смет).
- 5) Производственные и непроизводственные.
- 6) Группировка по экономическим элементам (покупные материалы, труд, топливо, энергия и т.д.).
- 7) Классификация затрат по цепочке ценностей и сферам деятельности: снабженческие, производственные, сбытовые, управленческие.

Кроме того, используется классификация затрат на одноэлементные и комплексные. Затраты труда на операцию относятся к одноэлементным. Прямые затраты на операцию, включающие прямой труд, прямую электроэнергию и прямые материалы, классифицируются как комплексные. Большого значения данная классификация не имеет.

Пятая группа объединяет классификации, связанные со временем.

По времени возникновения имеет место разделение затрат на текущие, затраты будущего периода и предстоящие затраты.

Текущие затраты – это расходы связанные с производством и реализацией продукции текущего периода. Данные расходы включаются в себестоимость продукции текущего периода.

Затраты будущего периода – это расходы, которые произведены в данном периоде, но подлежат включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие периоды. Как правило такие затраты возникают при расширении производственных мощностей и модернизации

производственного процесса предприятия. Затраты будущего периода приносят доход в будущем.

Предстоящие расходы – это еще не произведенные затраты, но подлежащие включению в себестоимость продукции текущего периода. К таким расходам относятся отпускные рабочих, отложенные выплаты контрагентам и др.).

Классификация затрат по времени списания (распределяемые по периодам и единовременные затраты). Проблема заключается в том, как организовать учет затрат: как единовременных, списываемых в момент оплаты издержек капитального характера (рекламных, проектных, затрат на обучение и т.п.) или разделить их на несколько периодов. Эта проблема существует при любых методах учета затрат [11, С. 15].

Инвестиционные затраты списываются через амортизационные отчисления. Но одно дело нормируемая амортизация в налоговом учете, другое – в управленческом учете. Специфическая амортизационная политика в управленческом учете приветствуется, хотя используется не достаточно. Подробнее об этом см. в следующем параграфе.

Группировки затрат, заимствованные из финансового учета. Их значение высоко по двум причинам: во-первых, они хорошо известны бухгалтерам и, во-вторых, обеспечивают связь с данными бухгалтерского учета, без чего построение управленческого учета для большинства современных российских предприятий просто немыслимо.

Традиционная бухгалтерская группировка затрат, запасов и расходов представлена в таблице 1.2.

Затраты в финансовом учете так же делятся на производственные и непроизводственные.

Производственные затраты – это затраты, возникающие при производстве продукции. Производственные затраты включают стоимость сырья, прямые затраты на оплату труда и накладные производственные затраты. Эти затраты включаются в стоимость производственных запасов и

признаются расходами в момент продажи продукции. Для оценки запасов продукции только производственные затраты должны быть включены в калькуляции себестоимости [11, С. 15].

Таблица 1.2 – Традиционная бухгалтерская группировка затрат, запасов и расходов

	Затраты	Запасы		Расходы
Производственные затраты	Прямые материальные затраты	Незавершенное производство	Готовая продукция	Расходы на производство проданной продукции
	Прямые трудовые затраты			
	Производственные накладные затраты			
Непроизводственны е затраты	Производственные накладные затраты			Расходы периода
	Управленческие затраты			

Непроизводственные затраты – это затраты, не связанные непосредственно с производством продукции, например, коммерческие и управленческие затраты. Данные затраты сразу признаются расходами периода, и не включаются в стоимость производственных запасов.

Расходы – это уменьшение активов или увеличение обязательств, приводящее к уменьшению капитала, не связанному с распределением между акционерами. Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках.

Учет проводимый по видам затрат классифицирует и оценивает ресурсы, которые использованы в производственном процессе и реализации продукции. Расходы классифицируются по экономическим элементам и статьям калькуляции. Состав затрат, которые учитываются в себестоимости товаров, работ, услуг, определяется установленными нормативными актами, прежде всего речь идет о «Положении о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли» (Постановление правительства

РФ 5 августа 1992 г. №552 с последующими изменениями и дополнениями).
Данным положением устанавливается единый перечень экономических элементов [11, С. 15]:

- затраты на материалы и сырье;
- оплата труда;
- отчисления во внебюджетные фонды;
- амортизационные отчисления;
- прочие расходы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов в общей сумме затрат.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции производственные предприятия используют группировку затрат по статьям калькуляции. Номенклатуру статей каждое предприятие может устанавливать для себя самостоятельно с учетом своих специфических потребностей. В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции представлена в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Номенклатура статей калькуляции

№	Содержание
1	1. «Сырье и основные материалы»;
2	2. «Полуфабрикаты собственного производства»;
3	3. «Возвратные отходы» (вычитаются);
4	4. «Вспомогательные материалы»;
5	5. «Топливо и энергия на технологические цели»;
6	6. «Расходы на оплату труда производственных рабочих»;
7	7. «Отчисления на социальные нужды»;
8	8. «Расходы на подготовку и освоение производства»;
9	9. «Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования»;
10	10. «Цеховые расходы»;
11	11. «Общехозяйственные расходы»;
12	12. «Потери от брака»;
13	13. «Прочие производственные расходы»;
14	14. «Коммерческие расходы».

В системе управленческого учета формируется информация о расходах, доходах и результатах деятельности в необходимых для целей управления аналитических разрезах. При этом руководство предприятия самостоятельно решает, в каких разрезах классифицировать объекты управления и как осуществлять их учет.

Рассмотрим какие бывают методы учета затрат и способы калькуляции себестоимости.

Классификация методов учета затрат и калькуляции себестоимости

Рассмотрим мнение автора. Под методом учета затрат на производство и калькулирования С.А. Николаева понимает совокупность приемов организации, документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом.

Если рассматривать вопрос о том, что есть калькулирование, то можно выделить два подхода:

- калькулирование – это совокупность расчетов;
- калькулирование, как и учет затрат - это совокупность процедур на бухгалтерских счетах.

По мнению автора, на практике более приемлем подход, что калькулирование – это совокупность расчетов. Зачастую руководству предприятия необходима информация о себестоимости продукции, полученной в разных системах учета затрат. Для полного анализа и эффективного управления деятельностью предприятия может одновременно потребоваться информация и о полной себестоимости, и о сокращенной себестоимости продукции.

Кроме того, подход к калькулированию как исключительно к методу исчисления себестоимости единицы строительной продукции несколько заужен, так как, например, может калькулироваться себестоимость операций, процессов и других объектов.

К учету затрат на производство, и к калькулированию не может быть применим единообразный подход. Учет затрат на счетах является системным процессом. В то время, как калькулирование себестоимости может осуществляться на специальных калькуляционных счетах, а также может быть представлено и внесистемными расчетами себестоимости.

Метод калькулирования – это научно обоснованная совокупность приемов и расчетов, используемых для исчисления себестоимости определенной продукции (ее единицы, части и комплекса) предприятия, его подразделений или процессов.

Делая выводы из вышесказанного, можно сказать, что учет затрат и калькулирование не являются тождественными процессами. В основном, учет затрат первичен, а калькулирование основывается на данных учета; причем может отражаться на калькуляционных счетах или рассчитываться внесистемно [21, С. 84].

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькуляции пока не существует. Тем не менее, их можно сгруппировать по трем признакам: оперативность учета и контроля за затратами; полнота учитываемых затрат; различие по объектам учета затрат.

По оперативности учета и контроля за затратами различают следующие методы.

Метод учета затрат по фактической себестоимости. Метод учета фактических издержек – способ учета прошлых (действительно имевших место) издержек организации на счетах управленческой бухгалтерии с целью формирования информации о расчете фактической себестоимости реализованной продукции и прибыли [21, С. 85].

Метод учета затрат по нормативной себестоимости (отечественный аналог стандарт-коста). Нормативный метод учета затрат – способ учета издержек организации на счетах управленческой бухгалтерии, обеспечивающий получение информации как о фактической, так и о нормативной величине себестоимости продукции, рассчитанной по текущим нормам

Нормативный метод предполагает существование:

- норм потребления различных производственных ресурсов в расчете на выбранную единицу продукции;
- нормативной стоимости выбранной единицы каждого вида ресурсов, то есть учетной цены.

Метод учета издержек «стандарт-кост» – способ учета издержек на счетах управленческого учета, обеспечивающий учет стандартных (нормативных) издержек с целью определения отклонений по всем видам издержек и отнесение этих отклонений на счета учета финансового результата деятельности организации [21, С. 85].

Метод учета затрат по плановой себестоимости (отечественный аналог ТС). При использовании метода учета затрат по плановой себестоимости за основу берутся допустимые затраты на продукцию и единицу изделия, исходя из прогрессивных норм расхода материалов, заработной платы и др., а также имеющихся резервов. Плановые затраты основаны не на достигнутом уровне, а на прогнозе будущего. При этом используется технологическая документация, сведения о ценах поставщиков на следующие периоды и прочее.

По полноте включения затрат в себестоимость продукции используются следующие методы.

Метод учета затрат по полной себестоимости. Калькуляция себестоимости с полным распределением (включением) затрат – это метод калькуляция себестоимости, при котором затраты делятся на прямые и косвенные (накладные), а производственные накладные расходы распределяются пропорционально по центрам ответственности или видам

продукции с использованием одного или нескольких коэффициентов списания (absorption costing).

Маржинальный метод учета затрат – метод калькуляция себестоимости, при котором затраты делятся на переменные и постоянные; переменные затраты относятся на себестоимость выпущенной продукции, а постоянные подлежат списанию на финансовый результат от ее продажи

По объектам учета затрат. Следует отметить, что на данном уровне калькуляция речь идет уже не о системах (подсистемах), а именно о методах учета затрат [21, С. 85].

Попроцессный (пооперационный) метод учета затрат (отечественный аналог зарубежного ABC), а также калькуляция по услугам (функциям) и система DBR (drum-buffer-rope-scheduling).

Попередельный метод учета затрат и калькуляция себестоимости продукции – это способ учета издержек на счетах управленческого учета, при котором объектом учета выступает передел – законченная часть технологического процесса, которая завершается выпуском промежуточного продукта – полуфабриката. Попередельный метод учета затрат применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов).

Позаказный (партионный) метод учета затрат (условно говоря, в эту же группу можно отнести и западную систему ЛТ, а также калькуляции по контрактам). Позаказный метод учета издержек – способ учета издержек на счетах управленческого учета по каждому заказу или партии продукции. Позаказный метод калькуляция себестоимости используется при изготовлении уникальной или выполняемой по специальному заказу продукции [21, С. 86].

Для выполнения целей анализируемого предприятия будет использоваться приказный метод, в связи с этим мы рассмотрим его более подробно.

Позаказный метод учета прямых расходов

Областью применения позаказного метода являются случаи изготовления сложных единичных продуктов или оказания услуг (выполнения работ) в индивидуальном порядке. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления. Наиболее типичны заводы тяжелого машиностроения, создающие прокатные станы, экскаваторы больших мощностей, а также предприятия военно-промышленного комплекса, где преобладают механические процессы обработки и производится неповторяющаяся или редко повторяющаяся продукция.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения [21, С. 86].

Объектом учета затрат и объектом калькуляции при этом методе является отдельный производственный заказ. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговариваются стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов и передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа. До момента выполнения заказа все относящиеся к нему затраты считаются незавершенным производством. Другими словами, при этом методе затраты на производственные материалы, оплату труда производственных рабочих и общезаводские накладные расходы относят на каждый индивидуальный заказ или же на произведенную партию продукции. Если заказ представлен единичным изделием, то его себестоимость рассчитывается путем суммирования всех затрат. Если заказом предусмотрено производство нескольких изделий или их партии, то путем суммирования затрат получают себестоимость изготовления всей партии. Для определения

себестоимости одного изделия общие производственные затраты делят на количество единиц продукции в партии [26, С. 85].

Учет расходов по отдельным заказам начинается с открытия заказа. «Открыть заказ» – значит заполнить соответствующий бланк заказа (или наряд на выполнение заказа). Этот документ находится в бухгалтерии.

После этого в бухгалтерию начинают поступать первичные документы на расход материалов, заработной платы; о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов, связанных с изготовлением данного заказа, т.е. о прямых издержках. В каждом документе проставляется номер заказа.

Для учета затрат по заказам бухгалтерия открывает карточку (ведомость) для каждого заказа. По мере прохождения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материалам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением. Таким образом, карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькуляции.

Виды объектов учета

В управленческом учете в отличие от бухгалтерского существует более широкий перечень объектов учета затрат, поскольку целей учета затрат больше.

В бухгалтерской литературе существует несколько подходов к понятию объекта учета затрат:

- 1) Группировка затрат на производство в текущем учете, дающая возможность определения себестоимости.
- 2) Совокупность затрат, сгруппированная для решения задач управления себестоимостью.
- 3) Группировка затрат на производство для калькулирования себестоимости, контроля затрат.
- 4) Признак группировки затрат.

Первые два определения являются терминологией бухгалтерского учета, в котором затраты группируются с целью определения себестоимости

продукции. В управленческом учете кроме этой цели существуют цели контроля и управления затратами, оценки деятельности сегментов организации и другие.

На основании целей и задач управленческого учета затрат определяется объект их учета.

В официальной терминологии управленческого учета Дипломированного института бухгалтеров по управленческому учету (СИМА) определения объекта учета затрат нет. Присутствует понятие объекта затрат {cost object), которое приравнено к понятию калькуляционной единицы (cost unit) – единице продукции или услуг, на которую относятся затраты.

