

Министерство образования и науки Российской Федерации

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования**

**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ МОСКОВСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ СТРОИТЕЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

КАФЕДРА ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

Управление затратами

Теоретический (лекционный) материал

Москва 2021

Оглавление

1. Экономическая сущность затрат.....	4
1.1. Экономическое значение затрат.....	4
1.1.1. Содержание и сущность понятий «затраты», «расходы», «издержки».....	4
1.1.2. Цели и задачи управления затратами на предприятии.....	10
1.1.3. Понятие системы управления затратами. Характеристика ее основных элементов.....	16
1.1.4. Планирование, нормирование и контроль затрат на предприятии.....	20
1.2. Классификация затрат на предприятии.....	31
1.2.1. Назначение классификации затрат.....	31
1.2.2. Направления классификации затрат.....	32
1.2.3. Классификация затрат для контроля и регулирования.....	35
1.2.4. Классификация затрат для планирования и прогнозирования.....	37
1.2.5. Классификация затрат по принятию управленческих решений.....	39
1.2.6. Прямые и косвенные затраты.....	42
1.2.7. Особенности управления затратами в соответствии с действующими классификациями.....	56
1.3. Экономическая сущность затрат.....	58
1.3.1. Понятие «себестоимость» и виды себестоимости.....	58
1.3.2. Понятия «калькулирование» и «калькуляция».....	64
1.3.3. Калькулирование, его принципы и взаимосвязь с производственным учетом.....	68
2. Методы учета затрат на предприятии.....	72
2.1. Центры ответственности в структуре предприятия.....	72
2.1.1. Центры экономической (финансовой) ответственности на предприятии.....	72
2.1.2. Особенности учета затрат по центрам ответственности....	77
2.2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.....	79
2.2.1. Способы управления затратами.....	79
2.2.2. Способы исчисления себестоимости единицы продукции	81
2.2.3. Общие положения о методах калькулирования себестоимости продукции.....	84
2.2.4. Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.....	90
2.2.5. Характеристика пообъектных методов учета затрат.....	95
2.2.6. Характеристика методов учета затрат фактической и нормативной себестоимости.....	114
2.2.7. Метод учета затрат «стандарт-костинг».....	119

2.2.8.	Сопоставление методов: нормативного и «стандарт-костинг».....	124
2.2.9.	Характеристика метода учета затрат «директ-костинг».....	128
2.2.10.	Сравнение вариантов «директ-костинг».....	130
2.2.11.	Характеристика методов целевой себестоимости.....	135
2.2.12.	Концепция (модели) управления затратами.....	139
3.	Организация и управление затратами на предприятии.....	141
3.1.	Анализ затрат и результатов деятельности предприятия	141
3.2.	Резервы снижения затрат предприятия.....	149
3.3.	Бюджетирование в системе управления затратами.....	160
3.3.1.	Сущность и функции бюджетирования.....	160
3.3.2.	Классификация бюджетов и методы их разработки.....	165
3.3.3.	Организация бюджетирования.....	170
3.4	Применение современных информационных технологий и автоматизации в управлении затратами	175
3.4.1.	Задачи, проблемы и практический опыт автоматизации системы внутреннего контроля.....	175
3.4.2.	Принципы и методика автоматизации управления затратами.....	178
3.5.	Особенности управления затратами в строительной отрасли.....	180
3.5.1.	Ценовая политика в строительной организации на основе управления затратами.....	188
3.5.2.	Особенности калькулирования себестоимости в строительстве.....	199
3.5.3.	Методы учета затрат в строительстве.....	214
3.5.4.	Особенности учета затрат при строительстве хозяйственным способом.....	218
3.5.5.	Учет затрат при строительстве подрядным способом.....	222
3.5.6.	Учет и оценка незавершенного строительства.....	236
	Список основной литературы	261

1. Экономическая сущность затрат.

1.1. Экономическое значение затрат.

1.1.1. Содержание и сущность понятий «затраты», «расходы», «издержки».

Основным показателем, характеризующим финансово-хозяйственную деятельность большей части организаций, является экономический результат. Этот показатель применяется для оценки всей деятельности организации или отдельной ее сферы за определенный период. На экономический результат оказывает влияние два основных фактора: доходы и расходы. Значит, улучшение финансового результата может быть достигнуто либо путем увеличения доходов, либо путем снижения расходов. В расходы хозяйствующих субъектов включаются затраты во всем их многообразии, а не только производственные. Таким образом, налицо заинтересованность хозяйствующих субъектов в эффективности управления затратами.

После изучения данной главы вы должны уметь:

- определить различие между издержками, затратами, расходами;
- объяснить сущность и задачи управления затратами;
- назвать функции и принципы управления затратами;
- обосновать, почему управленческий учет является средством управления затратами.

В экономической литературе и нормативных документах используются такие понятия как «издержки», «затраты», «расходы». В качестве объектов учета выделяют следующие экономические категории.

1) **Затраты** — стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности предприятия материальных, финансовых и трудовых ресурсов за отчетный период.

Возникновение затрат связано с выплатой денежных средств, уменьшением дебиторской задолженности и увеличением кредиторской задолженности. Затраты можно относить в активы или расходы предприятия.

Поведение затрат — это характер их реакции на изменения в деятельности предприятия.

Фактор затрат — деятельность, влияющая на затраты.

Различают следующие виды затрат:

- **переменные** — изменяются прямо пропорционально изменению объема деятельности (например, прямые материальные затраты, сдельная заработная плата, горючее для автомобиля). Общая сумма переменных затрат является линейной относительно объема деятельности, а величина переменных затрат на единицу продукции является постоянной для всех уровней деятельности;

- **полупеременные** — изменяются, но не прямо пропорционально объему деятельности (затраты на приобретение материалов со скидкой при покупке, изменение затрат времени на производство с изменением квалификации работников);

- **постоянные** — остаются неизменными при изменении объема деятельности (арендная плата, заработная плата персонала офиса);

- **полупостоянные** — при изменении объема деятельности меняются ступенчато (заработная плата ремонтных рабочих);

- **смешанные** — содержат элементы постоянных и переменных затрат (оплата за телефон, которая включает в себя абонентную плату и оплату междугородных разговоров);

- **обязательные** — определяются мощностью предприятия (амортизация, арендная плата, страхование имущества);

- **дискреционные** — их величина определяется руководством и не связана с изменениями в текущей деятельности (затраты на рекламу, исследования, разработки).

Затраты как объект учета, в том числе управленческого учета имеют место во всех видах деятельности: снабженческой, производственной, сбытовой, инвестиционной, организационной. Представление о затратах основывается на следующих положениях:

- 1) затраты определяются использованием ресурсов и отражают сколько и каких ресурсов израсходовано при создании активов и их реализации;
- 2) объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах. В экономических расчетах для обобщения применяют денежный измеритель;
- 3) определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для обозначения определенных функций (приобретения, производства, управления, реализации) или подразделения, в котором данные затраты возникают. Понимание целей осуществления затрат позволит в практической деятельности организации обеспечивать контроль за их формированием.

Возникновение затрат сопряжено с выплатой денежных средств или увеличением кредиторской задолженности. Осуществление затрат вызывает уменьшение одних активов с условием равновеликого прироста других активов или прирост активов и обязательств на одну и ту же величину. Иначе говоря, затраты в момент их признания не оказывают влияния на финансовый результат. В момент признания затрат можно определить экономию или перерасход, если предварительно разработаны аналогичные нормативные затраты.

Затраты осуществляются в течение определенного периода. Завершение периода накопления затрат определяется тем моментом, когда, во-первых, соблюдены условия признания активов, ради создания которых были осуществлены данные затраты. В этом случае к бухгалтерскому учёту принимаются созданные активы по стоимости, которая может быть измерена с достаточной степенью надёжности. Во-вторых, когда становится очевидным, что понесенные затраты уменьшают экономические выгоды организации. В этом

случае в учёте отражаются расходы, что означает, затраты утратили способность приносить доход. Следовательно, в первую очередь фиксируются затраты, которые при определенных условиях превращаются в стоимость активов, расходы или убытки.

Иллюстративно рассмотренные понятия затрат, издержек и расходов представлены на рис. 1.1.

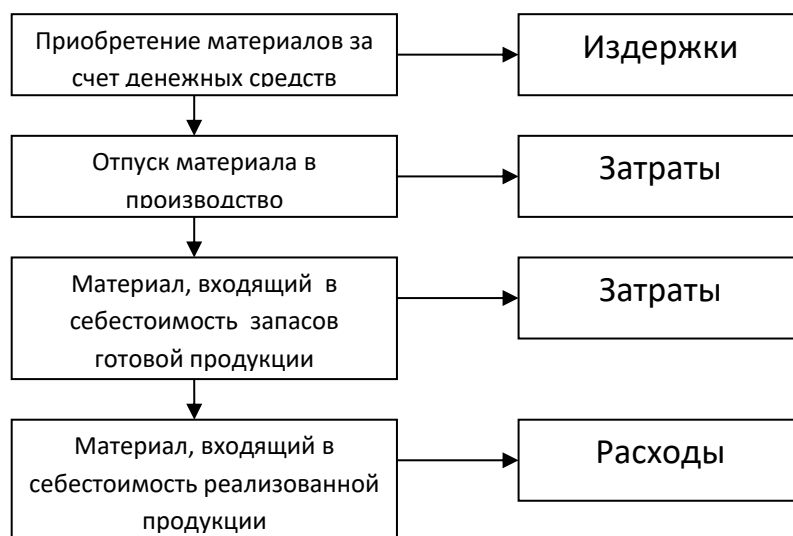


Рис. 1. Иллюстрация понятия затрат, издержек и расходов

Так как затраты являются предметом управления на предприятии, то для реализации этой функции необходимо учитывать особенности затрат (рис 1.2).

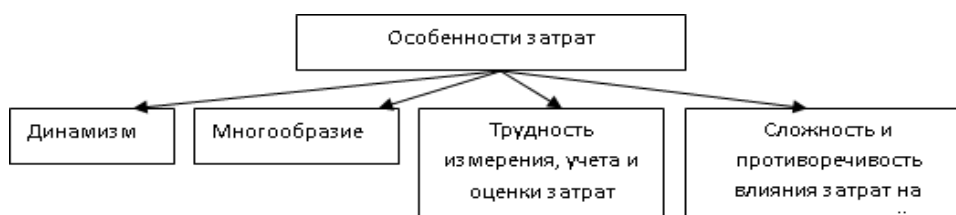


Рис. 2 Особенности затрат

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

или увеличения её обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации.

2) **Расходы** — стоимость всех поступлений материальных ценностей и услуг на предприятии за данный период.

Категории расходов:

• **расходы отчетного периода** — те, которые произведены и отражаются в отчете о прибылях и убытках данного периода:

✓ расходы отчетного периода, обусловленные полученными в данном периоде доходами. Отражаются в отчете о прибылях и убытках, если данные доходы также отражены;

✓ расходы отчетного периода, не связанные с получением текущих доходов. Отражаются в отчете о прибылях и убытках в любом случае;

• **отложенные расходы** — расходы, осуществленные в данном периоде с целью получения возможных доходов в будущем:

✓ инвестиции (капитальные вложения);

✓ расходы будущих периодов.

Современное понятие «расходы» дано в п.2 ПБУ «Расходы организации» (10/99): «...расходами организации признаётся уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Не признаётся расходами организации выбытие активов:

— в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основные средства, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

— вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счёт оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

В соответствии с п.16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы признаются в бухгалтерском учёте при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдёт уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала активы либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в бухгалтерском учёте признаётся дебиторская задолженность.

В бухгалтерском учёте расходы подразделяют на расходы по обычным видам деятельности и прочие. В п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации» предусматривается, что себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг формируется «на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчётном году, так и в предыдущие отчётные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчётные периоды, с учётом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи». Данное определение следует сопоставить с понятием «полная себестоимость реализованной продукции» и ее содержанием.

3) **Издержки** — денежное выражение затрат, необходимых для осуществления производственной и реализационной деятельности. Термин «издержки» применяется, как правило, в экономической теории. Издержками называются затраты живого и овеществленного труда на производство продукции, товара и их продажу. По мнению экономистов, издержки – это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Отсюда можно сделать вывод, что издержки – это обобщающий показатель, характеризующий денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью.

Выделяют следующие виды издержек:

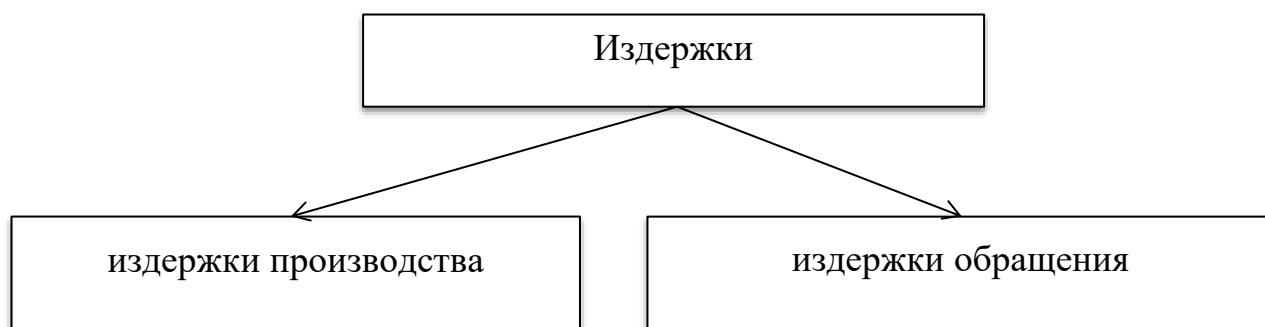
- **стартовые** — часть постоянных издержек, которые возникают с возобновлением производства;

- **остаточные** — часть постоянных издержек, которые продолжает нести предприятие независимо от того, что производство и реализация продукции остановлены на какое-то время;

- **издержки упущенных возможностей** — потери дохода при выборе одного из способов осуществления хозяйственных операций и отказе от других возможных.

Издержки могут возникнуть без расходов. Затраты всегда связаны с расходами. В то время как затраты охватывают все израсходованные на предприятии материальные ценности, издержки относятся непосредственно к выработке продукции.

В зависимости от сферы деятельности организации издержки могут выражаться в форме издержек производства и издержек обращения (Рис. 1).



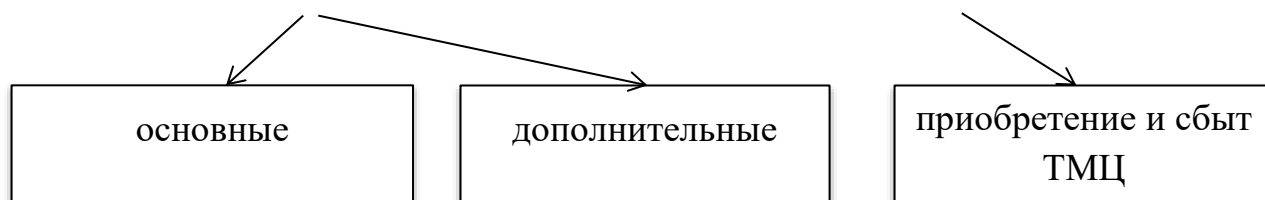


Рис. 3. Классификация издержек

Издержки производства представляют собой совокупные затраты предприятия на производство продукции за определенный период безотносительно к тому приходятся затраты на законченный продукт или на незавершенное производство. Следовательно, из издержек производства формируется производственная себестоимость готовой продукции и себестоимость незавершенного производства. В этом отношении «издержки производства» близки по своему экономическому содержанию к понятию «затраты на производство».

Издержки обращения – расходы, обусловленные приобретением и сбытом товарно-материальных ценностей (ТМЦ).

В зависимости от организации производства издержки производства делят на:

основные – амортизация, стоимость материальных и трудовых ресурсов организации, потребленные за определенный период в процессе основного производства;

дополнительные – возникающие во вспомогательных производствах.

1.1.2. Цели и задачи управления затратами на предприятии.

Постоянно возрастающие масштабы деятельности предприятий, их интеграция и специализация, осложнение и увеличение числа связей между ними в сочетании со сложным положением отечественной экономики в значительной степени обостряют проблему эффективности и качества управления. Управление представляет собой сложный социально-экономический процесс, который в широком смысле обозначает воздействие на

предмет, объект, систему для сохранения их устойчивости или перевода из одного состояния в другое в соответствии с заданными целями.

Основная цель управления состоит в получении наибольшего результата от хозяйственной деятельности при наименьших совокупных затратах живого и овеществленного труда.

Развитие теории управления предприятием или организацией характеризуется множественностью школ и подходов, разрабатывавших те или иные аспекты управления.

Основателем школы научного управления считается [Ф.У. Тейлор](#), который изучал в своих работах проблемы рационализации производства и труда с целью повышения эффективности деятельности. Он считал, что главной задачей управления организацией должно быть обеспечение максимальной прибыли в соединении с максимальным благосостоянием для каждого занятого в этой организации работника.

В условиях социалистической системы хозяйствования теория функций, структур и процессов управления затратами на предприятии и в государственных органах разрабатывалась с учетом особенностей данной системы, таких как централизация, прямое управление со стороны государственных органов, единство руководства. Одно из важнейших направлений этого периода — внедрение в практику и совершенствование нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В связи с этим были разработаны и обоснованы нормы затрат на сырье и материалы, заработную плату и другие производственные затраты, способы определения фактической себестоимости продукции и выявления ее отклонений от нормативной себестоимости, варианты методов учета затрат с элементами нормативного метода.

Совершенствование нормативного метода учета затрат и анализа себестоимости продукции выдвигалось в качестве основы комплексной системы управления себестоимостью, включающей теоретически обоснованное

определение себестоимости, научные методы ее зачета и калькулирования, организацию экономического анализа и контроля за снижением составляющих затрат. Наиболее фундаментальные исследования относятся к 1960—1970-м гг., то есть к периоду широкого обсуждения проблем учета и калькулирования.

На рубеже 1980— 1990-х гг. в научных разработках по управлению затратами произошел качественный сдвиг, оказавший влияние на все последующие выводы и положения науки. Это было связано с использованием системного подхода и автоматизации процесса управления. Управление затратами базировалось на законах кибернетики и рассматривалось как гомеостатическая система. Осуществление на практике принципа экономического гомеостазиса позволило внедрить систему управления с обратной связью. Система наделяется свойствами эквивиальности, устойчивости, самосовершенствования, надежности и эмерджентности. В результате научных разработок с использованием математического и имитационного моделирования существенно возросли возможности управленческого контроля затрат и факторов, оказывающих на них воздействие.

Примерно с начала 1990-х гг. в центре внимания отечественных теоретиков и практиков оказались проблемы управленческого учета, применения вариантов сокращенного учета затрат и калькулирования себестоимости.

В последние годы споры и дискуссии по данной проблеме связаны с вопросами определения роли, места, принципов построения и организации системы управления затратами.

Управление затратами — это средство достижения предприятием высокого экономического результата. Оно не сводится только к снижению затрат, так как распространяется на все элементы управления. Практически на каждом предприятии существуют резервы для снижения затрат до рационального уровня, что позволяет добиться роста экономической эффективности деятельности и повышения конкурентоспособности.

Управление затратами может рассматриваться как функциональная область менеджмента и как самостоятельная область в системе управления предприятием. Эти два подхода не противоречат друг другу и могут трактоваться в качестве определений управления затратами, что позволяет прямо перенести теоретические и практические разработки менеджмента на управление конкретной компанией. С другой стороны, происходит сужение понятия «управление затратами» до определения функциональных задач соответствующей службы.

К задачам управления затратами на предприятии относятся:

- выявление его роли как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- определение затрат по основным функциям управления;
- расчет затрат по отдельным подразделениям предприятия;
- исчисление необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);
- подготовка информационной базы, позволяющей оценить затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах хозяйственного процесса и во всех подразделениях предприятия;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Задачи управления затратами должны решаться в комплексе. Только такой подход способствует повышению экономической эффективности работы предприятия в целом.

При организации управления затратами необходимо соблюдение ряда принципов, позволяющих создать базу экономической конкурентоспособности предприятия, завоевания им передовых позиций на рынке.

Принципы управления затратами — это наиболее общие, основополагающие правила и рекомендации; которые должны учитываться и выполняться в практической деятельности на всех уровнях управления. Основное требование к этим принципам состоит в том, чтобы их соблюдение повышало эффект практической деятельности.

Основные принципы управления затратами выработаны практикой и сводятся к следующему:

- системный подход к управлению затратами. Данный принцип предусматривает изучение объекта управления и управляющей системы совместно и нераздельно. Системность означает необходимость использования системного анализа и синтеза в каждом управленческом решении. Системный подход находит свое выражение в том, что эффективность управления затратами оценивают по эффективности самого слабого звена системы. Недостаточное внимание к одной функции управления может свести к нулю всю работу. Именно слабое звено определяет надежность работы всей хозяйственной системы;

- единство методов, практикуемых на разных уровнях управления затратами. Методическое единство предполагает единые требования к информационному обеспечению, планированию; учету, а также анализу затрат. Необходимо единство и соподчиненность используемых критериев эффективности. Для этого, во-первых, локальные критерии должны быть подчинены, логически следовать из критериев, используемых на более высоких уровнях. Во-вторых, в системе должны использоваться унифицированные критерии для оценки аналогичных мероприятий. Только в этом случае обеспечивается возможность сравнения ожидаемых и фактических результатов достижения аналогичных целей и обобщения их;

- управление затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта. Жизненный цикл составляет процесс создания, разработки, производства, эксплуатации, обращения и утилизации продукта. Структура жизненного цикла продукта, его продолжительность, объемные и качественные показатели

определяют затраты предприятия. Продукция, являясь целью хозяйственного процесса, одновременно как его результат воплощает в себе затраты всех элементов жизненного цикла. Исключение из жизненного цикла, какой либо стадии не означает, что сократятся затраты;

- органическое сочетание снижения затрат с высоким качеством продукции(работ, услуг). В рыночной экономике важнейшее условие существования и развития предприятия — производство и реализация конкурентоспособной продукции, которая достигается сочетанием качества и цены. Противоречие заключается в том, что высокое качество продукции наряду с повышением конкурентоспособности, ростом объема продаж и увеличением доли рынка предприятия ведет и к увеличению затрат, а следовательно, к повышению цены. Оптимальный баланс между качеством и затратами на всех стадиях жизненного цикла продукта достигается грамотным управлением на основе исследований и экономических расчетов;

- недопущение излишних затрат;
- широкое внедрение эффективных методов снижения затрат;
- совершенствование информационного обеспечения об уровне затрат;
- повышение заинтересованности всех подразделений предприятия в снижении затрат.

Правильная постановка учета затрат позволяет обеспечить:

- контроль за издержками производства, направленный на их снижение и рост прибыли;
- оперативность в получении информации административно-техническим персоналом организации об отклонениях от нормального хода производственного процесса в целях их скорейшего устранения;
- определение фактических затрат на производство, их влияние на себестоимость и рентабельность продукции;

- оценку эффективности мер по развитию и совершенствованию производства и результатов деятельности структурных подразделений и организации в целом.

Растущая скорость изменения внешней среды деятельности предприятия требует организационных изменений внутри системы управления, что проявляется в потребности в управлении затратами, нацеленном на быстрое реагирование на возникающие изменения. Все это ведет к необходимости использования стратегически ориентированных инструментов управления затратами на предприятии и созданию информационных систем, содержащих как финансовые, так и нефинансовые данные.

1.1.3. Понятие системы управления затратами. Характеристика ее основных элементов.

Совокупность элементов и связей между ними, обладающих определенной целостностью, называется системой управления. Взаимодействие субъектов, объектов, функций, инструментов и методов управления должно обеспечивать сохранение, функционирование и развитие этой системы, повышение эффективности произведенных предприятием затрат.

Цель деятельности системы управления затратами достигается в результате осуществления процесса управления, предполагающего функционирование принятой организационной структуры, которая отражает ход выполнения функций управления и характеризует его динамику. Этот процесс имеет свое (специфическое) содержание, обусловленное его сущностью; свои стадии и внутренние этапы осуществления, предполагающие определенную последовательность действий в пространстве и во времени. Качественное своеобразие процесса управления затратами раскрывается при реализации системного подхода.

Такой подход позволяет комплексно исследовать объект управления, построить систему управления затратами, выделить основные задачи процесса

управления и определить последовательность их выполнения. Основа такого подхода — принципы единства, развития, глобальной цели, функциональности, децентрализации, иерархии, неопределенности и организованности.

Эффективность управления затратами повысится при сочетании системного и ситуационного подходов, так как при недостатке информации управление осуществляется на основе определения наиболее важных ситуационных факторов.

В процессе своего функционирования система управления затратами разделяется на три подсистемы:

- управляющую подсистему или субъект управления;
- управляемую подсистему или объект управления;
- подсистему связи.

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия, а также соответствующие органы управления. Объект управления — затраты в зависимости от поставленной цели. Они как объект управления рассматриваются в целом и по отдельным составным частям (в соответствии с их классификацией), представляющими интерес в процессе управления. Подсистема связи включает канал прямой связи, по которому передается входная информация, и канал обратной связи, по которому поступает информация о состоянии объекта управления. В результате воздействия управляющей подсистемы система управления затратами переходит в различные состояния, из которых выбирается наиболее предпочтительное.

Эффективность такой системы определяется взаимосвязью всех ее элементов, их направленностью на достижение общей цели и соответствием законам, принципам и методам, объективно действующим в сфере управления и отражающим наиболее существенные связи отдельных элементов управления с элементами внешней среды.

Управление затратами предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом. К функциям управления затратами относятся планирование, координация, контроль и мотивация.

Планирование включает в себя выбор долговременных и ближайших целей и разработку стратегических планов для их достижения. Координация — это определение наилучших направлений использования ресурсов для выполнения намеченных планов. Контроль обеспечивает исполнение решений и обратную связь, для того чтобы цели предприятия и его стратегические планы реализовывались оптимальным образом. Мотивация — это формирование системы мотивов, побуждающих к выполнению принятых решений.

Основоположником функционального подхода в управлении считается [А. Файоль](#). Он выделил пять функций управления: предвидение, организацию, распорядительскую деятельность, координацию и контроль.

В современной литературе не существует единого взгляда на состав функций управления. Однако в настоящее время получил широкое распространение подход, основанный на объединении всех их в четыре основные функции, применимые ко всем предприятиям. Согласно этому подходу, процесс управления состоит из взаимосвязанных функций планирования, организации деятельности, мотивации и контроля, которые объединены связующими процессами коммуникации и принятия решений.

В свою очередь функции управления затратами реализуются с помощью инструментов управления: нормативной базы, классификации, системы показателей, применения различных методов анализа и прогнозирования затрат. Анализ затрат, являясь важным элементом функции контроля, подготавливает информацию для обоснованного их планирования. Затраты подвергаются анализу как в целом по предприятию, так и по отдельным подразделениям, экономическим элементам затрат и калькуляционным статьям, видам деятельности, единицам продукции (работ, услуг) и другим объектам учета.

Управление затратами представляет собой динамичный процесс, цель которого — достижение высокого экономического результата деятельности предприятия. На всех этапах управления необходимо концентрировать и грамотно использовать данные о затратах как факторе, играющем важную роль в выработке решения и в конечном счете определяющем конкурентоспособность предприятия. Ответом на те или иные проблемы, возникающие в процессе управления, всегда являлись выработка и применение на практике различных систем управления затратами. В основе любой системы управления затратами лежит их классификация по различным признакам, которая необходима для оценки степени возможного воздействия на те или иные затраты либо степени влияния тех или иных затрат на конечные результаты деятельности предприятия.

Информация о затратах может использоваться по трем направлениям:

- для оценки уровня затрат в тот или иной период и определения прибыли;
- для принятия решений (в области политики цен, роста и снижения объектов деятельности, обновления продукции);
- для контроля и регулирования.

Первое из названных направлений предполагает расчет себестоимости продукции и дохода, полученного за определенный период, путем сравнения которых определяется прибыль. При принятии решений в области политики цен или снижения объема деятельности, обновления продукции, формирования наиболее рациональной программы для получения максимальной прибыли руководству предприятия требуется информация об ожидаемых затратах и доходах, так как любое решение ориентировано на будущее. Третье из этих направлений подразумевает сбор информации о том, как распределяются затраты между отдельными центрами затрат и ответственности.

Итак, используя различные классификации затрат и методы их учета, можно получить информацию, необходимую для тех или иных целей управления предприятием, и строить разнообразные системы управления затратами.

1.1.4. Планирование, нормирование и контроль затрат на предприятии.

Добиться устойчивого хозяйственного и финансового положения в рыночных условиях возможно через систему внутрифирменного планирования. Планирование представляет собой установление целей на перспективу и определение приоритетных путей достижения данных целей. Система планирования позволяет на основе правильного использования информации адекватно и своевременно реагировать на изменения условий ведения бизнеса, заставляет менеджеров организации осуществлять сознательные действия на основе анализа ситуации. Значение планирования определяется также тем, что его применение позволяет контролировать производственный процесс до начала производства, предварительно.

Планирование, с одной стороны, рассматривается как непрерывный циклический процесс, который заключается в разработке и осуществлении планов, определяющих будущее состояние экономической системы, а также путей, способов и средств их достижения. Непрерывность планирования заключается в необходимости рассмотрения планирования как постоянного метода управления и контроля, а не как одномоментной акции. Изменения условий ведения бизнеса требуют постоянной корректировки планов, совершенствования методов их разработки.

С другой стороны, планирование рассматривается как функция управления, составная часть менеджмента и представляет собой умение предвидеть цели предприятия, которые будут достигнуты в будущем. Связь планирования со стратегическими целями компании позволяет координировать усилия трудовых коллективов, определить цели и обязанности руководителей и специалистов разных уровней.

В рыночных условиях ведущую роль в координации деятельности предприятия занимает ценообразование и применение цен. Именно уровень

цены определяет выгодные объемы и поиск возможных способов производства продукции, работ, услуг. Каждая организация, покупатель или продавец, вынуждены подчинить свои действия закону спроса и предложения, действию ценового механизма. Аналогично ценовому механизму, действующему во внешних хозяйственных связях, планирование во внутренней деятельности организации заставляет менеджеров организации выполнять сознательные действия. Эти действия должны быть разной направленности, в том числе включать решение не только технических и технологических задач, но и проблем, связанных с подготовкой и переподготовкой кадров, развитием их нравственных качеств, преемственности, социального плана.

