

УДК 657.372.4/5

В.Н. Лукашова, Е.А. Тюхова, О.А. Шапорова

НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ СТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Бухгалтерский учет является наиболее организованной частью информационного обеспечения управленческих решений. Это единственный поставщик документально обоснованной и системно обеспеченной экономической информации о фактическом наличии и использовании имущества и ресурсов организации, о хозяйственных процессах и результатах деятельности, о долговых обязательствах, расчетах и претензиях. Однако непосредственное использование данных бухгалтерского учета для целей управления затруднено. Данные бухгалтерского учета не могут удовлетворить потребность руководителей в оперативной информации. Решение указанных проблем привело к относительному обособлению, разделению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, система управленческого учета, учетная политика, центры ответственности

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. В этой связи необходима детальная информация для формирования альтернативных вариантов действий, понимания экономического содержания, характера изменения показателей по вариантам.

Информационные потребности и запросы руководителей и менеджеров ограничиваются порядком организации и ведения бухгалтерского учета в связи:

- с ретроспективным характером ведения бухгалтерского учета;
- возрастанием значения оперативности информации;
- необходимостью включения и оценки альтернативных действий;
- необходимостью формирования информации с разным уровнем обобщения в зависимости от уровня управления;
- сложностью понимания экономического содержания статей и форм бухгалтерской отчетности, их взаимосвязи.

Решение указанных проблем привело к относительному обособлению, разделению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

В системе управленческого учета отражается фактическая информация о расходах (доходах), запланированных в соответствующих бюджетах и сметах. По большей части это рутинный, постоянно повторяющийся учет однородных массовых операций. Его желательно вести на счетах бухгалтерского учета. До последнего времени в российском бухгалтерском учете специально не предусматривались счета для ведения управленческого учета. Нужная информация для контроля расходов по статьям отдельных бюджетов и смет формировалась

как побочная аналитическая информация на счетах финансового учета. Между тем управленческий учет содержит внутреннюю конфиденциальную информацию, которую нежелательно раскрывать всем внешним пользователям, как это делается с информацией финансового учета.

В целом систему построения системы управленческого учета можно представить в виде рис. 1.