Несмотря на то, что понятие объекта затрат существует в официальной терминологии, его содержание не раскрыто, а данное понятие, на наш взгляд, является важным. Учитывая вышесказанное, автор считает полезным ввести в официальную терминологию управленческого учета определение объекта учета затрат.

Итак, объект управленческого учета затрат – это основание для группировки затрат предприятия для получения информации в интересах расчета себестоимости, контроля и управления затратами.

Классические объекты учета:

а) продукция (либо отдельные товары (услуги, работы), либо товарные группы, либо и то, и другое). Кроме того, выделяют продукты подразделения, технологической фазы или стадии, передела;

б) подразделения, переделы и бизнес-направления.

Неоклассические объекты учета:

а) потребитель или Клиент;

б) канал сбыта;

в) проект в широком смысле этого понятия;

г) сделка;

д) менеджеры, в первую очередь менеджер по продажам. В общем случае идет об ответственности за решения.

Неклассические объекты учета выделяются в том случае, если классические и неоклассические объекты учета не дают полной картины управления затратами и прибылью. Главным образом это: поставщик; скидки, неликвиды, дебиторская задолженность, кредиторская задолженность; бизнес-процессы.

Список объектов учета открыт.

Комплексные объекты учета. Еще меньше известны комплексные объекты учета, образованные с помощью комбинаций базовых объектов учета. Например: Потребитель – Скидки (сумма скидок, полученных потребителем за отчетный период).

Примеры современных показателей ключевых объектов учета:

1) Показатели клиентов. В развитых странах часто используются показатели, аналогичные CAP: CAP (customer account profitability) = Торговая наценка, генерируемая потребителем – Затраты на его обслуживание, транспорт и специальные расходы.

2) Показатели продуктов тоже постепенно развиваются: DPP (direct product profitability) = Выручка от продажи продукта – Затраты на его производство, транспортировку и продвижение.

3) Показатели подразделений концентрируют свое внимание на контролируемости выручки и затрат: Контролируемая выручка минус Контролируемые затраты.

Множественность показателей. Развитые системы показателей – одна из особенностей современного управленческого учета.

1.3 Системы калькуляции себестоимости

Учет полных затрат на основе разнесения косвенных затрат (Absorption Costing)

Для того, чтобы разобраться с традиционными, доминирующими сегодня в России приемами расчета себестоимости, понять их и научиться верно интерпретировать результаты калькуляции нужно понять:

- разницу между разнесением и распределением косвенных затрат;
- объекты учета и ситуации, влекущие отказ от разнесения косвенных затрат;
- объекты разнесения косвенных затрат;
- причины доминирования традиционного Absorption Costing;
- понятие и виды баз распределения косвенных затрат;
- методы разнесения затрат на продукцию и подразделения: прямое разнесение по одной базе («котловой» метод), постатейное и многоуровневое распределение затрат;
- причины и виды ошибок традиционного Absorption Costing;
- методы разнесения косвенных затрат на подразделения, некоторые из которых принципиально отличаются от приемов разнесения косвенных затрат на продукцию.

В России косвенные затраты разделяют между отдельными заказами или изделиями методами, принятыми на данном предприятии или в данной отрасли. У нас в стране все еще преобладает «котловой учет» и старые эмпирики разнесения косвенных затрат.

Основными объектами разнесения косвенных затрат являются, в первую очередь: 1) продукция; 2) подразделения

Возможно разнесение косвенных затрат и на некоторые неклассические объекты учета, например на: сделки и другие бизнес-процессы; менеджеров; потребителей (таблица 1.4).

Таблица 1.4 – Эволюция методов распределения косвенных затрат при калькуляции себестоимости (читать сверху-вниз).

«Котловой» метод с традиционной базой распределения в виде одного показателя	
«Котловой» метод с комплексной базой распределения (все равно «котел» со всеми его недостатками)	
Постатейное распределение (не исключает образование «мини котлов» и многоуровневое распределение)	Многоуровневое распределение (не исключает образование «мини котлов» и постатейное распределение)
ABC-Costing, использующий все предыдущие приемы	

Структура себестоимости – это процентное соотношение статей затрат. В зависимости от классификации затрат одна и та же себестоимость будет иметь разные структуры затрат. В соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности (МСФО) самая общая структура себестоимости состоит из элементов себестоимости:

Полная себестоимость: производственная себестоимость; коммерческие расходы; административные расходы.

Производственная себестоимость: прямые затраты на материалы.

Добавленные или косвенные производственные затраты: прямые затраты на рабочую силу; общепроизводственные расходы.

«Котловой» метод

Классики советуют выбирать базу распределения – то есть издержки или другой показатель, соответствующие элементу производства, который доминирует в общем процессе, например, трудоемкости в трудоемком производстве. «Доминирующая база» только маскирует эмпиричность классического управленческого учета.

База распределения – это количественный показатель, пропорционально значению которого разносятся косвенные затраты.

Основные используемые базы разнесения затрат:

«Производственные»:

- количество часов труда основных рабочих (человеко-часы);
- количество часов работы основного оборудования (машино-часы);
- количество транзакций (используется в страховых компаниях, например), объем произведенной продукции (в натуральных единицах) и пр.

«Экономические»:

- оплата труда, зарплата производственных рабочих;
- выручка;
- прямые затраты.

В силу своей упрощенности, этот метод дает очень неточные результаты. Все не прямые затраты без должного анализа объявляются

косвенными и суммируются, а затем распределяются по какой-либо базе. Дешево и очень неточно. Получается не правильный подсчет, а простой [17, С. 31].

Комплексные базы состоят из нескольких баз, по каждой из которых разносится определенный процент косвенных затрат. Для распределения по комплексной базе необходимо:

- 1) Экспертно выбрать веса, показывающие влияние каждой базы на затраты.
- 2) Распределить соответствующую весу долю затрат по каждой из баз.
- 3) Вычислить средневзвешенное значение.

Критерии выбора баз распределения:

- 1) Лица, ответственные за принятие решений (ЛПР), должны иметь участвовать в выборе базы распределения.
- 2) Для разных целей и задач могут быть выбраны разные базы для распределения одних и тех же затрат по одним и тем же объектам учета.
- 3) Экономическая связь с рассматриваемыми затратами.
- 4) Соответствие условиям нормальной работы.
- 5) Иногда следует учитывать особые задачи управления затратами.

Этот нетрадиционный в России прием мы называем целевыми базами распределения.

Целевые базы распределения (таблица 1.5).

Таблица 1.5 – Примеры целевых баз распределения косвенных затрат.

Базы распределения	Использование при управлении затратами
Оплата труда	При стимулировании автоматизации При экономии трудозатрат При борьбе с бюрократизацией и раздутыми штатами.
Стоимость основных средств (амортизация)	Оправдана в капиталоемких отраслях при экономии основных средств
Выручка	Для стимулирования выпуска новой продукции
Электроэнергия	Используется в энергоемких производствах для экономии электроэнергии

Недостатки «котлового» метода можно обратить себе на пользу. Как известно то, что облагается налогом, сокращается. Аналогично и с распределением косвенных затрат.

Ошибки классического расчета себестоимости [17, С. 33]:

1) Ошибка нормативного учета на базе Absorption Costing заключается в использовании норм косвенных затрат, рассчитанных при одном выпуске продукции, в ситуациях, связанных с иным выпуском.

2) Ошибка вариабельности по периодам. Складываются все косвенные расходы за месяц и делятся пропорционально какой-либо базе «доминирующей в производственном процессе». В результате парадокс: весь бизнес-процесс стабилен, а себестоимость по месяцам скачет. Это связано с несоответствием выпуска и продаж. В случае продаж со склада объем реализованной продукции растет и себестоимость единицы продукции падает.

3) «Стандартная ошибка»: завышение себестоимости массовой и старой отлаженной продукции и занижение себестоимости индивидуальной, мелкосерийной и новой продукции. На самом деле значительная часть «котловых затрат» связана с выпуском новой продукции. Это серьезная и практически значимая ошибка.

4) Ошибка вменения подразделениям и бизнес-процессам неконтролируемых затрат. Absorption Costing не позволяет с приемлемой точностью определить, сколько стоит бизнес-процесс, технология, каковы полные затраты подразделения. Он просто вменяет подразделению те затраты, за которые оно ответственности не несет и их не контролирует.

5) Недостоверность расчетов прибыли. Данные о прибылях, рассчитанных методом Absorption Costing, не применимы для управления компанией, когда производственные мощности перегружены или недогружены.

Области применения Absorption Costing. Возникает законный вопрос: а для чего используется Absorption Costing в управлении фирмой? Он не годится для принятия большинства оперативных решений. Но все же есть варианты его применения:

1) Эффективный ареал распространения Absorption Costing для калькуляции себестоимости – предприятия с одним видом выпускаемой продукции, малые и средние предприятия с небольшим числом относительно однородных продуктов.

2) Ценообразование для ценоустановителей в мелкосерийном и индивидуальном производствах (в АВВ, например). В частности полные затраты используются в качестве безубыточной цены. И делается это далеко не только в России.

3) Целевые базы разнесения могут быть использованы и для оценки, и для мотивации.

4) Трансфертное ценообразование. Нельзя избежать Absorption Costing в развитом Direct Costing, когда в цеховую себестоимость включаются общецеховые расходы.

Absorption Costing обязателен для дополнения ABC-Costing, так как неразделимые косвенные затраты неизбежны. Отметим, что три последних направления используются недостаточно. А широко применяется Absorption Costing там, где работает хуже всего: для калькуляции себестоимости.

Калькуляция себестоимости по переменным затратам (Variable Costing)

Variable Costing или учет на основе переменных затрат состоит в том, что постоянные затраты не включаются в себестоимость продукции, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков в том периоде, когда они произошли. Себестоимость (не обязательно только производственная) состоит только из переменных затрат (VC). Данный метод основан на предположении о том, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены ли мощности предприятия. Важнейший показатель в методе Variable Costing – это маржинальная прибыль. Термин берет свое начало от англ. Contribution margin и представляет собой разность выручки (TR) и переменных затрат (VC):

– производство выгодно (прибыльно), когда выручка превышает переменные затраты, то есть маржинальная прибыль больше нуля. Поскольку

экономисты принимают решения на основе сравнения дополнительных выгод и затрат, то они обращают внимание прежде всего на маржинальную прибыль;

- в отечественной практике маржинальную прибыль часто именуют суммой покрытия или просто покрытием, имея в виду покрытие постоянных (фиксированных) затрат;

- выгода и прибыльность означают, прирост прибыли. Прирост прибыли равен приросту маржинальной прибыли;

- вклад в прибыль каждой единицы продукции оценивается и средней или удельной маржинальной прибылью, и долей маржинальной прибыли в выручке (коэффициентом маржинальной прибыли);

- норма прибыли лучше всего измеряется долей маржинальной прибыли в выручке. Чем она выше, тем прибыльнее продукт;

- теоретически при использовании Variable Costing исключены ошибки при принятии решений.

В отличие от маржинальной прибыли валовая маржа (валовая прибыль), исчисляется как разница между выручкой и цеховой производственной себестоимостью реализованной продукции, включающей постоянные производственные расходы. Она широко используется в финансовых отчетах и входит в систему вкладов на покрытие.

Практика Variable Costing. Variable Costing широко применяется на Западе, несмотря на неизбежные неточности разделения затрат на постоянные и переменные. Именно поэтому консультанты крупных производственных корпораций без устали твердят: «переходите на Variable Costing», но не говорят, как это сделать в каждом конкретном случае.

Выделение переменных затрат в России не является типовой задачей, успешно решаемой бухгалтером-аналитиком. Даже если и удастся постатейно оценить переменные затраты, то точность такой оценки, как правило, невелика. Тем не менее, есть примеры успешного внедрения Variable Costing. Важнейший показатель в методе Variable Costing – это маржинальная прибыль. Термин

берет свое начало от англ. contribution margin и представляет собой разность выручки (TR) и переменных затрат (VC):

- производство выгодно (прибыльно), когда выручка превышает переменные затраты, то есть маржинальная прибыль больше нуля. Поскольку экономисты принимают решения на основе сравнения дополнительных выгод и затрат, то они обращают внимание прежде всего на маржинальную прибыль;
- в отечественной практике маржинальную прибыль часто именуют суммой покрытия или просто покрытием, имея в виду покрытие постоянных (фиксированных) затрат;
- выгода и прибыльность означают прирост прибыли. Прирост прибыли равен приросту маржинальной прибыли;
- вклад в прибыль каждой единицы продукции оценивается и средней или удельной маржинальной прибылью, и долей маржинальной прибыли в выручке (коэффициентом маржинальной прибыли);
- норма прибыли лучше всего измеряется долей маржинальной прибыли в выручке. Чем она выше, тем прибыльнее продукт;
- теоретически при использовании Variable Costing исключены ошибки при принятии решений.