Процесс планирования включает четыре основных этапа:

1. постановка целей деятельности экономической системы (объединения, организации, структурного подразделения);
2. формулировка конкретных задач для достижения целей;
3. определение путей и средств достижения поставленных целей и задач, в том числе выбор альтернативных решений;
4. контроль за осуществлением поставленных целей и задач.

Отсюда, можно сделать вывод, что основная цель планирования заключается в определении необходимых для деятельности организации производственных и финансовых операций, их конкретизации по времени и структурным подразделениям (исполнителям), обеспечение необходимого размера ресурсов и источников их финансирования и контроль результатов. Для решения данной цели необходимо обеспечить информационную связь планирования, учета, анализа и контроля (рис.2).

Планирование, учет и контроль затрат взаимосвязаны между собой. Чем более будут прослеживаться связи в системе внутрифирменного экономического механизма, тем более устойчивым при прочих равных условиях является имущественное и финансовое положение организации.

Планирование, учет и контроль затрат взаимосвязаны между собой. Чем более будут прослеживаться связи в системе внутрифирменного экономического механизма, тем более устойчивым при прочих равных условиях является имущественное и финансовое положение организации.

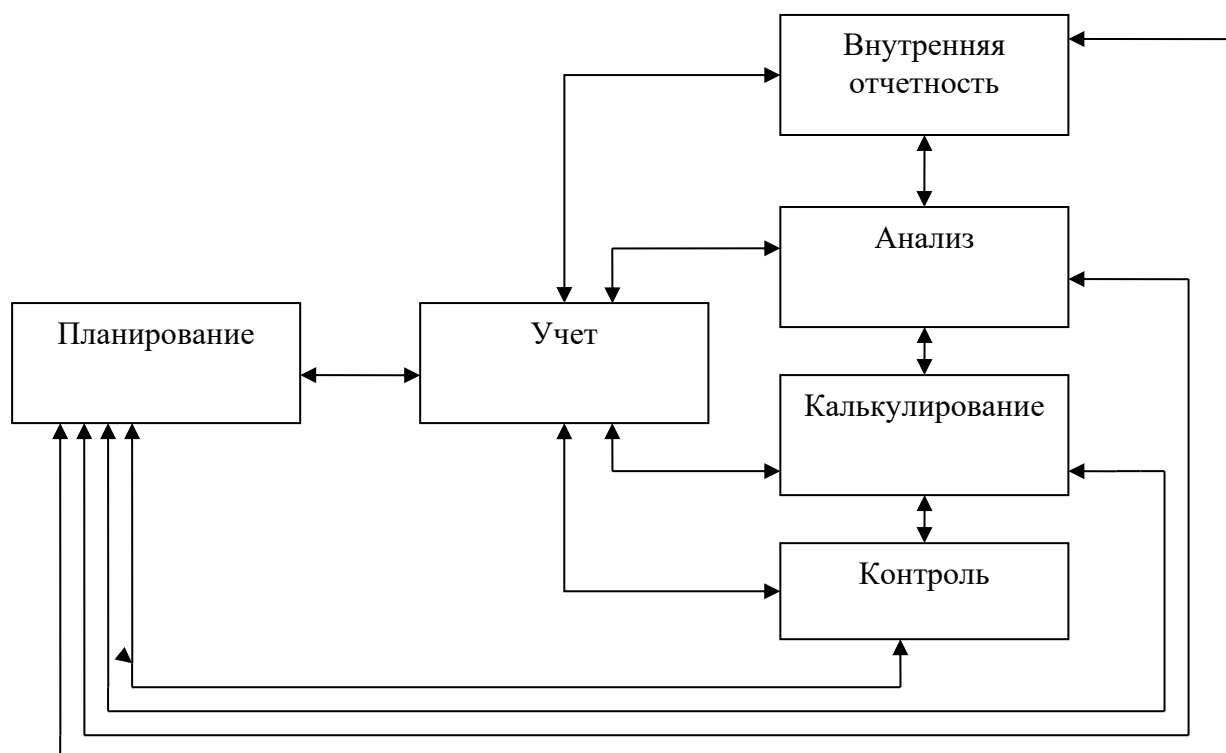


Рис. 4. Схема взаимосвязи отдельных элементов внутрифирменного экономического механизма

По времени разработки выделяют долгосрочное (на 3-5 и более лет), среднесрочное (1-3 года) и краткосрочное (от 1 дня до года) планирование.

Долгосрочное планирование позволяет сохранить стабильное положение на рынке, обеспечить планирование и осуществление капитальных вложений, решение других стратегических задач.

Среднесрочное планирование направлено на последовательное выполнение долгосрочных программ.

Краткосрочное планирование позволяет детализировать планы в течение коротких периодов времени и, последовательно, добиваться их внедрения с помощью различных методов.

По характеру цели планирование делят на стратегическое, тактическое и оперативное.

Стратегическое планирование представляет собой разработку и использование планов генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры организации. Стратегическое планирование вызывает необходимость заниматься научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими работами.

Тактическое планирование рассматривается как конкретизация долгосрочных планов на определенный период.

Оперативное планирование представляет собой вид внутрифирменного планирования, при котором общие плановые задания доводятся до рабочего места (исполнителя), решаются текущие задачи.

Планирование невозможно без нормирования. Нормирование – это процесс разработки норм и нормативов материальных, трудовых и денежных ресурсов. Нормы и нормативы основываются на инженерных расчетах и оценках, связанных с тщательным изучением трудовых операций, с прогнозом потребления материальных, трудовых и других ресурсов. Нормы и нормативы на единицу продукции разрабатываются по количеству и стоимости. Нормативы по стоимости называются нормативными или стандартными затратами. Нормативные затраты - это предварительно установленные (плановые) затраты, разработанные для определенных условий деятельности, служащие целевым уровням деятельности и основой для сравнения и оценки уровня фактических показателей.

Выделяют следующие виды (типы) нормативов:

– базовые нормативы – определяются историческим способом, сущность которого заключается в накоплении фактических данных за определенный период времени и расчета среднеарифметического показателя. После проведения расчета такие нормативы, как правило, не корректируются. К недостаткам таких нормативов относятся:

1. возможность перенесения последствий негативных явлений, имевших место в прошлые периоды, на будущее;

2. с истечением времени эти стандарты, как правило, устаревают и не обеспечивают необходимой информацией;

– текущие нормативы – определяют величину расхода средств на данном промежутке времени, то есть данные нормативы содержат характеристики, связанные с изменением цен, технических и технологических условий. В основе текущих нормативов могут использоваться базовые нормативы;

– идеальные стандарты – включают нормативы по тем элементам и на таком уровне, которые применяются в оптимальных условиях производства (например, эти стандарты не предполагают остановок в работе). Как правило, эти стандарты невозможно достичь;

– мотивирующие стандарты – стандарты, которые возможно выполнить, прилагая различные усилия со стороны руководителей, специалистов, трудовых коллективов, а в особенности конкретных исполнителей;

– реальные стандарты – отражают затраты, которые можно ожидать при конкретных условиях производства. Реальные стандарты включают такие компоненты как дополнительные расходы на оплату труда за простои, сверхурочные работы и другие отклонения.

В практике считается, что реальные стандарты являются единственным видом стандартов, имеющих содержательное значение, поэтому получили широкое распространение.

Нормативные затраты целесообразно разрабатывать по трем элементам производственных затрат: прямые затраты материалов, прямые трудовые затраты и общепроизводственные расходы. По этим элементам разрабатываются следующие нормативные показатели на единицу продукции:

1. нормативное количество расхода основных материалов (сырья);

2. нормативная цена единицы основных материалов (сырья);

3. нормативные трудозатраты (нормы-времени, нормы выработки продукции, нормы обслуживания и нормы численности);

4. нормативная ставка прямой оплаты труда (сдельная и повременная);

5. нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;

6. нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Среди производственных компонентов большое внимание уделяется использованию материалов в связи с тем, что:

- отдельные производства отличаются большой материалоемкостью продукции (определяется по удельному весу в себестоимости);

- материальные запасы занимают значительный удельный вес в стоимости активов;

- многие виды материальных ресурсов являются дефицитными и/или дорогостоящими и другими причинами.

Вторым немаловажным элементом производственных затрат являются трудовые затраты. Внимание этому элементу уделяется в связи с тем, что:

- ✓ трудовые затраты являются одним из основных элементов, образующих себестоимость продукции;

- ✓ если применяется сдельная оплата труда, то величина данного элемента напрямую зависит от объема продукции;

- ✓ сумма заработной платы производственных рабочих используется на многих предприятиях в качестве базы распределения косвенных расходов и другим причинам.

Внимание к третьему фактору обусловлено тем, что в большинстве отраслей значительную часть общепроизводственных расходов занимают расходы по обслуживанию и эксплуатации производственных основных средств, без которых невозможен технологический процесс.

Процесс определения нормативных затрат материалов и трудовых ресурсов отличается от установления нормативов общепроизводственных расходов. Определение нормативных затрат на материалы и трудовых затрат может осуществляться в два этапа:

1. определение физических норм (количества) необходимых для производственного процесса материалов с учетом их качества и затрат труда с учетом квалификации работников и сложности выполняемой работы;
2. установление (обоснование) нормативных цен (тарифов).

Нормы расхода материально-производственных запасов и трудовых затрат устанавливаются на основе технологической последовательности производственных процессов, чертежей, спецификаций, рецептур, смет затрат в расчете на единицу продукции, работ, услуг и указываются в технологических картах.

Разработка норм является трудоемким процессом, осуществляется с применением различных методов. Например, прямые трудовые затраты устанавливаются с помощью следующих методов:

1. хронометража операций, то есть измерения времени на выполнение операций;
2. на основе использования нормативов по элементам операций, разработанных исследовательскими учреждениями;
3. расчетным путем на основе анализа фактических данных за предыдущие периоды или расчетов мастера (менеджера), знающего состав и квалификацию рабочих, производительность труда, состав оборудования, технические возможности и другие факторы.

При разработке норм трудовых затрат в количественном отношении выделяют норму выработки, норму времени и норму обслуживания. Нормой выработки называется количество изделий, работ, услуг, которое должно быть изготовлено (выполнено) за единицу времени (час, смену) в определенных организационно-технических условиях одним рабочим или группой рабочих

соответствующей квалификации. Нормой времени называется время, необходимое для производства единицы продукции или выполнения определенного вида работ. Нормой обслуживания является количество единиц оборудования, рабочих мест и других производственных единиц, которое должно обслуживаться одним рабочим или группой рабочих соответствующей квалификации при определенных организационно-технических условиях.

Управление затратами на основе норм позволяет предотвращать ненужные потери, контролировать соблюдение технологического процесса, улучшить политику снабжения производства материальными ресурсами, повысить эффективность производства. На основе норм расхода материальных ресурсов производится лимитирование затрат, что позволяет контролировать затраты в ходе технологического процесса.

Кроме количественного показателя устанавливается стоимостной (ценовой). Применительно к материальным запасам разрабатывается нормативная цена. Нормативная цена на материалы может включать все затраты по их приобретению (производству), которые планируются на основе исследования и обоснования затрат, а также обеспечения эффективного применения материалов. Если материальные ценности приобретаются впервые, в качестве базы для формирования нормативной цены может быть заложена цена, согласованная с поставщиками.

Стоимостной показатель трудовых затрат выражается ставкой (расценкой) оплаты труда за час или другую единицу времени, на единицу продукции, работ, услуг.

Нормативные материальные и трудовые затраты определяются путем умножения нормативного количества на нормативную цену. Нормативные затраты являются средством измерения эффективности работы и обеспечивают контроль за уровнем затрат, позволяют накапливать информацию о фактических затратах с выделением отклонений от норм. Применение нормативных затрат позволяет совершенствовать технологию учета затрат и перейти для

управленческих целей от учета фактической себестоимости к себестоимости нормативной, стандартной, целевой.

При наличии и использовании нормативных затрат управление ими может осуществляться по отклонениям. Общая сумма отклонений фактической стоимости израсходованных материалов от нормативных затрат определяется по формуле:

$$O = Kф * Цф - Kн * Цн$$

O – общая сумма отклонений;

Kф – фактическое количество израсходованных материалов;

Цф – фактическая цена;

Kн – количество материалов, требуемое по норме;

Цн – цена нормативная.

Цель управления отклонениями заключается в том, что анализ отклонений дает возможность получать информацию о влиянии различных факторов на результаты. Сопоставляя данные, определяют отклонения за счет ценового и количественного факторов:

$$Oц = (Цф - Цн) * Kн$$

$$Oк = (Kф - Kн) * Цн$$

Oц – отклонение по цене;

Oк – отклонение по количеству.

По полученным показателям делаются выводы различного характера, которые используются для решения имеющихся мест проблем.

Анализ отклонений фактической цены от нормативной имеет значение для анализа:

- качества приобретаемых материалов;
- целесообразности транспортных и других расходов по приобретению материально-производственных запасов;
- информации, используемой при выборе вариантов материаловозаменителей и других.

Если в производстве стали потреблять больше сырья, чем обычно или по сравнению с другим подразделением, рабочим местом, необходимо определить причины, к которым могут относиться: сбой в работе оборудования; непредвиденный брак; плохое качество сырья; нарушение технологии; другие объективные и субъективные причины.

В каждом из названных случаев могут быть свои причины и следствия. Например, сбой в работе оборудования могут быть связаны со следующими причинами:

- ✓ несвоевременным техническим (профилактическим) уходом за производственным оборудованием или формальным его проведением;
- ✓ сбоями в подаче электрической энергии и др.

Несмотря на то, что запасы призваны обеспечить бесперебойность технологического процесса, следовательно, являются предпосылкой успеха, зачастую чрезмерное их наличие свидетельствует о плохой организации и неудовлетворительном управлении материально-техническим снабжением. К факторам, которые побуждают сократить запасы, относятся:

- затраты на физическое хранение запасов;
- отвлечение из оборота значительных объемов денежных средств;
- потери при хранении, которые могут носить количественную и качественную сторону;
- упущенная выгода и др.

Однако отсутствие или недостаточное количество запасов вынуждает:

- заменять материалы менее подходящими ценностями;
- организовывать срочный заказ, что может повлечь дополнительные, возможно непредвиденные расходы;
- к несвоевременному выполнению обязательств перед заказчиками, возможно к штрафным санкциям и потере клиентов и др.

Кроме количественного фактора необходимо обращать внимание на ценовой фактор. С этой точки зрения следует понимать механизм формирования

затрат, связанных с приобретением материально-производственных запасов (рис. 3).

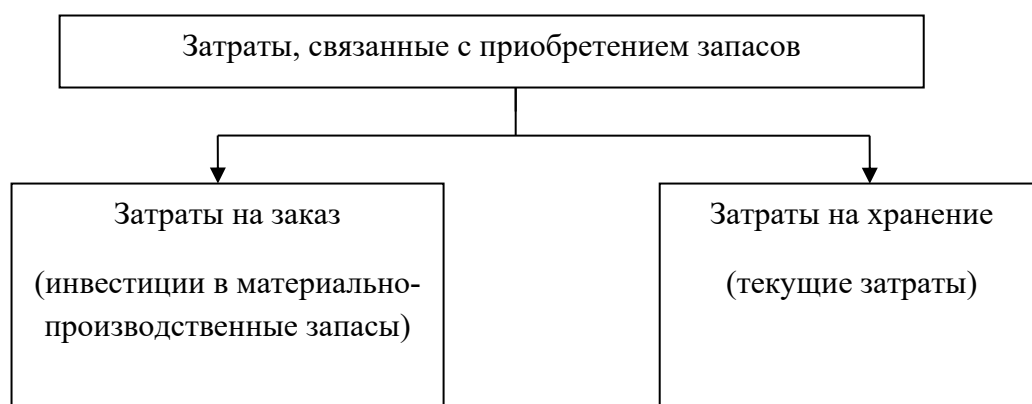


Рис. 5. Состав затрат, формирующих фактическую себестоимость запасов

Если организацией приобретено запасов больше оптимального уровня, растут текущие затраты; если меньше – затраты на заказ. Таким образом, важное значение в деятельности любой организации имеют разработка и соблюдение оптимального уровня запасов, обеспечение сохранности имеющихся ресурсов, управление запасами и затратами на их создание. Ключевым звеном в этом является разработка и применение нормативных затрат.

При оценке отклонений необходимо помнить, что отклонения по количеству и цене могут быть положительными и отрицательными, благоприятными и неблагоприятными, носить объективный и субъективный характер.

Одним из вопросов, который необходимо решать на предприятии, это вопрос определения источника, на который списываются отклонения от норм. В п.1 Положения о составе затрат предусматривается: «Для целей налогообложения произведенные организацией затраты корректируются с учетом утвержденных в установленном порядке лимитов, норм и нормативов». В данном случае Положение о составе затрат аналогично Налоговому кодексу РФ предусматривает формирование себестоимости продукции в пределах нормативных затрат, а отклонения от норм списывать на финансовый результат.

Таким образом, с целью достижения поставленных администрацией задач перед различными подразделениями, отделами и службами необходимо планирование, которое осуществляется на основе норм расхода материалов, труда, производственных накладных расходов. Управление затратами включает не только нормирование и планирование, но и контроль, выявление отклонений от норм и использование их для управленческих целей.

1.2. Классификация затрат на предприятии.

1.2.1. Назначение классификации затрат.

Эффективность функционирования организации как хозяйствующего субъекта зависит от степени управляемости затратами.

Принимая решение, руководитель должен знать степень влияния затрат на уровень себестоимости и рентабельности производства.

С целью точного анализа затрат необходима их классификация, то есть группировка по признакам, определяющим назначение затрат. Основная суть процесса классификации затрат заключается в выделении той их части, на которые может повлиять руководитель.

Экономически обоснованная классификация позволяет:

- выявить объективно существующие группы затрат;
- распределить процессы формирования затрат и взаимоотношения между ними;
- эффективно и целенаправленно управлять производственным процессом;
- выявить степень влияния отдельных затрат на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации;
- распределить затраты по изделиям, к которым они относятся.

В зависимости от назначения подготавливаемой информации для целей управления существуют разнообразные классификации. Тем не менее, любая из них должна отражать специфику формирования учетной

информации как о затратах предприятия и издержках производства, так и о себестоимости продукции. Кроме того, необходимо учитывать рыночные факторы:

а) изменяющуюся рыночную конъюнктуру сырья и материалов, сбыта продукции;

б) меняющиеся условия поставок (прямые поставки, договоры, условия перехода прав собственности на приобретаемые или продаваемые материально-технические ресурсы и т.д.);

в) корректировку производственной программы и ассортимента продукции.

Классификация затрат строится на основе следующих признаков:

• возможность и необходимость планирования, лимитирования (нормирования);

• использование в принятии управленческих решений;

• объекты учета и калькулирования;

• отношение к производственному процессу;

• периодичность возникновения;

• способы включения в себестоимость;

• целесообразность расходования;

• экономическое содержание.

Одновременно необходимо соблюдать аналитические требования к ведению управленческого учета затрат по их элементам, видам и отдельным калькуляционным статьям затрат.

1.2.2. Направления классификации затрат.

Затраты организации – сложное и многогранное явление. Для оценки оптимальности принимаемых решений руководителям разных уровней необходима информация о степени соответствия фактических и планируемых результатов деятельности предприятия. Такую оценку можно произвести только при разграничении затрат, то есть разработке такой классификации затрат,

которая даст возможность проконтролировать вид потребленного ресурса, учесть размер затрат по местам их возникновения, при выполнении отдельных операций и пр.

1) По способу оценки запасов и определения финансового результата различают:

- истекшие и неистекшие;
- затраты на продукцию и затраты периода;
- прямые и косвенные;
- основные и накладные.

По способу принятия решений:

- ревалентные и неревалентные;
- постоянные и переменные;
- маржинальные и средние;
- действительные и возможные.

По способу осуществления контроля и выполнения:

- контролируемые;
- неконтролируемые.

2) **Неистекшие затраты** совершаются при расходовании предприятием денег на покупку товаров и оборудования, в результате чего происходит увеличение обязательств или уменьшение активов в процессе текущей деятельности для получения дохода или другой выгоды в будущих периодах. Отражаются в активе баланса.

Истекшие — это себестоимость реализованных товаров и амортизационные отчисления и в результате полученный доход в виде денег или дебиторской задолженности в отчетном периоде. Отражаются в отчете о финансовых результатах.

Если часть товаров была утрачена в результате несчастного случая, это означает убыток, поскольку не произошло обмена и не получена никакая польза.

Затраты на продукцию связаны с производством или с приобретением товаров для реализации.

Затраты периода не включаются в себестоимость запасов и рассматриваются как затраты того периода, в котором они были осуществлены (издержки обращения).

Прямые затраты могут быть отнесены непосредственно к определенному объекту затрат экономически целесообразным путем.

Косвенные затраты не могут быть отнесены к определенному объекту затрат по принципу соотношения затрат и выгод.

Основные — это совокупность прямых затрат, т.е.:

- *прямые материальные затраты* — стоимость израсходованных материалов, которые становятся частью готовой продукции;

- *прямые затраты на оплату труда* — заработная плата рабочих, которая может быть включена в себестоимость товара;

- *прочие прямые затраты* — все другие прямые затраты.

Производственные затраты связаны с процессом производства и не могут быть отнесены к определенным изделиям.

Производственные накладные затраты распределяются между изделиями пропорционально выбранной базе.

Конверсионные — затраты на обработку сырья при преобразовании его в готовый продукт.

Непроизводственные — расходы на управление, исследования, сбыт продукции:

- затраты на рекламу и исследование рынка;
- затраты на командировки;
- аренда, налоги, страхование, амортизация;
- предоставление скидок покупателям;
- послепродажное обслуживание клиентов;
- безнадежные долги.

3) **Ревалентные** затраты могут быть изменены вследствие принятия решения.

Неревалентные затраты не зависят от принятия решений.

Действительные затраты требуют выплаты денег.

Возможные (потери) — утраченная выгода от выбора одного направления действий в ущерб альтернативным решениям.

Маржинальные — затраты на производство или реализацию продукции.

Контролируемые затраты могут быть проконтролированы менеджером, и на них может быть оказано значительное влияние.

На неконтролируемые затраты нельзя влиять.

Рассмотренная концепция затрат используется для составления финансовой отчетности, предназначенной для принятия решений.

Учет затрат предприятие ведет по элементам, самостоятельно определяя их количество и состав.

1.2.3. Классификация затрат для контроля и регулирования.

Затраты на производство — расход произведенных ресурсов предприятия по выпуску продукции.

Регулирование — стратегия, которая базируется на снижении собственных издержек путем обязательного контроля над затратами или путем изменения размера предприятия и объема продукции.

1) В целях контроля и регулирования на отдельных производственных участках затраты делятся:

- на регулируемые и нерегулируемые;
- эффективные и неэффективные;
- расходы в пределах норм и отклонений от норм;
- контролируемые и неконтролируемые;
- постоянные и переменные;
- прямые и косвенные.

2) **Регулируемые** — затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. Затраты могут регулироваться на разных уровнях предприятия.

На **нерегулируемые** затраты менеджер данного центра ответственности не имеет возможности воздействовать.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Такой подход позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу по способности осуществления контроля за затратами подразделения.

В результате эффективных затрат получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

Неэффективные — расходы непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, или это потери на производстве.

Расходы в пределах норм служат для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным или фактической себестоимости ее нормативному уровню.

Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны лиц, работающих на предприятии. Они отличаются от регулируемых затрат своим целевым характером.

Неконтролируемые расходы не зависят от деятельности субъектов предприятия.

Сумма постоянных расходов не изменяется при изменении объема производства.

Сумма переменных расходов изменяется прямо пропорционально изменению объема производства.

Прямые затраты можно напрямую отнести на себестоимость определенного вида продукции.

Косвенные затраты нельзя напрямую отнести на себестоимость каждого конкретного продукта, выпускаемого предприятием (накладные расходы на материал, производственные накладные расходы, административные и торговые накладные расходы).

Управление затратами — процесс, охватывающий операции нормирования и планирования, учета и анализа производственных расходов, контроль за процессом их формирования и своевременного реагирования на необоснованный рост затрат.

3) Цель данной классификации — обеспечить информацией систему контроля и регулирования затрат на производство, обеспечить полноту и правильность действий, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства в будущем.

4) Главная задача учета заключается в контроле экономической эффективности. Он может осуществляться при помощи сопоставления фактических издержек разных отчетных периодов либо при помощи сопоставления фактических издержек одного периода по различным местам их возникновения на предприятии. Учет должен предусматривать взаимосвязь затрат и доходов с действиями руководителей подразделений, ответственных за расходование соответствующих ресурсов.

1.2.4. Классификация затрат для планирования и прогнозирования.

Затраты — все израсходованные на предприятии материальные ценности за определенный период времени.

Планирование — вид управленческой деятельности, связанный с формулированием системы показателей, определяющих действия по достижению поставленных целей.

Прогнозирование — исследование конкретных перспектив развития предприятия.

1) С точки зрения облегчения процесса планирования затраты подразделяют:

- **на прямые затраты на материалы** — к ним относятся сырье и материалы, используемые в производственном процессе, которые включаются в готовый продукт, и этот процесс включения можно проследить;

- **к прямым затратам на заработную плату** относятся затраты на заработную плату и дополнительные выплаты для персонала, работающего непосредственно в производстве;

- **накладные расходы** — производственные накладные расходы, включающие в себя косвенные затраты на материалы, на труд и прочие производственные затраты;

- **косвенные затраты на материалы** требуются для производственного процесса, но не становятся составной частью готового продукта;

- **косвенные затраты на труд** включают затраты на содержание персонала, не занятого непосредственно в процессе изготовления продукции, но услуги которого необходимы для производственного процесса;

- **планируемые затраты** — производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции;

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

2) Любое предприятие, стремящееся максимизировать свою прибыль, должно организовать свое производство так, чтобы затраты на единицу выпускаемой продукции были минимальными. Следовательно, и принимаемые решения должны ориентироваться на задачу минимизации затрат. В выполнении этой задачи важное значение придается процессу прогнозирования, в ходе которого затраты предприятия рассматриваются в краткосрочном и долгосрочном периодах.

3) В краткосрочном периоде прогнозирования различают факторы производства:

- **постоянные (фиксированные) факторы** — к ним относятся такие ресурсы, как промышленные здания, станки, оборудование. Однако это может быть и земля, услуги менеджеров и квалифицированных кадров;

- **переменные факторы** — экономические ресурсы, которые меняются в процессе производства.

В среднесрочном периоде могут меняться все вводимые факторы производства, но базовые технологии остаются без изменений.

В ходе долгосрочного периода могут изменяться и базовые технологии.

Принятые управленческие решения не могут быть осуществлены, если они не будут иметь непосредственной связи с процессом планирования, в ходе которого предполагаемые затраты, связанные с выполнением производственной и коммерческой деятельности, рассматриваются с точки зрения возможностей их охвата планом.

1.2.5. Классификация затрат по принятию управленческих решений.

Процесс принятия управленческих решений невозможен без эффективной системы экономического анализа, позволяющей оценить достигнутые результаты деятельности предприятия, выявлять внутренние и внешние резервы дальнейшего его развития.

1) Для целей принятия эффективных управленческих решений затраты группируются:

- на фактические;
- прогнозные;
- плановые;
- сметные и т.д.

В ходе анализа исследуется как общий объем затрат, так и образующие его отдельные элементы и статьи, т.е. структура.

Важным моментом в управленческой деятельности считается процесс принятия решений, в ходе которого определяются тактика и стратегия развития предприятия.

2) Для принятия управленческих решений затраты подразделяют:

- на явные;
- неявные (альтернативные);
- ревалентные;
- неревалентные;
- эффективные;
- неэффективные;
- переменные, полупеременные, постоянные;
- безвозвратные;
- инкрементные и маргинальные;
- транзакционные.

Данные затраты связаны с внешнеэкономической деятельностью предприятия, возникают в результате заключения сделок с партнерами, ведения переговоров, поиска информации, заключения контрактов. Сумма данных расходов не должна превышать доходов предприятия, иначе производство становится невозможным.

3) **Явные** — это предполагаемые затраты, которые должно нести предприятие при выполнении производственной и коммерческой деятельности.

Альтернативные — затраты, обусловленные отказом от одного товара в пользу другого, называют альтернативными (вмененными) затратами. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого действия. Альтернативные затраты возникают в случае ограниченности ресурсов. Если ресурсы не ограничены, вмененные издержки равны нулю. Альтернативные затраты иногда называют дополнительными.

Релевантными (т.е. существенными, значительными) затратами можно считать только затраты, зависящие от рассматриваемого управленческого решения. В частности, затраты прошлых периодов не могут быть релевантными, поскольку повлиять на них уже нельзя. В то же время вмененные затраты (упущенная выгода) релевантны для принятия управленческих решений.

Нерелевантные затраты не принимают во внимание во время принятия решения.

В результате эффективных производительных затрат получают доходы от реализации видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты.

В результате неэффективных затрат непроизводительного характера не будут получены доходы, поскольку продукт произведен не будет. Неэффективные затраты — это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат трактуется тем, чтобы не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

Размер переменных затрат изменяется пропорционально изменению объема производства продукции.

Полупеременные затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная.

Размер постоянных затрат не зависит от изменения объемов производства, в основном это общехозяйственные расходы.

Безвозвратные (затраты истекшего периода) возникают в результате ранее принятого решения.

Инкрементные (приростные или дифференциальные) затраты возникают при производстве дополнительной продукции или при продаже дополнительных товаров.

Маргинальные (предельные) — дополнительные затраты не на весь выпуск, а на отдельную единицу продукции.

1.2.6. Прямые и косвенные затраты.

В зависимости от способов включения затрат на себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные. Эта классификация имеет значение при выборе системы учета затрат: полной или частичной (сокращенной, усеченной) себестоимости.

Прямые затраты — это затраты, непосредственно связанные с производством конкретной продукции. Связь прямых затрат с конкретным видом продукции устанавливается на основе первичных документов.

Косвенные затраты не могут быть прямо отнесены на себестоимость конкретного вида продукции, так как они являются общими для нескольких видов продукции. В связи с этим первоначально производится их предварительная группировка на отдельных счетах (синтетических, субсчетах или аналитических) и в конце отчетного периода распределение и отнесение на соответствующие расходы, исходя из выбранного варианта учета.

По отношению к технологическому процессу затраты на производство делятся на основные (технологические) и накладные. В экономической литературе признак деления затрат на основные и накладные называется по-разному: по характеру и экономическому содержанию; экономической роли; по составу и назначению; технико-экономической роли и др.