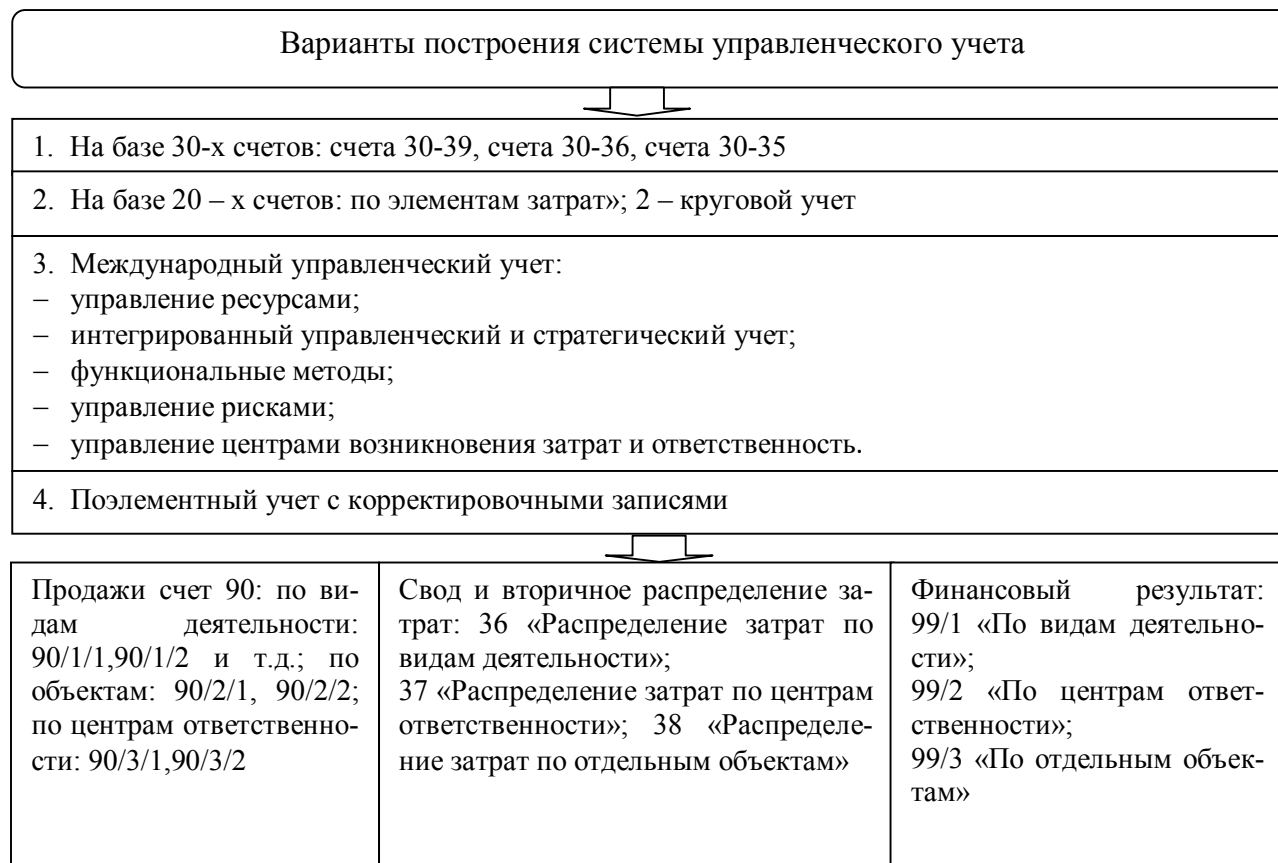


Рисунок 1 – Механизм построения системы управленческого учета

Действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета позволяет осуществить учета затрат и для целей финансового учета, и для управленческого учета. В Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, в пояснениях к разделу III «Затраты на производство» сказано, что формирование информации о расходах по обычным видам деятельности, которые и составляют затраты производства, осуществляется либо на счетах 20 - 29, либо на счетах 30 - 39. В первом случае консервируется первичная схема учета и калькулирования себестоимости в едином плане счетов бухгалтерского учета всех операций данной организации. Во втором случае счета 20-29 могут использоваться для группировки издержек по статьям себестоимости, местам возникновения и другим признакам, а также для калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг; счета 30 - 39 применяются для учета по элементам расходов.

Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с

помощью специально открываемых отражающих счетов, что позволяет отделить группировку расходов по статьям от группировки расходов по элементам и тем самым обособить на счетах управленческий учет издержек от финансового учета. В инструкции специально указано: «Состав и методика использования счетов 20-29 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации».

Разделение счетов в учете затрат на производство на две равновеликие части 20-29 и 30-39 с различным назначением обобщаемой на них информации позволяет специалистам рассматривать возможности и варианты разделения счетов этого раздела на счета управленческого и счета финансового учета.

Важным моментом при организации системы управленческого учета является разработка учетной политики.

Учетная политика является основой составления отчетности. В ходе формирования учетной политики осуществляется закрепление конкретных правил и процедур ведения бухгалтерского учета, а также принципы формирования показателей сегментов предприятия.

Учетная политика предприятия по сегментам представляет собой внутренний документ, в котором закреплены правила ведения бухгалтерского учета с учетом сегментного деления предприятия.

В связи с внедрением международных стандартов, а также с меняющимися рыночными условиями, необходимо разработать учетную политику, удовлетворяющую как целям финансового и налогового учета, так и целям управленческого учета.

Для постановки и внедрения на промышленном предприятии системы управленческого учета необходима нормативно-правовая база. Однако в настоящий момент нет как правовой основы, регулирующей общие положения построения управленческого учета, так и методологической базы соответствующего характера.

Выбранная методология построения учетной политики организации влияет на определение финансовых результатов деятельности. Выбор организационно-технических аспектов учетной политики влияет на приемы и методы организации технологического процесса ведения бухгалтерского учета на промышленном предприятии.

В учетной политике необходимо отразить способ распределения общепроизводственных расходов.

Для организации целесообразно выбрать в качестве базы распределения общепроизводственных расходов полные прямые затраты, так как деятельность сегментов не является ни материалоемкой, ни трудоемкой.

Производственной организации для более четкого отражения затрат по сегментам необходимо учитывать заработную плату механического участка как общепроизводственные расходы, в связи с тем, что оплата труда работникам

механического участка начисляется исходя из объемов произведенной ими продукции.

При управлении затратами большое значение имеет деление затрат на переменные и постоянные. Внедрение приведенных методов учета затрат позволит повысить качество управления, а также эффективность принимаемых решений.

В рамках учетной политики производственная себестоимость будет формироваться из прямых затрат, переменных, косвенных, а также части постоянных косвенных затрат.