Основные формулы Variable Costing отражены в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Основные формулы Variable Costing

VC – это Variable Costing или учет на основе переменных затрат. В краткосрочном периоде фиксированные затраты значения для принятия решений не имеют	
Показатель	Формула
Себестоимость.	$\Pi(0) = -FC < \Pi(Q) = TR - TC = P \times Q - FC - VC.$
Маржинальная прибыль	$m\pi = TR - VC$
Сумма покрытия	$m\pi = m\pi_1 + m\pi_2 + \dots + m\pi_N = FC + \pi$
Вычисление прибыли в Variable Costing	$\pi = m\pi - FC$
Прирост прибыли и прирост маржинальной прибыли это одно и то же	$\Delta\pi = \Delta m\pi$
Средняя или удельная маржинальная прибыль	$A_{m\pi} = m\pi/Q$
Прирост прибыли от реализации дополнительной партии товаров (ΔQ)	$\Delta\pi = A_{m\pi} \times \Delta Q$
Доля маржинальной прибыли в выручке	$R_{m\pi} = m\pi/TR$

В отличие от маржинальной прибыли валовая маржа (валовая прибыль), исчисляется как разница между выручкой и цеховой производственной себестоимостью реализованной продукции, включающей постоянные производственные расходы. Она широко используется в финансовых отчетах и входит в систему вкладов на покрытие.

Калькуляция себестоимости по прямым затратам (Direct costing)

В Direct costing производственная себестоимость состоит только из прямых затрат (DC).

Маржинальный доход – это разница между выручкой и прямыми затратами. Общая теоретическая схема использования Direct Costing не мало отличается от использования Variable Costing. Единственной существенной особенностью является то, что прирост прибыли и прирост маржинального дохода это не одно и то же.

Поэтому при использовании маржинального дохода возможны ошибки. Обратите внимание на то, что терминология используется свободно. Одна и та же разница между ценой продажи без НДС и прямыми затратами в разных фирмах сегодня именуется и маржинальной прибылью, и маржинальным доходом.

Развитой Direct Costing в себестоимость наряду с переменными или прямыми затратами включает и прямые постоянные затраты по производству и реализации данного вида продукции. Он применяется в основном для трансфертного ценообразования и является неоднозначным, как и любой метод расчета на основе Absorption Costing [20, С. 121].

Оценка запасов. В классической интерпретации они оцениваются по цене прямых переменных затрат.

Система вкладов на покрытие или многоступенчатый Direct Costing. Целевые показатели в бюджетах зарубежных (немецких, прежде всего) компаний ориентированы на постепенное, многоступенчатое покрытие детально разделенных фиксированных затрат (таблица 1.7).

Таблица 1.7 – Иерархическая система вкладов на покрытие

Бюджетный показатель	Основа для планирования
Доход брутто	Динамика рынка, доля рынка, изменение ассортимента портфеля
Минус расходы, непосредственно уменьшающие доход (скидки, бонусы покупателям, комиссионные дилерам)	Планируется в виде процента от дохода брутто, учитывает конкурентную среду, сбытовую политику
Доход нетто	Основной бюджетный показатель, база для планирования большинства бюджетных показателей
Минус прямые материальные затраты	Планируется в виде процента от дохода нетто, учитывает закупочную политику, изменение ассортимента портфеля
ВП1 (маржинальный доход по МВЗ)	Вычисляемый бюджетный показатель
Минус прямые производственные расходы	Планируется в виде процента от дохода нетто
ВП2 (классический маржинальный доход)	Вычисляемый бюджетный показатель
Минус общепроизводственные расходы	Планируется в виде процента от дохода нетто или в виде отклонения от показателей предыдущего периода
ВП3 (покрытие суммарных производственных затрат)	Вычисляемый бюджетный показатель
Минус расходы на логистику и коммерческие расходы	Планируется в виде процента от дохода брутто, учитывает систему сбыта, складирования и пр. факторы
ВП4 (покрытие производственных и коммерческих затрат)	Вычисляемый бюджетный показатель
Минус расходы на НИОКР	Планируется в виде процента от дохода брутто, учитывает инвестиционную политику
ВП5 (покрытие производственных, коммерческих и НИОКР-затрат)	Вычисляемый бюджетный показатель
Минус административные расходы	Планируется в виде процента от дохода брутто, учитывает мероприятия по повышению эффективности управления
Валовая управленческая прибыль	Вычисляемый бюджетный показатель
Корректировки для получения финансовой прибыли	Учитывают особенности учетной системы и законодательства
Финансовая валовая прибыль	

Основные формулы Direct costing отразим в таблице 1.8.

Далее, проведем сравнение методов калькуляция себестоимости (Direct costing, Variable costing и Absorption costing) [20, С. 121].

Таблица 1.8 – Основные формулы Direct costing

Direct Costing или учет на основе прямых затрат:	
Показатель	Формула
Производственная себестоимость	DC
Маржинальный доход	$md = TR - DC$
Прирост прибыли и прирост маржинального дохода близки: $\Delta\pi \approx \Delta md$, но, как правило	$\Delta\pi < \Delta md$
Развитой Direct Costing: Производственная себестоимость (C/C) всей продукции	$C/Ck = ADCk \times Qk + IDCk$
Развитой Direct Costing: Себестоимость единицы продукции	$c/ck = ADCk + AIDCk = ADCk + IDCk/Qk$
Маржинальный доход на основе прямых материальных затрат	Доход нетто (Net Sales) – Прямые материальные затраты
Покрытие суммарных производственных затрат	md – Общепроизводственные расходы
Покрытие производственных и коммерческих затрат	Покрытие суммарных производственных затрат – Расходы на логистику и коммерческие расходы
Покрытие производственных, коммерческих расходов и затрат на НИОКР	Покрытие производственных и коммерческих затрат – затраты на НИОКР

Общие черты методов (Direct costing, Variable costing и Absorption costing) учета неполной себестоимости:

- производственная себестоимость продукции планируется и учитывается только в части неполных затрат (переменных или прямых);
- разница между выручкой и неполными прямыми затратами представляет собой тот или иной вид маржинального дохода (маржинальная прибыль или маржинальный доход);
- маржинальные показатели могут и должны быть различными в разных фирмах и ситуациях; просите уточнить, что конкретно имеется в виду;
- оценки и мотивация зачастую являются производными от маржинальных показателей; оценки и мотивация от оборота не всегда адекватны;
- постоянные и косвенные затраты в расчет производственной себестоимости не включаются и списывают непосредственно на уменьшение прибыльности вышестоящего подразделения или предприятия.

Absorption Costing: Ошибка вариабельности по периодам по сравнению с Direct Costing. Эта ошибка означает стабильность и точность неполной себестоимости по сравнению с полной себестоимостью при неизменных условиях производства. Direct costing всегда показывает операционную прибыль почти правильно.

Соотношение прибылей по Direct costing и Absorption costing зависит от соотношения объемов выпуска и объемов реализации:

а) $\Pi (\text{Direct Costing}) = \Pi (\text{Absorption Costing})$, если запасы неизменны;
б) $\Pi (\text{Direct Costing}) > \Pi (\text{Absorption Costing})$ в противоположном случае при Absorption Costing постоянные накладные расходы, отнесенные на дополнительно проданные товары, будут включены в состав себестоимости проданной продукции текущего периода, в то время как при Direct Costing эти дополнительные постоянные издержки уже были включены в затраты одного из прошлых периодов;

в) $\Pi (\text{Direct Costing}) < \Pi (\text{Absorption Costing})$, если объем производства превышает объем реализации, то при Absorption Costing лишь часть постоянных накладных расходов будут включены в себестоимость реализованной продукции, в то время как при Direct Costing они будут полностью отнесены к затратам на текущий период (таблица 1.9).

Standard Costing, нормативный учет и факторный анализ

Система учета, в которой предусматривается составление отчетов по нормативам и сравнение плановых (нормативных, сметных, стандартных) показателей с фактическими показателями, называется нормативным учетом или Standard Costing. Данное определение сводит нормативный учет только лишь к учету отклонений. Современный Standard Costing несколько шире, так как включает и факторный анализ, и методы включения отклонений в системы поддержки решений.

Два основных постулата системы Standard Costing: 1) все понесенные расходы должны быть соотнесены со стандартами (нормативами); 2)

увеличение или уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам.

Таблица 1.9 – Сравнение

Variable Costing		Absorption costing			
Выручка (1000 единиц по 10 долл.)	10000	Выручка	на еди- ниц у	всег о	1000 0
Переменные расходы по готовой продукции (1100 ед. по 6 долл.)	6600	Переменные производствен-ные расходы (1100 ед.)	6	6600	
Вычитаются остатки готовой продукции на конец (100 ед. по 6 долл.)	600				
Производственная переменная себестоимость реализованной продукции	6000	Постоянные производственные расходы	2	2200	
Добавляются переменные коммерческие и административные расходы	400	Себестоимость готовой продукции	8	8800	
Всего учитываемых переменных расходов по реализованной продукции	6400	Вычитается стоимость остатка готовой продукции (100 ед.)	8	800	8000
Маржинальная прибыль = 10000 - 6400	3600	Валовая маржа = 10000 - 8000			2000
Вычитаются расходы:		Вычитаются общие коммерческие и административные расходы = 400 + 500			<u>900</u>
• постоянные производственные	<u>2200</u>				
• постоянные коммерческие и административные	<u>500</u>				
Итого постоянных расходов	<u>2700</u>				
Операционная прибыль	900	Операционная прибыль			1100

Постатейный анализ отклонений проводится без учета разных факторов.

Отклонений три:

Отклонения первого уровня (first level variances) – это постатейные отклонения в рамках жесткого бюджета, то есть абсолютные отклонения.

Фактический выпуск продукции (QA – quantity actual) может не совпадать с плановым (QS, то есть стандартным в терминах Standard Costing): $TCA(QA) - TCS(QS)$. Они используются для управления денежными потоками. Оценка и мотивация на основе абсолютных отклонений не логичны.

Отклонения второго уровня (second-level variances) – это постатейные отклонения в рамках гибкого бюджета, то есть относительные отклонения. Гибкий бюджет – это жесткий бюджет, пересчитанный на фактический объем производства.

Нормативные затраты пересчитываются на фактический уровень выпуска продукции: $TCA(QA) - TCS(QS) \times (QA / QS)$. Они бесполезны для управления денежными потоками, но полезны для оценки и мотивации.

Отклонения второго уровня в себестоимости единицы продукции – это постатейные отклонения на единицу продукции в рамках гибкого бюджета. Отклонения второго уровня рассчитываются как в денежных единицах, так и в процентах. За 100% принимают плановый (нормативный) бюджет.

Постатейный факторный анализ

Любая статья имеет две характеристики: ценовую и количественную. Первая характеризует влияние рынка и/или искусство снабженцев. Вторая показывает степень выполнения технологических нормативов.

Обозначения: $TCA(QA) = QAqAPA$ – фактический бюджет по статье, где qA – фактический расход материала на единицу продукции, PA – фактическая цена единицы материала.

Напомним, что QA – фактический выпуск продукции; $TCS(QS) = QSqSPS$ – нормативный бюджет по статье, где qS – нормативный расход материала на единицу продукции, PS – плановая (стандартная, ожидаемая) цена единицы материала, QS – плановый выпуск продукции;

$TCS(QA) = QAqSPS$ – гибкий нормативный бюджет по данной статье. Фактический, нормативный и гибкий нормативный бюджеты по статье – Standard Costing использует три оценки вместо традиционной российской пары «план – факт».

Показатели факторного анализа:

Абсолютное отклонение по цене ресурсов (материалов), формула (1):

$$(PA - PS) \times QSqS, \quad (1.1)$$

где PA, PS – фактическая и стандартная цены;

QSqS – стандартное количество (количество изделий, умноженное на норму расхода материалов). Абсолютные отклонения по цене ресурса традиционно вычисляются в расчете на стандартное количество использованных ресурсов. В случае перевыполнения плана оценка занижена, и наоборот.

Абсолютное отклонение по количеству использованных материалов, формула (2):

$$(QAqA - QSqS) \times PA, \quad (1.2)$$

где QAqA, QSqS – фактическое и стандартное количество использованных материалов

PA – фактическая цена.

Относительное отклонение по цене материалов, рассчитывается по гибкому бюджету. В случае перерасхода ресурсов оценка занижена, и наоборот, формула (3):

$$(PA - PS) \times QAqS, \quad (1.3)$$

Относительное отклонение по количеству использованных материалов, вычисляется по гибкому бюджету. В данном случае по фактической цене, формула (4):

$$(QAqA - QAqS) \times PA, \quad (1.4)$$

Система Standard Costing. В достаточно полном виде Standard Costing, как учетная система упоминается уже в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной

платы» (США, 1906 г.). Эмерсон считал, что «подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений, сутью которых является фиксации отклонений от норм. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть – значит предупреждать». Эмерсон предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную себестоимость.

1) Система Standard Costing заменяет фактическую себестоимость на целесообразную себестоимость, состоящую из нормативных затрат по статьям с устранимыми потерями и управляемыми экономиями, а остальные – неконтролируемые – статьи берутся по факту.

2) Управление затратами в системе Standard Costing: прямые контролируемые расходы сверх установленных норм необходимо относить на виновных лиц или на результаты финансово-хозяйственной деятельности. Соответственно, экономию контролируемых прямых расходов следует относить на успешных работников. Большинство компаний использует Standard Costing в том или ином виде.

ABC-Costing

Отличие метода ABC от классических методов состоит в способе распределения косвенных затрат по видам продукции. Система ABC основана на простой идее: на предприятии источником косвенных затрат являются бизнес-процессы, требующиеся для успешного производства продуктов. Стоимость продуктов связана со стоимостью этих бизнес-процессов (Activity в терминах ABC) [13].