Основными называются затраты, которые участвуют непосредственно в технологическом процессе. Без этих затрат производство продукции невозможно. К таким затратам относятся стоимость израсходованного сырья,

полуфабрикатов; заработная плата основных производственных рабочих с отчислениями и др.

К накладным относятся расходы, связанные с обслуживанием, организацией и управлением: общепроизводственные, общехозяйственные расходы и расходы на продажу (рис.4). Общим для накладных расходов является то, что они относятся к комплексным. Контроль за накладными расходами осуществляется на основе смет, за основными – на базе норм затрат.

В отдельных отраслях общепроизводственные расходы состоят из расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (амортизация оборудования, затраты на ремонт и технический (профилактический) уход оборудования, энергетические затраты на оборудование, заработная плата и отчисления на нее рабочих, обслуживающих оборудование и прочие) и общецеховых расходов на управление (расходы по производственному управлению; затраты, связанные с подготовкой и организацией производства и другие). В связи с этим в составе счета 25 «Общепроизводственные расходы» открывают два аналитических счета: 25-1 «Расходы по содержанию производственных машин и оборудования»;

25-2 «Общецеховые расходы».

Как было отмечено раньше в западном учете общепроизводственные расходы относятся к производственным, т.е. они включаются в себестоимость продукции. Отнесение общехозяйственных расходов и расходов на продажу к непроизводственным или к затратам на период (рис.4) позволяет не включать данные расходы в себестоимость и возмещать их из прибыли.

В российском учете, несмотря на предусмотренный Планом счетов и Инструкцией по его применению вариант списания затрат со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 90 «Продажи», распространено списание общехозяйственных расходов в себестоимость продукции путем распределения. С этой целью может применяться одноступенчатая или двухступенчатая процедура распределения затрат.

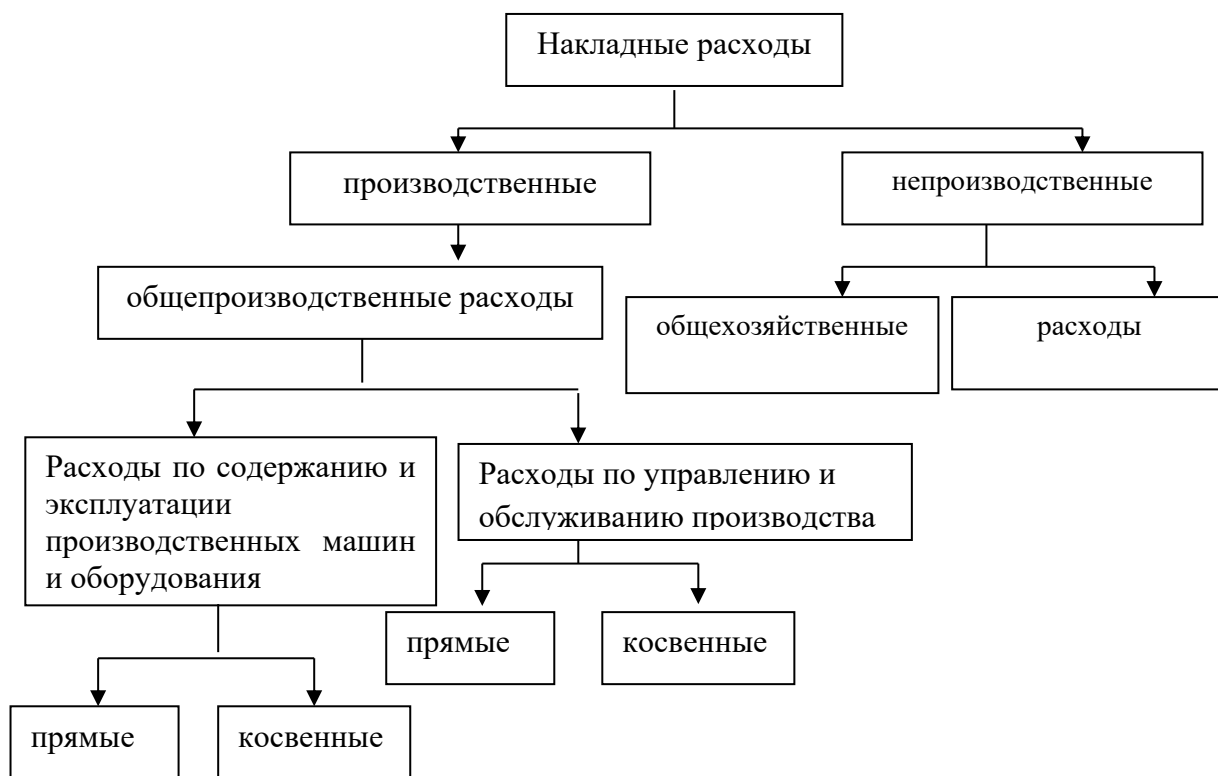


Рис.7. Подходы к классификации накладных расходов

При использовании одноступенчатой процедуры распределение и списание общехозяйственных и других косвенных расходов производится по «единой» («общезаводской») ставке распределения по предприятию в целом на все виды произведенной в отчетном периоде продукции. При двухступенчатой процедуре в первую очередь накладные расходы, учтенные по центрам, структурным подразделениям, распределяются между видами продукции, работ, услуг каждого центра. Во вторую очередь распределению подлежат общие накладные расходы между всеми видами произведенной продукции в организации.

В качестве базы распределения применяют:

- заработную плату производственных рабочих;
- основную заработную плату производственных рабочих;

- сумму прямых затрат и др.

База распределения накладных расходов предусматривается в отраслевой инструкции и учетной политике организации. Общепроизводственные расходы могут быть связаны с производством одного вида продукции, в этом случае происходит списание на себестоимость конкретного вида продукции в конце отчетного периода без распределения.

Следует обратить внимание, что признание затрат основными, автоматически не означает, что они относятся к прямым (рис.5). К примеру, амортизация основных средств производственного назначения по отношению к технологическому процессу относится к основным, по способу включения в себестоимость может относиться к прямым или косвенным. Это зависит от структуры предприятия, технологических и организационных особенностей производства и др.

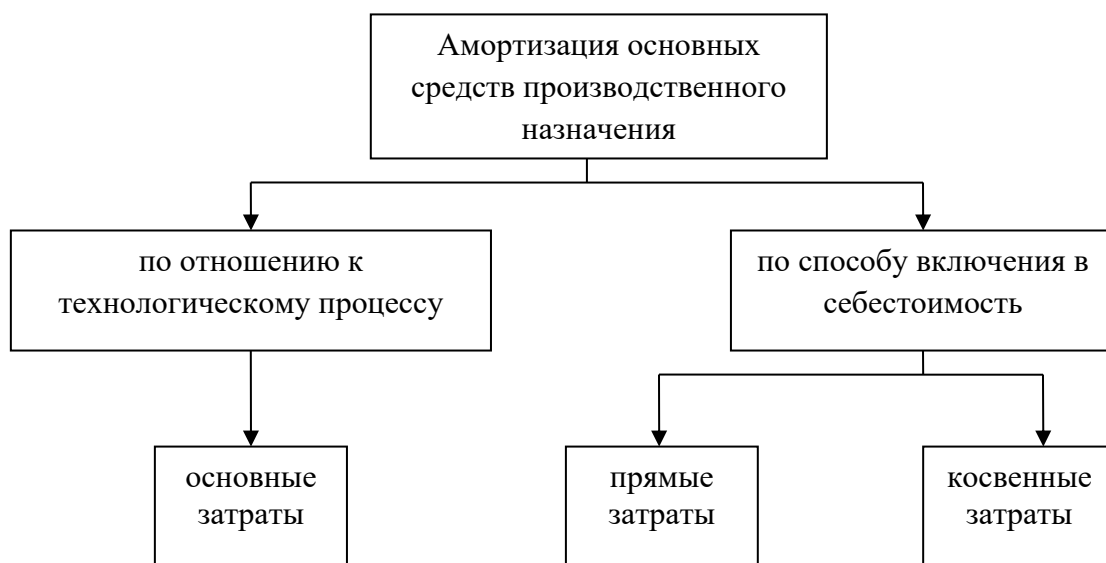


Рис. 8. Классификация затрат применительно к амортизации основных средств

По видам затраты группируются по двум признакам: по экономически однородным элементам и калькуляционным статьям.

При формировании расходов по обычным видам деятельности, следовательно, при учете производственных затрат в соответствии с п.8 ПБУ 10/99 «Расходы организации» применяется классификация по элементам затрат: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные

нужды; амортизация и прочие затраты. Экономический элемент представляет собой однородный вид затрат, который показывает что и сколько израсходовано организацией для производства и реализации продукции (работ, услуг). Рассматриваемая группировка затрат не отражает целевого назначения затрат и не дает ответов на вопросы на производство какого продукта потрачены затраты и в каком подразделении они произведены. Классификация затрат по экономически однородным элементам является единой и обязательной для всех хозяйствующих субъектов независимо от организационно-правовой формы, отраслевой принадлежности предприятий.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определять и анализировать структуру текущих затрат организации, устанавливать влияние технического прогресса на соотношение затрат. В зависимости от соотношения элементов в структуре затрат выделяют материалоемкие, трудоемкие, энергоемкие и фондоемкие производства, что дает возможность устанавливать потребность в отдельных ресурсах, решать вопросы, связанные с совершенствованием технологического процесса.

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» приведен только перечень экономически однородных элементов. Содержание каждого элемента в целях бухгалтерского учета предусмотрено в Положении о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов при налогообложении прибыли (Постановление Правительства от 05.08.1992г. №552), а в целях налогового учета – в главе 25 Налогового кодекса РФ. В практике организации осуществляют учет по экономическим элементам руководствуясь Налоговым кодексом РФ, где предусмотрено четыре элемента затрат: материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы.

Коротко содержание отдельных элементов можно представить следующим образом:

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов) включают стоимость сырья и материалов, комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке на данном предприятии, а также стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, стоимость природного сырья, топлива, покупной электроэнергии, потерь от недостач материальных ценностей в пределах норм естественной убыли.

При характеристике рассматриваемого элемента следует обратить внимание на невозможность ставить знак равенства между понятиями «материальные затраты» и «затраты на материалы». Состав материальных затрат шире за счет включения в них стоимости работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями.

Из затрат материальных ресурсов исключается стоимость возвратных отходов. Возвратные отходы - это остатки исходного сырья после превращения его в готовую продукцию, изменившие при этом свой химический состав и утратившие полностью или частично потребительские свойства исходного сырья, или используемые не по прямому назначению.

2. Затраты на оплату труда состоят из расходов на оплату труда производственного персонала, включая премии за производственные результаты, а также различные компенсации, которые гарантируются Трудовым кодексом РФ.

3. Отчисления на социальные нужды — обязательные отчисления органам государственного социального страхования, пенсионного фонда и медицинского страхования от затрат на оплату труда в установленном законодательством размере, которые включаются в себестоимость продукции.

4. Амортизация: отражается сумма амортизационных отчислений, которая определяется ежемесячно по всем основным средствам, находящимся на балансе предприятия (с корректировкой на поступившие и выбывшие основные

средства); по доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам.

5. Прочие затраты: налоги, сборы, платежи и другие обязательные отчисления, которые осуществляются в установленном законодательством порядке; затраты на подготовку и переподготовку кадров, затраты на командировки, подъемные, оплату услуг связи, банков, аудиторских фирм и другие.

В западном учете классификация затрат по экономическим элементам является приоритетной. В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для оценки запасов произведенной продукции в себестоимость продукции включаются только производственные затраты, которые группируются по следующим экономическим элементам: прямые материальные затраты; прямые затраты на оплату труда; общепроизводственные затраты.

В Российской Федерации начиная с бухгалтерского отчета за 1995г., информация о затратах по экономическим элементам использовалась при составлении одной из таблиц в форме №5 бухгалтерской отчетности «Приложения к балансу». С годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год организации самостоятельно формируют пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (ф. 0710005). Можно рекомендовать сохранить прежнюю форму таблицы по расшифровке затрат по экономическим элементам при разработке самостоятельной формы пояснений.

Информация по экономическим элементам затрат может быть подготовлена в системном учете (порядке) или внесистемно. Системный учет предполагает организацию учета затрат по экономическим элементам в бухгалтерском учете с помощью двойной записи. Для этого Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. №94н, предусмотрены счета 30-39 Планом счетов бухгалтерского учета счета 30-39 оставлены свободными, организации могут их использовать

для целей управления затратами. Второй вариант – получение информации о сумме затрат по экономическим элементам вне системы бухгалтерского учета является в настоящее время распространенным. Выбранный вариант синтетического учета затрат необходимо закрепить в учетной политике организации.

Группировка затрат по экономическим элементам не позволяет выяснить назначение и целесообразность производственных затрат, исчислить себестоимость отдельных видов продукции и установить объем затрат конкретных структурных подразделений организации. Устранить этот недостаток позволяет группировка затрат по статьям калькуляции (калькуляционным статьям).

Калькуляционной статьей называется определенный вид затрат, отражающий их однородное целевое назначение. Совокупность статей затрат называется номенклатурой затрат.

В связи с тем, что деление затрат на прямые и косвенные затраты оказывает влияние на важные экономические показатели деятельности организации, целесообразно выяснить в первую очередь их содержание (таблица 1).

Таблица 1.

Сравнительная характеристика понятий «прямые» и «косвенные» расходы

п/п	Характеристика понятий	
	«прямые расходы»	«косвенные расходы»
1	2	3
1.	К прямым расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие	Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально

		основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станкочасов, часов отработанного времени т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия
2.	Прямыми считаются затраты, которые связаны с производством конкретных видов продуктов и могут быть прямо включены в их себестоимость (по данным накопительных ведомостей, составленных по первичным документам)	Под косвенными понимают расходы, которые носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость косвенным путем (общепроизводственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческие расходы и др.) с помощью методов распределения (ставок, процентов, коэффициентов и баз распределения и др.)
3.	Прямыми являются расходы на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся	Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты на управление и обслуживание производства (накладные)

	затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.	
4.	Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, основная заработная плата производственных рабочих, потери от брака и др.	Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и некоторые другие
5.	Прямые расходы - это расходы, которые можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции, работы, услуги экономически обоснованным способом. Как правило, эти затраты могут быть отнесены на объект калькулирования в момент их осуществления. К указанным затратам можно отнести затраты на сырье и материалы, заработную плату основных производственных рабочих	Косвенные расходы - это расходы, которые не имеют прямой связи с конкретным видом продукции, работы, услуги и обычно относятся к нескольким объектам затрат. К косвенным относятся, в частности, затраты на управление и обслуживание подразделений (если внутри подразделений производятся несколько видов продукции), на управление и обслуживание предприятия

Сравнивая представленные определения прямых расходов можно выделить их особенности:

1) между производственными затратами и продукцией (носителем затрат) существует прямая связь, которая прослеживается непосредственно в ходе технологического процесса (в большей степени такая связь характерна для позаказного метода учета затрат и калькулирования);

2) эта связь документально подтверждается;

3) перечень прямых затрат ограничен, чаще всего в их состав включаются прямые материальные и прямые трудовые затраты.

К прямым материальным затратам можно отнести стоимость сырья и основных материалов и др. В производствах кроме основных материалов также применяются вспомогательные материалы, например, клей в производстве мебели. Расход клея в мебельном производстве, краски в машиностроении и аналогичных материалов в других производствах не учитывается по каждому объекту, а относится к общепроизводственным расходам.

К прямым расходам на оплату труда относится основная заработная плата основных производственных рабочих, участвующих в производстве конкретного изделия. Но начисленная им дополнительная заработная плата, в том числе заработная плата за время отпуска, обучения рассматривается как косвенные расходы.

В производственном процессе кроме основных производственных рабочих участвуют мастера, контролеры, менеджеры, вспомогательный персонал. Расходы на оплату их труда невозможно относить на определенный объект, поэтому они учитываются в составе общепроизводственных расходов.

При определении прямых материальных, трудовых и других затрат обязательно обращается внимание на прямую и непосредственную связь затрат с технологическим процессом производства, а также на экономичность (экономическую целесообразность). Под экономической целесообразностью понимается принцип соотношения затрат и выгод. Затраты по списанию

вспомогательных материалов по конкретным видам продукции не должны превышать стоимость основных материалов, поэтому чаще целесообразно учитывать такие затраты в составе общепроизводственных расходов.

Особенностями, присущими для косвенных затрат, можно назвать следующие:

1) затраты носят общий характер для нескольких видов продукции, нескольких структурных подразделений организации;

2) время осуществления отдельных косвенных расходов не совпадает со временем производства и реализации продукции. Некоторые косвенные расходы осуществляются до начала производственного процесса, например, расходы по подготовке и освоению производства. Отдельные расходы возможны после того, как завершен или приостановлен процесс производства, например, затраты по ремонту основных средств, используемых в технологическом процессе. Имеют место такие ситуации, когда косвенные расходы производятся при отсутствии прямых затрат;

3) косвенные расходы по мере их осуществления не могут быть списаны на себестоимость конкретной продукции, а требуется их предварительный сбор на отдельных счетах синтетического или аналитического учета и последующее распределение между видами продукции;

4) косвенные расходы чаще являются комплексными, состоящими из различных по своему содержанию затрат. Например, общепроизводственные расходы включают расходы на оплату труда общепроизводственного персонала, расходы по содержанию и ремонту основных средств общепроизводственного назначения и др. Данная особенность усложняет контроль за косвенными расходами, который целесообразно проводить по местам их осуществления;

5) распределение между видами продукции производится пропорционально установленной в учетной политике базе;

6) распределение косвенных расходов оформляется специальными расчетами.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от практических условий производства и имеет относительный характер.

Если в цехе производится один вид продукции, то к прямым затратам может быть отнесена не только стоимость израсходованных на производство материалов и основная заработная плата производственных рабочих, но и расходы по содержанию и эксплуатации производственных машин и оборудования, общецеховые расходы. В добывающих производствах к прямым затратам могут относиться даже общехозяйственные расходы.

В производствах, где выпускается несколько видов изделий к прямым относятся стоимость сырья, основная заработная плата производственных рабочих, начисленная по сдельным расценкам, отчисления на заработную плату. Все остальные затраты могут быть косвенными. В практике имеют место производства, где все затраты, включая стоимость израсходованных материалов и начисленную заработную плату производственным рабочим, являются косвенными. К таким производствам относятся комплексные производства, где из одного вида сырья вырабатывается в одном технологическом процессе несколько видов продукции (химические производства, нефтеперерабатывающие производства и др.).

Некоторые авторы не делают различий в понятиях косвенные и накладные расходы. Данное мнение складывается чаще всего из-за того, что накладные и косвенные расходы для включения в себестоимость продукции определенного вида требуют распределения. Накладные расходы действительно распределяют между объектами учета затрат и калькулирования косвенным способом. В ряде производств даже сырье и основные материалы распределяются по объектам учета и калькулирования косвенным способом - пропорционально нормам расхода сырья и материалов, рецептурным нормам и т.п.

Зачастую одни и те же затраты в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции могут выступать в качестве основных, а по способу их

включения в себестоимость отдельных видов изделий в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий — в качестве косвенных. Например, амортизация основных средств производственного назначения по отношению к технологическому процессу относится к основным затратам, так как без применения данных основных средств технологический процесс производства определенной продукции невозможен. По способу включения в себестоимость амортизация таких основных средств может относиться как к прямым, так и к косвенным расходам. Если объект основных средств участвует в производстве одного вида изделий, то затраты на амортизацию относятся к прямым затратам на данный вид продукции. Если основное средство используется при производстве разнородной продукции, его амортизация относится к косвенным затратам. Такой подход к учету амортизации основных средств может иметь место во многих организациях.

Таким образом, накладные расходы могут быть чаще всего косвенными, но к косвенным могут также относиться и основные затраты (рис.6).

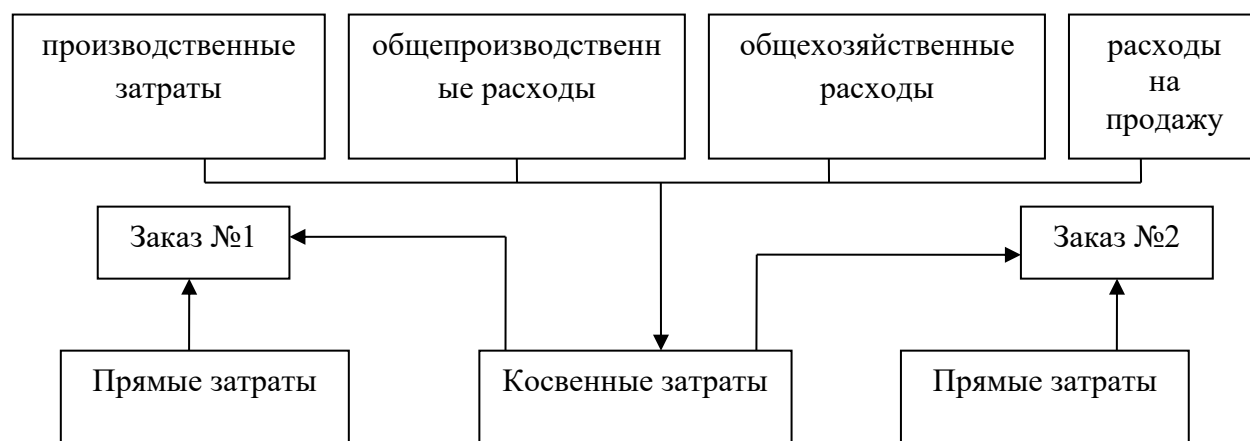


Рис.9. Схема списания прямых и косвенных затрат

Безусловно, чем больше доля прямых затрат в структуре себестоимости продукции, тем точнее определяется величина себестоимости конкретных видов продукции. Однако в современных условиях с развитием технологий, усложнением организационной структуры предприятий, совершенствованием технических средств производства доля прямых затрат неизменно снижается и

увеличивается доля косвенных расходов. Это является причиной внимания к определению прямых и косвенных затрат в реальных условиях, выбору экономически обоснованных методов и баз распределения косвенных расходов.

1.2.7. Особенности управления затратами в соответствии с действующими классификациями.

Одни и те же затраты входят в различные классификации. Как правило, на практике несколько классификаций образует соответствующие комбинации (таблица 2). Это необходимо учитывать при управлении затратами. Например, все затраты в компании являются прямыми на уровне компании в целом, несмотря на тот факт, что некоторые из них будут прямыми, а некоторые косвенными – для отдельных объектов затрат внутри компании (отдел, продукт, процесс и т.д.).

Таблица 2.

Примеры постоянных/пропорциональных и прямых/косвенных затрат.

Наименование	Постоянные затраты	Пропорциональные (переменные) затраты
Прямые затраты	Зарплата на производстве Амортизация машин в подразделениях механизации	Зарплата на производстве Сырье Комиссия по продажам Производственное энергопотребление
Косвенные затраты	Зарплата руководства и менеджеров Зарплата торговых представителей	Энергия для вспомогательных подразделений

	Отопление Амортизация машин во вспомогательных подразделениях	Расходы на горючее для автотранспорта отдела продаж
--	--	---

Таким образом, нужно учитывать, что одна и та же статья затрат может принадлежать к нескольким категориям. Например, сырье обычно относится к переменным, прямым, производственным и, возможно, регулируемым затратам. Но в соответствии с поставленной целью (то есть управленческим решением, которое необходимо принять) следует использовать категории затрат, которые наиболее уместны для данных условий:

- для расчета прибыли (оценки запасов): производственные в сравнении с непроизводственными затратами;
- для распределения ограниченных ресурсов: прямые в сравнении с косвенными и постоянные в сравнении с переменными;
- для передачи коммерческих целей и управленческого контроля: постоянные в сравнении с переменными и регулируемые в сравнении с нерегулируемыми.

Система классификации затрат помогает проанализировать все направления деятельности организации по степени их рентабельности, выявить те из них, которые требуют меньшего объема накладных расходов.

Обладая такой информацией, менеджеры высшего звена могут принять решения о перераспределении инвестиций по направлениям, корректируя деятельность компании для получения наибольшей прибыли.

В условиях конверсии это становится особо актуально для производственных систем высоких технологий, электронной, ракетно-космической техники, где производится как специализированная, так и гражданская продукция. Расчет норматива по косвенным затратам в таких

компаниях ведется по группам продукции, а не по процессам, что искажает представление о реально произведенных затратах.

Управление затратами позволяет реструктурировать косвенные затраты по производственным процессам, выделить наиболее затратные из них и таким образом регулировать расчетный норматив.

Объекты затрат могут быть очень абстрактными и, тем не менее, решающими для улучшения конкурентоспособности компании на рынке. Например, общие издержки внедрения нового продукта на рынок, ежегодные издержки на исправление производственных ошибок. Очень важно правильно их определить.

Выбирая ту или иную классификацию, менеджер должен ответить на ряд вопросов:

- Сколько точно стоит готовая продукция его предприятия?
- Сколько стоит производство данного вида продукции, и приносит ли это прибыль?
- Сколько стоит производство продукции таким способом, а не другим?
- Стоило ли это больше или меньше, чем ожидалось, и почему?

1.3. Экономическая сущность затрат.

1.3.1. Понятие «себестоимость» и виды себестоимости.

В принятой 1 июля 2004 года Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу среди серьезных проблем в развитии бухгалтерского учета и отчетности акцентируется внимание на «формальный подход регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики». Среди категорий, которые не нашли достаточного понимания и развития в современной экономической теории и практике следует назвать понятия «себестоимость», «калькулирование», «калькуляция».

В большинстве изданий по планированию, бюджетированию и учету затрат отмечается, что себестоимость является важнейшей объективной экономической категорией. Объективность данного показателя характеризуется тем, что:

1. независимо от понимания сущности себестоимости, обозначения области ее применения, от того существует ли ее определение и регламентация в нормативных документах, от разработанности и использования методик исчисления каждый хозяйствующий субъект стремится определять во что (в какую сумму средств) обошлось ему приобретение или производство конкретного продукта;

2. себестоимость продаж – один из основных показателей, который необходим при составлении одной из основных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности «Отчет о прибылях и убытках».

Понятие «себестоимость» дано в п. 1 Положения 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, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 г. №552. В документе указывается, что «себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию». Данное определение отличается подробным перечнем затрат, включаемых в себестоимость, которым должно быть обеспечено эффективное применение и является распространенным в современной экономической литературе, но чаще без ссылки на документ.

В современной экономической литературе в большей степени распространено мнение, где характеризуется, что **себестоимость** представляет денежное выражение текущих затрат на производство и реализацию продукции. Следовательно, капитальные затраты не должны включаться в себестоимость

производимой продукции. Капитальные затраты, в том числе затраты на строительство, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение участвуют в создании стоимости внеоборотных активов. Затраты на модернизацию и реконструкцию увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств, если в результате улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели его функционирования.

Понятие себестоимость используется также в документах, регламентирующих организацию учета затрат в снабженческой деятельности, в том числе Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Например, в п.6 данного документа написано: «Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов...» Данное определение свидетельствует о том, что нельзя зауживать область применения показателя «себестоимость» только сферой производства и реализации. Этому способствует понимание сущности себестоимости, которая заключается в том, что показатель отвечает на вопрос, во сколько обошлось данному субъекту приобретение, производство и реализация конкретного продукта.

Себестоимость представляет собой стоимостную оценку используемых хозяйствующим субъектом ресурсов для приобретения, производства и реализации конкретных продуктов. Она является объективной экономической категорией, характеризующей уровень производства и управления, может определяться в сфере снабжения, производства, сбыта в соответствии с целевым назначением и применяться для оценки результатов во всех видах деятельности: снабженческой, производственной, сбытовой и инвестиционной.

Об объективности рассматриваемого показателя свидетельствует также существующая классификация себестоимости. Обобщенно признаки классификации и виды себестоимости можно представить на рисунке 7.

По составу включаемых в себестоимость продукции затрат или по степени детализации выделяют цеховую, производственную и полную себестоимость. Цеховая себестоимость характеризует затраты обособленного подразделения на изготовление продукта, т.е. прямые и цеховые (общепроизводственные) затраты. Производственная себестоимость включает в себя цеховую себестоимость и общехозяйственные расходы. Полная себестоимость включает производственную себестоимость и расходы на продажу.

По количеству (объему) продукции определяются себестоимость всего объема и единицы произведенной продукции.

В зависимости от оперативности (времени) расчета выделяют предварительную и последующую себестоимость.

К видам предварительной себестоимости относят плановую, сметную и нормативную.

Плановая себестоимость рассчитывается на основе прогрессивных норм.

Нормативная себестоимость продукции отличается тем, что при разработке используются реальные нормы.

Сметная себестоимость рассчитывается на основе смет при отсутствии норм расхода на проектируемых производствах, освоении новых видов продукции.

Последующая или фактическая, отчетная себестоимость определяется на основе фактических затрат на производство и реализацию.

Существуют другие признаки классификации, следовательно, и другие виды себестоимости продукции. Остановимся на одном из них.