Расходы, связанные с реализацией продукции, называются коммерческими расходами.

К переменным следует относить расходы на тару, упаковку, транспортировку и рекламу, а к постоянным - часть общехозяйственных расходов.

Структура предприятия представляет собой сложную систему, состоящую из совокупности взаимосвязанных подразделений. Для повышения эффективности деятельности предприятия необходимо установить персональную ответственность руководителей структурных подразделений за результаты деятельности. Распределение ответственности руководителей должно определяться существующей организационно-технической структурой и системой управления с учетом механизма учета ответственности руководителей за свою работу по таким направлениям, как планирование, учет и контроль. Производственное подразделение, являющееся сегментом предприятия, и руководитель (менеджер), которого отчитывается за определенный участок работы, представляют собой центр ответственности.

Центр затрат – структурное подразделение, функционирование которого в соответствии с организационно-технологической структурой организации связано с нормированием, планированием и учетом издержек производства. Центр затрат – это организационная единица или область деятельности, где целесообразно накапливать информацию об издержках на приобретение активов (входящие затраты) и расходах (затраты на выходе).

Основными задачами центра затрат являются: получение максимального результата при нормируемом уровне вложений; минимизация вложений, необходимых для достижения желаемого результата.

Центр затрат объединяет однотипные производственные процессы, обуславливающие издержки однородного характера. Степень детализации центра затрат зависит от целей и задач, поставленных руководством предприятия. Центр затрат можно разделить на центр управленческих затрат и центр нормативных затрат.

Центр управленческих затрат – подразделение, руководитель которого ответствен за обеспечение наилучшего уровня услуг. Примером таких центров являются административно-функциональные службы предприятия.

Центр нормативных затрат – структурное подразделение, менеджер которого несет ответственность за достижение нормативного, планового уровня за-

трат по выпуску продукции (работ, услуг). Примерами таких центров являются: производственные подразделения, в которых возникают прямые материальные, прямые трудовые затраты, переменные общепроизводственные расходы; эффективность их деятельности оценивается размером отклонений фактического уровня затрат от планового, нормативного уровня;

- отдел снабжения предприятия, который должен контролировать заготовительные цены на сырье и материалы, необходимые для выполнения производственной программы, выпуска качественной продукции;
- отдел сбыта продукции, который осуществляет реализацию продукции на коммерческой основе; и т.д.

Центр доходов – структурное подразделение, функционирование которого связано с получением доходов (отдел оптовых продаж, коммерческая дирекция и т.п.). Менеджер центра ответствен за максимизацию дохода от продаж, определенного в рамках бюджета продаж, но не имеет полномочий изменять цены на продукцию с целью увеличения дохода, а также не несет ответственность за издержки производства.

Центр прибыли – структурное подразделение, функционирование которого связано с определенными затратами и получением доходов. Полномочия менеджеров центров прибыли шире, чем центров доходов, так как они имеют право варьировать затратами и ценами реализации. Цель центра прибыли – получение максимальной прибыли в результате объективного планирования производственной деятельности при данных ограниченных ресурсах. Критерием оценки деятельности такого центра является размер получаемой прибыли. Однако менеджер центра прибыли не имеет полномочий рассматривать вопросы об увеличении объема продаж, если это связано с увеличением мощностей.

Центр инвестиций – структурное подразделение, функционирование которого связано с контролем затрат и доходов, оценкой эффективности использования инвестированных в них средств. Полномочия менеджеров центра инвестиций выше, чем полномочия менеджеров центра прибыли, они имеют право определять политику предприятия в сфере капитальных и долгосрочных финансовых вложений. Цель его деятельности – получение максимальной отдачи от инвестированного капитала. Критерием оценки деятельности являются показатели: рентабельность активов, остаточная прибыль, экономическая добавленная стоимость. Такие центры целесообразно создавать для подразделений с большой степенью автономии, например, крупное дочернее подразделение холдинговой компании.

Центры ответственности могут быть также классифицированы следующим образом (рис. 2).

Каждому центру ответственности устанавливаются соответствующие бюджетные показатели, задания. Бюджетные показатели в свою очередь подразделяются:

- на централизованные, т.е. установленные аппаратом управления предприятия, они не контролируются центром ответственности, поэтому его

менеджер не вправе изменить его значение;

– на установленные центром ответственности самостоятельно, являются воздействующими факторами на централизованные показатели, поэтому менеджеры могут самостоятельно устанавливать их значения с учетом потенциальных возможностей центра ответственности с целью наилучшего достижения централизованных показателей.