Традиционные системы учета затрат отвечают на вопрос: «Где возникают затраты?», тогда как ABC пытается ответить на вопрос «Почему, по какой причине возникают затраты?» Данные, полученные из ABC, могут использоваться менеджментом для анализа прибыльности товаров, услуг и потребителей, эффективности распределительных каналов и, наконец, для реинжиниринга бизнеса.

Тогда как в традиционном отчете затраты показываются в целом, и непонятно на какой вид деятельности они идут и какие могут быть изменения,

если вырастет/уменьшится количество и изменится ассортимент производимых продуктов.

Общие (неразделяемые) косвенные затраты в ABC. Часть традиционных косвенных затрат никоим образом не может быть разнесена на продукты с помощью метода ABC. Вот некоторые статьи таких затрат: НИОКР, связанные с будущими продуктами; безопасность; содержание центрального офиса; организация отдыха сотрудников; некоторые представительские расходы и многие другие [13].

Разработка системы ABC-Costing на предприятии

Организация. Разработка управленческого учета методом ABC в больших компаниях организуется по законам создания сложных систем, в малых действует усеченный вариант, иногда в составе одного бухгалтера-экономиста.

Последовательность работ.

Исполнители:

- консультационный совет состоит из высшего руководства компании;
- проектная команда – возглавляется Менеджером проекта и состоит из: сотрудник(и) отдела контроллинга (Германия), или службы контролера (США, Англия), или ПЭО (Россия).
- сотрудник(и) отдела информационных технологий.
- консультант по ABC.
- специалист(ы), являющийся носителем ноу-хау по бизнес-процессам в компании.

Экспертные оценки в ABC для определения стоимости процессов (работ, activity) неизбежны.

Интервью (американский пример методики). Проводится одновременно с сотрудниками одного затратного центра. Интервьюируется максимум 10-15 человек в течение 2-3 часов. За неделю до начала интервью всем сотрудникам

рассылается информационное письмо от руководства компании с обоснованием целей и описанием разрабатываемой системы ABC.

Вместе с письмом вручаются специальные анкеты, инструкции по заполнению, примеры заполненных анкет. Каждый сотрудник должен сформулировать свои индивидуальные задачи и указать процент рабочего времени, затрачиваемого на исполнение каждой задачи в течение определенного периода (за последний год, например).

Расчеты.

1) Расчет стоимости ресурсов. Ресурсы – время сотрудников и оборудования – нужно оценить в деньгах. Мы должны распределить затраты кост-центра на основные ресурсы. Эти данные берутся непосредственно из бухгалтерских документов:

- ресурс «персонал»: суммирование среднегодовых расходов на каждого сотрудника (включая все выплаты: зарплату, премии, отпускные).

- ресурс «оборудование»: амортизационные отчисления.

- ресурс «материалы» сумма затрат по соответствующим статьям.

2) Распределение стоимости ресурсов на процессы.

- затраты на «персонал» распределяются на выполняемые им задачи на основе затрачиваемого времени (обычно 70-80% расходов центра затрат в области косвенных затрат это расходы на персонал).

- ресурсы «материалы, оборудование, площади» - если возможно, затраты на эти ресурсы должны быть списаны на конкретную задачу или, если это невозможно, поделены между задачами.

- ресурс «прочее»: оставшиеся расходы относятся на задачи кост-центра путем разнесения методом Absorption Costing. Этот тонкий момент авторы ABC не выпячивают, но факт остается фактом: все затраты описать с помощью ABC-баз (носителей затрат) невозможно.

Ясно, что бухгалтерские данные не нацелены на такую подробную работу. Придется интерпретировать данные и опять пользоваться экспертными оценками.

3) Распределение стоимости процессов на продукты пропорционально количеству носителей затрат, то есть по ABC-базам.

– группировка затрат по единицам калькуляции. В популярной модификации метода ABC объекты и соответственно затраты на них подразделяются на несколько уровней. Приведем наиболее важные:

– уровень единиц (Unity level). На этом уровне рассматриваются носители для каждой выпускаемой единицы продукции. Это аналог прямых затрат в классических методах.

– уровень партий (Batch level): затраты, относимые на несколько единиц продукта, сгруппированных в заказы, партии и прочие пакеты (batch – пакет, набор). Эти носители связаны уже не с единицами, а с партиями выпускаемой продукции. Носителем затрат, как правило, является количество партий. Видов партий много: партии запуска-выпуска, партия перевозки, партия для контроля и т.д.

– уровень продукта (Product level): затраты, относимые на продукт в целом. Здесь речь идет об источниках, относящихся к выпуску отдельного вида продукции вне зависимости от количества выпускаемых единиц и партий.

– уровень предприятия (Facility level). Затраты данного уровня не имеют прямого отношения к продуктам, это общие функции, связанные с работой предприятия в целом. Вызванные ими затраты распределяются в дальнейшем по продуктам традиционными методами.

Уровни Batch и Product являются предметом метода ABC. Facility level – это неразделимые косвенные затраты и без их распределения с помощью Absorption costing обойтись. Unity level – это прямые затраты. Так что, ABC включает в себя и методы учета прямых затрат и распределения косвенных затрат.

В таблице 1.10 представлена та же схема разработки и калькуляции затрат методом ABC. Здесь более подробно описан процесс разработки системы ABC.

Таблица 1.10 Схема разработки и калькуляции затрат методом ABC

Вид затрат	Неразделимые косвенные затраты	Разделимые косвенные затраты	Прямые затраты
Метод учета	Absorption costing	Собственно ABC-Costing	Методы учета прямых затрат
Характер подсчета затрат	Разнесение затрат	Распределение затрат по процессно, каждый процесс имеет свой носитель затрат, т.е. базу распределения затрат.	Отнесение затрат напрямую
Алгоритм калькуляции затрат	Базы разнесения (выручка, трудозатраты, маржинальный доход и др.). ABC-Costing не определяет предпочтительную базу разнесения затрат	Этап 1. Классификация ресурсов (рабочее время сотрудников, время работы оборудования, производственные площади). Затраты на ресурсы калькулируются напрямую или оцениваются экспертно.	Прямой счет. В случае Комплексных затрат они распределяются по производственным или экономическим базам
		Этап 2. Выбор функций (бизнес-процессов). Затраты каждого ресурса эксперты делят по функциям с помощью анкет и интервью.	
		Этап 3. Распределение затрат функций (процессов) по объектам затрат (партия, заказам, видам товаров, подразделениям и т.п.). Базы распределения – носители затрат партии, вида и т.д.	
		Этап 4. Как правило, используется единственный носитель затрат на продукцию или на клиента. Иногда применяются комплексные базы, изредка распределение проводится несколько стадий	
Объекты учета	Подразделения, потребители, продукты	Подразделения, Потребители, Продукты. Редко используются иные объекты учета (бизнес-процессы, сделки, проекты и т.д.)	Подразделения, потребители, продукты

Непосредственное применение алгоритма может быть облегчено применением типовых проектных решений (ТПР). Они помогают не только проектантам, но и экспертам-менеджерам, без которых разработка и эксплуатация ABC невозможна.

Многие элементы косвенных или постоянных затрат связаны с объектами учета.

Если эти связи установить, то система калькуляции затрат позволит расширить область прямых (переменных) затрат и сократить косвенные (постоянные) затраты.

Тем самым увеличиваются прозрачность и точность подсчета затрат[14, С. 321].

1) ABC-Costing используется в основном для продуктов, подразделений и клиентов.

2) Распределение затрат в ABC-Costing является причинно-следственным в противовес условному распределению в котловом Absorption Costing. Традиционная система является абстрактно-экономической («глядя из окна финансового директора»), а ABC – конкретно-технологической («наблюдая, на что именно тратят время работники»).

3) Носители затрат – это факторы затрат, а их количества – это базы распределения косвенных и комплексных затрат. Они хорошо известны из практики постатейного учета.

4) Распределение затрат в ABC-costing неоднозначно и субъективно ввиду массового использования экспертных оценок.

5) ABC-Costing увеличивает зоны релевантности и контролируемости затрат.

6) ABC-Costing в значительной степени устраняет «стандартную ошибку» Absorption Costing, заключающуюся в завышении себестоимости массовой и старой отлаженной продукции и занижении себестоимости индивидуальной, мелкосерийной и новой продукции.

7) ABC-Costing не работает с неразделимыми косвенными затратами и пытается ретушировать эту проблему.

8) Метод Direct Costing + ABC-Costing позволяет принимать самые обоснованные управленческие решения.

9) ABC-Costing в наибольшей степени приспособлен к управлению затратами и стратегичен по своей природе.

10) Применение ABC-Costing только для подсчета затрат без реинжиниринга бизнес- процессов означает использование потенциала ABC не более чем на 50%.

11) Процессы (виды деятельности) образуют иерархические и сетевые структуры [14, С. 321].

Поэтому ABC-Costing является многоуровневым.

- разработка и внедрение ABC-Costing на предприятии значительно более трудоемкий процесс (в разы) по сравнению с классическими методами учета. Более того, на стадии эксплуатации приходится периодически настраивать стоимость ресурсов, носители затрат и ставки распределения;

- основные факторы успеха ABC: пропаганда, обучение, изменения в управлении, полнота использования и проведение перманентного реинжиниринга на базе ABC;

- ABC-Costing – может рассматриваться как продукт эволюции постатейного метода с использованием комплексных баз и многоуровневого распределения затрат;

- ABC-Costing эффективен на предприятиях с большой долей косвенных затрат, со значительной номенклатурой выпускаемой продукции, при возможности реинжиниринга бизнес-процессов, а также в сфере услуг, в том числе финансовых;

- главные препятствия к введению ABC-Costing - сопротивление служащих, трудоемкость, слабость методического и программного обеспечения, высокие требования к квалификации, высокая трудоемкость не только разработки, но и эксплуатации [14, С. 322].

2 Специфика хозяйственной деятельности предприятия и особенности введения учета

2.1 Краткая характеристика деятельности организации

Кондитерское производство относится к социально значимой отрасли национальной экономики, так как одним из факторов повышения продовольственной безопасности государства является стабильное и повсеместное обеспечение населения страны высококачественными кондитерскими изделиями в широком ассортименте и по доступным ценам.

Уже более 15 лет «Кондитерский цех» ИП Яковлева занимает достойное место на рынке производителей кондитерских изделий города Томска и Томской области. Не смотря на то, что продукция ориентирована на обычного покупателя, она не уступает по качеству продукции самых дорогих производителей города Томска.

Одним из основных направлений деятельности «Кондитерский цех» ИП Яковлева является распространение продукции на внутреннем потребительском рынке города Томска оптом, находящийся по адресу: ул. Бердская 27, стр.3, «Кондитерский цех».

Данный кондитерский цех является коммерческим предприятием. Индивидуальный предприниматель Яковлева А.Ш. действует на основании свидетельства о государственной регистрации. Предприятие создано в целях удовлетворения общественных потребностей в результате его деятельности и получения прибыли. Для достижения этих целей предприятие осуществляет производство и реализацию кондитерских изделий со следующим ассортиментом:

- 1) Пирожное-безе. ГОСТ 10-060-95
- 2) Печенье песочное. ГОСТ 24-01-89.
- 3) Кекс «Ванильный». ГОСТ
- 4) Пироги бисквитные.

«Кондитерский цех» ИП Яковлева реализует свою продукцию не только оптом, а так же имеет свои торговые павильоны, которые находятся по адресам:

- ул. Вокзальная д. 21- Вокзальный, торговый центр;
- Иркутский тракт 61, стр. 6 – Октябрьский рынок;
- пр. Комсомольский 58 - Фрунзенский рынок.

«Кондитерский цех» ИП Яковлева оказывает услугу доставки продукции, что способствует более успешной реализации. Оптовый склад кондитерских изделий даёт возможность приобрести нужную продукцию в одном месте, а не искать ее на нескольких разных точках.

Площадь цеха составляет 108 м². Помещение находится в аренде в соответствии с договором аренды.

Индивидуальный предприниматель строит свои отношения с другими организациями и гражданами во всех сферах хозяйственной деятельности на основе договоров, соглашений, контрактов. Кондитерский цех осуществляет производство песочного печенья 230-250кг в сутки и кексов 150 кг в сутки.

Снабжение поступает на данное предприятие небольшими партиями и отвечает требованиям действующих стандартов и технических условий, имеет сертификаты и декларации.

Основными поставщиками сырья являются ООО «СибИнвест», ООО «Альянс», ООО «Мирснаб», ООО «Сибириада». Эти организации занимаются оптовой продажей и доставкой сырья для кондитерского производства. В кондитерском производстве удельный вес сырья в себестоимости продукции составляет примерно 80-85%. Это значит, что нормальное обеспечение предприятия сырьем, а также рациональное их использование является одной из важнейших задач, обеспечивающих ритмичную работу предприятия. На предприятии ведется небольшая работа по планированию закупки сырья. Так завоз основного сырья производится три раза в неделю.

Основным сырьем является: мука пшеничная высшего сорта ГОСТ Р 52189-2003; маргарин «Молочный» ГОСТ Р 52178-2003; повидло ГОСТ 51934-

2002; «Сгущенное молоко» ТУ 9227-002-57195696-03; яйца куриные пищевые ГОСТ Р 52121-2003; сахар ГОСТ 21-94.

Планирование материально-технического снабжения играет важную роль в коммерческой деятельности предприятия.