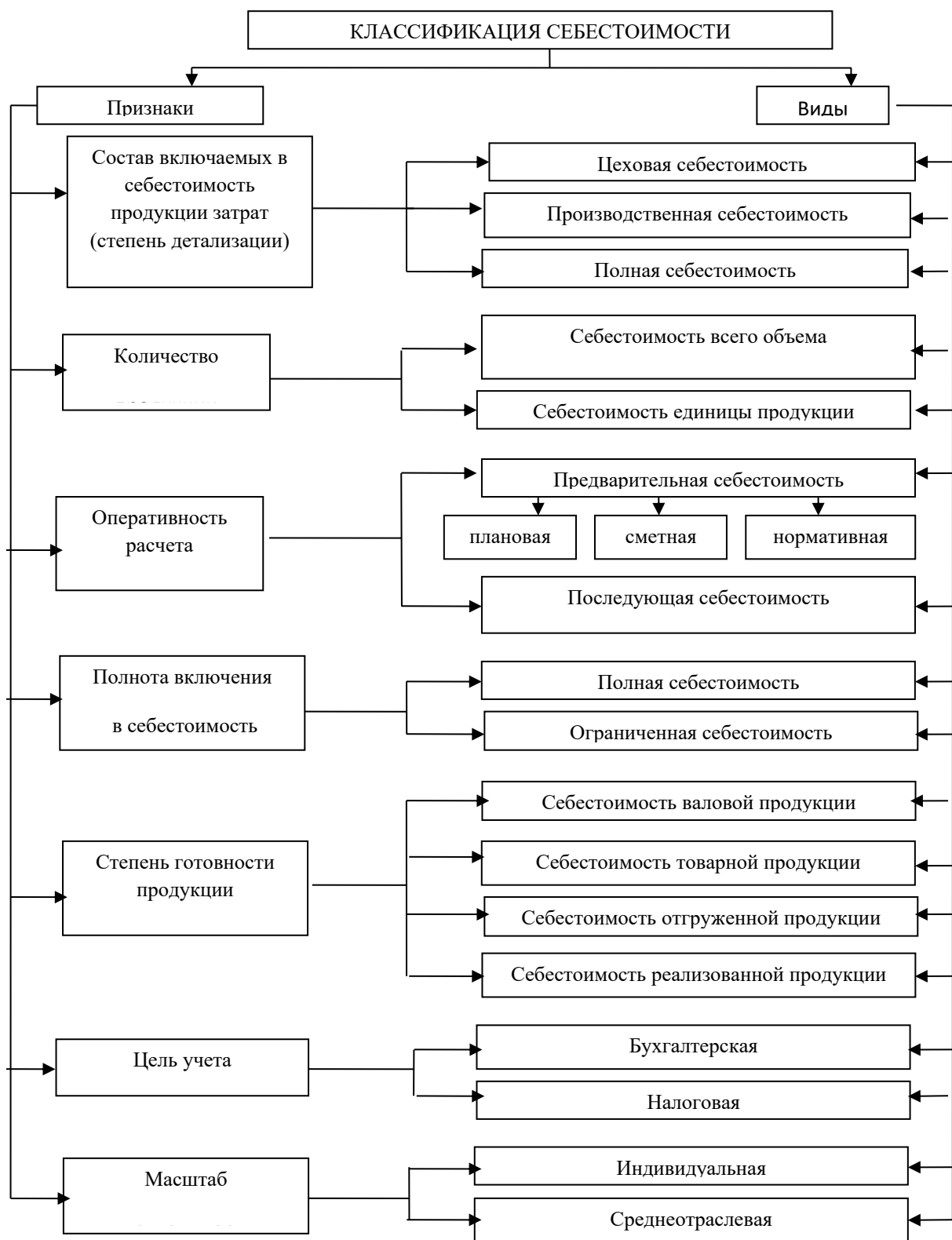


Рис. 10. Виды себестоимости продукции

В последнее время все больше возрастает внимание делению себестоимости в зависимости от полноты включения в нее текущих затрат. По этому признаку выделяются полная и ограниченная себестоимость произведенной продукции.

Среди характеристик, распространенных в экономической литературе, отмечается, что себестоимость - это качественный показатель, в котором концентрировано отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и использование имеющихся резервов. Данное мнение позволяет обратить внимание на составляющие себестоимости.

Себестоимость произведенной продукции включает две основные группы затрат по отношению к объему производства: условно-переменные и условно-постоянные, для упрощения назовем переменные и постоянные.

Переменные затраты зависят от объема выпущенной продукции. К ним относятся расход сырья и основных материалов, топлива и энергии на технологические нужды, основная заработная плата производственных рабочих при сдельной форме оплаты труда и другие.

Постоянные затраты представляют собой часть затрат, величина которых не зависит или мало зависит от объемов производства.

Исходя из этого, в системах учета, формирующих ограниченную (усеченную) себестоимость, переменные затраты включают в себестоимость продукции, а постоянные списывают на маржинальный доход. В итоге, с одной стороны, ограничение себестоимости переменными затратами позволяет упростить нормирование, планирование затрат производства и контроль за формированием себестоимости. С другой стороны, постоянные затраты не остаются без контроля, так как одновременно с ограничением себестоимости продукции переменными затратами должно уделяться внимание контролю затрат по структурным подразделениям, службам, отделам предприятия.

1.3.2. Понятия «калькулирование» и «калькуляция».

Калькулирование известно как один из приемов метода бухгалтерского учета. Возникновение данного приема связано с возникновением мануфактурного производства, развитием кораблестроения и текстильного производства, которые дали возможность развитию соответственно позаказного и попроцессного методов учета затрат и калькулирования. На заре своего возникновения в условиях недостаточного развития товарно-денежных отношений бухгалтерский учет велся по простой схеме «приход-расход». Формирование производительных сил общества и развитие простого производства совершенствовали приемы и методы калькулирования. Наиболее стремительное развитие калькулирование как инструмент оценки рентабельности товаров, как способ определения конкуренции получило в условиях промышленного производства.

Калькулирование – это система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции. В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость продукции.

Такое определение является распространенным и относится к узкому толкованию понятия. Понимание калькулирования только в узком смысле играет отрицательную роль для развития теории и практики учета, ведет к занижению и игнорированию значения себестоимости и калькулирования в организациях.

В действительности этот процесс гораздо шире и включает следующие основные этапы:

1. группировку данных первичных документов по объектам учета затрат;
2. определение себестоимости продукции вспомогательных производств и отнесение их на издержки основного производства;
3. распределение косвенных расходов;
4. определение себестоимости окончательного брака;
5. оценку возвратных отходов;

6. оценку незавершенного производства;
7. исчисление фактической себестоимости всего объема произведенной продукции;
8. исчисление фактической себестоимости единицы готовой продукции;
9. распределение затрат между товарным выпуском и готовой продукцией на складе.

В процессе калькулирования решаются следующие вопросы:

- распределение производственных затрат по видам продукции;
- определение суммарных затрат на производство каждого вида готовой продукции и себестоимости единицы изделий.

Таким образом, калькулирование как способ расчета играет важную роль в управлении и учете затрат на производство.

В процессе калькулирования исчисляются себестоимость:

- всего выпущенного объема и товарной части продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- отдельных видов продукции, работ, услуг основного и вспомогательного производств, а также обслуживающих производств и хозяйств;
- полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи;
- продукции, работ, услуг отдельных подразделений;
- незавершенного производства;
- единицы произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Калькулирование на предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового и управленческого учета. Принципами калькулирования являются:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- выбор метода учета затрат и калькулирования;

- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;

- выбор методов распределения косвенных расходов;

- разграничение затрат по периодам;

- выбор способов расчета себестоимости единицы продукции.

Принципы конкретизируются на предприятиях с учетом специфики отрасли и особенностей производства, основываются на учете технологических, организационных и других особенностей производства конкретных продуктов.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляции.

Объектом калькуляции могут быть продукт, часть продукта, группа однородных продуктов (продуктовое направление), группа одноименных продуктов (серия), набор продуктов (заказ), причем как по затратам производства в целом (законченные обработкой), так и по отдельным производственным операциям (переделам, стадиям, фазам).

Калькуляционная единица является количественным измерителем объекта калькулирования. Различают следующие виды калькуляционных единиц: натуральные количественные; условно-натуральные; условно-калькуляционные (единицы, предусматривающие определенное содержание полезного вещества в продукте); стоимостные; единицы работы персонала или средств труда (человеко-час, машино-день, тонно-километр и т.д.).

Слово «калькуляция» (лат. calculo – считаю) означает вычисление, исчисление себестоимости. Распространенным определением является: калькуляция – это определение затрат в стоимостной (денежной) оценке на производство единицы или группы единиц изделий или отдельных видов производств. Отсюда, калькуляцию чаще всего представляют конечным результатом калькулирования в виде расчетов, возможно оформленных в табличном варианте.

Калькуляция разрабатывается как составная часть плановых расчетов и учетной информации. Для целей оперативного контроля затрат и наблюдения за рентабельностью продукции плановые фактические калькуляции составляются, как правило, ежемесячно, либо, при стабильных условиях производства, за более продолжительные периоды.

Научно обоснованное калькулирование себестоимости продукции необходимо для правильного установления цен, определения рентабельности и эффективности производства. Калькулирование используется для экономического анализа себестоимости и выявления резервов ее снижения, планирования издержек, оценки деятельности структурных подразделений – центров ответственности (ЦО).

Калькулирование себестоимости продукции позволяет определить базу для ценообразования и доходности производства, изыскать возможности снижения себестоимости, роста рентабельности производства, повышения конкурентоспособности предприятия, организовать внутри производственные экономические отношения на основе соизмерения затрат, ресурсов и его результатов.

Можно отметить, что калькуляция имеет два смысла:

1) исчисление и анализ в едином денежном измерителе результатов какого-либо технологического процесса или исчисление себестоимости всего объема произведенной продукции определенного вида;

2) исчисление и анализ себестоимости единицы готовой продукции, изделия, работ и услуг.

Калькуляция себестоимости всей произведенной продукции и единицы имеет практическое значение. Необходимость указанных показателей можно раскрыть путем определения целей калькулирования, которые зависят от управленческих целей. К ним можно отнести:

1. правильное разграничение затрат на производство готовой продукции и незавершенное производство;

2. проведение анализа и определение эффективности производства;
3. использование для составления форм бухгалтерской и налоговой отчетности;
4. определение вклада продукта в финансовые результаты и установление его конкурентоспособности;
5. контроль за соблюдением действующих норм и нормативов затрат, за выполнением плановых затрат по себестоимости, уточнение норм;
6. оценка результатов центров ответственности, уточнение норм и другие.

На основе калькуляционных расчетов устанавливается себестоимость продукции, поэтому наименование видов калькуляции совпадает с названиями видов себестоимости продукции. Так, по времени расчета выделяют предварительную (плановую, нормативную и сметную) и последующую (фактическую, отчетную, историческую) калькуляции.

Таким образом, в рыночных условиях важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности предприятий является себестоимость произведенной продукции (работ, услуг). Себестоимость продукции (работ, услуг) складывается из затрат, связанных с потреблением в процессе производства и реализации материальных, трудовых и других затрат и определяется на основе калькулирования.

1.3.3. Калькулирование, его принципы и взаимосвязь с производственным учетом.

Калькулирование себестоимости продукции является одной из важнейших задач производственного учета. Производственный учет (учет производственных затрат) является частью управленческого учета, в системе которого осуществляется сбор, обобщение и анализ информации об издержках предприятия, а также документальное оформление операций, связанных с производственными затратами.

Производственный учет обеспечивает группировку издержек в таком аналитическом аспекте, который делает возможным процесс калькулирования.

Между калькулированием и производственным учетом существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Так, базой для расчета себестоимости единицы продукции является информация, собранная в системе производственного учета. Калькулирование себестоимости конечного продукта предопределяется системой и организацией производственного учета. С другой стороны, степень детализации производственного учета зависит от задач, стоящих перед предприятием в области калькулирования.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу продукции.

Процесс калькулирования завершается составлением калькуляций, которые различаются в зависимости от целей составления:

- предварительная (сметная) – составляется при проектировании новых производств и конструировании вновь основанных изделий при отсутствии норм расхода;
- итоговая (фактическая) – отражает совокупность всех фактических затрат на производство и реализацию продукции.
- нормативная – рассчитывается на основе действующих на начало каждого месяца норм и нормативов затрат труда, материально-технических ресурсов, учетных цен и смет расходов по обслуживанию и управлению производством;
- плановая – составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Нормативная калькуляция по существу является отправной точкой для расчета плановой калькуляции. В ней выделяют прямые затраты и косвенные расходы.

К прямым затратам относятся те, объем которых может быть определен на основе прямого счета путем умножения величины ресурса на норму расхода. Это сырье, материалы, топливо, энергия, износ машин и оборудования. Косвенные

расходы – это затраты, которые относятся одновременно к нескольким изделиям. В калькуляции каждого изделия статьи косвенных расходов определяются на основании общей величины этих расходов по цеху или заводу и отнесении их некоторой части на это конкретное изделие в соответствии с долей по одному принятому косвенному признаку. Обычно в качестве такого признака используется объем заработной платы или величина прямых расходов и др. В состав косвенных расходов входят цеховые, внутрипроизводственные и другие затраты. Завершается составление калькуляции суммированием прямых затрат и косвенных расходов.

Плановая калькуляция единицы продукции составляется на основе прямых затрат по нормативной калькуляции данного изделия на начало планируемого года с учетом планируемого изменения этих затрат в плановом периоде, обусловленных планом организационно-технических мероприятий. Косвенные расходы включаются в плановую себестоимость в соответствии со сметами расходов по ним и принятой методикой их распределения. Они разрабатываются, как правило, на год, а в отдельных случаях – на квартал.

Фактическая (отчетная) себестоимость отражает сложившиеся в отчетном периоде затраты на изготовление и сбыт определенного вида продукции.

Калькулирование на любом предприятии независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности организуется в соответствии со следующими принципами:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор метода распределения косвенных затрат;
- разграничение затрат по периодам;
- раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям.

Понятие «фактическая себестоимость» применяется в противовес нормативной (плановой, сметной) себестоимости и характеризуется критерием реальности расчета. Такую систему исчисления себестоимости лучше назвать калькулированием полной себестоимости. Система исчисления фактической себестоимости кроме рассмотренного несоответствия названию и содержанию имеет ряд других недостатков:

1) отсутствие оперативности представления информации управленческому персоналу, т. к. она поступает по окончании отчетного периода, когда происходит завершение обработки учетной информации за период. Данный недостаток особо остро проявляется, когда необходимость принятия ассортиментной политики возникает до изменения технологии, переоборудования, освоения новых производств;

2) в связи с необходимостью обеспечения локализации затрат по видам производств, местам возникновения, объектам учета и калькулирования данная система является трудоемкой, сложной, следовательно, дорогостоящей;

3) информация, сформированная с применением системы учета полной себестоимости не обладает аналитичностью, позволяющей определить причины (факторы), повлиявшие на величину любых затрат, включенных в себестоимость продукции.

Однако практически существует потребность в информации о фактически произведенных затратах. Информация о полной себестоимости произведенной продукции используется в следующих целях:

1) полная производственная себестоимость продукции является основой для определения реальной величины незавершенного производства, себестоимости готовой продукции, себестоимости продаж и финансового результата, которая в частности используется при составлении внешней бухгалтерской отчетности;

2) показатель позволяет проанализировать рентабельность отдельных продуктов, однородной группы видов продукции, подразделений и принять

решение о целесообразности и недостатках производства при использовании равных методических подходов для учета, распределения и списания затрат;

3) фактическая себестоимость является основой при ценообразовании, особенно в условиях применения регулируемых цен.

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении предприятием. Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель – оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов и определить прибыль и не давали возможности использования данной информации для принятия управленческих решений. Современные системы калькулирования более совершенны и сбалансированны. Их использование дает возможность не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия при принятии решения о целесообразности дальнейшего выпуска продукции и обновления действующей технологии и оборудования, установлении оптимальной цены продукции, оптимизации ассортимента, оценки качества работы управленческого персонала.

2. Методы учета затрат на предприятии.

2.1. Центры ответственности в структуре предприятия.

2.1.1. Центры экономической (финансовой) ответственности на предприятии.

Развитие любой организации стимулирует конкуренция. В современных условиях организации представляют собой системы, состоящие из отдельных структурных подразделений. Для активизации деятельности структурных подразделений возникает необходимость переноса конкуренции внутрь организации. Структурные подразделения для этих целей классифицируют по объему полномочий и обязанностей руководителей подразделений и функциям, выполняемым каждым подразделением. Система учета затрат, которая позволяет измерить (оценить) соответствие фактически достигнутых результатов

запланированным по каждому подразделению, называется учетом по центрам ответственности (внутрихозяйственным, внутрифирменным, управленческим учетом).

Организация управленческого учета по центрам ответственности предусматривает применение к структурным подразделениям различных целевых функций. В зависимости от организационной структуры управления и выполняемых функций подразделения могут называться: место затрат, центр ответственности, центр инвестиций и другие.

Место затрат представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются затраты. Оно не всегда связано с персональной ответственностью за величину, целесообразность и экономическую обоснованность издержек. Центр затрат представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и другие.

Под **центром ответственности** понимается сфера, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать решения. Центры ответственности по принципу производственных функций чаще создают в сфере материального производства. Здесь обособляют центры ответственности и места затрат, относящиеся к снабжению, производству, сбыту и управлению.

Ведущую роль в достижении конечных целей предприятия играют производственные центры ответственности, где непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линий, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производств и предприятия в целом. Каждый центр ответственности обычно

состоит из нескольких мест затрат и, кроме того, включает расходы, не имеющие четко выраженного места формирования.

Центр инвестиций - это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений. Задача такого центра обеспечить максимальную рентабельность вложенного капитала, его быструю окупаемость, увеличение стоимости акционерного капитала.

Центры продаж включают подразделения маркетингово - сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, а результаты деятельности оценивают, главным образом, по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине расходов на продажу.

Центры прибыли представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации, торговые представительства и другие. Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей деятельности каждого подразделения, выявлять виновников непроизводительных затрат и, в конечном итоге, существенно повысить экономическую эффективность хозяйствования.

При организации учета по центрам ответственности нужно четко определить сферу полномочий, прав и обязанностей менеджеров каждого центра, стремиться к тому, чтобы в большинстве из них была возможность измерить не только расходы, но и объем деятельности.

Учетная группировка затрат по местам их формирования осуществляется одним из двух основных способов:

1. Путем применения принципа двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения (перераспределения) учтенной суммы затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек.

При использовании метода двойной записи разрабатывают специальный план счетов мест затрат для каждого предприятия. Он может быть привязан к действующему плану счетов бухгалтерского учета, а может ориентироваться на применение специальных счетов управленческой бухгалтерии. Одним из вариантов системных записей в управленческом учете является ведение счетов отклонений от нормативной величины расходов.

2. На основе использования специальных регистров (сводных ведомостей) и расчетов матричной формы, обобщающих виды затрат по местам их формирования.

Учет и распределение затрат по местам их формирования с помощью регистров матричной формы основаны на сочетании группировок затрат по видам и местам их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость, по строкам и столбцам которой отражаются виды (статьи, элементы) затрат и места (центры) их формирования, а на пересечении соответствующих строк и столбцов указываются затраты мест (центров).

При разработке смет затрат по центрам ответственности необходимо деление затрат на регулируемые и нерегулируемые со стороны менеджера конкретного центра. Такая группировка затрат необходима для определения оценки управленческой деятельности менеджера. Например, начальник производственного цеха не может повлиять на стоимость приобретенных со

стороны материалов и электрической энергии, но он может регулировать объем (количество) используемых материалов и потребленной энергии и других ресурсов данным подразделением.

В зависимости от степени и возможности контроля со стороны лиц, работающих в центре ответственности, затраты делят на контролируемые и неконтролируемые. Данная классификация имеет важное значение для вовлечения сотрудников организации в процесс управления.

На результаты принимаемых решений существенное влияние может оказать деление затрат по целесообразности их совершения на эффективные и неэффективные. Эффективные затраты - это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых были произведены эти затраты. Неэффективные затраты - это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведен продукт или он будет получен в меньшем объеме. К неэффективным затратам относятся потери от брака, простоев, недостачи и порчи материально-производственных запасов и др. Выделение неэффективных затрат связано с тем, что они не подлежат планированию и при разработке бюджетов не принимаются во внимание. Анализ фактически понесенных неэффективных затрат способствует принятию управленческих решений в соответствующих условиях.

2.1.2. Особенности учета затрат по центрам ответственности.

Центр ответственности — подразделение предприятия, где контролируется появление затрат ответственным лицом, имеющим право и возможность принимать решения.

1) Места возникновения затрат можно рассматривать в макро- и микро масштабе, т.е. применительно к отрасли и народному хозяйству в целом или каждому конкретному предприятию.

Выделяют следующие задачи группировки потребленных материальных, трудовых и денежных ресурсов по центрам ответственности:

- обеспечение контроля за экономичностью работы отдельных подразделений предприятия, для сопоставления полученных результатов по каждому из них;

- повышение точности и степени детализации калькулирования себестоимости продукции, особенно в неоднородных производствах, выпускающих большой ассортимент изделий.

2) Группировка затрат по центрам ответственности осуществляется:

- путем применения принципа двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения суммы затрат с первичных на конечные места формирования издержек. Разрабатывается специальный план счетов мест затрат для каждого предприятия, привязанный к действующему плану счетов бухгалтерского учета. Ведутся счета отклонений от нормативной величины расходов. Счета учета подразделяются по виду расчетов на счета предварительного и конечного учета затрат, где затраты пропорционально начисляются по отдельным носителям затрат;

- применения специальных регистров и расчетов.

3) Дифференциация затрат производства и обращения по центрам затрат позволяет управлять процессом их формирования, обеспечивает работников предприятия информацией для оперативного учета и контроля, позволяет выявить экономию или перерасход материальных, трудовых и денежных ресурсов по зависящим и не зависящим от исполнителей причинам.

Планирование и учет затрат по центрам ответственности необходимы, если между расходами и производством конечной продукции нет непосредственной зависимости, и расходы могут относиться на себестоимость конкретных изделий только косвенным путем распределения пропорционально условному базису.

4) Разработаны следующие методы начисления расходов между счетами учета расходов на местах:

- метод пристраивания: расходы всех счетов предварительного учета по месту возникновения односторонне распределяются по счетам конечного учета. Метод не точен, не требует больших затрат времени и труда;

- ступенчатый метод: все счета предварительного учета обрабатываются последовательно;

- синхронный метод: его применение рекомендуется только при использовании компьютерной обработки данных.

5) В зависимости от сфер и функций деятельности предприятия затраты подразделяются:

- на снабженческо-заготовительные;
- технологические;
- коммерческо-сбытовые;
- организационно-управленческие.

6) По центрам ответственности затраты группируются и учитываются в разрезе производств, цехов, участков, отделов, бригад и других структурных подразделений предприятия.

Такая группировка затрат позволяет организовать внутренний учет и определить производственную себестоимость продукции. Учет по центрам ответственности «привязывает» учет затрат к организационной структуре предприятия. Данная группировка затрат напрямую зависит от действующей организационной структуры.

Для организации учета по каждому центру ответственности важное значение имеет учет фактических расходов на отдельных аналитических счетах на основании первичных документов, в которых проставлены шифры затрат.

В смету затрат по каждому центру ответственности включают только затраты, контролируемые соответствующим ответственным лицом.

7) Расходы по центрам делят на виды:

- непосредственно относящиеся к данному центру затрат;
- распределяемые из других центров затрат.

2.2. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

2.2.1. Способы управления затратами.

Способ управления затратами — совокупность различных приемов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия.

Выделяют несколько способов управления затратами.

1) **Документация** — первичные документы и машинные носители информации, гарантирующие управленческому учету достаточно полное отражение производственной деятельности предприятия.

Первичный учет в общей системе учета является основным источником информации для финансового и управленческого учета.

2) **Инвентаризация** — способ выявления фактического состояния объекта.

При помощи инвентаризации определяют отклонения от учетных данных: неучтенные ценности, потери, недостатки, хищения. Инвентаризация способствует сохранности материальных ценностей, контролю за их использованием, установлению полноты и достоверности учетной информации.

Оценка материально-производственных запасов, производимая в денежном выражении или натуральных измерителях.

3) **Группировка и обобщение объектов** управленческого учета осуществляются исходя из специфики производственной деятельности, технологической и организационной структуры предприятия, организации управления, целевых функций системы управления.

Сгруппированная информация об объекте позволяет эффективно ее использовать для оценки результатов деятельности и сделать необходимые и разумные выводы для принятия оперативных и стратегических решений.

4) **Контрольный счет** — это итоговый счет, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте.

5) **Планирование** — непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка. Планирование связано с решением проблем будущего. Оно эффективно, только если базируется на статистических исследованиях и анализе результатов хозяйственной деятельности.

6) **Нормирование** — процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленных на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в выпуск продукции.

Комплекс норм и нормативов составляет нормативное хозяйство предприятия, которое охватывает все сферы его деятельности.

7) **Лимитирование** — первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат.

Лимит — установление границ выдачи исходя из норм. Система лимитирования должна состоять не только из расчета лимита отпуска материалов цехом, но и из учетных и контрольных операций

8) **Анализ** — в процессе анализа выявляются отклонения и причины, вызвавшие изменения в результатах и эффективности производства, принимаются соответствующие управленческие решения.

9) **Контроль** — завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения.

Основой системы контроля служит обратная связь, которая дает надежную, необходимую и целесообразную информацию для осуществления контрольно-измерительной деятельности. Системы и виды контроля постоянно меняются,

обладают отличительными особенностями на каждом предприятии, отражая его специфическую сферу деятельности.

2.2.2. Способы исчисления себестоимости единицы продукции.

Для исчисления себестоимости единицы продукции применяются различные способы (методы) расчета (калькуляции).

Способ калькуляции – это совокупность и порядок расчетов затрат по калькуляционным объектам.

Способ прямого счета. Данный метод является наиболее простым и заключается в делении общей суммы затрат (фактической себестоимости всей произведенной продукции) на количество выработанной продукции. Сфера применения этого способа ограничена, т.к. он применяется когда производится один вид продукции, когда объекты учета затрат совпадают с объектами калькулирования.

Способ исключения затрат (способ исключения стоимости попутной продукции). Данный способ применяется в тех производствах, где производимые продукты в процессе производства делятся на основные, побочные (попутные) и отходы. Себестоимость попутных продуктов и отходов не подлежит фактически калькулированию. Для определения стоимости попутной продукции пользуются различными методами:

- а) действующими продажными ценами предприятия на попутную продукцию;
- б) ценами на заменяемое попутную продукцию сырье;
- в) издержками на изготовление попутной продукции и другими.

Из общей суммы затрат вычитается стоимость попутной продукции и отходов в твердой (принятой) оценке, оставшуюся сумму затрат относят на себестоимость основной продукции. Данный метод имеет широкое распространение в химической, нефтеперерабатывающей, текстильной промышленности, на сельскохозяйственных предприятиях и других.

Коэффициентный метод. При этом методе единица одного из полученных продуктов принимается за условную единицу с коэффициентом равным единице, остальные приравниваются к нему по переводному коэффициенту, учитывающему какой-либо признак. В качестве признаков могут быть: отпускные цены на продукцию, вес продукции и другие. Как правило, коэффициенты пересчета полученной продукции в условную, предлагаются в отраслевых инструкциях. Затраты на производство единицы каждого вида продукции исчисляются в следующей последовательности: весь фактический выпуск продукции пересчитывается в условные единицы; определяются затраты на одну условную единицу путем деления общей суммы затрат на выпуск продукции в условных единицах; рассчитываются затраты на производство каждого вида продукции путем умножения затрат на условную единицу на соответствующий коэффициент.

Метод коэффициентов применяется в комплексных производствах, в т.ч. в нефтеперерабатывающей промышленности, на сельскохозяйственных предприятиях и других. Данный метод может использоваться в автотранспортных организациях, когда себестоимость грузовых и пассажирских перевозок определяется по маркам автомобилей, если не был организован соответствующий отдельный учет затрат по их содержанию и эксплуатации.

Комбинированный способ. Рассматриваемый способ представляет сочетание ранее перечисленных методов и применяется в сложных многоступенчатых производствах с широким ассортиментом получаемой основной и попутной продукции, в т.ч. в нефтеперерабатывающей промышленности.

В теории и практике калькулирования известны и другие способы исчисления себестоимости: способ суммирования затрат и другие.

При изучении проблем калькулирования встает еще один вопрос: что первично - учет затрат или калькулирование. В теории бухгалтерского учета

распространение получили четыре подхода к выявлению взаимосвязи учета затрат и калькулирования.

Первый подход основан на том, что калькулирование имеет определяющее значение, т.е. обуславливает необходимость учета затрат. Сторонники этого подхода считают, учет затрат ведется потому, что имеется необходимость исчисления себестоимости продукции. Следовательно, калькулирование первично, а учет затрат является вторичным.

Второй подход заключается в признании первостепенности учета затрат, т.е. учет затрат обуславливает калькулирование. Сторонники этого подхода основывают свое мнение на том, что ведется учет затрат, на основании которого производится исчисление себестоимости продукции. Но при рассмотрении схемы калькулирования можно выяснить, что учет затрат и калькулирование чередуются. Это чередование можно заметить в общей схеме калькулирования и в рамках отдельно основного и вспомогательных производств. Кроме того, имеются отрасли, где обязательно производится предварительное калькулирование до исчисления фактической себестоимости, например, строительство, предприятия общественного питания и др.

Третий подход связан с признанием равнозначности, тождественности учета затрат на производство и калькулирование. Авторы этого мнения обращают внимание на использование единого понятия «метод учета затрат и калькулирования», объединяющего цели, методологию учета затрат и калькулирования.

Четвертый подход основан на признании учета затрат и калькулирования в качестве обособленных приемов, следовательно, независимых друг от друга понятий. Калькулирование может осуществляться без учета затрат, например, при исчислении нормативной (плановой) себестоимости, разработке стоимости блюд в общественном питании. Учет затрат также не всегда сопровождается калькулированием. Следовательно, данные приемы автономны, могут быть

практически реализованы независимо друг от друга, занимают обособленное место в исчислении, контроле и анализе себестоимости продукции.

Изучение этих подходов имеет теоретическое и практическое значение, которое способствует пониманию и использованию их в практике планирования, учета затрат и калькулирования в целях контроля и анализа себестоимости продукции.

2.2.3. Общие положения о методах калькулирования себестоимости продукции.

Метод учета затрат – совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

В отечественной теории бухгалтерского учета длительное время идут дискуссии: «методы учета затрат» и «методы калькулирования». Кроме того, обсуждается, какова их классификация, что первично – учет затрат или калькулирование. В вопросе оцелостности или разграничения методов учета затрат на производство и калькулирования существует два подхода:

- 1) калькулирование и учет затрат – независимые понятия;
- 2) метод учета затрат на производство и калькулирование – единый процесс.

Можно выделить два подхода к вопросу, что есть калькулирование:

- 1) калькулирование – совокупность расчетов;
- 2) калькулирование как учет затрат – это совокупность процедур на бухгалтерских счетах.

Отсутствие единства во взглядах различных ученых по определению и сущности понятий «калькулирование» и «калькуляция» объясняется сложностью вопросов, связанных с данным участком системного бухгалтерского учета.

Одни специалисты рассматривают понятие «учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции» как единое целое, а другие как два

независимых понятия, т.е. «учет затрат на производство» и «калькулирование себестоимости продукции».

В рамках системного бухгалтерского учета следует понимать деятельность, связанную с формированием детализированной информации о себестоимости различных сегментов деятельности хозяйствующего субъекта, путем группировки, расчетов и обоснованного отнесения затрат к отдельным объектам учета. Калькуляционную работу следует рассматривать только в рамках системного бухгалтерского учета, как единое целое, состоящее из расчетов, обусловленных специальными процедурами бухгалтерских записей. Учет затрат может иметь место и без калькуляционной работы, например, в тех случаях, когда строительная организация ведет учет затрат используя так называемый «котловой» метод учета затрат. Следовательно, понятия «учет затрат на производство» и «калькулирование» не являются неразделимыми. Более того, калькулирование может быть не только фактическим, но и предварительным, сметным, плановым и др. Поэтому неверно отождествлять понятия «калькулирование» и «учет затрат».