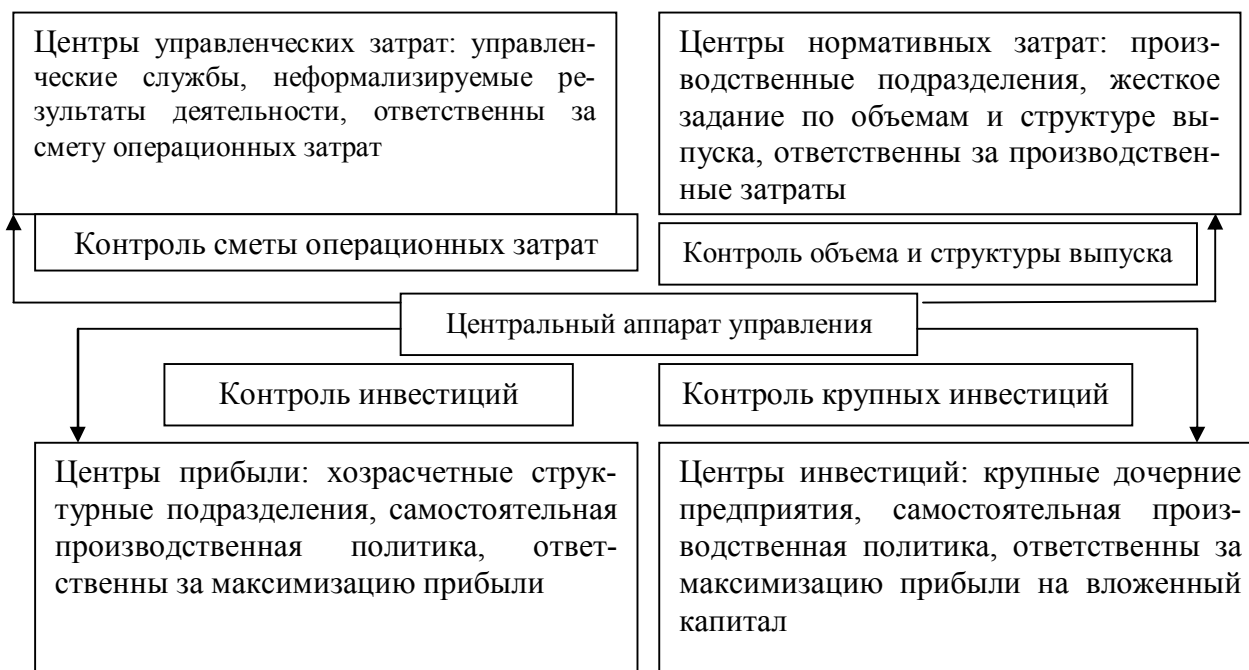


Рисунок 2 – Классификация центров ответственности

Центры ответственности составляют соответствующие отчеты о своей деятельности и используют при этом принцип контролируемости, в соответствии с которым:

- детальность показателей отчетов уменьшается по мере увеличения уровня руководителя, которому они представляются;
- отчеты вышестоящему уровню управления не являются результатом суммирования отчетов нижестоящим уровням.

В промежуточном отчете содержится информация только о контролируемых центром бюджетных показателях.

Аппарат управления предприятием имеет право корректировать централизованные показатели, входящие в бюджетное задание, на основе результатов контроля.

Основным инструментом, позволяющим контролировать деятельность центра затрат, являются сметы об ожидаемых затратах.

Они формируются на основе планов управления и концепции контролируемых затрат.

Сущность контроля затрат состоит в следующем:

- 1) закрепляются ответственные лица за определенные статьи затрат орга-

низации;

2) эти ответственные лица должны иметь реальную возможность влиять на величину данных затрат;

3) разрабатываются гибкие сметы, использование которых позволяет пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем Производства. Для перерасчета необходимо затраты разделить в смете на переменные (прямо пропорциональные динамике объемных показателей) и постоянные, что позволит исключить неконтролируемое изменение затрат;

4) фактические результаты сравниваются с запланированными величинами, определяются отклонения от сметы. Положительное отклонение обозначает перерасход, отрицательное – экономию. Формируется отчет об исполнении смет. Сметные данные пересчитываются по формуле гибкой сметы для определения реального уровня затрат;

5) наряду с суммарными величинами в отчетах должны указываться статьи, отражающие наиболее положительные или наименее отрицательные результаты.