Технологический процесс изготовления песочного печенья и кексов состоит следующих стадий: хранение и подготовка сырья; приготовление и замес теста; формовка изделий; выпечка и охлаждение изделий; упаковка изделий.

Данный кондитерский цех предусматривает следующий состав помещений: кладовая хранения продуктов; помещение для обработки яиц; помещение для замеса теста, формовки, выпечки изделий; отделки кондитерских изделий (склеивание песочных полуфабрикатов, покрытие глазурью, отделка арахисом, кокосовой стружкой); моечная посуды, тары, инвентаря; помещение готовых кондитерских изделий, комната руководителя.

Предприятие имеет функциональную организационную структуру, что показано на рисунке 2.1.

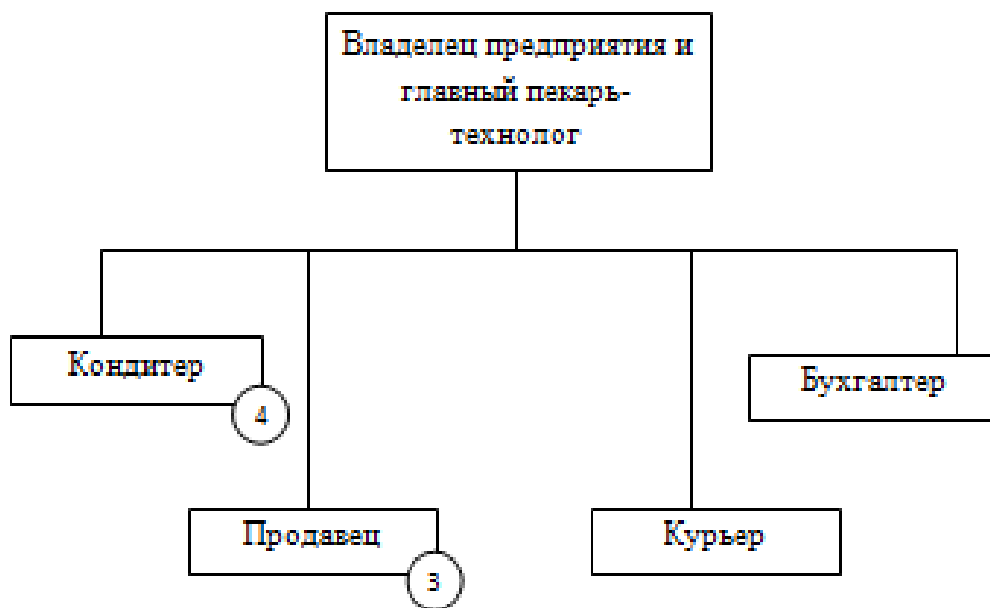


Рисунок 2.1 – Организационная структура предприятия

2.2 Основные элементы системы учета

Специфика кондитерских предприятий обусловлена особенностями технологии и организации производственного процесса в отрасли. На основе анализа отраслевой специфики кондитерской промышленности выделены основные особенности технологии и организации производства и характер их влияния на специфику организации управленческого учета на предприятиях данной отрасли, которые представлены в схематичной форме на рисунке 2.2.



Рисунок 2.2 – Взаимосвязь элементов управленческого учета и специфики деятельности кондитерского производства

В качестве первой особенности отрасли указывается необходимость строгого соблюдения рецептур и использование норм расхода различных видов основных и вспомогательных материалов на производство тех или иных видов кондитерской продукции. Отражение фактических и нормативных показателей расхода материалов в предлагаемых формах управленческой отчетности позволяет контролировать соблюдение технологии и качество выпускаемой продукции.

Следующая особенность отрасли состоит в том, что состав затрат на изготовление различных видов кондитерских изделий зависит во многом от сборника рецептур и организации производственного процесса, что оказывает влияние на указанные элементы управленческого учета.

При выделении центров ответственности необходимо учитывать то, что за каждый вид затрат отвечают определенные сотрудники. Например, за сырье и материалы несут ответственность кладовщик или заведующий складом при хранении на складах; при их отпуске в бригады на производственные нужды – технолог [16, С. 173].

Специфика хозяйственной деятельности предприятия ИП Яковлева определяет особенности ведения бухгалтерского учета. С одной стороны, он призван отражать процессы производства, а с другой процессы торговли (реализации).

Продукция, изготавливаемая на предприятии, реализуется по ценам, которые складываются из стоимости расходуемого сырья и торговой наценки.

Размеры наценок определяются с учетом возмещения издержек производства, обращения и реализации, налога на добавленную стоимость, отчисляемого в бюджет (кроме продукции предприятий, освобожденных от уплаты налогов с этого дохода), и обеспечения рентабельности работы.

Цена на готовую продукцию определяется методом калькуляции. При этом исчисляется не себестоимость продукции, а ее продажная стоимость. Расчет ведется в калькуляционной карточке отдельно на каждое изделие. Нормы вложения сырья приведены в «Сборнике рецептур на мучные

кондитерские изделия». Там же приведены и нормы выхода готовых изделий с указанием массы отдельных готовых компонентов в граммах и всего изделия в целом. Калькуляцию подписывают технолог, составивший калькуляцию, и утверждает руководитель предприятия.

При возникновении изменений – компонентов в сырьевом наборе изделия или цены на сырье и продукты – исчисляется новая цена изделия данного наименования в той же калькуляционной карточке с указанием даты этих изменений.

Накануне технолог составляет наряд-заказ, исходя из заявок.

Ежедневный наряд-заказ на выпуск продукции собственного производства составляется с учетом наличия продуктов в кладовой, спроса покупателей, мощностей производства и т.п. С учетом остатка сырья на производстве на основании наряд-заказа выписывается требование на отпуск продуктов из кладовой. Заказ-наряд и требование на продукты, составленные в одном экземпляре, подписывает технолог и утверждает руководитель предприятия. После этого документы передаются в бухгалтерию. На основании наряд-заказа бухгалтерия устанавливает розничные цены на изделия, а на основании требования выписывает накладную на отпуск продуктов из кладовой.

Бухгалтерский учет в кладовой предприятия ведут в соответствии с основными положениями по бухгалтерскому учету. Согласно этим положениям учет продуктов и товаров в кладовых рекомендовано вести по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу. Сущность этого метода заключается в том, что в бухгалтерии учет ведут по месту нахождения продуктов, товаров, по материально-ответственным лицам, суммарно в денежном выражении, по учетным ценам. Учет продуктов и товаров в кладовых ведут материально-ответственные лица (заведующий складом, кладовщики) по наименованию, сорту, количеству и цене на карточках количественно-суммового учета или в товарных книгах.

Материально-ответственные лица кладовых сдают в бухгалтерию документы на поступление и выбытие продуктов (товаров) при сопроводительных реестрах или товарных отчетах и сроки, установленные на предприятии. Реестры, как правило, составляются при количественно-суммовом способе учета, товарные отчеты – при сальдовом методе учета товаров.

Бухгалтерский учет наличия и движения товаров, сырья и продуктов питания в кладовых ведут на счете 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах».

Оприходование товаров и тары на склад отражают по дебету субсчета 41-1 в корреспонденции со счетами учета расчетов, денежных средств, производства и другими. Списание товаров записывают по кредиту субсчета 41-1 в корреспонденции со счетами производства и другими. Соответствующие записи приведены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций по движению продуктов и товаров на складе

Содержание операций		Дебет	Кредит
1.	Поступление продуктов и товаров от поставщиков, включая НДС	41-1	60, 76
2.	Отражение стоимости приобретенных товаров за наличный расчет и через подотчетных лиц	41-1	50,71
3.	Отражение торговых наценок по оприходованным товарам и продуктам	41-1	42
4.	Оприходование продукции, изготовленной на собственном производстве	41-1	20
5.	Отпуск продукции в собственное производство	20	41-1
6.	Отпуск товаров для реализации в буфеты	41-2	41-1
7.	Списание недостачи товаров, обнаруженной при инвентаризации	84	41-1

Технолог ежедневно составляет отчет о движении продуктов и тары на производстве и сдает его в бухгалтерию под расписку на втором экземпляре, который остается у материально-ответственного лица. К отчету прилагается наряд-заказ.

В бухгалтерском учете затраты сырья учитывают на счете 20 «Основное производство», а издержки производства отражают на счете 44 «Издержки обращения».

В дебет счета 20 относят стоимость сырья, поступившего в производство, а в кредит – стоимость сырья, израсходованного на производство изделий, стоимость возвратного сырья из цеха в кладовую, а также списание недостач и потерь продуктов.

Сальдо по дебету счета 20 показывает стоимость остатков необработанного сырья, а также сырья в полуфабрикатах, находящихся на производстве. Таким образом, на предприятии, в отличие от общеустановленного порядка учета производственных затрат, стоимость продуктов (сырья) на счет 44 «Издержки обращения» не относят.

Соответствующие записи приведены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с производством готовой продукции

Содержание операций		Дебет	Кредит
1.	Поступило сырье из кладовой на производство	20	41-1
2.	Списано сырье, израсходованное на приготовление реализованной продукции	20	46
3.	Выпущена собственная готовая продукция из цеха	41-2	20 42-1
4.	Возвращены продукты из цеха в кладовую	41-1	20

Для того чтобы получить себестоимость выпущенной продукции, необходимо к стоимости затраченных продуктов прибавить сумму издержек обращения, относящихся к выпущенной продукции. Полученную себестоимость доводят до продажной цены путем соответствующей наценки [12].

3 Анализ и совершенствование системы управленческого учета Кондитерского цеха «ИП Яковлева»

3.1 Анализ видов затрат на предприятии

Анализируемый кондитерский цех своей основной целью ставит извлечение максимально возможного уровня прибыли для дальнейшего осуществления и расширения своей деятельности. Производство продукции, ее реализация потребителю, оказание услуг и ведение торгово-производственной деятельности в целом сопряжено с затратами. В связи с этим для достижения высоких экономических результатов одним из главных способов является планомерное и рациональное управление затратами и кроме того, их возможная оптимизация.

Стоит отметить, что прибыль, которую стремится получить предприятие, должна обеспечивать не только функционирование предприятия в обычном режиме, но и быть направлена на расширение его деятельности, увеличение объемов производства, внедрение новых технологий, систем автоматизации и т.д. Исходя из этого принципа можно разделить затраты по воспроизводственному признаку. В соответствии с ним следует выделить затраты:

- на производство и реализацию продукции;
- на расширение и обновление производства;
- на социально-культурные, жилищно-бытовые и другие аналогичные непроизводственные нужды.

Важное значение имеет разделение затрат на постоянные и переменные. Переменными являются затраты, изменяющиеся в прямой пропорции от изменения объема производства, работ, услуг в рамках определенного уровня деловой активности. Постоянные расходы не зависят от изменений в объемах производства. В том случае, когда рассматривается вопрос о прекращении или возобновлении деятельности предприятия постоянные затраты можно

разделить на две отдельные группы – остаточные и стартовые. Остаточными затратами являются затраты, которое продолжает нести предприятие даже в случае остановки производства частично либо полностью на какой-либо срок.

Разделение состава постоянных и переменных затрат производится также с учетом особенностей организации производства на кондитерском предприятии. Например, в отличие от традиционных подходов к разделению затрат на постоянные и переменные, к постоянным затратам в данной отрасли относятся затраты на энергию и топливо на технологические цели, которые не зависят от объема выпекаемой продукции, поскольку время выпекания и температурный режим остаются неизменными при любой загруженности печи.

На предприятии ИП Яковлева к постоянным затратам относят как затраты, связанные с производством, так и затраты, связанные с обращением. Они включают:

- амортизацию (оборудования, зданий и т.д.);
- арендную плату;
- расходы на содержание, амортизацию и ремонт основных средств;
- износ спецодежды, столового белья;
- заработную плату;
- коммунальные платежи;
- затраты на рекламу;
- расходы на обеспечение нормальных условий труда персонала.

К переменным затратам относятся:

- сдельная заработная плата;
- страховые взносы с заработной платы;
- прямые материальные затраты;
- затраты на подработку, подсортировку, упаковку и хранение товаров;
- потери продуктов при перевозке, хранении и реализации в пределах норм;
- транспортные расходы и т.д.

В зависимости от влияния объема производства на статьи затрат, то есть на основании деления расходов на постоянные и переменные можно принимать различные решения, например:

- стоит ли увеличивать объема производства, какой объем выпуска продукции запланировать на следующий плановый год;
- что необходимо сделать для увеличения объема производства;
- какие затраты больше всего подвержены влиянию изменения объемов производства;
- какая цена на продукцию должна быть установлена.

Существует несколько способов группировки затрат с целью их планирования и учета на предприятии (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Группировка затрат по статьям калькуляции и экономическим элементам

Группировка затрат по статьям калькуляции	По экономическим элементам
1) Транспортные расходы 2) Расходы на оплату труда 3) Отчисления на социальные нужды 4) Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря 5) Амортизация основных средств 6) Расходы на ремонт основных средств 7) Износ санитарной и специальной одежды, столового белья, посуды, приборов, других малоценных и быстроизнашивающихся предметов 8) Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд 9) Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров 10) Расходы на рекламу 11) Затраты по оплате процентов за пользование займом 12) Потери товаров и технологические отходы 13) Расходы на тару 14) Прочие расходы	1) Материальные затраты 2) Затраты на оплату труда 3) Отчисления на социальные нужды 4) Амортизация 5) Прочие затраты

Группировка затрат по статьям калькуляции применяется обычно для того, чтобы рассчитать себестоимость единицы продукции. Каждое

предприятие самостоятельно устанавливает перечень статей калькуляции, в отличие от перечня экономических элементов, который определен ПБУ 10/99.