Предпосылкой калькулирования фактической себестоимости продукции чаще всего является учет производственных затрат. Основой учёта затрат на производство служит надлежаще организованный первичный учет расхода материальных, трудовых и других ресурсов. Состав документов и схема документооборота определяются организациями самостоятельно с учетом требований, предъявляемых нормативными документами, особенностями технологии производства и другими факторами.

Предпосылкой калькулирования фактической себестоимости продукции чаще всего является учет производственных затрат. Основой учёта затрат на производство служит надлежаще организованный первичный учет расхода материальных, трудовых и других ресурсов. Состав документов и схема документооборота определяются организациями самостоятельно с учетом

требований, предъявляемых нормативными документами, особенностями технологии производства и другими факторами.

В системе производственного учета собранная на основе первичных документов информация группируется по различным признакам, подлежит обобщению и анализу. От момента сбора первичной информации о производственных затратах до калькулирования себестоимости продукции происходит ряд укрупненных этапов, которые можно условно представить в следующей последовательности:

1. первичный учет затрат на производство, отнесение прямых затрат к объектам калькулирования (к видам продукции);
2. распределение по видам продукции затрат вспомогательного производства;
3. распределение по видам продукции общепроизводственных расходов – формирование производственной себестоимости;
4. распределение по видам продукции общехозяйственных расходов – формирование полной производственной себестоимости (себестоимости готовой продукции);
5. распределение по видам продукции расходов на продажу – формирование полной себестоимости реализованной продукции.

На первом этапе затраты собираются по аналитическим счетам в разрезе калькуляционных статей по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств» и других. На этом этапе параллельно организуется учет затрат по дебету счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и других синтетических счетов по учету затрат.

На втором этапе производится калькулирование себестоимости работ и услуг вспомогательных производств и последовательное их закрытие. Списание

стоимости работ, услуг вспомогательных производств производится по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 90 «Продажи» и других с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Если в организации имеются несколько вспомогательных производств, производится последовательное закрытие счетов по учету затрат отдельных вспомогательных производств.

На третьем и четвертом этапах на основе расчетов распределения (бухгалтерских справок) производится списание в дебет счета 20 «Основное производство» накладных расходов с кредита счета 25 «Общепроизводственные расходы» и при формировании полной (не усеченной) себестоимости с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Четвертый этап является важным, так как на его уровне определяется фактическая себестоимость готовой продукции, т. е. производится калькулирование себестоимости продукции основного производства, который в свою очередь включает:

- разграничение затрат на производство между законченной продукцией и незавершенным производством;
- исчисление затрат на забракованную продукцию;
- оценку отходов производства и побочной (попутной) продукции;
- определение суммы расходов, относящихся к готовым изделиям;
- распределение затрат между видами продукции;
- расчет себестоимости единицы продукции;
- распределение затрат между товарной (использованной) продукцией и продукцией, оставшейся на складе.

При наличии забракованной продукции, возвратных отходов, попутной продукции их стоимость вычитается и не включается в фактическую себестоимость готовой продукции. В этих условиях процесс калькулирования включает следующие этапы:

1. группировку данных первичных документов по объектам учета затрат;

2. определение себестоимости продукции вспомогательных производств и отнесение их на издержки основного производства;
3. распределение косвенных расходов;
4. определение себестоимости окончательного брака;
5. оценку возвратных отходов;
6. оценку побочной (попутной) продукции;
7. оценку незавершенного производства;
8. определение фактической себестоимости всей произведенной продукции по видам (каждого объекта калькулирования);
9. расчет себестоимости единицы продукции;
10. распределение затрат между товарным выпуском и продукцией на складе (списание калькуляционных разниц).

Существует множество суждений и по поводу состава и названий методов учета и калькулирования:

1. В зависимости от характера производства, его организации и технологии выделяют **попроцессный, позаказный, нормативный и попередельный методы.**

2. По мнению ряда ученых, лучше всего ограничиться делением методов учета затрат на **нормативный и ненормативный.**

3. Выделяют два основных метода калькулирования: последовательное суммирование прямых и распределяемых затрат по видам продукции (**позаказная калькуляция**) и распределение (деление) совокупности расходов по калькулируемым объектам, основанное на группировке затрат по процессам (переделам, стадиям, фазам) производства (**попередельная калькуляция**).

Оба метода могут выступать обособленно и в комбинированном виде, сочетая характерные признаки того и другого варианта калькулирования.

4. Также методы учета затрат можно классифицировать по следующим признакам:

- **по объектам учета затрат** – позаказный, попроцессный, попередельный;

• **по полноте учета затрат** – калькулирование полной и неполной себестоимости;

• **по оперативности учета и контроля затрат** – учет фактической себестоимости и учет нормативных затрат.

5. Наконец, существует мнение, что поперечный метод есть разновидность попроцессного метода, и в качестве пообъектного метода добавляется учет затрат по функциям.

Из западной практики учета к нам пришли и другие методы учета и калькулирования, позволяющие решать отдельные задачи учета затрат для достижения различных целей организации, такие как системы таргет-костинг, кайзен-костинг, стратегическое управление затратами и т.д.

1. **Таргет-костинг** (англ. Target Costing) – формирование себестоимости новой для организации продукции, исходя из планируемой рыночной цены и ожидаемой прибыльности продаж.

2. **Кайзен-костинг** (англ. Kaizen Costing) – постепенное и непрерывное снижение себестоимости как результат специальной программы предприятия.

3. **Бенчмаркинг** (англ. Benchmarking) – система оценки деятельности предприятия при помощи сравнения с каким-либо подходящим аналогом.

4. **Система управления менеджментом** (англ. Management Control System) – управление по ЦО, когда каждому подразделению делегируются некоторые полномочия по принятию решений в отношении состояния своих издержек и результатов деятельности.

5. **Стратегическое управление издержками** (англ. Strategic Cost Management), в рамках которого минимизируются издержки по каждому отдельному звену бизнеса.

В связи с этим классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции должна быть дополнена следующими методами:

• **целевого снижения затрат** – метод определения целевой себестоимости (таргет-костинг), метод калькулирования по последней операции (англ. Endpoint Costing – «точно в срок»), стратегическое управление затратами;

• **непрерывного совершенствования затрат** – система кайзен-костинг и бенчмаркинг (эталонное сравнение).

Метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда факторов: отраслевой принадлежности; размера; применяемой технологии; ассортимента продукции – другими словами, от индивидуальных особенностей предприятия.

2.2.4. Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Взаимосвязь и взаимозависимость учета затрат и калькулирования проявляются в применяемых организациями методах учета затрат и калькулирования. Метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции представляет собой систему приемов, включая документирование, используемых для учета производственных затрат и исчисления себестоимости продукции. Метод учета затрат характеризует такую систему производственного учета, которая позволяет обеспечить возможность наиболее объективного калькулирования себестоимости продукции в управленческих целях, сравнительного анализа себестоимости отдельных изделий, контроля за использованием хозяйственных ресурсов.

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости. Разнообразие приемов учета и калькулирования себестоимости продукции зависит от ряда факторов, которые можно объединить в две группы: отраслевые особенности и организационные предпосылки.

Отраслевые особенности учета затрат производства зависят от номенклатуры вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, характера производства и применяемой технологии. Все эти факторы, подверженные изменению в зависимости от конкретных условий, оказывают определяющее влияние на организацию учета, выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования себестоимости продукции.

Организационные предпосылки формируются организацией и, следовательно, являются более «подвижными». К организационным предпосылкам относятся:

- уровень развития деятельности структурных подразделений организации и производственного учета. В зависимости от детализации учета по местам возникновения затрат, центрам ответственности, его углубления (доведения до бригад и рабочих мест) изменяется и степень аналитичности учета затрат;

- принятый способ оперативного контроля за себестоимостью. Например, в отдельных организациях применяется способ документирования отклонений от действующих норм в ходе производства, что позволяет выявлять причины отклонений и оказывать на них воздействие в целях предупреждения негативных последствий;

- степень обеспечения администрации, собственников, учредителей и акционеров информацией для принятия решений. Полнота этой информации, сокращение периода ее представления, обеспечение данной информацией необходимых уровней управления расширяют возможности управленческого воздействия на процесс формирования себестоимости продукции. Но в то же время уменьшаются или повышаются степень детализации производственного учета и его трудоемкость.

Методы управления затратами — это совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия.

К основным методам управленческого учета относятся: «Стандарт-кост»; «Директ-костинг»; нормативный метод; попродуктный метод; позаказный метод.

1) **Метод «Стандарт-кост»** заключается в разработке норм стандартов, составлении стандартных калькуляций до начала производства и учете фактических затрат с выделением отклонений от стандартов, систематизированных как совокупность. Это инструмент контроля, направленный на регулирование прямых издержек производства.

Достоинства системы состоят в обеспечении информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию продукции, установлении цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции и составлении отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Особенности системы состоят в следующем:

- основой выявления отклонений от стандартов служат бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование;
- отклонения от стандартов отражают не все предприятия;
- выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений.

2) **Метод «Директ-костинг»** используется для обобщения прямых затрат по видам продукции и выделении косвенных затрат на отдельном счете с последующим списанием на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли.

Отличительные особенности метода:

- общехозяйственные расходы в производственную себестоимость не включаются;
- калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам;
- при исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели: маржинального дохода и остаточного дохода (прибыли от производства);

- многостадийность составления отчета о доходах.

3) **Нормативный метод** представляет собой совокупность процедур по планированию, нормированию, отпуску материалов в производство, составлению внутренней отчетности, калькулированию себестоимости продукции, осуществлению экономического анализа и контроля на основе норм затрат. Цели метода — полное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства.

Сущность нормативного метода состоит:

- в планировании затрат на основе норм;
- документировании затрат путем выдачи разрешений на использование ресурсов для производственных целей, обоснованных нормами;
- отражении затрат на счетах бухгалтерского учета по нормам;
- выявлении отклонений.

Основные элементы нормативного метода:

- нормирование сроков производства продукции, ее состава и качества;
- нормативное обоснование потребности и расходования ресурсов;
- планирование, учет, оценка экономической эффективности на основе норм.

4) **Попродуктный метод** используется в отраслях с массовым производством.

Данный метод включает попроцессный, поиздельный и подетальный методы.

5) **Позаказный метод** применяется в производствах, где затраты материалов, затраты на основную заработную плату и общепроизводственные расходы можно соотнести с выпуском конкретной продукции. Прямые затраты группируются в аналитическом учете в строгом соответствии с открытыми заказами. Калькуляция полученного продукта составляется после полного завершения работ по заказу.

Метод состоит из следующих элементов:

- документации;
- инвентаризации;
- оценки, группировки и обобщения;
- нормирования и лимитирования;
- контроля и анализа.

Некоторые организации идут по пути уменьшения трудоемкости учета, но это, как правило, ухудшает контроль за затратами в процессе производства продукции и снижает степень управления затратами.

Совокупность методов учета затрат и калькулирования себестоимости можно классифицировать по различным признакам (рис. 11). За основу классификации принимаются объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции.

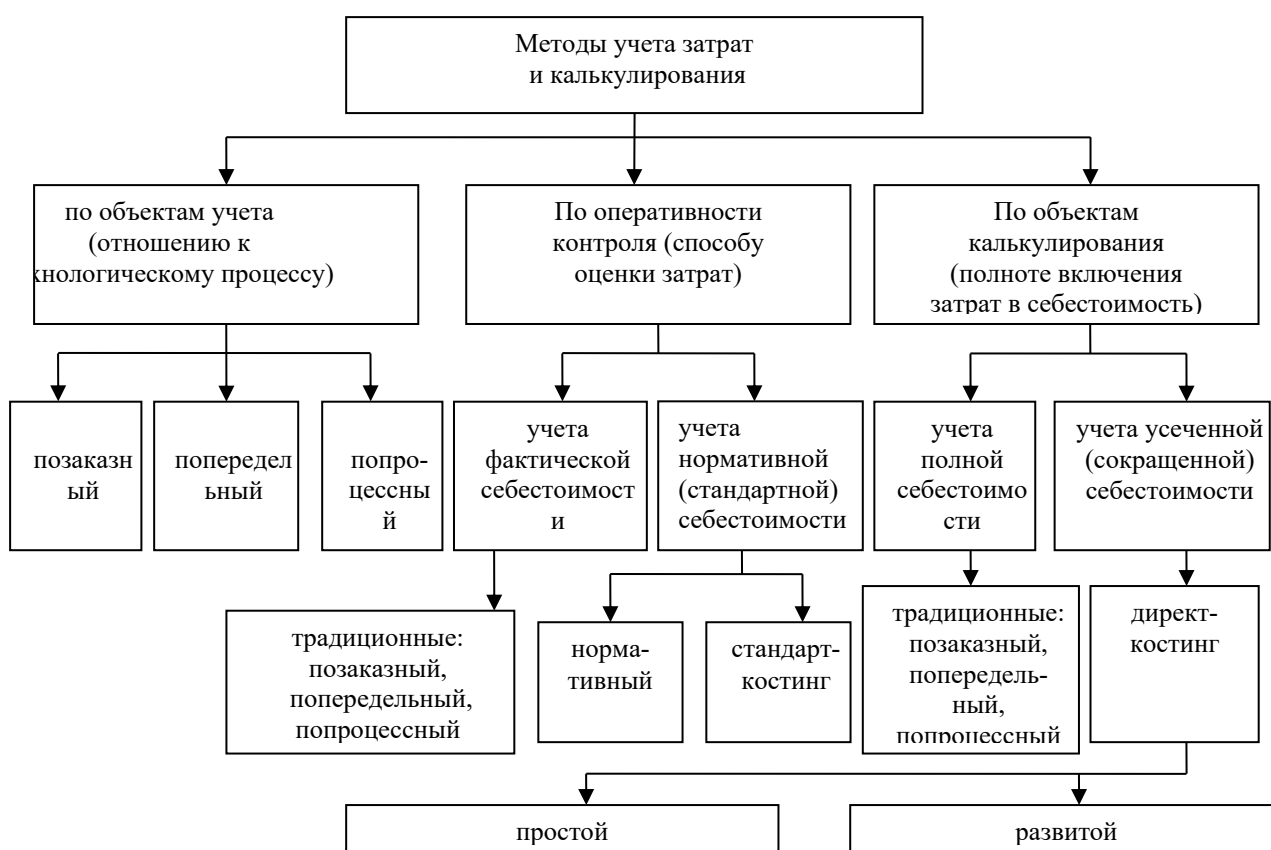


Рис. 11. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

2.2.5. Характеристика пообъектных методов учета затрат.

По объектам учета или по отношению к технологическому процессу (организации производственного процесса) выделяют **позаказный, попроцессный и попередельный методы** и их разновидности. Эти методы взаимосвязаны с технологическим процессом, являются определяющими в конкретных отраслях и производствах, поэтому в учетной политике организации обязательно должны быть указаны данные (традиционные) методы.

По объектам калькулирования или по полноте включения затрат в себестоимость выделяют методы формирования полной и усеченной (сокращенной) себестоимости.

По оперативности контроля (способу оценки затрат, времени возникновения) методы подразделяются на методы учета прошлых затрат (по фактической себестоимости) и методы учета нормативной (стандартной) себестоимости.

Каждый признак классификации методов учета затрат и калькулирования имеет определенное целевое назначение. Применение разных признаков классификации к характеристике метода учета затрат предполагает, что практически можно использовать различные сочетания методов. Например, могут иметь распространение позаказный или другой традиционный метод с основами директ–костинга или стандарт–костинга или одновременного применения элементов директ–костинга и стандарт–костинга.

Позаказный метод учета себестоимости применяется при изготовлении уникального или выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления сложного оборудования ограниченного потребления. Наиболее типичны предприятия 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. Выпуск крупного заказа требует серьезных материальных, трудовых и иных затрат, но одним заказом невозможно загрузить полностью производственные мощности предприятия. В связи с этим предприятие может выполнять и другие заказы, но в ограниченном количестве.

Важнейшими отличительными особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;
- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления определенных операций и деталей за рабочими местами;
- применение, как правило, универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди производственных рабочих универсалов высокой квалификации.

Позаказный метод учета себестоимости применяется в производствах, выпускающих опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах – при изготовлении специальных инструментов, проведении ремонтных работ. Сферой применения позаказного метода учёта являются также мелкосерийные промышленные предприятия. Серия – это определённое количество одинаковых по конструкции изделий, запускаемых в производство одновременно или последовательно. Мелкосерийные производства организуются для выпуска продукции, требующейся потребителю в незначительных количествах. Поэтому мелкосерийные предприятия загружают относительно большой и довольно разнообразной номенклатурой изделий. В

качестве примера можно привести судо- и авиастроение, а также полиграфические предприятия, выпускающие продукцию сериями, количество которой определяется заказанным тиражом.

Позаказный метод применяется и на предприятиях с физико–химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции в ограниченном количестве (например, на предприятиях промышленности при выполнении заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона при выполнении отдельных заказов на оригинальные изделия из железобетона и др.). Область применения позаказного метода учета не ограничивается промышленным производством. Он успешно используется в строительстве (проект нуждается в привязке к конкретной местности), научно–исследовательских институтах, учреждениях здравоохранения (калькулируется себестоимость операций каждого больного в зависимости от ее сложности и поставленного диагноза) и др.

Последние годы ознаменовались развитием сферы услуг. При изготовлении мебели, ковров, пошиве одежды по индивидуальным заказам, ремонте автомобилей, часов, телевизоров и оказании прочих услуг мастерские, химчистки, ателье и другие предприятия сферы услуг также используют позаказное калькулирование.

Объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ. При этом под заказом понимается заявка клиента на определенное количество специально созданных или изготовленных для него изделий. Вид заказа определяется договором с заказчиком. В договоре оговаривается стоимость, оплачиваемая заказчиком, порядок расчетов, передачи продукции (работ, услуг), срок выполнения заказа.

Таким образом при позаказном методе объектом учета затрат и объектом калькулирования является:

- объем (единица или партия) выпускаемой готовой продукции по каждому заказу;

- работа или услуга, оказываемая по договору на возмездное их выполнение, оказание.

Непременным условием применения позаказного метода является система открытия производственных заказов. Обычно на основе утвержденного плана производства планово – производственная служба предприятия заполняет бланк заказа («открывает заказ»), являющийся по существу распоряжением на выполнение производственного заказа.

Форму документа предприятие разрабатывает самостоятельно. Он должен содержать следующую информацию: тип заказа (для собственных нужд или привлекаемый со стороны; разовый или сводный), номер заказа (индивидуальный код), характеристику заказа (краткое описание работ в рамках заказа), указание исполнителя (участок, выполняющий работы в рамках заказа), срок исполнения заказа.

Принятые к исполнению заказы регистрируют, им присваивают очередные с начала года номера, которые становятся их кодами до окончания исполнения. После открытия заказа на изделие или работу вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием кода (шифра) заказа. Копию извещения об открытии заказа направляют в бухгалтерию. На её основании заводят карточку аналитического учета затрат или машинограмму по данному заказу.

Во многих случаях в карточку производственного заказа могут включаться дополнительные сведения, например продажные цены, наименование покупателя, инструкции по транспортировке и т. п., а также итоговые данные по затратам, что дополняет отчет о себестоимости. Очевидно, что степень детализации информации, необходимой для обеспечения заказа, варьируется в зависимости от условий конкретного контракта или требований предприятия.

По мере прохождения заказа в карточке заказа накапливается информация о затратах по прямым материальным затратам, прямым трудозатратам и общезаводским расходам, связанным с его изготовлением, по стадиям

производства, обычно соотносимым с определенными структурными подразделениями. Таким образом, карточка представляет собой средство контроля отдельных стадий заказа и разграничивает персональную ответственность руководителей подразделений за выполнение заказа. Кроме этого карточка заказа является основным учетным регистром в условиях позаказного метода калькулирования.

По окончании изготовления изделия или выполнения работы заказ закрывают. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления заработной платы по нему не должно быть.

Кроме карточки заказа на предприятиях может составляться производственный график. Он представляет собой перечень операций, которые должны быть произведены для исполнения заказа. В этой части данная форма повторяет одну из функций карточки заказа, также обеспечивающей регистрацию операций. Однако производственный график, как правило, не требует отнесения операций к конкретному заказу, поэтому он также может быть использован для нескольких заказов одновременно, причем как уже находящихся в производстве, так и тех, которые ещё только должны начаться.

Цель производственного графика – согласование стадий производства заказов и операций по заказу, производимых конкретной структурной единицей предприятия. График интегрируется с производственным планом и системой калькулирования. Данную форму можно использовать в целях контроля, поскольку она формирует многие необходимые для производственной программы показатели, как в стоимостной оценке, так и в детализированном виде в зависимости от требуемых организационных процедур и учетных записей. Таким образом, производственные графики являются частью системы фактического учета затрат и калькулирования, выступают как средство контроля, регистрации и фактического сбора затрат (могут применяться не только при использовании позаказного метода учета затрат).

Применение графика, содержащего движение физических единиц, будет зависеть от его использования в общей системе учета. Он может заменять карточку производственного заказа в части контроля натуральных показателей для каждого заказа. Он может применяться для регистрации заказов или этапов работ, производимых в каждом производственном подразделении. Наконец, он может быть использован в качестве общей программы по планированию производства для предприятия в целом. В последних двух случаях производственные графики могут принимать форму планов.

Информация при позаказном методе учета затрат и калькулирования может базироваться как на фактических данных, так и на плановых (нормативных) затратах, а также представлять собой сочетание обоих подходов в зависимости от степени использования фактических и нормативных данных. Однако основная характеристика данного метода заключается в том, что вся информация относится к конкретному заказу. Причем такая информация не относится к конкретному отчетному периоду и не является полученной в результате усреднения, кроме случаев, когда необходимо установить стоимость единицы продукции для заказа, состоящего из нескольких идентичных единиц. Данные, относящиеся к конкретному заказу, могут быть представлены в разрезе элементов затрат в той степени, насколько это необходимо для целей контроля и анализа.

Необходимо рассмотреть порядок учетных записей в условиях позаказного метода калькулирования. К счету 20 «Основное производство» организуется аналитический учет по каждому заказу, т.е. количество аналитических счетов к счету 20 должно соответствовать количеству заказов, размещённых в данный момент на предприятии. Как отмечалось выше, регистром для организации аналитического учета являются карточки заказов. Прямые затраты материалов и прямые трудовые затраты в соответствии с полученными первичными документами списываются на соответствующие заказы и показываются по

дебету счета 20 «Основное производство». Косвенные расходы относятся на себестоимость заказов после их предварительного распределения.

Основной формой сбора материальных затрат для целей калькулирования при позаказном методе является требование на отпуск материалов, в котором указываются сумма, на которую материалы списываются на производство конкретного заказа, и разрешение на их отпуск со склада. В требовании указывается номер заказа, что является основанием для отнесения материальных затрат в состав прямых затрат на производство конкретного заказа.

Учетные записи по прямым трудовым затратам производятся на основании соответствующих первичных документов по учету труда и начислению оплаты труда: таблицы учета рабочего времени, наряды и другие.

На основании первичных документов будут сделаны следующие учетные записи по каждому заказу (аналитическому счету) безотносительно к местам возникновения затрат:

Д20 К10 – списаны израсходованные при выполнении заказа основные материалы, сырье;

Д20 К70 – отражена начисленная заработная плата основным производственным рабочим;

Д20 К69 – отражены отчисления на социальные нужды, начисленные от сумм оплаты труда основных производственных рабочих.

Д20 К02 – начислена амортизация по основным средствам и др.

Аналогичные записи производятся по дебету счетов 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» при использовании позаказного метода учета затрат и калькулирования.

Если учет затрат ведется по нормативным затратам, большое внимание уделяется разработке норм по каждому виду ресурсов. Вследствие того, что нормы на материалы основаны на специфике выпускаемого изделия, для их определения необходимо проведение комплексного исследования материальных ресурсов, направленных на изготовление единицы продукции. В ходе такого

исследования устанавливают наиболее приемлемые для данного вида и качества продукции материалы, а также их количество с учетом неизбежных в производственном процессе потерь. Затем нормы расходов на материалы определяют путем умножения полученных в результате исследования нормативов их количества на соответствующие нормативные цены. Нормативные цены устанавливаются отделом снабжения после соответствующего изучения возможных поставщиков и выбора из них того, кто сможет поставить требуемое количество материалов по наиболее приемлемой цене. Нормативные цены должны базироваться на экономически необходимых количествах материалов с учетом возможных потерь.

Установление нормы трудовых затрат требует анализа всех видов деятельности по различным операциям, а также анализа каждой операции и вычисления допустимого времени. Как правило, процедура изучения действий работников и затрат времени заключается в анализе каждой операции и направлена на исключение ненужных элементов и определение наиболее эффективного метода производства. Затем стандартизируются выявленные наиболее эффективные методы производства, использования оборудования и условия работы, измеряется и выявляется время (в нормо-часах), требуемое среднему рабочему для выполнения определенной работы, при этом неизбежные потери включаются в нормо-часы.

При позаказном методе учета и калькулирования проблемой является распределение косвенных затрат. К косвенным расходам относятся заработная плата вспомогательных рабочих, стоимость израсходованных прочих материалов, общепроизводственные, общехозяйственные и другие расходы, которые не могли быть непосредственно отнесены на конкретный заказ. Для отнесения косвенных расходов в себестоимость продукции могут применяться нормативные (бюджетные) или фактические ставки их распределения.

Суммы прямых и косвенных затрат, отнесенные на заказы, производство которых незакончено и которые не реализованы, к концу отчетного периода,

составляют незавершённое производство. Затраты будут отнесены на фактическую себестоимость заказа только после завершения всех работ и приемки заказа (рис. 12).

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

1. Позаказный метод применяется там, где существует действительная обособленность выполнения заказа;
2. Имеется практическая возможность индивидуального выделения затрат по выполнению заказа в учете;
3. Существует необходимость определения индивидуальной себестоимости. В связи с уникальностью заказа исчисление средней себестоимости нецелесообразно;
4. Позаказный метод легко сочетается с элементами нормативного метода или стандарт–костинга, на основе которых обеспечивается контроль затрат;
5. Исчисление себестоимости заказа может осуществляться по методике формирования полной или усеченной себестоимости.



Рис. 12. Последовательность учета и калькулирования при позаказном методе

Принципиальные преимущества метода позаказного калькулирования заключаются в том, что этот метод делает возможным исчисление себестоимости каждого заказа, сопоставление затрат между заказами, показывает наиболее и наименее рентабельные заказы, а также какие операции в аналогичных заказах наиболее дорогостоящие, а какие наиболее эффективные. Позаказный метод обеспечивает базу для планирования затрат и продажных цен по будущим заказам. Метод предоставляет данные для контроля затрат по заказам путем расчета отклонений между нормативными и фактическими данными, а также позволяет произвести достаточно точное распределение косвенных расходов между заказами. Позаказный метод учета затрат и калькулирования легко сочетается с элементами других методов, которые позволяют обеспечить контроль за формированием себестоимости продукции и использовать учетную информацию для управленческих целей.

К недостаткам позаказного метода следует отнести то, что он обычно требует достаточно большого уровня детализации и, следовательно, большей трудоемкости учетных работ. Сопоставление между различными заказами может оказаться бесполезным, если оно делается в период между выполнением заказов и для меняющегося количества продукции, производимой по различным заказам. Использование нормативных затрат может частично снизить влияние этого недостатка, однако при этом увеличивается стоимость ведения учета. Контроль затрат по подразделениям или операциям может быть осуществлён лишь при дополнительном анализе первичных данных. К недостаткам метода относится также длительность учетного периода. До завершения производства (изготовления) заказа затраты учитываются в составе незавершённого производства.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции также обусловлен технологическими особенностями производства, т. е. имеет объективную основу. Попроцессный метод предполагает ведение учёта

затрат в целом по всему производственному процессу (фазе), по цехам, участкам и другим центрам ответственности.

На предприятиях промышленности попроцессный метод учета затрат и калькулирования применяется в простых вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг) и, как правило, не имеющих незавершенного производства (энергетические хозяйства, жестянобаночное производство и др.). Попроцессная калькуляция используется в таких отраслях как нефтяная, угольная, химическая, текстильная, бумажная и т. д. Кроме того попроцессный метод может использоваться в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (в цементной, текстильной, нефтеперерабатывающей промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.), добывающей промышленности. Примером такой отрасли может служить угольная промышленность, где производственная себестоимость 1 т угля определяется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность (уголь, оставшийся в шахте, в расчет не применяется). Данный метод применяется на предприятиях, оказывающих транспортные услуги.

Таким образом, попроцессный метод применяется в отраслях характеризующихся:

- 1) серийным и массовым типом производства;
- 2) непродолжительностью производственного цикла;
- 3) ограниченностью номенклатуры производимой продукции с единой характеристикой, которая производится более или менее ритмично;
- 4) отсутствием запасов полуфабрикатов, отсутствием или незначительным удельным весом незавершённого производства, возможно отсутствием готовой продукции;
- 5) из перечня отраслей, имеющих возможность применять попроцессный метод, можно сделать вывод, что некоторые из них относятся к

таким, которые требуют больших объемов предварительных затрат (разведка месторождений). Вложения могут носить рисковый характер.

Иными словами, система попроцессной калькуляции себестоимости применяется в тех производствах, где серийно или массово производят однообразную или приблизительно одинаковую продукцию, либо имеют непрерывный производственный цикл. Серийное производство характеризуется широкой номенклатурой изделий, состоящих из большого числа деталей, обрабатываемых на специализированном или универсальном оборудовании. Массовое производство отличается ограниченной номенклатурой и большим количеством непрерывно изготавливаемой в течение значительного времени продукции различных наименований. Серийное и массовое производство готовой продукции производится поточным способом. Попроцессную калькуляцию затрат используют и те предприятия, технология которых предусматривает выполнение каждым производственным подразделением отдельной части производственного процесса и передвижение продукта от одной операции к другой по мере обработки (посредством ряда операций или процессов). Последнее подразделение заканчивает производство и сдает продукцию на склад готовых изделий. Важной отличительной чертой попроцессного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является возможность выделения особенностей производства по стадиям и процессам изготовления продукта и организации планирования.