Для достижения максимальных результатов деятельности предприятия в первую очередь должны составлять отчеты, дающие информацию об общем объеме потребленных ресурсов, которые включают как контролируемые, так и неконтролируемые затраты (т.е. отчеты должны быть сформированы по уровням управления).

Такие отчеты должны разрабатываться по всем подразделениям предприятия независимо от выполняемых ими функций.

Требования, предъявляемые к внутрифирменной отчетности, включают:

1. Целесообразность – четкое представление информационного массива в строго целевом разрезе.

2. Объективность и точность - отсутствие субъективизма и предвзятых оценок, а также минимизация погрешности в отчетах.

3. Оперативность – представление отчетности в соответствии со сроками принятия управленческих решений.

4. Краткость – отсутствие в отчетности избыточной информации, мешающей принятию управленческого решения.

5. Сопоставимость отчетности – обеспечение сравнимости отчетной информации между собой и ее сопоставимости с бюджетами.

6. Адресность – предназначение внутренней отчетности заинтересованным лицам, но при условии соблюдения конфиденциальности.

7. Эффективность – затраты по составлению внутренней отчетности не должны перекрывать эффект, полученный от ее использования.

Чтобы осуществлять эффективное руководство, менеджерам центров ответственности требуется более подробный анализ отклонений. Рекомендуемые отчеты представлены в табл. 1 и табл. 2.

Таблица 1 – Отчет центра затрат «Производство»

Прямые производственные затраты

Период: с _____ по _____

Дата составления: _____

Подготовил: _____

Центр ответственности/должность: центр затрат/ начальник цеха

Наименование изделия	Количество (тыс. шт.)		Статьи прямых затрат									Итого прямых затрат		
			Сырье и материалы			Зарплата								
	основная					дополнительная								
	план	факт	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение
Изделие 1														
Изделие 2														
и т.д.														
Итого														

Таблица 2 – Отчета центра затрат «Производство»

Себестоимость продукции

Период: с _____ по _____

Дата составления: _____

Подготовил: _____

Центр ответственности/должность: центр затрат/ начальник цеха

Статьи затрат	Виды продукции											
	Изделие 1			Изделие 2			Изделие 3			Изделие 4		
	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение	план	факт	отклонение
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Сырье и материалы												
Основная заработная плата												
Дополнительная заработная плата												
Общепроизводственные расходы												
Общехозяйственные расходы												
Производственная себестоимость												
Вспомогательное производство												
Полная себестоимость												

Отчет о результатах деятельности подразделения должен содержать толь-

ко те статьи, которыми может управлять или на которые может влиять менеджер центра ответственности. Отклонения по ценам на материалы и ставке заработной платы, а также величина отклонений по объему постоянных накладных расходов в стоимостном выражении в отчете не представлены, так как считается, что они находятся за рамками контроля менеджера центра ответственности. В отчете о результатах работы текущие отклонения сравниваются с отклонениями предыдущих периодов, а также сообщается об общих отклонениях, накопившихся за текущий год. Часто такая информация полезна для понимания общих тенденций деятельности. Помимо ежемесячных отчетов о результатах деятельности центра менеджер, отвечающий за него, должен получать ежедневные отчеты по тем отклонениям, которыми можно управлять каждый день. Это, как правило, относится к потреблению материалов и к производительности труда. Для таких отклонений применяются недельные или месячные отчеты о результатах деятельности центра, получаемые как сумма данных, представленных ранее в ежедневных отчетах.

Список литературы:

1. Опыт девелопмента земельных участков [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gilproekt.ru/>.
2. Особенности оборота земель сельскохозяйственного назначения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://knowledge.allbest.ru/>.
3. Экономическая оценка эффективности использования производственных ресурсов в сельском хозяйстве орловской области [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cyberleninka.ru/>.
4. Стариков А.С., Самарина В.П. Проблемы рационального использования земель сельскохозяйственного назначения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.science-education.ru/>.
5. Этапы и виды девелопмента [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ru.wikipedia.org/>.

Лукашова Виктория Николаевна

*студентка 5 курса факультета учета и информационных технологий
ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли»
e-mail: tuhova1310@mail.ru*

Тюхова Елена Анатольевна

*к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли»
e-mail: tuhova1310@mail.ru*

Шапорова Ольга Александровна

*д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита
ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли»
e-mail: shapорова8484@mail.ru*