На формирование постоянных и переменных затрат предприятия значительное влияние оказывают внешние и внутренние факторы (таблица 3.2)

Таблица 3.2 – Факторы, влияющие на формирование затрат в Кондитерском цехе ИП Яковлева

Внешние факторы	Внутренние факторы
– экономическая ситуация в стране и конъюнктура рынка; – налоговая политика; – система ценообразования; – конкуренция; – инфляция; – изменение цен на сырье, материалы и покупные товары, изменение тарифов и ставок за услуги, на топливо, газ;	– организационно-структурные изменения; – степень выполнения плана и динамика товарооборота, изменение его объема, состава и структуры; – структура расходуемого сырья и товаров; – стратегия развития, производственные планы и прогнозы; – повышение или снижение уровня производительности труда работников; – формы и системы оплаты труда; – оборачиваемость оборотных средств; – порядок начисления амортизации; – режим работы предприятия; – повышение эффективности использования материально-технической базы, оснащенность оборудованием; – расширение поставок продуктов от поставщиков, рационализация путей и форм товародвижения; – организация труда работников, составление графиков выхода на работу; – условия хранения сырья и товаров и др.

Прибыль предприятия в первую очередь зависит от двух факторов – цены продукции и затрат на ее производство. Цена на рынке – следствие взаимодействия процессов спроса и предложения. Другая ситуация обстоит с затратами на производство, то есть издержками. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых или материальных ресурсов, уровня технического оснащения, организации производственного процесса и других факторов. В данной ситуации с точки зрения выгоды перед предприятием ставится задача поиска рычагов и возможностей снижения затрат, которые можно привести в действие при умелом руководстве.

Для обеспечения необходимого уровня доходности предприятию приходится строго и детально контролировать процесс получения прибыли, управлять им и совершенствовать его. На этом этапе основным, одним из важнейших направлений деятельности предприятия является управление его затратами. Управление затратами позволяет предприятию выдержать конкурентную борьбу и завоевать соответствующую долю рынка, так как в этом случае оптимизируется собственная производственная деятельность и появляется возможность снизить цены на продукцию, работы, услуги без ущерба для собственной прибыли [17, С. 38].

Существует несколько основных направлений, по которым можно искать варианты решения задачи по оптимизации расходов. В первую очередь, оптимизация заключается в прямом снижении расходов на производство путем использования внутренних ресурсов предприятия. Сюда можно отнести снижение управленческих затрат, уменьшение материальных расходов. Применяется также такой способ, как относительное уменьшение расходов на производство, которое заключается в повышении объема производства, вследствие чего на одну единицу продукции будет затрачено меньше средств. Другим направлением являются маркетинговые исследования, которые проводятся с целью стимулирования увеличения объема выпуска и реализации продукции потребителями, а также привлечения новых клиентов.

Цель любой оптимизации – не просто снижение затрат, а повышение эффективности работы организации. Сокращение затрат тесно связано с понятием «эффективность затрат» или другими словами «рентабельность затрат». Существует несколько основных моделей управления затратами с целью повышения их эффективности [17, С. 39]:

а) «чистое» снижение затрат – снижение издержек за счет избавления от непроизводительных затрат. Основная экономия идет за счет снижения постоянных затрат;

б) «интенсификация» затрат – происходит незначительное увеличение издержек, но более существенно увеличивается выручка. Такая модель

наблюдается при внедрении новых технологий, оборудования, которое увеличивает производительность, а соответственно, и выручку. Также сюда может относиться введение новых услуг, увеличение показателя посещаемости;

в) «фиксация» затрат – затраты остаются на прежнем уровне, при этом повышается выручка. Это достигается с помощью увеличения цены на продукцию либо при равноценном увеличении производительных затрат и снижении непроизводительных.

Эти направления применимы и к данному Кондитерскому цеху

Более того, в данной отрасли есть определенные позиции, экономия на которых может привести к отрицательным результатам.

В первую очередь, это продукты. Как только предприятие начинает покупать более дешевое сырье, которое напрямую влияет на качество кондитерских изделий, предприятие может потерять доверие потребителей, вследствие чего имидж предприятия будет испорчен и произойдет отток клиентов.

Процесс оптимизации может занимать от одного месяца до нескольких лет – все зависит от объема работы и масштаба предприятия. Также срок зависит от того, в каком состоянии находится предприятие. В принципе, работа по оптимизации должна вестись постоянно, чтобы понимать, какие параметры выбиваются из установленных норм и способны довести предприятие до кризиса.

3.2 ABC – costing применительно к Кондитерскому цеху «ИП Яковлева»

Рассмотрим наиболее современный метод калькуляции себестоимости.

В литературе этот метод рекомендуют как наиболее эффективный при применении для многосерийного поточного производства.

ABC-Costing актуален тогда, когда доля косвенных затрат становится значительной, а их распределение приближенными эмпирическими методами (по выручке, по прямым затратам, по зарплате и т.п.) дает существенную

ошибку. Актуальность введения метода ABC, можно оценить, рассчитав определенные коэффициенты:

I. Коэффициент 1. «Доля косвенных затрат в добавленной стоимости за вычетом налогов и прибыли». Это самый простой диагностический коэффициент (K_1):

1) Из управленческой отчетности выявляется добавленная стоимость за вычетом налогов (ДСбН) по формуле: ДСбН = Выручка – покупные сырье, материалы, изделия, услуги, а также налоги, прибыль.

2) K_3 – суммируются все статьи косвенных затрат (общепроизводственные, общехозяйственные, общецеховые и т.п.).

3) Если $K_1 = K_3 / \text{ДСбН} \times 100\% > 50\%$, то весьма вероятно, что ABC-Costing будет не лишним.

Если управленческих данных для вычисления K_1 на предприятии нет, то можно использовать скорректированные данные обычной бухгалтерской отчетности. Что бы рассчитать этот коэффициент воспользуемся плановой сметой одного из заказов, которую Предприятие согласилось предоставить и обратимся к отчету о прибылях и убытках.

II. Коэффициент 2. «Ошибка распределения косвенных затрат» показывает, когда распределение косвенных затрат приближенными эмпирическими методами становится неприемлемым.

Для получения этого коэффициента выбираются n наиболее значимых (соизмеримых) заказов (5-10) за последний период (1 год; если заказы на более долгий срок, то 2-3 года.) Затем сравниваются два ряда чисел: норма прибыли по каждому заказу, вычисленная двумя способами. Первый способ – по фактически используемому на предприятии способу распределения косвенных затрат (ряд X). Второй способ – при их распределении по маржинальной прибыли (ряд Y), (Цена заказа минус прямые расходы по нему).

K_2 измеряется коэффициентом корреляции этих двух рядов. Напомним формулу вычисления K_2 : $X = \{x_1; x_2; x_3; \dots x_n\}$ – значения нормы прибыли (прибыль к полным затратам или Пр./С-сть) для выбранных заказов (должны

быть значимые) при действующей системе распределения косвенных затрат по продуктам; $Y = \{y_1; y_2; y_3; \dots y_n\}$ – значения нормы прибыли для выбранных заказов при распределении косвенных затрат по продуктам по базе маржинальной прибыли, формула (3.1):

$$K_2 = \frac{\sum(x_i - \bar{x}) \times (y_i - \bar{y})}{\sqrt{(\sum(x_i - \bar{x})^2) \times \sum(y_i - \bar{y})^2}}, \quad (3.1)$$

где $\bar{x}$ и $\bar{y}$ – средние значения

Чем K_2 ближе к 1, тем меньше ошибка и, соответственно, меньше нужда в ABC-Costing. Если K_2 меньше 0,5, то вероятно, что ABC-Costing актуален.

III. Коэффициенты 3а и 3б. «Вычисление маржинальной убыточности заказов при существующей системе учета».

K_{3a} – это доля в выручке маржинально убыточных заказов при существующей системе учета. Напомним, что фактически на большинстве предприятий считают квазимаржинальный доход (прибыль): $k_{\mu\pi} = TR - DC$, то есть разницу между выручкой от реализации продукта и прямыми затратами. Если $K_{3a} > 2\%$, то это уже сигнал о возможной пользе ABC.

Кроме доли в выручке нужна и доля в прибыли. Ее аналогом будет $K_{3б}$, то есть отношение суммы маржинальных убытков по продуктам к сумме маржинальной прибыли тримпо абсолютной величине при существующей системе учета. Если $K_{3б} > 0,1$, то это свидетельствует о возможной эффективности будущей системы Activity Based Management.

Применение учета затрат по функциям или ABC-метода также имеет ряд особенностей. Объектом учета затрат в этом случае является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг). Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределения накладных расходов [18, С, 50].

Рассмотрим алгоритм расчета себестоимости с применением ABC-метода.

Сначала выделяются основные виды деятельности организации – функции или операции. Количество видов деятельности зависит от ее сложности: чем сложнее бизнес, тем большее число функций будет выделено. Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности.

Для каждого вида деятельности определяется собственный носитель затрат, который оценивается в соответствующих единицах измерения. При этом должны соблюдаться два правила: 1) данные, относящиеся к носителю затрат, должны легко получаться; 2) измерение расходов через носитель затрат должно соответствовать их действительному значению. Например, функцию переналадки оборудования можно измерить числом требуемых переналадок, функцию приема заказов – количеством зарегистрированных заказов.

Далее оценивается стоимость единицы носителя затрат: сумма накладных расходов по каждой функции (операции) делится на количественное значение соответствующего носителя затрат [13].

Накладные расходы распределяются на единицу продукции: стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги). В итоге суммируются все затраты и определяется себестоимость единицы продукции (работы, услуги).

Рассмотрим более подробно центр затрат. Исходя из технологии производства кондитерских изделий можно сформировать схему этапов производства на данном предприятии (рисунок 3.1).

Анализ процесса изготовления выявил восемь основных функций (видов деятельности): 1) потребление рабочей силы; 2) эксплуатация основного оборудования; 3) оформление заказов; 4) переналадка оборудования; 5) доставка материалов; 6) расход обрабатывающего инструмента; 7) контроль качества продукции; 8) эксплуатация вспомогательного оборудования.

Функции отразим в таблице 3.3.

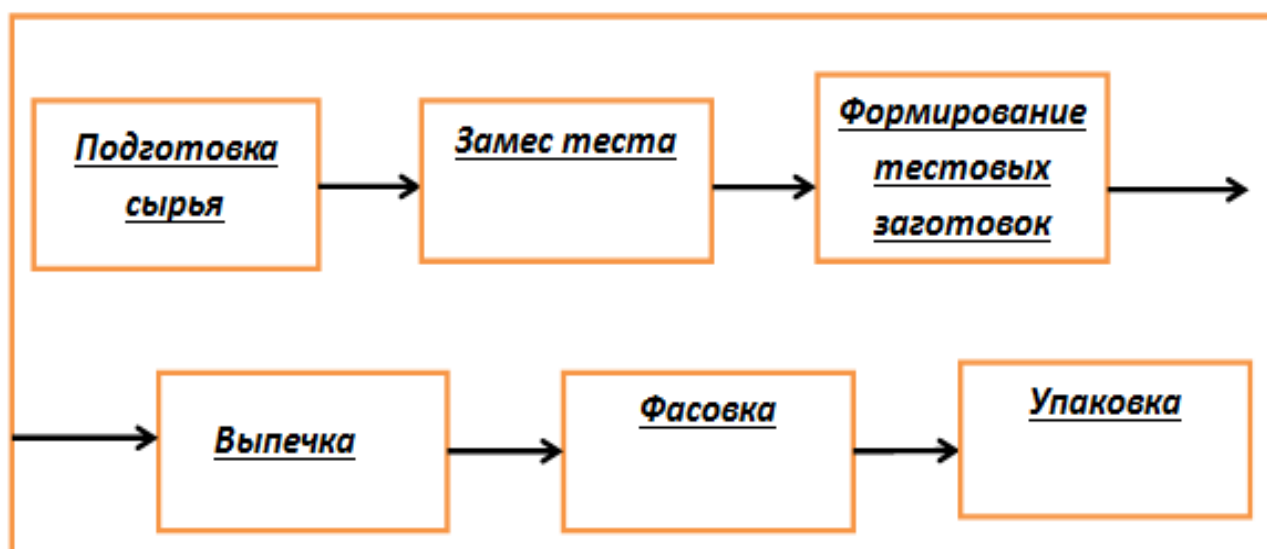


Рисунок 3.1 – Схема этапов производства кондитерских изделий

Таблица 3.3 – Функции и соответствующие им носители затрат

Функции	Носитель затрат
Потребление рабочей силы	– норма-часы
Эксплуатация основного оборудования	– машино-часы
Оформление заказов	– количество заказов
Переналадка оборудования	– количество переналадок
Доставка материалов	– количество полученных партий
Расход обрабатывающего инструмента	– количество инструмента
Контроль качества продукции	– количество операций контроля
Эксплуатация вспомогательного оборудования	– машино-часы

Для отнесения себестоимости данного процесса на продукцию центра необходимо рассчитать показатель – норма-час. Для этого все расходы цеха рассчитываем в расчете на час работы. После этого распределяем общую сумму затрат по всем изделиям исходя из времени работы кондитера при их изготовлении.