К особенностям попроцессного метода калькулирования относятся:

- аккумулялирование производственных затрат по подразделениям безотносительно к отдельным заказам;
- списание затрат за календарный период, а не за время, необходимое для выполнения заказа;
- открытие в финансовом учете отдельных аналитических счетов «Незавершенное производство» для каждого подразделения.

Существуют три способа (варианта) организации движения продукции связанного с попроцессной калькуляцией затрат:

- последовательное перемещение;
- параллельное перемещение;
- избирательное перемещение.

При последовательном перемещении каждый продукт подвергается одинаковой серии операций; предусмотрено последовательное накопление затрат вместе с передачей готовой продукции одного подразделения для обработки в последующем. Стоимость готового изделия переходит на счет готовой продукции из последнего цеха, где незавершенное производство доведено до конечной продукции предприятия (рис. 13).

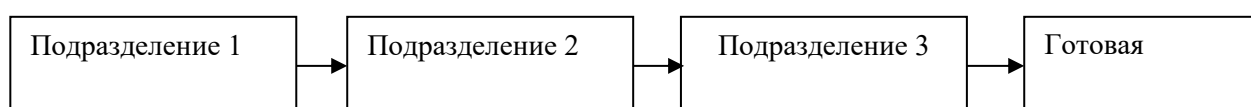


Рис. 13. Схема последовательного варианта попроцессного метода

Как правило, подразделения специализируются на определенных технологических процессах. Например, в текстильной промышленности предприятие обычно имеет прядильный цех и цех окраски. Пряжа из прядильного цеха поступает в цех окраски, а затем на склад готовой продукции. Здесь способ перемещения продукции является последовательным.

Параллельный учет используется теми предприятиями, где обработка полуфабрикатов и сырья проходит одновременно в нескольких цехах, предназначенных для выпуска одного изделия или группы однородных изделий. Отдельные виды работ выполняются одновременно, а затем в определенном процессе сходятся в единую цепочку (рис. 14).

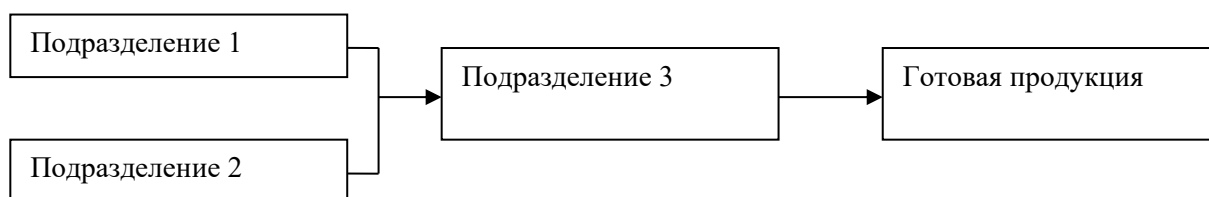


Рис. 14. Схема параллельного варианта попроцессного метода

Такая схема применяется в производстве консервированных продуктов питания. Так, при изготовлении фруктовых смесей разные виды фруктов очищаются от кожуры и перерабатываются одновременно на разных производственных участках. После этого на заключительных этапах переработки и консервирования они смешиваются и поступают на склад готовой продукции.

При избирательном перемещении продукция технологически проходит ряд внутризаводских подразделений, каждый из которых построен в соответствии с требованиями, предъявляемыми к конечному продукту. В эту категорию попадают мясоперерабатывающие и нефтеперерабатывающие предприятия. При мясопереработке, например, часть мяса после забоя поступает на мясорубку и упаковку, а затем на склад готовой продукции. В то же самое время другая часть проходит обработку копчением, затем упаковывается и поступает на склад.

В целом схему учета при попроцессном методе можно представить следующим образом (рис. 12).

Затраты учитываются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Д 20 К 10 – отражена стоимость израсходованных материалов;

Д 20 К 70, 69 – начислены заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочим, занятым в технологическом процессе;

Д 20 К 25, 26 – списаны после распределения общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Объектом учета затрат при попроцессном методе являются технологический процесс производства, а объектом калькулирования является конечная продукция.

В зависимости от способа (варианта) применяются различные способы калькулирования себестоимости продукции: простой одношаговый, простой двухступенчатый, простой многоступенчатый.

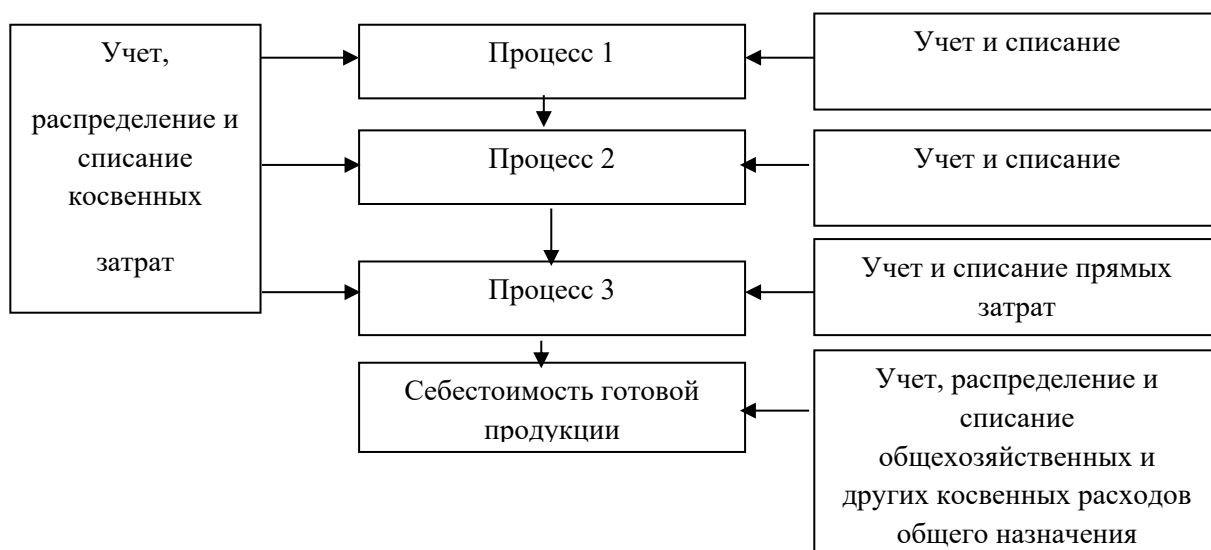


Рис. 14. Последовательность учета затрат при попроцессном методе

Простой одношаговый способ калькулирования: себестоимость единицы продукции определяется делением полной суммы затрат за период на количество единиц продукции, произведенной за этот период. Такой способ калькулирования применяется на предприятиях транспорта, энергетики и др.

Простой двухступенчатый способ применяется в тех производствах, в которых выделяются производственные и непроизводственные (административные и коммерческие) затраты. Себестоимость единицы продукции определяется путем сложения производственных затрат на единицу. Производственные затраты на единицу продукции определяются путем деления общей суммы производственных затрат на общее количество произведенной продукции. Непроизводственные затраты на единицу определяются путем деления общей суммы непроизводственных затрат на объем реализованной продукции.

Простой многоступенчатый способ калькулирования применяется на тех производствах, в которых технологический процесс состоит из отдельных этапов. Поэтому попроцессный метод рассматривается как вариант попередельного метода или попередельный метод как вариант попроцессного.

К преимуществам попроцессного метода относят: он является более экономичным в плане затрат труда счетных работников; потоки затрат легко

видны на бухгалтерских счетах; существуют более четкие границы по разделению ответственности за произведенные затраты между подразделениями предприятия.

К недостаткам попроцессного метода относят невозможность объективно оценить себестоимость каждого вида продукции при производстве широкого ассортимента изделий, т.к. присутствует фактор усреднения затрат.

Попередельный метод применяется в отраслях с массовым и крупномасштабным производством, где сырье проходит несколько фаз (стадий, переделов) обработки: в химической, нефтехимической, текстильной, металлургической промышленности. Передел - часть технологического процесса (совокупность производственных операций, завершающихся получением полуфабриката, который может быть направлен на следующий передел или реализован на сторону). В результате последовательного ряда переделов получают готовую продукцию (конечный продукт). В зависимости от сложности производства может быть три и более переделов. Таким образом, к условиям применения попередельного метода учета затрат и калькулирования относятся:

1. наличие массового производства с технологическими переделами, в которых путем последовательной обработки из одного материала или сырья получают один или несколько видов разносортной продукции;

2. основная масса сырья вводится на первом переделе; на остальных - обработку проходят полуфабрикаты предыдущих переделов, поэтому затраты второго и последующих переделов состоят из трудовых затрат и общепроизводственных расходов, которые в совокупности называются добавленными затратами;

3. полуфабрикаты каждого передела имеют заверченный вид и могут быть реализованы на сторону в виде товарной продукции или направлены в последующие переделы для дальнейшей обработки на данном предприятии;

4. отсутствует объективная возможность полного или частичного выделения (локализации) прямых затрат по видам или группам продукции, что

предполагает расчет себестоимости готового изделия с применением коэффициентов или других способов распределения затрат.

Особенностями попередельного метода являются:

1. затраты собираются по подразделениям (цехам) безотносительно отдельных заказов;
2. списание затрат производится за календарный период, т.е. нет привязки ко времени исполнения заказов;
3. незавершенное производство учитывается в разрезе каждого подразделения (цеха, передела);
4. затраты на основные материалы (сырье) осуществляются в начале производственного цикла, а затраты на обработку («добавленные» затраты) учитываются на последующих переделах.

Этот метод имеет 2 варианта: полуфабрикатный и бесполуфабрикатный. Названия вариантов условные и не связаны с наличием или отсутствием полуфабрикатов, а определяются особенностями их отражения в учете.

При полуфабрикатном варианте формируется себестоимость полуфабрикатов на уровне каждого передела нарастающим итогом. В первичных документах, отражающих движение полуфабрикатов, показывается не только количество, но и стоимость (рис.16).

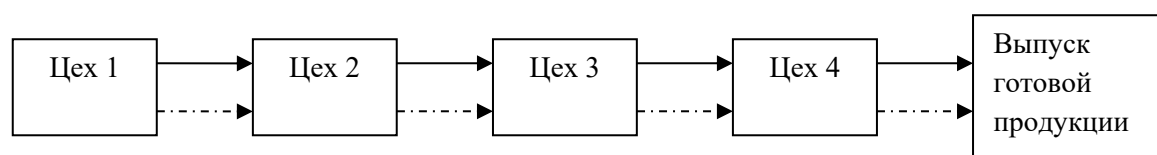


Рис. 16. Схема применения полуфабрикатного варианта учета

Условные обозначения:

- > количественное движение полуфабрикатов
- - - - -> стоимостное отражение движения полуфабрикатов

Передача затрат из одного передела в другой оформляется внутренними проводками: Д20 К20.

Если полуфабрикаты сдаются на межцеховые склады, в практике учета применяется счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»:

Д21 К20 - оприходован полуфабрикат предыдущего передела

Д20 К21 - себестоимость полуфабриката предыдущего передела списывается на себестоимость полуфабрикатов следующих переделов.

Преимущества полуфабрикатного варианта:

1. параллельно ведется количественный и стоимостной учет полуфабрикатов, что способствует обеспечению контроля за сохранностью полуфабрикатов по материально-ответственным лицам или переделам;
2. облегчается инвентаризация незавершенного производства и его оценка в цехах;
3. можно определить экономическую эффективность производства по каждому цеху, переделу.

К недостаткам полуфабрикатного варианта относятся достаточно трудоемкие вычисления; статья затрат «Полуфабрикаты собственного производства» является комплексной статьей, поэтому затрудняется анализ на последующих переделах.

Наиболее распространенным вариантом учета в практике российских организаций является бесполуфабрикатный (рис. 14). При нем ведется количественный учет полуфабрикатов без отражения их в системном бухгалтерском учете. В конце месяца каждый передел списывает часть затрат (без стоимости незавершённого производства на конец отчетного периода) на себестоимость выпущенной продукции.

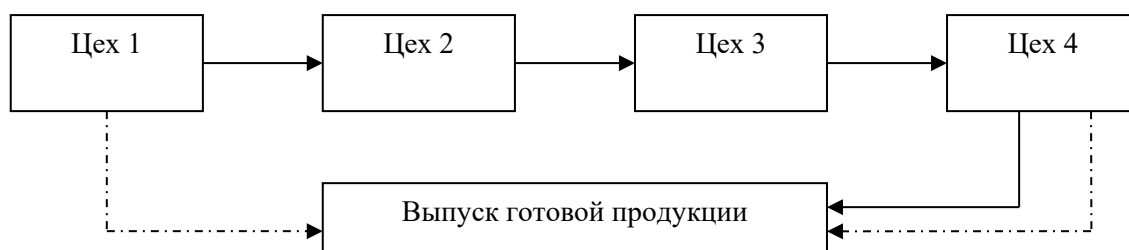


Рис. 16. Схема учета затрат при бесполуфабрикатном варианте

Условные обозначения:

- количественное движение полуфабрикатов
- стоимостное отражение движения полуфабрикатов

Преимущество бесполуфабрикатного варианта заключается в незначительной трудоемкости учета.

К недостаткам бесполуфабрикатного варианта учета относятся:

1. ухудшение контроля за наличием и сохранностью полуфабрикатов по местам хранения;
2. накопление в каждом цехе недостатков, связанных с неучтенным браком, хищениями и т.д.;
3. затруднение возможности определения стоимости незавершённого производства.

Рассмотренные методы учета затрат интересны в связи с тем, что их применение тесно связано с особенностями технологического процесса, поэтому их можно назвать традиционными. Традиционные позаказный, попередельный и попроцессный методы учета затрат основаны на учете фактической себестоимости продукции. Анализ затрат, основанный на информации перечисленных методов учета, не дает достаточного эффекта в связи с тем, что в большей степени представлен констатацией фактов, когда невозможно что-либо исправить. Поиски современных методов учета связаны прежде всего с необходимостью избежать отрицательных моментов применения позаказного, попроцессного и попередельного методов. С другой стороны, востребованными становятся обеспечение контроля за формированием себестоимости продукции непосредственно в ходе технологического процесса и получение информации, необходимой и полезной для принятия управленческих решений. Интересными с этой точки зрения методами учета затрат и калькулирования являются нормативный, стандарт-костинг, директ-костинг, таргет-костинг, ABC и другие.

2.2.6. Характеристика методов учета затрат фактической и нормативной себестоимости.

В рыночных условиях хозяйствования очень важны тактические и стратегические решения производственных вопросов. Основу этих решений

составляет информация о затратах, объеме производства, реализации и финансовых результатах. В результате исследований экономисты, менеджеры приходили к выводу, что производственный процесс можно проконтролировать до начала производственного процесса. Управление себестоимостью осуществляется тем эффективнее, чем более не упущены возможности предупреждения нерационального расходования ресурсов.

Независимо от множества объектов учета затраты можно учитывать двумя способами:

- методом учета фактических затрат;
- нормативным методом.

Учет фактических затрат – это метод последовательного накопления информации о фактических производственных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующей норме.

Нормативный метод учета затрат представляет собой вид учетной подсистемы, характеризующейся наличием норм использования ресурсов, нормативных (учетных) цен этих ресурсов и использованием этих показателей для планирования и контроля.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый – путем непосредственного учета затрат, а второй – через отклонения от норм.

Нормативный метод характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат. Норма - это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Таким образом, сущность нормативного метода заключается в следующем:

1) наличие норм потребления ресурсов (затрат) и учетных цен этих ресурсов в процессах деятельности предприятия;

2) отражение фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонениям;

3) оперативный учет отклонений от норм потребления ресурсов с установлением размера отклонений, мест их возникновения, причин и виновников образования отклонений с целью использования этих данных для управления производством;

4) системный учет изменений норм с целью проверки обоснованности текущего уровня норм и контроля экономической эффективности осуществляемых организационно - технических мероприятий;

5) формирование отчетов о возникших затратах с детализацией выявленных отклонений по факторам и виновникам, вызвавшим данные отклонения.

Ключевым моментом в системе управления затратами являются нормативные затраты. Нормативные затраты разрабатываются до начала технологического процесса, применяются в течение нескольких лет. В конце отчетного периода нормативные затраты сопоставляются с фактическими.

Фактические затраты состоят при нормативном методе из трех составных частей:

Затраты фактические

$$= \text{Затраты по норме} \pm \text{Изменения норм} \pm \text{Отклонения от норм}$$

Изменения норм планируются и t нормы корректируются в случае изменения технологии производства, тарифов, цен. Отклонения от норм всегда нежелательны и неожиданны, поэтому их исследуют по причинам возникновения и виновникам (инициаторам).

В мировой учетной практике сложилось два направления учета отклонений от установленных стандартов (нормативов).

Первое направление основано на отражении отклонений в системном бухгалтерском учете с использованием соответствующих счетов синтетического и аналитического учета, их анализе со значительной степенью детализации и

последующим списанием на счета реализации или результатов (метод «стандарт-кост»).

Второе направление базируется на отражении отклонений в первичной документации и учетных регистрах без использования системы соответствующих синтетических и аналитических счетов. Основой этого направления явился отечественный нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, при котором система отклонений была направлена на их выявление в разрезе соответствующих видов затрат на производство и списание на себестоимость реализованной продукции.

Системный способ регистрации отклонений, в отличие от внесистемного, обладает рядом преимуществ:

- позволяет оперативно (за счет интеграции учета и анализа) и, соответственно, более эффективно контролировать и анализировать нормативные показатели;
- обеспечивает достоверность данных и предсказуемость показателей управленческой и финансовой отчетности;
- открывает широкие возможности по компьютеризации всей системы бухгалтерского учета и снижению трудоемкости учетно-расчетных операций;
- предоставляет возможность организации управления «по отклонениям» как в текущем, так и в заключительном управленческом контроле.

Отклонения имеют место, как положительные, так и отрицательные. Для того чтобы своевременно найти причины и виновников отклонений на предприятиях целесообразно разрабатывать перечни причин и виновников (инициаторов) отклонений от норм.

Причины могут подразделяться на объективные и субъективные. Например, к объективным причинам отклонений по труду и заработной плате основных производственных рабочих могут быть отнесены: низкое качество сырья,

основных материалов, в результате которого возрастают затраты труда; отсутствие квалифицированных кадров; низкое качество ремонта и профилактических уходов оборудования и другие. К субъективным факторам относятся нарушение трудовой дисциплины; неудовлетворительная организация рабочих мест и др.

Наличие нормативов дает возможность использовать следующие преимущества:

1) нормативы помогают накапливать информацию о фактических затратах, а также информацию о причинах и виновниках изменений и отклонений от норм;

2) нормативные затраты являются средством измерения эффективности работы отдельных лиц и подразделений и обеспечивают контроль за уровнем затрат. Действенность нормативного метода проявляется в том, что он предполагает своевременное вмешательство в формирование производственных затрат, строгое соблюдение технологической и производственной дисциплины. Данный метод выступает активным средством ресурсосбережения и дает возможность выявить как внешние, так и внутрипроизводственные резервы снижения затрат. Это метод повседневного текущего контроля и выявления новых резервов экономии, выполняющий роль метода снижения себестоимости продукции и повышения рентабельности производства;

3) применение нормативного метода значительно повышает роль бухгалтерского учёта в экономической работе организации;

4) использование нормативного метода учета позволяет анализировать состояние нормативной базы предприятия;

5) нормативный метод является универсальным методом учета и контроля и не противоречит сложившимся традиционным методам учета затрат.

К недостаткам нормативного метода относятся:

1. использование общеотраслевых норм и нормативов;

2. нормативный метод применялся в условиях ручного сбора и обработки информации, поэтому цель метода заключалась в фиксации отклонений от нормативов на основании сигнальных документов. Сущность применения сигнальных документов заключалась в том, что на затраты в пределах нормативов выписываются обычные первичные документы, на затраты сверх норм выписываются документы с особой отметкой, которые назывались сигнальными документами. Сигнальные документы - это те же первичные документы, но с красной или другого цвета полосой по диагонали документа;

3. отклонения анализировались не специалистами-технологами, а счетными работниками, которые не всегда понимали особенности технологии и организации производства, поэтому не могли четко обозначить причины и виновников отклонений;

4. нормативный метод не является самостоятельным методом учета затрат, не обеспечивает информацию для составления внешней бухгалтерской отчетности, а применяется в рамках позаказного, попроцессного, попередельного методов учета с целью обеспечения контроля за использованием ресурсов в технологическом процессе.

2.2.7. Метод учета затрат «стандарт-костинг».

Аналогичным нормативному методу учета является метод **«стандарт - костинг»**. «Стандарт» - количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции; «кост» - это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

Система «стандарт-костинг» для отечественного учета является новым методом, хотя ее зарождение связано с началом XX в. Первые упоминания о ней встречаются в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы». Однако среди специалистов счётной

профессии он не нашел должной поддержки. Первой предпосылкой признания «стандарт-костинга» является появление в конце 1918 г. в США ряда статей Д.Ч. Гаррисона на тему «Учет себестоимости в помощь производству», которые не только обращали внимание на неувязки системы учёта «исторической» себестоимости, но и содержали многочисленные описания вариантов системы «стандарт-костинга», введенных Д.Ч. Гаррисоном в практику на предприятиях различного профиля и размеров.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим признанию системы «стандарт-костинг», было учреждение национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в США в 1919 г., которая сыграла большую роль в подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров. Широкому распространению идей «стандарт-костинга» в западной экономике способствовали разработки Фредерика Тейлора, в основу которых заложены научные методы управления. Тейлором была разработана методология установления технических требований к работам в показателях времени, необходимого для их выполнения. Если в первые периоды понятие «стандарт-костинг» рассматривалось как «нормативная себестоимость», «сметная себестоимость», то к середине прошлого века распространенным становится понятие «стандартные затраты».

В СССР в 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения стандартных затрат. Большой вклад в решение этого вопроса внес профессор М.Х. Жебрак, предложивший нормативный метод учёта затрат.

Советские экономисты ознакомились с идеями американского ученого Д.Ч. Гаррисона в 1933 г., когда в СССР был опубликован перевод книги «Стандарт-кост». В вышедшей годом позже книге другого американского экономиста Т. Дауни, рассматривался упрощенный «стандарт-костинг», излагались методы и техника бухгалтерских проводок в пределах стандартных затрат с их последующей корректировкой до фактического уровня, т.е. предлагалась

бухгалтерская система учета производственных издержек, использующая принцип учета отклонений. Реализация системы, предложенная Т. Дауни, предполагала наличие предварительного калькулирования, но не требовала решения детальных вопросов организации производства как в системе Д.Ч. Гаррисона. В 50-70ые годы прошлого века нормативный метод получил широкое распространение на советских предприятиях различных отраслей: промышленности, строительства, сельского хозяйства.

Основная задача, которую ставит перед собой данная система, - учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. Для этого производится четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, зарплаты и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов. В условиях системы «стандарт-кост» стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также и для всех прочих факторов, влияющих на доходность, например для объемов продаж, для коммерческих и административных расходов и т.д.

Для включения косвенных расходов в стандартную себестоимость могут применяться три метода, основанные на использовании:

- 1) ставки распределения на каждый станок цеха;
- 2) ставки, установленной для каждого цеха;
- 3) общей (унифицированной) ставки распределения.

Более точные результаты, бесспорно, дает первый метод, являющийся наиболее трудоемким. Им пользуются в тех случаях, когда требуется особая точность в расчетах стандартной себестоимости.

На основании текущих норм (стандартов) предварительно производится расчет стандартной себестоимости, который имеет определенный алгоритм. Для этого все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную

часовую ставку. Повременная оплата является более распространенной, так как применяются технологически обоснованные нормы времени. При использовании сдельной оплаты фактически произведенное количество изделий умножается на стандартную расценку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход в пересчете на фактический объем производства. В качестве стандартных цен, как правило, используются рыночные цены.

На счетах бухгалтерского учета производственные издержки формируются в пределах стандартных затрат. Отклонения фактических затрат от стандартных подразделяют на три вида:

1. отклонения затрат прямых материалов;
2. отклонения прямых трудовых затрат;
3. отклонения общепроизводственных расходов.

Определение отклонений помогает выявить области эффективности или неэффективности всей деятельности или отдельных областей и функций организации, для этих целей производится их выборочный анализ. Отклонения принято делить на благоприятные и неблагоприятные (при нормативном методе выделяют положительные и отрицательные). Благоприятным считается отклонение, которое оказывает положительное влияние на операционную прибыль, т.е. увеличивает ее.

Анализ отклонений используется для принятия управленческих решений. К примеру, более дешевые материалы имеют такое плохое качество, что в результате их использования значительно могут увеличиться ожидаемые нормы отходов, которые создают неблагоприятные отклонения по количеству расходуемых материалов. Однако, если эти отклонения будут существенно перекрыты благоприятными отклонениями по цене, возможно будет принято решение об их приобретении и использовании.

Система «стандарт-костинг» отличается подходом к учету отклонений. Для каждого вида отклонений выделяется отдельный синтетический счет

бухгалтерского учета, аналогично применяемому счету 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» в практике российского учета. Но в отличие от содержания счёта 16, на таких счетах учитываются не только отклонения в цене, но и по количеству. Например, основываясь на российском плане счетов бухгалтерского учета в экономической литературе предлагаются следующие счета по отклонениям:

16 «Отклонения по материалам»:

16/1 «Учет отклонений по цене основных материалов»;

16/2 «Учет отклонений по использованию основных материалов»;

17 «Отклонения по оплате труда»:

17/1 «Учет отклонений по ставке прямого труда»;

17/2 «Учет отклонений по производительности прямого труда»;

18 «Отклонения косвенных (общепроизводственных) расходов»:

18/1 «Учет контролируемых ОНР»;

18/2 «Учет отклонений по ОНР по объёму».

Неблагоприятные отклонения отражаются по дебету этих счетов, благоприятные - по кредиту. После предварительного накопления отклонения списывают на финансовый результат. При определенных обстоятельствах неблагоприятные отклонения могут быть отнесены на виновное лицо (инициатора отклонения). При нормативном методе отклонения могут относиться на виновное лицо, но в основном списываются в себестоимость произведенной продукции (рис. 17).

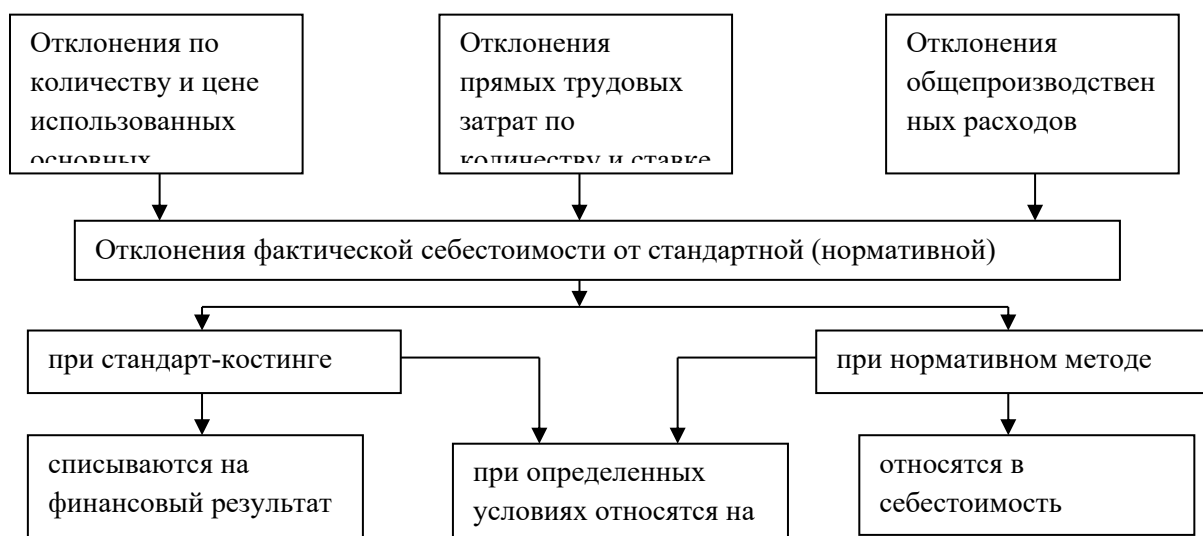


Рис.17. Формирование и источники списания отклонений фактической себестоимости от стандартной (нормативной)

В целом, схема учета при стандарт-костинге может быть представлена следующим образом:

1. Выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг.
2. Стандартная себестоимость.
3. Валовая прибыль (1-2).
4. Отклонения от стандартных затрат.
5. Фактическая прибыль (3-4).

Схема позволяет уяснить содержание бухгалтерских записей по списанию затрат в пределах стандартных затрат и отклонений от них.

Между системой «стандарт-костинг» и нормативным методом учета затрат существует много общего:

- 1) разработка до начала технологического процесса нормативных затрат и предварительное составление нормативных калькуляций;
- 2) системное обобщение и анализ отклонений в разрезе мест возникновения;
- 3) данные методы не являются самостоятельными, а используются в совокупности с другими методами учета затрат, учитывающими технологические особенности производства и позволяющими в ходе учетного процесса накапливать фактические затраты;
- 4) позволяют осуществлять оценку методов управления производством и предприятием;
- 5) при последовательном использовании создается возможность совершенствовать стандарты и нормативы.

2.2.8. Сопоставление методов: нормативного и «стандарт-костинг».

Несмотря на то, что «стандарт-костинг» и нормативный метод учета затрат и калькулирования называют аналогами, между ними существуют различия (таблица 3).

Таблица 3.

Основные отличия системы «стандарт-костинг» и нормативного учета

Признаки	Стандарт-костинг	Нормативный метод
1. Степень регламентации	Не регламентирован	Был регламентирован
1.1. учета		
1.2. разработки нормативов	Единой методики установления стандартов не существует	Требовалось применение общих и общепромышленных норм
2. Цель учета	Отражение отклонений на специальных счетах бухгалтерского учета	Оперативное выявление отклонений в процессе расходования средств
3. Внесение изменений норм	Используются стабильные нормы в течение длительного периода времени	Периодически производятся изменения норм, которые являются составной частью фактической себестоимости
4. Степень охвата нормированием	Стандарты разрабатываются для всех затратных и доходных показателей	Производится нормирование прямых материальных и трудовых затрат
5. Источники списания отклонений	Отклонения списываются на виновных лиц (инициаторов) и финансовый результат	Отклонения относятся на виновных лиц и основная часть включается в себестоимость

Таким образом, можно отметить следующие отличия стандарт-костинга от нормативного метода учета, которые подчеркивают предпочтительные характеристики рассматриваемого метода:

- При нормативном методе учета используются общие и общепромышленные стандарты (нормы). Стандарт-костинг - не регламентирован, каждая организация организует данный метод по своей методике; при этом используются нормы, разработанные для конкретной организации в определенных условиях.

- При стандарт-костинге нормативы, как правило, не подвергаются серьезным изменениям, потому что изменения могут производиться только при значительных отклонениях технологий, тарифов, цен и т.д. В связи с тем, что стандарты являются относительно постоянными, отклонения от них рассматриваются как умение осуществлять управление производством.

- Отклонения не списываются в себестоимость при стандарт-костинге, а списываются на валовую прибыль. При этом производится предварительное накопление отклонений на специальных синтетических счетах бухгалтерского учета.

- На западных предприятиях применяется высокая нормативная база, оснащенная автоматизированной системой сбора и обработки информации, обеспечения контроля.

- Цель стандарт-костинга - не зафиксировать в документах как при нормативном методе, а оперативно выявить отклонения и устранить их в процессе производства. В связи с этим контроль и управление отклонениями осуществляют не счетные работники, а специалисты - руководители подразделений.

- Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм. Каждый вид операций, связанный с изготовлением продукции, нумеруется. Каждая операция рассматривается не только с позиции ее необходимости в технологическом процессе, но и с позиций потребления ресурсов.

- Метод стандарт-костинг применяется не только для контроля затрат производства, но и для контроля процесса снабжения и реализации, поэтому разрабатываются нормы затрат и доходов.

К другим достоинствам системы стандарт-костинг относится обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий; установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции; составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения; контроль за соблюдением технологического процесса.

К недостаткам системы «стандарт-костинг» относятся:

- 1) практически невозможно на все затраты установить нормативы;
- 2) в условиях рыночных отношений изменение цен может быть неизбежным, это усложняет применение постоянных стандартов;
- 3) в случаях, когда организация занимается производством нескольких видов продукции, работ, услуг сложно исчислить стандарты на каждый из них;
- 4) стандарт-костинг не является самостоятельным методом учета.

В настоящее время использование российскими организациями системы расчета цен на основе полных затрат и определенного процента прибыли приводит к неконкурентоспособности продукции, так как происходит постоянное повышение цен, которое диктуется предприятиями - монополистами. Вместе с тем опыт зарубежных стран показывает, что завоевание и удержание рынков сбыта возможно при продаже продукции по оптимальным ценам и получении необходимого объёма прибыли за счет роста объемов продаж.

Успех организации зависит от информации о формировании себестоимости по нескольким причинам:

- 1) затраты на производство продукции являются базой для установления цены продажи;
- 2) информация о себестоимости лежит в основе прогнозирования и управления производством и использованием при решении текущих оперативных задач управления.

Традиционным для российского учета затрат является формирование **полной себестоимости продукции** (англ. Absorption Costing – абсорпшен-костинг). Калькуляция полной себестоимости заключается в том, что к прямым затратам на производство продукции (работ, услуг) добавляются накладные расходы.

К преимуществам формирования полной себестоимости относятся:

- 1) включение в калькуляцию затрат всех расходов на производство продукции или услуг;
- 2) соответствие оценки запасов и незавершенного производства, включённых в финансовые отчеты организации, требованиям МСФО;
- 3) счета прибылей и убытков оценивают прибыль организации на той же самой основе, на которой производится оценка запасов.

К недостаткам данной системы учёта относятся:

- 1) сложность и трудоёмкость расчётов себестоимости;
- 2) величина полной себестоимости зависит от ряда допущений, оценок, принятых для расчета.

Проблема снижения затрат делает насущным более частое обращение к широко известным под разными названиями в зарубежной практике методам «затраты-объем-прибыль», или «управление прямыми затратами», или «анализ безубыточной работы предприятия». Распространение данного метода достаточно ограничено по следующей причине: анализ безубыточной работы предприятия является сугубо внутренним делом, дополнительной работой для экономических и финансовых служб, на что, в настоящее время пойдёт не каждое предприятие, так как это повлечет за собой затраты.

2.2.9. Характеристика метода учета затрат «директ-костинг».

В последнее время у предприятий все же возникает потребность в информации о затратах на изготовление продукции и ее реализации, неискаженной в результате распределения косвенных расходов, которые

относительно постоянны на единицу выпускаемой продукции при любом объеме производства. Такую информацию в виде данных о неполной себестоимости (в части переменных затрат) и дает система **«директ-костинг», «учет ограниченной или (сокращенной) себестоимости», маржинальный метод.**

Система «директ-костинг» создана в 1936 г. американским экономистом Джонатаном Гаррисоном, согласно которой в составе себестоимости учитываются только прямые расходы. В 1936 г. система была опубликована в бюллетене национальной ассоциации промышленного учета США, однако она одобрения не получила. Широкое развитие система «директ-костинг» получила только после второй мировой войны. После второй мировой войны «директ-костинг» получил более широкое развитие. Фактическое внедрение системы «директ-костинг» произошло в США в 1953 г., когда национальная ассоциация бухгалтеров - калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы.

В различных странах эта система именуется по-разному. В Германии и Австрии для этого используют термины *Teilkostenrechnung* или *Grenzkostenrechnung*, т.е. учет частичных либо граничных затрат; в Великобритании директ-костинг называют *marginal costing* - учет маржинальных затрат; во Франции - *la comptabilite marginale* - маржинальный учет.

Судя по публикациям, в практике российских предприятий «директ-костинг» имеет распространение в издательской, полиграфической отраслях, в организациях, оказывающих платные медицинские и образовательные услуги и др.

Суть системы «директ-костинг» заключается в следующем: прямые затраты обобщают по видам готовых изделий, косвенные же затраты собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Если из суммы выручки по каждому изделию исключить переменные затраты по этому изделию, то получим брутто-прибыль (маржинальный доход) по этому изделию. Финансовый результат деятельности

предприятия определяется как разница между маржинальным доходом и суммой постоянных затрат по всем изделиям.

Общая схема «директ-костинга» может быть представлена следующим образом:

1. Выручка от продаж
2. Сокращённая (усеченная) себестоимость
3. Маржинальный доход (1-2)
4. Постоянные затраты
5. Операционная прибыль (3-4)

Для наглядности схема учета затрат по системе «директ-костинг» представлена на рис. 18.

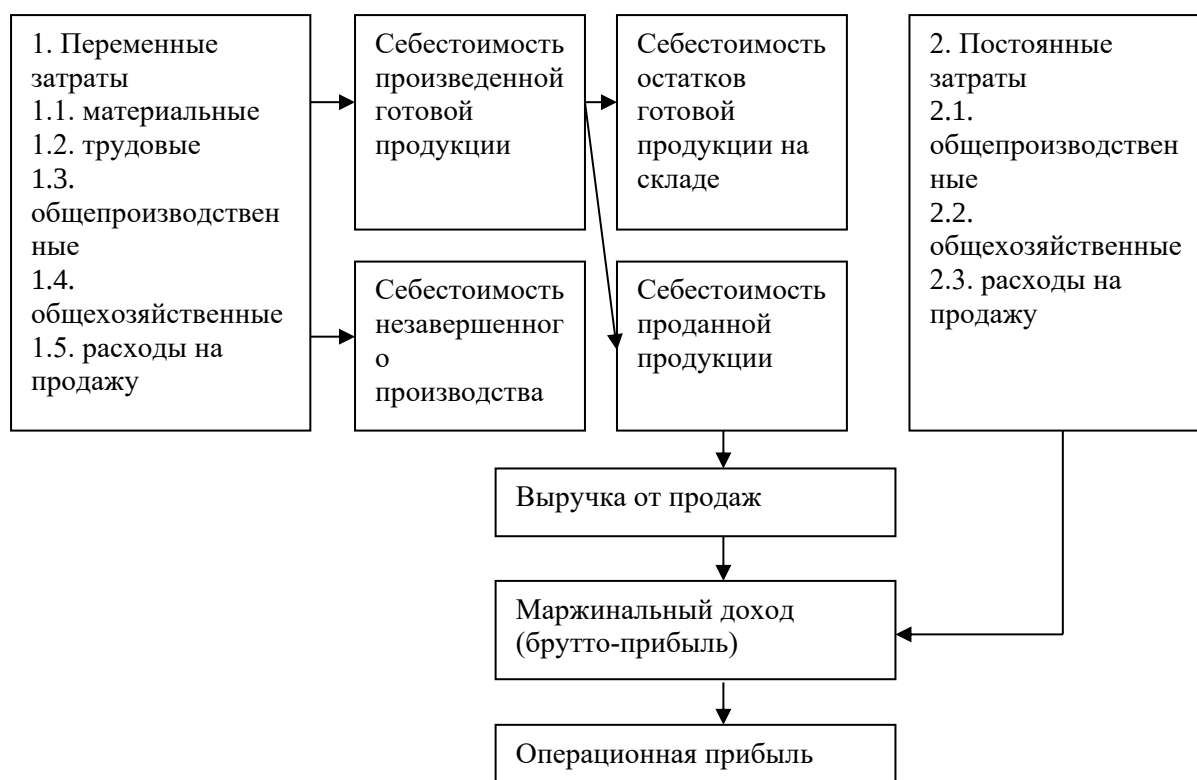


Рис. 18. Общая схема учета по системе «директ-костинг»

2.2.10. Сравнение вариантов «директ-костинг».

Современный директ-костинг осуществляется в двух вариантах:

1) **простой (классический)** - в себестоимость продукции включаются только прямые переменные затраты;

2) **развитой (верибл-костинг)**, при котором в себестоимость наряду с прямыми переменными затратами включаются переменные косвенные (прямые постоянные) затраты.

Главным отличительным признаком «директ-костинга» является состав затрат, включаемых в себестоимость. В любом случае формируется сокращенная (усеченная, частичная) себестоимость. Для определения состава затрат, включаемых в себестоимость, применяются один или несколько классификационных групп затрат. Востребованными признаками являются группировка по статьям калькуляции, по экономической роли (основные и накладные), по отношению к объему производства (переменные и постоянные), по способу включения в себестоимость (прямые и косвенные).

Простой «директ-костинг» называют также методом переменных затрат. Если предприятие производит много изделий, то метод переменных затрат позволяет измерить "вклад" каждого изделия в возмещение постоянных затрат и формирование общего уровня рентабельности. Кроме того, этот метод в условиях рыночной экономики дает возможность проводить политику развития торговли в зависимости от заданных ориентиров на основе определения минимального (критического) объема реализации, или порога рентабельности различных товаров.

Понятие "вклад продукта" получило широкое распространение в практике "директ-костинга", оно позволяет определить, что каждый продукт приносит предприятию. Эта учетная категория позволяет лучше измерить рентабельность продукта или группы продуктов, индивидуализируя затраты, которые к нему относятся. По мере внедрения простого "директ-костинга" выяснилось, что некоторые специфические постоянные расходы могут быть отнесены прямо без условного распределения на соответствующие изделия, их группы, центры ответственности, сегменты деятельности, и возникло понятие полумаржи как разницы маржи и соответствующей суммы прямых постоянных расходов. Понятие полумаржи экономически приближается к понятию финансового

результата, т.к. характеризует компенсацию косвенных постоянных расходов и получение прибыли. В результате включения в себестоимость не только переменных затрат, но и части прямых постоянных затрат появился вариант, получивший название развитой "директ-костинг" или «затраты - выпуск». Появление понятий «маржа», «полумаржа» способствовало внедрению директ-костинга не только в центре ответственности, но и по сегментам деятельности предприятия.

На основе изложенного можно представить следующую сравнительную характеристику распространенных вариантов «директ-костинга» (таблица 4).

Таблица 4

Сравнительная характеристика вариантов «директ-костинга»

Признаки	Варианты «директ-костинга»	
	Простой	Развитой
1. Общие 1.1. методологическая основа	Построены на основе классификации затрат	
1.2. рассчитываемый вид себестоимости	Сокращенная (усеченная, частичная)	
2. Отличительные 2.1. состав затрат, включаемых в себестоимость	Переменные материальные, трудовые и общепроизводственные	Переменные затраты и часть прямых постоянных расходов
2.2. промежуточный финансовый результат	Маржа как разница между объемом реализации и переменными затратами	Маржа и полумаржа как разница между маржой и суммой прямых постоянных расходов
2.3. область применения	По центрам ответственности	По центрам ответственности и сегментам деятельности

Таким образом, к основным условиям применения директ-костинга относятся:

1) необходимо деление затрат на переменные и постоянные, прямые и косвенные, основные и накладные;

2) более эффективен в условиях применения норм и нормативов;

3) производственная себестоимость планируется и учитывается по ограниченным видам затрат, что упрощает нормирование, планирование и учет затрат, положительно влияет на возможности контроля и анализа затрат;

4) учет направлен на определение маржинального дохода, который используется как база оперативного управления ценами (позволяет снижать цену до так называемой «нижней границы цены», до уровня, когда выполнение заказа будет невыгодным);

5) схема построения отчёта о доходах и расходах двуступенчатая, определяются два финансовых показателя:

а) маржинальный доход;

б) прибыль (убыток).

Рассмотрим некоторые преимущества данной системы:

- выявление изделий с большей рентабельностью с последующим переходом на их выпуск;

- упрощение нормирования, учета и контроля за себестоимостью;

- информация, получаемая в системе "директ-костинг", позволяет проводить эффективную политику цен, указывая наиболее выгодные комбинации цены и объема.

- возможность проведения анализа в условиях ограниченного ресурса, что важно для планирования производства при наличии ограничивающих факторов;

- система директ-костинг позволяет определить взаимосвязь и взаимозависимость между объемами продажи, себестоимостью, прибылью, т.е. позволяет определить:

а) пороговый объем производства (продаж);

б) нижнюю границу цены продукции (заказа);

в) точку безубыточности (порог рентабельности);

- расширение аналитических возможностей учета. На основе системы строится контроллинг. Ведь именно анализируя поведение переменных и постоянных расходов в зависимости от изменения объемов производства, можно гибко и оперативно принимать решения по управлению.

К недостаткам рассматриваемой системы относятся:

1. трудности в разделении затрат на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много. Кроме того, в различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному, поэтому возникает необходимость рассматривать поведение затрат в рамках конкретной организации;

2. система не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость, поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства;

3. данная система может быть использована для внутрифирменного учета, и не может быть использована для формирования внешней отчетности;

4. оценка незавершенного производства производится по заниженной себестоимости.

Известны и другие современные методы учета, которые позволяют получить информацию, полезную для управления производством и предприятием. В практике мало обращают внимания на то, что затратами, следовательно, финансовыми результатами можно управлять. Теоретически многие аспекты учета затрат, в том числе применения методов учета затрат и калькулирования на сегодняшний день недостаточно изучены.

2.2.11. Характеристика методов целевой себестоимости.

Таргет-костинг – формирование себестоимости новой для организации продукции, исходя из планируемой рыночной цены и ожидаемой прибыльности продаж.

Целевое управление себестоимостью является методом, который накладывается на другие методики калькуляции себестоимости. Начальное исследование рынка может определить, сколько потребители готовы заплатить за продукт данной полезности и данного качества. После этого продукт создается, продвигается на рынке и продается по цене, которую готов заплатить клиент. Продукт создается под целевую стоимость, полученную из информации о том, сколько клиент готов заплатить за него.

Таким образом, допустимый размер себестоимости по методу таргет-костинга определяется следующим образом:

$$\text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}$$

Рыночная цена в данном методе называется целевой ценой (target price), желательная разница между себестоимостью и продажной ценой называется целевой прибылью (target profit), а себестоимость, по которой изделие должно быть изготовлено, называется целевой себестоимостью (target cost).

Процесс установления целевой цены продукта предусматривает использование трехуровневого анализа «качество продукта — набор функциональных характеристик продукта — цена продукта», где цена предполагается или задается как рынком в целом, так и непосредственными потребителями. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, фактически являясь ожидаемой рыночной ценой продукции. Целевая прибыль представляет величину прибыли, необходимую предприятию для развития и удовлетворения запросов собственников.

Понятие «целевая себестоимость» отличается от понятия «плановая себестоимость», применяемого в отечественной хозяйственной практике. Отличие главным образом в том, что плановая себестоимость рассчитывается на основании норм и нормативов, существующих на конкретном предприятии. Нормативы, в свою очередь, ориентированы на существующие технологии производства и традиционные характеристики выпускаемой продукции. В соответствии с этим плановая себестоимость будет представлять собой не что

иное, как средние (в некоторых случаях наилучшие) значения затрат предшествующих периодов, и полностью привязана к внутренним способностям инжиниринга и производства. Целевая себестоимость — это значение себестоимости, максимально допустимое (приемлемое) рыночными условиями.

Для точного позиционирования продукции на рынке необходимо получить подробную информацию о желаниях и требованиях покупателей к данному продукту, а также установить цены, по которым будет осуществляться возможная их реализация. Внимание сосредоточивается на вопросе: «Какие качества считает наиболее важными покупатель?» Например, какие параметры управления телевизором считаются наиболее необходимыми, каково значение для покупателя звука (колонок) и какой их размер, цвет, форму предпочитают потребители.

Полученные данные подвергаются многостороннему анализу с позиции сокращения себестоимости и усовершенствования процесса производства. Так, выделяются признаки продукта, требующие усовершенствования, решается вопрос о возможном сокращении числа деталей в конструкции (естественно, без ущерба качеству).

Таким образом, принципами системы таргет-костинг являются следующие:

1. Первостепенная и постоянная ориентация на требования рынка и клиентов;
2. Калькуляция целевых затрат для новых продуктов, а также их составных частей, позволяющих достичь желаемой, заранее заданной прибыли при существующих рыночных условиях;
3. Учет влияния на себестоимость продукции пожеланий потребителей по качеству и срокам изготовления продукции;
4. Использование концепции жизненного цикла продукта.

Для выпуска новой продукции (или продвижения на новые рынки) предприятие проводит маркетинговое исследование, позиционирует продукт на рынке, затем устанавливает потенциальную продажную цену на данную

продукцию. Одновременно с этим необходимо выделить такие функциональные характеристики и свойства продукта, которым потребители отдают наибольшее предпочтение: так закладывается компонентная концепция будущего производства и определяются критерии качества.

На основе спрогнозированной маркетинговым отделом выручки от реализации продукции определяются так называемые допустимые расходы. Допустимые расходы рассчитываются вычитанием из прогнозируемой выручки, очищенной от косвенных налогов, величины запланированной прибыли, относящейся к данному продукту. Целевые затраты при этом калькулируются по всем компонентам и функциям проектируемого изделия. В это же время необходимо определить затраты на производство с учетом действующих на предприятии технологий и имеющегося оборудования. Такие затраты в таргет-костинге называют текущими затратами.

Метод кайдзен-костинг (в переводе с японского – усовершенствование маленькими шагами) возник в Японии во второй половине 1980-х гг. Сущность данного метода состоит в постепенном снижении затрат на этапе производства продукции, в результате которого достигается необходимый для обеспечения рентабельности уровень себестоимости и обеспечивается прибыльность производства.

Этот метод используется в японской модели управленческого учета параллельно с таргет-костингом. Обе системы имеют одинаковую задачу – достижение целевой себестоимости. Только реализуется она в первом случае на этапе проектирования нового изделия, во втором – на этапе производства.

Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостями составляет не более 5%, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчетом на то, что это расхождение будет ликвидировано в процессе производства посредством кайдзен-костинг. Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется кайдзен-задачей, которая касается всего персонала организации – от инженеров

до менеджеров – и выполнение которой должным образом поощряется через систему управления персоналом.

Кайдзен-задача определяется на этапе планирования на следующий финансовый год, когда разрабатываются планы производства. Она ставится как на уровне каждого изделия, так и на уровне предприятия в целом.

Чтобы определить кайдзен-задачу для предприятия в целом, необходимо знать процент планируемой годовой прибыли, годовую выручку и величину переменных (сметных) издержек. Кайдзен-задача для предприятия в 2,5% означает, что в процессе производства переменные издержки компании в целом должны быть снижены на 2,5%. Для этого по отдельным статьям переменных затрат устанавливаются свои кайдзен-задачи. На основании полученных расчетов разрабатываются сметы затрат по отдельным подразделениям и структурным единицам компании. В совокупности с бюджетами постоянных затрат кайдзен-задача используется для формирования бюджетов на предстоящий финансовый год.

Весомое преимущество кайдзен-костинг – снижение затрат и обеспечение прибыльности производства. Недостаток – сложность организации системы, большая зависимость от человеческого фактора.

Использование этого метода возможно практически в любой отрасли производства и, что немаловажно, в совокупности с другими методами управления затратами.

2.2.12. Концепция (модели) управления затратами.

Концепция управления затратами — система взглядов на понимание и определение сущности, содержания, целей, задач, критериев, принципов и методов управления и учета на предприятии.

1) На сегодняшний день в мире существует несколько подходов в управленческом учете, условно подразделяемых на группы: традиционная модель учета и современные концепции учета, основными из которых являются следующие:

- концепция Activity-Based Costing (ABC) — калькуляция себестоимости по операциям;

- концепция lifecycle costing — калькуляция на базе жизненного цикла товара;

- концепция backflush accounting — обратная калькуляция.

2) Традиционная модель направлена в основном на обеспечение калькулирования себестоимости продукции и реализацию планово-контрольной функции.

Недостатки концепции традиционного учета таковы:

- традиционный управленческий учет не отвечает потребностям современной производственной и конкурентной среды;

- традиционные системы калькулирования приводят к искажению информации, необходимой для принятия управленческих решений;

- практика управленческого учета следует и во многом определяется требованиями финансового учета;

- управленческий учет сосредоточивается почти целиком на внутренних операциях и сравнительно мало внимания уделяет внешнему окружению, в котором функционирует предприятие.

Современные концепции управленческого учета исправляют недостатки традиционных моделей.

3) Концепция Activity-Based Costing (ABC) решает проблему распределения накладных расходов. Сущность данного метода заключается в предположении, что ресурсы, обуславливающие затраты предприятия, потребляются не конечными продуктами, а процессами, участвующими в производстве конечных продуктов. В понимании, какие именно операции обеспечивают возможность производства того или иного продукта, в определении их стоимости и перенесении ее на соответствующие продукты и заключается основная задача ABC. Именно таким образом достигается максимально точное распределение косвенных затрат.

4) Концепция *lifecycle costing* (или калькуляция на базе жизненного цикла) основана на предположении, гласящем, что для объективной оценки стоимости товара необходимо учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла. Большая часть затрат у современных предприятий связана с разработкой, проектированием, выводом нового товара на рынок, в то время как традиционный учет рассматривает преимущественно затраты, понесенные непосредственно в момент производства товара.

5) Концепция *backflush accounting* отражает подход к определению себестоимости или списание на основании стандартной спецификации («обратное списание»), в отличие от «прямого» списания не требует постоянного отнесения выданных в производство материалов и комплектующих на производственное задание. Несмотря на меньшую точность учета запасов, широко используется в серийном и мелкосерийном производствах, особенно при низкой стоимости материалов.

Появление множества различных концепций обозначило новый этап в развитии теории управленческого учета. В самой теории управленческого учета больше внимания должно уделяться развитию концепций для предприятий сферы услуг. Управленческий учет должен снабжать менеджеров информацией относительно изменений внутри организации, их целесообразности и эффективности, способствуя повышению их гибкости.

3. Организация, управление и контроль за затратами на предприятии.

3.1. Анализ затрат и результатов деятельности предприятия.

Построение управления затратами — это создание системы условий и элементов учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации, осуществления контроля за деятельностью организации.

1. На основе решения, принятого руководством о создании системы управления затратами на предприятии, создается модель учета, включающая: включающая:

- ✓ методологическую составляющую — определяет, на основании каких принципов и какими объектами предполагается управлять;
- ✓ организационную составляющую — определяет перечень субъектов управления и определяет их роль в системе;
- ✓ техническую составляющую — определяет технические средства, необходимые для функционирования системы.

Построение системы учета зависит от следующих факторов:

- ✓ особенностей нормативно-правового регулирования деятельности организации;
- ✓ характера деятельности (производство, торговля и др.);
- ✓ масштаба деятельности;
- ✓ организационной структуры (отдельное предприятие, группа предприятий);
- ✓ внутренних стандартов деятельности;
- ✓ наличия и характеристики систем информационного обеспечения для целей управления.

2. Выделяют следующие этапы построения системы учета:

- формирование системы показателей для управления предприятием;
- формирование «учетной политики» управленческого учета, выделение объектов учета, разработка рабочего плана счетов;
- составление перечня хозяйственных операций, критериев их оценки, утверждение регламента учета каждой операции;
- формирование механизма взаимодействия финансового и управленческого учета;
- выделение объектов и выбор варианта калькулирования;
- разработка базовых форм управленческой отчетности;

- разработка процедур анализа, контроля и принятия решений на основе информации управленческого учета;

- выбор программы для автоматизации управленческого учета.

3. Правила формирования системы управленческого учета и анализа.

Идентификация, измерение и накопление данных. Процесс идентификации — определение, классификация и оценка хозяйственных операций с целью последующего отражения в системе учета. Процесс измерения — представление данных о хозяйственных операциях в количественном выражении. Накопление — упорядоченное и последовательное отражение хозяйственных операций в соответствующих учетных регистрах.

Анализ, подготовка и интерпретация информации. Цель анализа — предоставление адекватной отчетной информации. Цель подготовки — предоставление логически связанной и обоснованной информации. Интерпретация производится в разрезе различных аналитических систем с последующим заключением о значимости и достоверности данных.

Разработка и технологическое внедрение информационной системы.

4. При выборе полноценной информационной системы управления необходимо реализовать следующие задачи:

- определить результаты, которые пользователи должны получать из системы;

- указать, какие данные необходимо вводить в систему для получения требуемых результатов;

- разработать требования к системе обработки информации;

- обеспечить управление и безопасность на уровне баз данных.

5.Администрирование системы управленческого учета включает разработку и поддержание эффективной и рациональной системы организации управленческого учета.

Если предприятие имеет несколько направлений хозяйственной деятельности, то для каждого направления разрабатывается собственная форма управленческого учета.

Прибыль — выраженный в денежной форме чистый доход от деятельности, получаемый как разница между совокупными доходами и совокупными затратами предприятия.

1) Как экономическая категория прибыль представляет собой:

- главную цель деятельности предприятия и выступает фактором повышения материальной заинтересованности работников;
- меру эффективности деятельности предприятия;
- источник финансовых ресурсов для развития предприятия;
- источник формирования доходной части федерального и местных бюджетов.

2) При анализе прибыли определяется:

- динамика массы прибыли и анализ выполнения плана прибыли;
- сумма перевыполнения (недовыполнения) плана прибыли;
- ее увеличение (уменьшение) в отчетном году по сравнению с предшествующим годом; 0 процент выполнения плана по прибыли; 0 темпы изменения.

Анализ необходимо проводить в разрезе отдельных видов прибыли от каждого вида деятельности путем сравнения фактически достигнутых результатов с планом или показателями за аналогичный период прошлых лет.

3) Величина прибыли от реализации зависит:

- от объема товарооборота;
- уровня валового дохода;
- уровня издержек обращения.

4) Процесс управления прибылью — разработка системы мероприятий по обеспечению ее формирования в необходимом объеме и эффективного использования в соответствии с задачами развития предприятия.

Для этого используются несколько методов.

Метод прямого счета, включающий в себя расчет плановых сумм валового дохода и издержек обращения, обоснование получения доходов от прочей деятельности и внереализационных доходов и расходов. Позволяет получить точные результаты плановой суммы чистой прибыли.

Основное условие *нормативного метода* — наличие нормативной базы (норма прибыли на единицу продукции или норма прибыли на собственный капитал). Недостаток метода: он не увязан с другими показателями деятельности предприятия и не может быть использован для многовариантных расчетов.

В основе *метода целевого планирования* лежит предварительное определение минимально необходимой суммы прибыли, достаточной для погашения всех необходимых затрат.

Анализ «затраты — объем — прибыль». В данном случае важное место принадлежит расчету точки безубыточности (или критической точки) определяющей объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. В расчетах используются маржинальная прибыль и ее норма (отношение маржинальной прибыли к сумме выручки от реализации). Это позволяет руководству предприятия прогнозировать величину прибыли, ее изменение по сравнению с существующим уровнем и принимать на основе этой информации решения по выбору стратегии поведения предприятия.

Для действующего предприятия объем товарооборота, обеспечивающий безубыточную деятельность предприятия, рассчитывается так:

$$\text{ВД} - \text{НДС} - \text{ИО} = 0$$

где ВД — сумма валового дохода;

НДС — сумма налога на добавленную стоимость;

ИО — сумма издержек обращения.

Прибыль — главный источник формирования финансовых ресурсов предприятия. Чем больше прибыли остается в распоряжении предприятия, тем

меньше его потребность в привлечении средств из заемных источников, тем выше уровень его финансовой устойчивости.

Планирование и учет себестоимости на предприятии ведут по элементам затрат и статьям калькулирования.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, определяется государственным стандартом, а методы калькулирования - самими предприятиями.

Основные статьи калькуляции:

1. Сырье и материалы (за вычетом отходов).
2. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций.
3. Топливо и энергия на технологические цели.
4. Основная заработная плата производственных рабочих.
5. Дополнительная заработная плата производственных рабочих.
6. Отчисления на социальные нужды (единый социальный налог).
7. Расходы на подготовку и освоение производства.
8. Износ инструментов и приспособлений целевого назначения.
9. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.
10. Общепроизводственные расходы.
11. Общехозяйственные расходы.
12. Потери от брака (технологически неустранимого).
13. Прочие производственные расходы.
- Итого производственная себестоимость.
14. Внепроизводственные расходы.
- Итого полная себестоимость.

Совокупность данных статей составляют полную производственную себестоимость.

Деление затрат по статьям калькуляции указывает куда, на какие цели и в каких размерах израсходованы ресурсы.

Деление затрат по экономическим элементам определено ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

- материальные затраты
- затраты на оплату труда и отчисления
- амортизация
- прочие затраты

Анализ затрат в разрезе экономических элементов дает возможность оценить изменения в организации производства, установить влияние технического процесса на структуру затрат, а также рассчитать и проанализировать такие важные показатели как материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, фондоемкость.

Анализ безубыточности, целью которого является установление, что произойдет с финансовыми результатами, если определенный уровень производительности или объема производства изменится.