При входе на следующий этап продукция учитывается по сформированной к тому моменту себестоимости, в необходимом количестве и нарастает далее.

Пример. Имеются два производственных участка (места возникновения затрат) – А и В. Затраты на выработку (заработная плата кондитеров и расходы

на содержание и эксплуатацию оборудования данных участков), собранные по данным участкам за период, составили: 3А = 1000 руб.; 3В = 2000 руб.

На данных участках в течение периода было произведено три вида продуктов (печенье «Ромашка», печенье «Глаголик», Кекс «Ванильный») в количестве: пр = 20 кг.; пг = 25 кг.; пк = 15 кг.

Имеются данные о прямых материальных затратах на производство продуктов исходя из технологических карт и нормативов времени обработки каждого вида продукции на каждом участке (таблицы 3.4, 3.5, 3.6).

Таблица 3.4 – Технологическая карта Печенье сдобное песочно-отсадное «Глаголик» ГОСТ 24901-89

Наименование продукта	Норма продуктов питания на 1 кг, г	1.01.2016 г.	
		Цена за кг сырья, руб.	Ст-ть сырья, руб.
Мука	0,370	19,2	7,1
Маргарин молочный	0,405	58	23,5
Сахар	0,210	46	9,7
Сгущ. молоко	0,095	67	6,3
Яйцо	0,063	3,7	5,5
Итого	1		52,1

Таблица 3.5 – Технологическая карта Кекс «Ванильный» ГОСТ 15052-96

Наименование продукта	Норма продуктов питания на 1 кг, г	1.01.2016 г.	
		Цена за кг сырья, руб.	Ст-ть сырья, руб.
Мука	0,495	19,2	40,3
Маргарин молочный	0,330	72	162
Сахар	0,210	46	69
Яйцо	1,8	3,7	166,5
Смесь Эверкейк	0,156	97	87,3
Молоко цел.	0,042	30	9
Сгущ. молоко	0,75	67	50,2
Итого			584,3
Себ-ть на 1 кг			64,9

Таблица 3.6 – Технологическая карта Печенье сдобное песочно-отсадное «Ромашка» ГОСТ 24901-89

Наименование продукта	Норма продуктов питания на 1 кг, г	1.01.2016 г.	
		Цена за кг сырья, руб.	Ст-ть сырья, руб.
Мука	0,495	19,2	9,5
Маргарин молочный	0,330	58	19,1
Сахар	0,210	46	9,7
Повидло	0,156	50	7,8
Яйцо	0.042	3,7	3,7
Итого	1		49,8

Далее, в таблице 3.7 отразим исходные данные для анализа.

Таблица 3.7 –Исходные данные для анализа

Показатель	Продукт		
	«Ромашка»	«Глаголик»	«Кекс»
Прямые затраты на материалы, руб.	50	52	65
Нормативное время обработки единицы продукта, норма-часы:			
на участке А	1,5	2,0	1,0
на участке В	1,0	1,0	1,5

Необходимо рассчитать себестоимость каждого произведенного продукта.

Решение. Поскольку на практике, особенно при серийном выпуске, достаточно трудоемко вести учет фактического времени выработки каждой единицы каждого вида продукции, то зачастую (как и в данном примере) для расчета применяется нормативное время выработки. В первую очередь рассчитывается стоимость одного норма-часа работы каждого работника. Для этого используется следующая формула (3.2):

$$\text{Стоимость нормочаса} = \frac{\text{Затраты участка}}{\text{Суммарное нормативное время работы участка}}, \quad (3.2)$$

Соответственно, суммарное нормативное время работы каждого участка определяется как сумма произведений нормативного времени обработки единицы каждого вида продукции на количество единиц данного продукта.

Суммарное нормативное время работы составит:

- для участка А: $(1,5 * 20 + 2,0 * 25 + 1,0 * 15) = 95$ норма-часов;
- для участка В: $(1,0 * 20 + 1,0 * 25 + 1,5 * 15) = 67,5$ норма-часов.

Таким образом, стоимость одного норма-часа составит: на участке А: $1000 / 95 = 10,5$ руб.; на участке В: $1500 / 67,5 = 22,2$ руб.

Далее рассчитывается себестоимость продуктов по следующей формуле (3.3):

Прямые затраты на материалы + (Стоимость одного норма-часа участка А х Нормативное время обработки единицы данного продукта на участке А) + (Стоимость одного норма-часа участка В х Нормативное время обработки единицы данного продукта на участке В, (3.3)

Таким образом, себестоимость единицы составит:

- для продукта «ромашка»: $50 + 1,5 * 10,5 + 1,0 * 22,2 = 87,95$ руб.;
- для продукта «глаголик»: $52 + 2,0 * 10,5 + 1,0 * 22,2 = 95,2$ руб.;
- для продукта кекс «ванильный»: $65 + 1,0 * 10,5 + 1,5 * 22,2 = 99,2$ руб.

3.3 Рекомендации по совершенствованию системы управленческого учета на предприятии

На формирование бюджета прямых трудовых затрат влияет такая особенность отрасли, как использование сдельной бригадной системы оплаты труда основного производственного персонала.

В настоящее время во многих кондитерских предприятиях отсутствуют нормы трудоемкости изделия в норма-часах, а заработная плата рассчитывается по сдельным расценкам на единицу готовой продукции, установленным в организации.

При формировании рабочего плана счетов необходимо предусмотреть возможность получения информации о постоянных и переменных затратах по видам продукции также с учетом специфики отрасли, в то время как

действующий план счетов ориентирован на группировку расходов по экономическим элементам и статьям калькуляции.

При выборе объекта калькулирования себестоимости продукции и расчете отпускной цены изделия, а также при составлении бюджетов производства и продаж нужно учитывать такую особенность, как широкий ассортимент кондитерской продукции и нестабильный спрос в разрезе отдельных ассортиментных групп. В связи с этим возникает необходимость ежесуточного уточнения плана производства (по объему, ассортименту) в зависимости от суточных заказов сбытовых организаций.

Также в качестве особенности данной отрасли необходимо отметить ограниченный срок хранения и реализации продукции, поэтому центры ответственности должны отражать сведения об остатках продукции в разработанных формах отчетности в целях недопущения образования значительных остатков готовой продукции на складах.

Таким образом, выделенные особенности во многом определяют специфику организации управленческого учета на данном предприятии.

На анализируемом предприятии, начальным этапом учетной процедуры является документирование хозяйственных операций. В то же время действующие формы унифицированной первичной учетной документации, ориентированы преимущественно на удовлетворение информационных потребностей внешних пользователей информации, не отражают специфических особенностей деятельности кондитерских предприятий. В этой связи для рационализации учетного процесса на данном предприятии важное значение приобретает совершенствование порядка документального оформления хозяйственных операций.

Разработанный комплект форм электронных документов для цели управленческого учета можно использовать как дополнительную информацию и в бухгалтерском финансовом учете. При применении электронных таблиц обязанности пользователя заключаются во вводе исходных данных, а также анализе итоговых данных и выборе вариантов развития предприятия в

последующие периоды. Все расчеты результативных показателей и отклонений выполняются автоматически.

Таким образом, реализация предложенных в дипломе рекомендаций даст возможность организовать на кондитерских предприятиях действенную систему управленческого учета, позволяющую принимать своевременные и экономически обоснованные управленческие решения.

ЗАДАНИЕ ДЛЯ РАЗДЕЛА «СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ»

Студенту:

Группа	ФИО
О-ЗБ11	Яковлева Аминат Шамиловна

Институт	Институт социально-гуманитарных технологий	Кафедра	Экономика
Уровень образования		Направление	080100 Экономика

Исходные данные к разделу «Социальная ответственность»:

Положения и рекомендации по корпоративной и социальной ответственности используемые в российской практике Внутренняя документация предприятия, официальной информации различных источников, включая официальный сайт предприятия, отчеты	1. ГОСТ Р ИСО 26000-2010 «Руководство по социальной ответственности». Настоящий стандарт идентичен международному стандарту ISO 26000-2010 «Guidance on social responsibility». 2. Серией международных стандартов систем экологического менеджмента ISO 14000. Центральным документом стандарта считается ISO 14001 «Спецификации и руководство по использованию систем экологического менеджмента». 3. GRI (Global Reporting Initiative) – всемирная инициатива Добровольной отчетности. SA 8000 – устанавливает нормы ответственности работодателя в области условий труда.
--	---

Перечень вопросов, подлежащих исследованию, проектированию и разработке:

Анализ факторов внутренней социальной ответственности: – безопасность труда; – стабильность заработной платы; – поддержание социально значимой заработной платы; – дополнительное медицинское и социальное страхование сотрудников; – развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации; – оказание помощи работникам в критических ситуациях.	– безопасность труда; – стабильность заработной платы; – поддержание социально значимой заработной платы; – развитие человеческих ресурсов через обучающие программы и программы подготовки и повышения квалификации
Анализ факторов внешней социальной ответственности: – спонсорство и корпоративная благотворительность; – содействие охране окружающей среды; – взаимодействие с местным сообществом и местной властью; – готовность участвовать в кризисных ситуациях; – ответственность перед потребителями товаров и услуг (выпуск качественных товаров), и т.д.	– спонсорство и корпоративная благотворительность; – взаимодействие с местным сообществом и местной властью;

1. Определение стейкхолдеров организации: - внутренние и внешние стейкхолдеры организации; - краткое описание и анализ деятельности стейкхолдеров организации.	1. Внутренние: сотрудники предприятия, покупатели, медицинские представители, поставщики. Внешние: местное население, организации вблизи аптеки.
2. Определение структуры программы КСО - Наименование предприятия; - Элемент; - Стейкхолдеры; - Сроки реализации мероприятия; - Ожидаемый результат от реализации мероприятия.	2. Кондитерский цех ИП Яковлева А. Ш. – Благотворительные пожертвования, – Корпоративное волонтерство, – Социально-ответственное поведение, – Денежные гранты. – Местное население, сотрудники организации. – Помощь и реклама, забота о населении, повышение квалификации сотрудников.
3. Определение затрат на программы КСО - расчет бюджета затрат на основании анализа структуры программы КСО	3. Итого- 47 000 рублей
4. Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций	4. Все программы КСО полностью охватывают интересы стейкхолдеров. Оценка эффективности: – социально-ответственное поведение – фирма заботиться о сотрудниках компании, стимулирующие надбавки дают больше стимула для качественной и творческой работы сотрудников. – корпоративное волонтерство – социальная адаптация фирмы в обществе. – благотворительные пожертвования – имидж фирмы, узнаваемость бренда.

Дата выдачи задания для раздела по линейному графику	12.01.2016
---	-------------------

Задание выдал консультант:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Ассистент	Мезенцева И.Л.	Ассистент эбж		

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
О-ЗБ11	Яковлева Аминат Шамиловна		

4 Анализ корпоративной социальной ответственности Кондитерского цеха ИП Яковлева

Корпоративная социальная ответственность (КСО) – явление достаточно новое для нашей страны. Вместе с тем, оно уже давно и активно развивается на Западе и является нормой для современного цивилизованного бизнеса. Существует несколько определений этого термина. И, пожалуй, наиболее точно его характеризует следующее. КСО – это концепция, в соответствии с которой компания учитывает интересы общества и берет на себя ответственность за влияние своей деятельности на клиентов, потребителей, работников, поставщиков, акционеров, местные сообщества и прочие заинтересованные стороны, а также на окружающую среду [6, С. 32].

В данной главе анализируется процесс управления корпоративной социальной ответственностью. В частности, дана краткая характеристика корпоративной социальной ответственности Кондитерского цеха ИП Яковлева. Предложены рекомендации по улучшению управления корпоративно-социальной ответственностью цеха.

Определение стейкхолдеров организации

Таблица 1 – Стейкхолдеры организации

Прямые стейкхолдеры	Косвенные стейкхолдеры
1.Сотрудники цеха	1. Органы местного самоуправления
2.Собственник	
3.Поставщики	
4.Покупатели	

Вывод: Учитывая специфичность деятельности Кондитерского цеха влияние Прямых стейкхолдеров относительно Косвенных значительнее. Наиболее крупный сегмент в группе Прямых стейкхолдеров предприятия – Собственник. Он формирует взаимозависимую систему, которая поддерживает деятельность предприятия (влияет на уровень инвестирования проектов,

принятие решений по ключевым вопросам в деятельности предприятия) а иногда, напротив, лишает предприятие возможности действовать, так как является основными единственным учредителем предприятия. Репутация предприятия сильно зависит от качества работы Сотрудников и Покупателей. Органы местного самоуправления устанавливают политику в отношении организации, от которой зависит его деятельность.

Определение структуры программ КСО

Таблица 4.2 – Структура программ КСО

Наименование мероприятия	Элемент	Стейкхолдеры	Сроки реализации мероприятия	Ожидаемый результат от мероприятия
1.	Благотворительные пожертвования	Собственник	Ежегодно	Помощь, печать и освещение в СМИ
2.	Социально-ответственное поведение	Сотрудники предприятия	Ежегодно	Повышение квалификации сотрудников
3.	Эквивалентное финансирование	Собственник	Ежегодно	Реклама, помощь

Кондитерский цех ИП Яковлева оказывает благотворительную помощь организациям Томска: Благотворительный фонд им. Алены Петровой; Детский дом №4.

Определение затрат на программы КСО

Таблица 4.3 – Затраты на мероприятия КСО

№	Мероприятие	Ед. измерения	Цена	Стоимость реализации в планируемый период (год)
1.	Новогодние подарки для детей	штуки	1000	$1000 \cdot 4 = 4\,000$ рублей
2.	Праздники: 8 марта 23 февраля	рубли	1000 руб./чел. 1000 руб./чел	$1000 \cdot 7 = 7\,000$ $1000 \cdot 2 = 2\,000$
3.	День рождения сотрудника	рубли	1000 рублей	$1000 \cdot 9 = 9\,000$
4.	Благотворительные пожертвования	рубли	15 000 рублей	15 000
5.	Социально-ответственное поведение	чел	2000	$2000 \cdot 5 = 10\,000$
Итого:				47 000 рублей

Все проводимые мероприятия КСО соответствуют ожиданиям стейкхолдеров.

Оценка эффективности программ и выработка рекомендаций.

- 1) Программа КСО соответствует целям Кондитерского цеха.
- 2) Для предприятия преобладает внутреннее КСО.
- 3) Все программы КСО полностью охватывают интересы стейкхолдеров.

Реализуя программы КСО предприятие получает:

- социально-ответственное поведение- фирма заботиться о сотрудниках компании, стимулирующие надбавки дают больше стимула для качественной и творческой работы сотрудников.
- благотворительные пожертвования- реклама в СМИ, положительные отзывы у населения.

Предприятие несет небольшие затраты на мероприятия КСО, результаты стоят потраченных средств.

Рекомендации:

- а) осуществление психологических тренингов;
- б) тренингов на сплочение сотрудников организации и курсов совершенствования полученных знаний;
- в) обмен опытом с аналогичными предприятиями по всей РФ.

Таким образом, корпоративная социальная ответственность — это не просто ответственность компании перед людьми, организациями, с которыми она сталкивается в процессе деятельности, перед обществом в целом, не просто набор принципов, в соответствии с которыми компания выстраивает свои бизнес-процессы, а философия организации предпринимательской и общественной деятельности, которых придерживаются компании, заботящиеся о своем развитии, обеспечении достойного уровня жизни людей, о развитии общества в целом и сохранение окружающей среды для последующих поколений.

Заключение

Подводя итоги, проделанной работы, отметим, что в первой главе работы рассмотрены основные теоретические аспекты управленческого учета. Проанализирована классификация и принципы методов учета затрат. Приведены основные методы калькуляции себестоимости, среди которых: absorption costing или система калькуляции себестоимости на основе учета полных затрат, direct costing или система калькуляции себестоимости на основе учета прямых затрат, variable costing или система калькуляции себестоимости на основе учета переменных затрат, standard costing или система калькуляции себестоимости на основе расчета нормативных плановых затрат.

Во второй главе работы было описано рыночное положение и существующая производственная структура предприятия. Рассмотрены основные элементы учета в Кондитерском цехе с учетом отраслевых особенностей. Выявлено, что управление затратами в кондитерском цехе не полностью соответствуют современным требованиям рыночной экономики, в связи с чем усиливается необходимость в доработки теории, методики и практики управления затратами.

Использование научно обоснованных норм, соответствующих достигнутому уровню развития технологии и организации производственного процесса позволит неуклонно повышать эффективность работы цеха, и непрерывно улучшать использование ограниченных материальных, трудовых и финансовых ресурсов, как того требует рыночный механизм рационального хозяйствования.

Бухгалтерский управленческий учет в разрезе учета затрат на анализируемом предприятии необходим для систематизации признаков классификации затрат, выявления особенности, стратегических принципов и эффективности процесса управления затратами на предприятии, а так же для оценки эффективности деятельности, системы управления, выявления базовых факторов, регулирующих уровень затрат.

Учет затрат и калькулирования себестоимости занимают одно из ведущих мест в системе бухгалтерского учета на предприятии. Информация о затратах должна быть достоверна и своевременной что важно для принятия действенных управленческих решений, так и для налогообложения.

В третьей главе работы были проанализированы затраты на данном предприятии и показана возможность применения системы ABS-costing для расчёта себестоимости выпускаемой продукции.

Хотелось бы верить, что для предприятия издержки обращения являются не только показателем при котором уменьшаются денежные средства, но и стимулом к дальнейшей работе.

Список использованных источников

1. Трудовой кодекс Российской Федерации: [Электронный ресурс]: от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 30.12.2015) // КонсультантПлюс: справочная правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электронные данные. – М., 2016.
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) // КонсультантПлюс: справочная правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электронные данные. – М., 2016.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015) // КонсультантПлюс: справочная правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электронные данные. – М., 2016.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015) // КонсультантПлюс: справочная правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электронные данные. – М., 2016.
5. Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли [Электронный ресурс]: Постановление правительства РФ 5 августа 1992 г. № 552 с последующими изменениями и дополнениями // КонсультантПлюс: справочная правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электронные данные. – М., 2016.
6. Адамчук В. В., Ромашов В. В. Экономика и социология труда: учебник. М. : ЮНИТИ, 2009. 407 с.
7. Адамов Н. А., Омариёв М. А. Анализ соотношения «затраты – объем – прибыль» // Бухучет в организациях. 2013. № 3. С. 35-38.

8. Алибеков Ш. И., Ибрагимова А. Х. Основы развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2015. №1. С. 25-31.
9. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Бухгалтерский учет и анализ. Основы теории для бакалавров экономики: Учебник. М. : Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2014. 302 с.
10. Бреславцева Н. А. , Михайлова Н.В. Бухгалтерский учет: учебное пособие для вузов. Ростов-на-Дон : Феникс, 2012. 318 с.
11. Васильева М. В. Направления реализации инновационных механизмов управленческого учета в кризисной ситуации // Экономические и гуманитарные науки. 2015. № 11. С. 13-24.
12. Вещунова Н. Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2012. 848 с
13. Влажина И. Ю. Метод ABC в рамках стратегического управленческого учета на предприятиях [Электронный ресурс] Международный бухгалтерский учет. 2015. № 58. // КонсультантПлюс: справочная правовая система. – Версия Проф, сетевая. – Электронные данные. – М., 2016. Дата обращения 24.03.2016.
14. Гаррисон Р., Норин Э. Управленческий учет. СПб. : Питер, 2013. 592 с.
15. Горлов В. В. Концепция формирования управленческого учета и организация внутреннего контроля: дис. ... д-ра экон. наук. Орел: 2014. 441 с.
16. Казаков С. И. Экономический анализ в оценке предприятия. М.: Дело и сервис, 2014. 324 с.
17. Коростелкин М. М. Основные концепции управленческого учета и анализа затрат в рамках учетно-аналитической системы // Экономические и гуманитарные науки. 2014. № 4. С. 30-42.

18. Крайнов С. С. Совершенствование управленческого учета косвенных затрат // Финансы и учет. 2014. № 68. С. 73-81.
19. Крайнова В. В. особенности развития внутреннего контроля как инструментарий управленческого учета на предприятии // Бухгалтерский и финансовый учет. 2014. № 5. С. 45-53.
20. Круковский П. Р. Организация управленческого учета по методу «директ-костинг» // Бухгалтерский учет. 2014. № 15. С. 120-126.
21. Крылова Н. А. Развитие методологии управленческого учета в организациях. М. : Финансы и статистика, 2013. 132 с.
22. Лимарев П. В., Лимарева Ю. А., Завойская И. В. Институциональные аспекты определения показателей экономической эффективности // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. 2014. № 34. С. 161-167.
23. Лопатников Л. И. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Дело, 2013. 543 с.
24. Любушин Н. П. Комплексный экономический анализ хозяйственной. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 445 с.
25. Макальская М. Л., Денисов А. Ю. Самоучитель по бухгалтерскому учету: Учебное пособие. М. : Издательство «Дело и Сервис», 2011. 352 с.
26. Пикунова С. А. Введение в управленческий учет // Российское предпринимательство. 2015. №15. С. 41-54.
27. Седов В. В. Экономическая теория: Часть 2. Микроэкономика: Учебное пособие. Челябинск: издательство Челябинского государственного университета, 2012. 115 с.
28. Тумасян Р. З. Бухгалтерский учет. Интенсивный курс. М.: Рид Групп, 2015. 560 с.

29. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М. : Инфра-М, 2008. 208 с.

30. Широбоков В. Т., Иващенко А. Н. Роль управленческого учета в развитии современной организации // Экономический анализ: теория и практика. 2014. № 15. С. 10-15.

Приложение А

Таблица А.1 – Основные классификации затрат и их использование

Классификация затрат	Виды затрат	Использование
Классификация по способу включения затрат в себестоимость продукции и затраты других объектов учета	Прямые и косвенные	расчет себестоимости (и полной, и производственной), оценка стоимости запасов готовой продукции и полуфабрикатов, принятие решений на базе Direct Costing
Классификация косвенных затрат по возможности разделения между объектами учета	Общие (неразделимые) и разделимые	Разработка системы ABC-Costing на предприятии
Классификация косвенных затрат по степени разделения между объектами учета	Неразделенные и разделенные	Разработка системы ABC-Costing на предприятии, расчет себестоимости, оценка стоимости запасов готовой продукции, полуфабрикатов и принятие решений на базе ABC-Costing
Классификация по крупнейшим пулам затрат традиционной производственной себестоимости продукции	Прямые трудовые, прямые материальные, общепроизводственные расходы (ОПР)	ОПР + прямые затраты = производственные затраты, расчет себестоимости.
Классификация по способу включения затрат в производственную себестоимость и в затраты отчетного периода объектов учета	Производственные периодические; и Производственные и непроизводственные	Полная себестоимость = производственная себестоимость + затраты периода. Калькуляция себестоимости.
Компоненты производственной себестоимости	Прямые материальные, прямые расходы по оплате труда, потери от брака, производственные накладные расходы	расчет производственной себестоимости
Компоненты периодических затрат	коммерческие, административные	Контроллинг и принятие решений
Классификация по степени контроля	Контролируемые (ответственные, регулируемые) и неконтролируемые (нерегулируемые)	Оценка и мотивация подразделений и работников
Классификация по участию в контроле	Полностью контролируемые, полностью неконтролируемые, частично контролируемые	Разделение зон ответственности, экспертная оценка степени ответственности для оценки и мотивации

Продолжение таблицы А.1

Классификация затрат	Виды затрат	Использование
Классификация по участию в расчетах для принятия решений	Релевантные и нерелевантные; Безвозвратные (необратимые или затраты прошлых периодов).	Принятие любых решений. Необратимые затраты всегда нерелевантны и не принимаются в расчет при принятии решений
Классификация по участию в проектных расчетах	Основные и накладные	Бюджетирование проектов. Иногда используется в качестве синонима прямых и косвенных затрат.
Классификация по роли в сделках	Транзакционные затраты	Принятие любых решений.
Классификация по степени учета неявных затрат	Бухгалтерские (внешние или явные) и экономические	Принятие любых решений.
Компоненты экономических затрат	Бухгалтерские (внешние или явные) и неявные (внутренние, скрытые)	Принятие любых решений.
Виды неявных затрат	Затраты на омертвленный капитал, нормальная прибыль, вмененные	Принятие решений на основе экономических затрат
Виды дополнительных затрат	Предельные и приростные	Принятие решений по выпуску дополнительной продукции, максимизация прибыли, маржинальный анализ
Классификация по способу представления общих затрат	Общие и средние	Для контроля за затратами
Компоненты экономических затрат для принятия решений по выпуску дополнительной продукции	Средние переменные и средние приростные	Принятие решений по выпуску дополнительной продукции
Классификация по отношению к объему производства	Постоянные (фиксированные), переменные, полупостоянные (ступенчатые) и полупеременные (смешанные)	Принятие решений на базе Variable Costing
Классификации, связанные с процессом управления	Плановые, прогнозные и фактические. Планируемые и непланируемые. Стандартные (нормативные) и фактические.	Принятие решений на базе Standard Costing. Оценка и мотивация подразделений и работников.

Окончание таблицы А.1

Классификация затрат	Виды затрат	Использование
Классификация по цепочке ценностей и сферам деятельности	Снабженческие, производственные, сбытовые, управленческие	Управление цепочкой ценности
Классификация по времени возникновения	Текущие расходы, расходы будущего периода, предстоящие затраты	Используется для усреднения себестоимости
Классификация по времени списания	Распределяемые по периодам и единовременные	Используется для усреднения себестоимости, а также для оценки и мотивации подразделений и работников.
Классификация ресурсов по сфере проявления ценности	Общие, специфические, интерспецифические	Оплата ресурсов и анализ их ценности. Принятие решений на этой основе.
Классификация ресурсов по степени критичности	Критические и некритические	Принятие решений
Классификация по сроку действия	Капитальные и текущие	Принятие решений: инвестиционных на основе капитальных затрат, тактических – на основе текущих затрат. Единообразный учет, оценка и мотивация затруднены в подразделениях, связанных с разными по сроку действия затратами.
Классификация затрат по местам возникновения (МВЗ)	Собственные и чужие. Закрепление затрат за ЦФО. Закрепление затрат за МВЗ внутри ЦФО.	Анализ и управление затратами. Классификация затрат на собственные и чужие мало распространена, но важна тем, что является продолжением концепции добавленной стоимости.