Анализ безубыточности основан на зависимости между доходами от продаж, расходами и прибылью в течение короткого периода, когда производство продукции предприятия ограничено уровнем имеющихся в настоящее время производственных мощностей.

Затраты на рубль товарной продукции - важный обобщающий показатель себестоимости продукции, который удобен тем, что имеет свойство универсальности - может рассчитаться в любой отрасли производства и, кроме того, наглядно показывает прямую связь между себестоимостью и прибылью.

Исчисляется он относительно общей суммы затрат на производство и реализацию продукции в действующих ценах.

Анализ затрат на рубль товарной продукции начинают с использования методов сравнения. Сравнение фактических значений показателя с плановым позволяет дать оценку степени выполнения плана по снижению затрат на рубль товарной продукции. Сравнение фактических значений показателя с данными предыдущих периодов позволяет проследить его динамику, а также

результативность мер по снижению себестоимости, принятых в предшествующем периоде.

Изменения показателя происходят под влиянием как объективных, так и субъективных, как внешних, так и внутренних факторов. К внешним относят: изменение спроса на продукцию, изменение цен на потребляемое сырье, изменение цены на продукцию и т.п. К внутренним: изменение качества продукции, изменение структуры и ассортимента выпуска, изменение уровня ресурсоемкости продукции и т.п.

Важным моментом является анализ поведения затрат и взаимосвязи объема производства (оборота), себестоимости и прибыли, потому что необходимым условием получения прибыли является уровень развития производства, обеспечивающий превышение выручки от реализации над затратами на производство и сбыт.

Степень реагирования издержек производства на изменение объема продукции может быть оценена с помощью коэффициента реагирования затрат, который выражается по формуле:

$$K = DS/DN$$

где К - коэффициент реагирования затрат на изменение объема производства;

DS - изменение затрат за период, %;

DN - изменение объема производства, %.

В зависимости от значения коэффициента реагирования выделяют типовые хозяйственные ситуации, которые перечислены в следующей таблице:

Таблица 6

Типовые хозяйственные операции

Значение коэффициента реагирования затрат	Характер затрат
К = 0	Постоянные

$0 < K < 1$	Дигрессивные
$K = 1$	Пропорциональные
$K > 1$	Прогрессивные

Следовательно, любые затраты в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y = A + bX$$

где Y - совокупные затраты, руб.;

A - их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

b - переменные затраты в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

X - показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Наиболее оптимальное значение коэффициента $0 < K < 1$, т.е. затраты не должны превышать объем производства.

Для соизмерения размера прибыли и величины использованных средств для ее достижения в отраслевой экономике используется показатель рентабельности производства.

Рентабельность производства является наиболее обобщающим, качественным показателем экономической эффективности производства, эффективности функционирования предприятий отрасли. Рентабельность производства как раз соизмеряет величину полученной прибыли с размерами тех средств - основных фондов и оборотных средств, с помощью которых она получена. Эти использованные в производстве средства для получения известной прибыли являются как бы ее ценой. И чем ниже эта цена, т.е. чем меньше затребованных средств при той же величине полученной прибыли, тем, разумеется, эффективнее производство, а предприятие функционирует с большим эффектом.

Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия умноженная на 100%, деленная на полную себестоимость реализованной продукции.

В числителе этой формулы может быть также использован показатель прибыли от реализации продукции. Данная формула показывает, какую прибыль имеет предприятие с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию продукции. Данный показатель рентабельности может быть определен как в целом по данной организации, так и по отдельным ее подразделениям, а также по отдельным видам продукции.

В ряде случаев рентабельность продукции может быть исчислена как отношение прибыли, остающейся в распоряжении предприятия (прибыли от реализации продукции) к сумме выручки от реализации продукции.

Рентабельность продукции, рассчитанная в целом по данной организации, зависит от трех факторов:

- от изменения структуры реализованной продукции. Увеличение удельного веса более рентабельных видов продукции в общей сумме продукции способствует повышению уровня рентабельности продукции;
- изменение себестоимости продукции оказывает обратное влияние на уровень рентабельности продукции;
- изменение среднего уровня реализационных цен. Этот фактор оказывает прямое влияние на уровень рентабельности продукции.

Предприятиям необходимо тщательно продумать, какие методы учета затрат нужно использовать.

3.2. Резервы снижения затрат предприятия.

Одной из задач анализа себестоимости продукции является выявление упущенных возможностей снижения себестоимости. Мобилизация внутренних резервов снижения себестоимости обеспечивает повышение прибыли, а, следовательно, и повышение эффективности производства в целом.

Снижение издержек производства в настоящее время обеспечивается в основном под влиянием внутрипроизводственных факторов.

Факторы, обуславливающие фактическое снижение издержек производства, можно представить в виде следующего перечня:

1. Повышение технического уровня производства. Это внедрение новой, прогрессивной технологии, механизация и автоматизация производственных процессов; улучшение использования и применение новых видов сырья и материалов; изменение конструкции и технических характеристик изделий; прочие факторы, повышающие технический уровень производства.

2. Совершенствование организации производства и труда. Снижение издержек может произойти в результате изменения в организации производства, формах и методах труда при развитии специализации производства, совершенствования управления производством и сокращения затрат на него; улучшение использования основных фондов; улучшение материально-технического снабжения; сокращения транспортных расходов; прочих факторов, повышающих уровень организации производства.

3. Изменение объема и структуры продукции, которые могут привести к относительному уменьшению условно-постоянных расходов (кроме амортизации), относительному уменьшению амортизационных отчислений, изменению номенклатуры и ассортимента продукции, повышению качества продукции.

4. Улучшение использования природных ресурсов. Здесь учитывается: изменение состава и качества сырья; изменение продуктивности месторождений; объемов подготовительных работ при добыче, способов добычи природного сырья; изменение других природных условий. Эти факторы отражают влияние естественных (природных) условий на величину переменных затрат.

5. Отраслевые и прочие факторы. К ним относятся: ввод и освоение новых цехов, производственных единиц и производств, подготовка и освоение производства в действующих объединениях и на предприятиях; прочие факторы.

Значительные резервы заложены в снижении расходов на подготовку и освоение новых видов продукции и новых технологических процессов, в уменьшении затрат пускового периода по вновь вводимым в действие цехам и объектам.

Меры по снижению постоянных затрат:

1. Сокращение коммерческих и административных расходов;
2. Наиболее полная загрузка активов;
3. Сокращение объема потребления коммерческих услуг;
4. Продажа неиспользуемых оборотных и нематериальных активов.

Меры по снижению переменных затрат:

1. Снижение численности работников основного и вспомогательного производств за счет роста производительности труда;
2. Переход от сдельной заработной платы к повременной;
3. Сокращение запасов сырья, материалов и готовой продукции;
4. Внедрение ресурсосберегающих технологий;
5. Замена материалов на более дешевые;

Исходя из перечисленных методов и мер по снижению затрат и себестоимости можно сказать что, значительные резервы заложены в снижении расходов на подготовку и освоение новых видов продукции и новых технологических процессов. Изменение номенклатуры и ассортимента производимой продукции является одним из важных факторов, влияющих на уровень затрат на производство. При различной рентабельности отдельных изделий (по отношению к себестоимости) сдвиги в составе продукции, связанные с совершенствованием ее структуры и повышением эффективности производства, могут приводить и к уменьшению и к увеличению затрат на производство.

Одна из наиболее актуальных проблем большинства российских предприятий - необоснованный и неконтролируемый рост затрат. Для решения этой проблемы компаниям необходима четкая программа по управлению

затратами. Управление затратами - это умение экономить ресурсы и максимизировать отдачу от них. Решить задачу максимизации прибыли двумя путями: наращивать объемы продаж либо сокращать затраты. Принимая во внимание жесткую конкуренцию на рынке и ограниченный спрос, второй вариант представляется более предпочтительным.

В управлении затратами, как правило, задействованы все сотрудники компании, однако программу снижения издержек разрабатывает финансовый директор. Роль финансового директора в процессе управления затратами во многом будет зависеть от того, на какой фазе развития находится компания. Если это этап формирования, то есть компания была недавно создана, то говорить об основной роли финансового директора в управлении затратами бессмысленно. Подавляющее большинство затрат будет зависеть от руководителя производственного подразделения, службы маркетинга и PR и т. д. В том случае, когда компания уже стабильно работает несколько лет, роль финансового директора кардинально меняется.

В любом случае, роль финансового директора заключается не в непосредственном управлении затратами, а в разработке и внедрении инструментов, не допускающих проведение необоснованных затрат. Управление затратами – дело всех менеджеров предприятия, а не только финансового директора, главная задача которого - консультирование руководителей структурных подразделений при принятии управленческих решений, так или иначе связанных с возникновением затрат.

Финансовый директор определяет перспективные направления снижения затрат, составляет план мероприятий и определяет ответственных за их исполнение. Можно выделить два основных подхода к снижению затрат, которые получили широкое распространение в международной практике:

- таргет-костинг (*target-costing*);
- кайдзен (*от яп. kaizen – совершенствование*).

Управление затратами с использованием концепции таргет-костинга применяется в основном на стадии проектирования новой продукции и предполагает выполнение следующих шагов:

- определение цены новой продукции, по которой покупатели готовы ее приобрести;
- определение целевых значений прибыли и себестоимости;
- расчет фактической себестоимости и сравнение ее с целевой;
- разработка мероприятий, позволяющих снизить фактические затраты до заданного уровня.

Основное отличие управления затратами по методу «кайдзен» заключается в том, что снижение издержек происходит по уже выпускаемым видам продукции за счет повышения эффективности бизнес-процессов. Менеджмент определяет, на сколько должны быть снижены расходы на выпуск производимой продукции, и полномочия по достижении поставленных целевых значений затрат передаются непосредственно производственным подразделениям. Именно эту задачу приходится решать большинству финансовых директоров, которые начинают управление затратами в своей компании.

Для того чтобы в короткие сроки снизить себестоимость выпускаемой продукции и в целом затраты по компании, финансовому директору потребуется последовательно выполнить следующие шаги:

1. Определить, какие статьи затрат могут быть сокращены.

Для этого необходимо провести всесторонний анализ затрат компании и выявить статьи затрат, которые нехарактерны или составляют значительную часть всех издержек компании, при этом менеджмент может ими управлять. Может выясниться, что компания платит необычайно высокие налоги, растут коммунальные платежи, или расходы по оплате труда непроизводственного персонала намного выше, чем могли бы быть.

Применяют классический вертикальный (расчет удельного веса той или иной статьи затрат в общей сумме затрат) и горизонтальный (сравнение затрат

за отчетный период с аналогичными показателями предшествующего периода – месяц, квартал, год) анализ, проводимый по типам затрат. После проведения вертикального и горизонтального анализа следует проанализировать тенденции изменения статей затрат, то есть провести трендовый анализ, который позволяет определить возможные значения показателей в будущем, то есть спрогнозировать значения различных показателей (объем выручки, размер затрат и т. д.) при условии сохранения сложившейся динамики.

Можно рекомендовать использовать сравнительный анализ, основанный на сопоставлении наиболее значимых показателей компании с аналогичными показателями конкурентов или со среднеотраслевыми показателями. Анализ структуры затрат и сравнительный анализ позволяют определить направления оптимизации затрат. Для принятия конкретных управленческих решений используется методика выявления и анализа носителей затрат. Носители затрат — это те факторы, которые оказывают непосредственное влияние на сумму затрат по той или иной статье. Все носители затрат можно условно разделить на три группы: конструкция производимого товара (что вы производите), технология производства (как вы производите и реализуете) и управление производством (как вы управляете компанией).

В первую очередь анализируются наиболее существенные статьи затрат. Выявив статью, по которой отклонение окажется значительным, по ней формируется подробная управленческая отчетность, на основе которой проводится детальный анализ причин отклонений. Такими причинами могут быть как ошибки при планировании величины расходов, так и влияние внешних факторов, которое сложно было предвидеть.

Все статьи затрат любого подразделения делятся на три группы:

- затраты, не подлежащие пересмотру из-за жестких обязательств со стороны предприятия (заработная плата, заключенные договоры);

- затраты, связанные с обязательствами, которые могут быть пересмотрены (существует возможность расторжения договоров, но могут последовать штрафные санкции);

- затраты, которые могут быть отклонены или отложены на другие периоды без значительного ущерба для предприятия.

Исходя из этой классификации сокращение затрат происходит путем поэтапного исключения групп затрат: сначала сокращаются затраты из третьей группы, потом из второй и только в крайнем случае из первой. Отметим, что пересмотр затрат первой группы приведет к необходимости структурных изменений: штата, размеров заработной платы и т. д.

2. Совместно с руководителями производственных подразделений составить план снижения затрат и распределить между менеджерами ответственность за его исполнение.

Бюджетирование – универсальный инструмент управления затратами. При разработке бюджета предприятие ограничивает размер планируемых затрат и тем самым управляет ими. Необходимым условием увязки систем бюджетирования и управления затратами является наличие единого органа управления - бюджетного комитета. Для управления затратами наиболее целесообразно сформировать матричную структуру бюджетного комитета, когда каждая статья затрат контролируется как руководителем бюджетного центра, так и руководителем функционального центра.

Бюджет компании можно составлять с использованием нормативов затрат (нормирование), а также путем жесткого ограничения затрат структурных подразделений и установления менеджментом компании лимитов (лимитирование). Если на момент наступления финансового кризиса бюджетирование не велось, можно порекомендовать ограничиться составлением мастер-бюджета (прогнозный баланс, бюджет движения денежных средств и бюджет доходов и расходов), бюджетов ключевых производственных подразделений, а также сформировать бюджеты дебиторской

и кредиторской задолженностей и движения сырья и материалов. Это позволит оптимизировать движение денежных потоков и удержать затраты на заданном уровне.

Для части статей могут быть разработаны нормативы и лимиты, например, коммерческие и общехозяйственные расходы: на представительские, командировочные (на проживание, питание), хозрасходы, канцтовары, ГСМ. Затем необходимо применение нормативов и лимитов по каждому подразделению и направлению бизнеса. Обязателен жесткий контроль исполнения бюджета на регулярной основе и анализ выявленных отклонений фактически понесенных расходов от запланированных. Что касается норм расхода сырья и материалов в производстве, то, внедрив регулярный пересмотр норм за счет улучшения технологий, проведения замеров (снятия остатков) и прочих мероприятий, можно сэкономить порядка 10% затрат.

Ужесточение контроля всех видов издержек

Целесообразно тщательно анализировать те расходы, которые на первый взгляд кажутся незначительными. Возьмем, к примеру, такую статью расходов, как «Охрана». Подписывая договор с одним из охранных предприятий, было выяснено, что в абонентской плате не предусмотрены единовременные расходы на форменную одежду, ношение оружия, установку камер наружного наблюдения и т. д., без которых охранный предприятие не принимало на себя обязательства, предусмотренные в договоре. В результате единовременная сумма расходов на охрану получилась в несколько раз выше, чем постоянная плата. Замечено, что когда компания, к примеру, начинает регистрировать исходящие междугородные звонки сотрудников, общее количество звонков снижается за счет уменьшения разговоров по личным вопросам. Необходимо также пересмотреть организационную структуру на предмет исключения лишних уровней управления.

Для того чтобы оценить оправданность тех или иных расходов, связанных с закупками или приобретением различных услуг, необходимы сравнительные данные. Поэтому к каждой заявке на покупку сбытовое подразделение может прилагать как минимум три-четыре аналогичных предложения на поставку таких же товаров. В обязательном порядке нужно указывать цену и условия поставки. Рассматривая такую заявку на оплату, казначей поймет, соответствуют ли закупочные цены среднерыночному предложению и не переплачивает ли компания.

Мотивация персонала

Для снижения затрат необходимо, чтобы каждый сотрудник был заинтересован в уменьшении затрат, для чего нужно разработать систему вознаграждений. Главное – суметь отследить вклад конкретных людей в снижение затрат. Можно премировать сотрудников выпускающих цехов на основе показателя затрат на рубль товарной продукции, за экономию ключевых, критически значимых ресурсов, специально премировать за разработку и внедрение организационно-технических решений по экономии энергоресурсов, по сокращению времени переналадки оборудования и т. п. За основу может быть принята схема, при которой часть сэкономленных затрат выплачивается сотруднику.

Возможно также применение штрафов за нарушение трудовой дисциплины, что позволит снизить затраты на оплату внеурочного рабочего времени и повысить самодисциплину у сотрудников.

Горизонтальная и вертикальная интеграция. Горизонтальная интеграция предполагает поиск возможностей осуществления закупок совместно с другим покупателем. Увеличение объемов закупки позволит получить так называемые объемные скидки. Вертикальная интеграция подразумевает более тесную работу с поставщиками ключевых наименований сырья и материалов (своевременное исполнение договорных обязательств, финансовая прозрачность и т. д.).

Аутсорсинг

Следует оценить, какие компоненты выгодно производить самостоятельно, а какие дешевле закупать у других производителей. К примеру, большинство предприятий, имеющих свои котельные, передали их в собственность администраций городов, поскольку содержание и обслуживание обходились слишком дорого. В некоторых случаях действительно проще передать ту или иную бизнес-функцию на аутсорсинг, чем содержать собственное подразделение, что в итоге приводит к снижению издержек.

Но в российской действительности нужно крайне взвешенно подойти к решению вопроса об аутсорсинге, так как существует большое количество рисков. Если речь идет об аутсорсинге бухгалтерского учета, то это риски, связанные с соблюдением конфиденциальности; аутсорсинг транспортной функции – это риски нарушения сроков поставки и т. д.

Для большинства крупных компаний, с точки зрения экономии затрат, оптимальна схема так называемого инсорсинга. Иначе говоря, в рамках управляющей компании создаются подразделения, которые оказывают услуги всем предприятиям группы. С одной стороны, это позволяет сэкономить, исключив дублирование функций, с другой – повышает качество, так как компания может позволить себе взять в штат высококвалифицированных специалистов, которые будут работать на несколько подразделений сразу.

Экспресс-метод оптимизации бизнес-процессов, применение которого дает наилучшие результаты, если компании необходимо в короткий срок (не более 3 месяцев) улучшить работу предприятия и его финансовое состояние.

Для экстренной оптимизации бизнес-процессов предприятия формируется так называемая команда улучшения. В нее должны войти менеджеры и специалисты отделов, которые хорошо ориентируются в наиболее проблемных сферах работы компании. Команда улучшения должна описать схему работы предприятия, в которой отражаются все

основные бизнес-процессы, происходящие на предприятии, и взаимосвязь между ними. На этапе улучшения следует создать систему ежедневной отчетности, отражающую информацию о расходовании всех видов ресурсов (в том числе рабочего времени). Над наиболее дорогими и дефицитными ресурсами устанавливается повышенный контроль.

После того как схема будет разработана, проводится ABC-анализ, позволяющий выделить небольшое число наиболее значимых бизнес-процессов, которым и нужно уделить основное внимание. Для этого все бизнес-процессы делятся на три группы - А, В и С. К группе А относятся процессы, требующие наибольших затрат. Как правило, это 5-10% от всех процессов, происходящих на предприятии, на которые приходятся 75-80% всех затрат. В группу В входят примерно 20% бизнес-процессов, к которым относятся примерно 10-20% затрат, и, наконец, группу С составляют остальные 60-75% процессов, "съедающие" всего 5-10% затрат предприятия.

Любые действия по улучшению работы предприятия должны начинаться с оптимизации процессов группы А. Одновременно с ABC-анализом обычно проводится анализ состояния наиболее ликвидных активов. Как показывает практика, "наведение порядка" в учете и контроле за использованием ликвидных активов в короткие сроки (до трех месяцев) дает наибольший эффект.

Анализ учета ликвидных активов следует начинать с проверки банковских и кассовых операций. Особое внимание необходимо обратить на состояние расчетов с поставщиками и покупателями и на управление складскими запасами. Однако надо помнить, что в этом случае скорость возврата предприятия к своему прежнему состоянию равна времени, затраченному на достижение полученных результатов. Поэтому необходимо разработать предложения по дальнейшему усовершенствованию работы предприятия с указанием сроков их выполнения.

Существует множество методов управления затратами, задача финансового директора – выбрать оптимальный, исходя из результатов анализа затрат. В этом случае используют способы, имеющие узкую направленность. Мотивация

персонала позволяет снижать затраты крайне незначительно, причем нет уверенности, что ее применение даст положительный эффект. Горизонтальная и вертикальная интеграция позволят управлять лишь затратами на приобретение сырья, материалов. Применение экспресс-метода дает лишь временные результаты, после чего предприятие возвращается к прежнему состоянию. Универсальным и наиболее распространенным инструментом управления затратами является бюджетирование, которое позволяет постоянный контроль практически над всеми расходами на предприятии.

Любой способ управления будет эффективен лишь при взаимодействии руководителя и всего персонала, действия которых будут направлены на достижение одной цели.

3.3. Бюджетирование в системе управления затратами.

3.3.1. Сущность и функции бюджетирования

Бюджетирование – это процесс подготовки, организации и контроля бюджетов с целью разработки и принятия оптимальных управленческих решений.

Бюджет представляет собой финансовый план организации, отражающий в количественном выражении стратегические и тактические цели ее деятельности и мероприятия по их достижению.

Наиболее важными требованиями к бюджетам являются следующие: соответствие целям и задачам финансовой стратегии предприятия, целостность, системность, доступность, сопоставимость, корректность, согласованность, оперативность и функциональность.

В качестве основных принципов бюджетного планирования можно привести следующие:

- унификация всех бюджетных форм, бюджетных периодов и процедур разработки для компании и всех структурных подразделений, независимо от специфики их хозяйственной деятельности;

- совместимость бюджетных форм, форматов с установленными формами государственной отчетности;
- совместимость вспомогательных бюджетных документов с основными бюджетными формами;
- обеспечение возможности составления сводного бюджета;
- стабильность, неизменность процедур бюджетирования и установленных целевых нормативов на протяжении всего бюджетного периода;
- разделение накладных расходов на затраты структурных подразделений и компаний в целом по формуле, единой для всех подразделений;
- непрерывность процедуры составления бюджетов, что предусматривает регулярный пересмотр и корректировку ранее сделанных прогнозов на новый период, не ожидая завершения действующего;
- заблаговременная формулировка финансовых целей всех подразделений в виде заданий определенных норм рентабельности;
- учет доходов и расходов, поступлений и списаний денежных средств в сопоставимых по времени единицах учета;
- детальный учет наиболее важных статей расходов, чья доля в чистых продажах достаточно велика.

Система бюджетирования предполагает многовариантный анализ финансовых последствий реализации намеченных планов, предусматривает анализ различных сценариев изменения финансового состояния предприятия, оценки финансовой устойчивости в изменяющихся условиях внешней хозяйственной среды.

Бюджетирование выполняет три основные функции.

1. Функция планирования. Данная функция является самой важной. Бюджетирование является основой для внутрифирменного планирования. Исходя из стратегических целей предприятия, бюджеты решают задачи распределения финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия. Разработка бюджетов придает количественную определенность

выбранным перспективам деятельности предприятия, все затраты и результаты приобретают денежное выражение. Бюджетирование способствует правильному и четкому целеполаганию на предприятии, разработке стратегии бизнеса.

2. Функция учета. Бюджетирование является также основой для управленческого учета. Система учета должна представлять точные факты по подразделениям, видам продукции, районам торговли или комбинации этих показателей. Благодаря бюджетированию на предприятии появляется возможность получать точную информацию, сравнивать намеченные цели с действительными результатами деятельности предприятия.

Роль бюджетирования в управленческом учете состоит в том, чтобы отражать движение денежных средств, финансовых ресурсов, счетов и активов предприятия в максимально удобной форме, своевременно представлять соответствующие показатели финансовой деятельности предприятия в наиболее приемлемом для принятия эффективных управленческих решений виде.

3. Функция контроля. Является также немаловажной для предприятия. Разумеется, как бы ни был хорош план, он остается бесполезным, если нет эффективного контроля за его осуществлением. Бюджет представляет собой набор показателей или критериев, которые должны использоваться при контроле за деятельностью предприятия. Путем непрерывного сопоставления фактических данных с плановыми показателями, можно оценивать деятельность на любом этапе. Бюджетное планирование позволяет выявить отклонения деятельности от того, что предполагалось бюджетом и скорректировать действия.

Контроль исполнения бюджета базируется на следующих основополагающих принципах:

Принцип темпоральности определяет, что контроль исполнения бюджета осуществляется множественно и параллельно во времени на базе соответствующего отчетным интервалам информационного обеспечения. Предварительный и текущий контроль возможен при совершенствовании

электронно-документированного управленческого (оперативного) учета, контроль по завершению отчетного периода базируется на данных бухгалтерского учета.

Принцип объективности предъявляет требования системности и целостности к информационному обеспечению, на базе которого осуществляется контроль исполнения бюджета. Априори целостной системой учета хозяйственных операций на предприятии является бухгалтерский учет. Достижение требований принципа объективности предварительного и текущего контроля возможно при гармонизации данного учета с бухгалтерской отчетностью.

Принцип сравнимости обуславливает необходимость однозначной идентификации хозяйственных операций и их параметров, что естественно включает требование наличия единого бюджетного классификатора, таблиц соответствия регистров бухгалтерского и бюджетного учета, а также систему согласования информации в параллельных контурах учета.

Принцип ответственности – принцип персональной ответственности руководителей структурных подразделений при формировании, утверждении и последующего исполнения бюджета в рамках компетенций определенных регламентом. Персональная ответственность также распространяется на достоверность используемой в бюджетном процессе информации.

Бюджеты на предприятии должны постоянно пересматриваться и корректироваться по мере необходимости для того, чтобы сохранять их контролируемую роль.

Бюджетирование включает следующие этапы:

1. анализ внутренней и внешней среды;
2. постановку проблемы и сбор исходной информации;
3. анализ уровня деловой активности (анализ исходной информации);
4. составление бюджетов, моделирование различных вариантов;
5. согласование и утверждение бюджетов;

6. регулирование бюджета, обсуждение возможных корректировок в период его исполнения и непосредственное его осуществление;

7. контроль исполнения сметы, сопоставление с фактическими показателями и анализ отклонений.

Бюджетирование начинается с анализа внутренней и внешней среды. К факторам внутренней среды относятся: организационная структура предприятия, его размер, уровень развития технологии, обеспеченность кадрами и др. К факторам внешней среды, подлежащим обследованию при бюджетировании, относятся: состояние рынков сбыта продукции, материально-технического снабжения, труда, политическая обстановка, социальная и налоговая политика государства и др. Анализ факторов внутренней и внешней среды используется для адаптации бюджетирования к изменяющимся условиям с целью обеспечения стабильности деятельности организации и конкурентных преимуществ.

Процесс бюджетирования не заканчивается созданием плана на будущее. Для обеспечения поступательного движения организации к намеченным целям, важно обеспечить контроль за выполнением намеченных планов и соблюдением бюджетов, которые могут подвергаться корректировке в процессе осуществления.

Временной период (промежуток времени), на который разрабатывается бюджет, называется периодом, горизонтом или циклом бюджетирования. Обычно он составляет календарный год, но его продолжительность может быть другой. Продолжительность бюджетного периода может зависеть от природы бизнеса, планируемых показателей, поставленных задач.

Бюджетный период, как правило, делится на контрольные периоды, продолжительность которых также может изменяться. Обычно продолжительность контрольных периодов составляет один месяц.

В связи с различиями бюджетов по методике составления, содержанию и другим признакам целесообразно использовать их классификацию.

По срокам составления выделяют текущий, оперативный и скользящий бюджеты. Текущий бюджет составляется обычно на год с разбивкой по кварталам. Оперативный (периодический, дискретный) бюджет составляется на небольшой период времени, когда выполняется определенная работа. Скользящий (непрерывный) бюджет разрабатывается от одного периода к другому с учетом результатов за предыдущий период. Показатели бюджета пересматриваются на протяжении бюджетного периода.

3.3.2. Классификация бюджетов и методы их разработки

По формам можно выделить следующие группы бюджетов:

Финансовые (основные, главные) бюджеты: бюджеты доходов и расходов, бюджет движения денежных средств, прогнозный баланс.

Операционные бюджеты: бюджет продаж, бюджет производства, бюджет затрат на основные материалы, бюджет затрат труда, бюджет накладных расходов производства, бюджет коммерческих, бюджет управленческих расходов и др.

Вспомогательные бюджеты: инвестиционный бюджет, кредитный план и др.

Финансовые бюджеты являются конечными документами, разрабатываемыми при бюджетном планировании. Они являются обязательными для предприятия.

Назначение **операционных бюджетов** – увязка натуральных показателей планирования со стоимостными; определение наиболее важных пропорций, ограничений и допущений, которые следует учитывать при составлении основных бюджетов. Операционные и вспомогательные бюджеты составляются для разработки финансовых бюджетов. Их состав является произвольным, исходя из целесообразности их разработки и определяется руководством предприятия. Наиболее общая классификация видов бюджетов предприятия по основным классификационным признакам приведена табл. 5.

Таблица 5.

Общая классификация бюджетов хозяйствующего субъекта

Классификационный признак	Вид бюджета
По сферам деятельности предприятия	Бюджет по операционной деятельности
	Бюджет по инвестиционной деятельности
	Бюджет по финансовой деятельности
По видам затрат	Бюджет текущих затрат
	Бюджет капитальных затрат
По широте номенклатуры затрат	Функциональный бюджет
	Комплексный бюджет
По методам разработки	Фиксированный бюджет
	Гибкий бюджет
По длительности планируемого периода	Ежедневный, недельный, месячный, квартальный, годовой.
По периоду составления	Оперативный бюджет.
	Текущий бюджет
	Перспективный бюджет
По непрерывности планирования	Самостоятельный бюджет
	Непрерывный (скользящий) бюджет
По степени содержания информации	Укрупненный бюджет.
	Детализированный бюджет

Бюджет по операционной деятельности детализирует в рамках соответствующего временного периода содержание показателей, отражаемых в текущем плане доходов и расходов по операционной деятельности

Бюджет по инвестиционной деятельности направлен на соответствующую детализацию показателей текущего плана доходов и расходов по этой деятельности.

Бюджет по финансовой деятельности призван соответствующим образом детализировать показатели текущего плана поступления и расходования денежных средств.

Бюджет текущих затрат состоит из двух разделов: текущих расходов, представляющих собой издержки производства (обращения) по рассматриваемому виду операционной деятельности, и доходов от текущей хозяйственной деятельности, сформированными в основном за счет реализации продукции (товаров, услуг).

Бюджет капитальных затрат представляет собой форму доведения до конкретных исполнителей результатов текущего плана капитальных вложений, разрабатываемого на основе осуществления нового строительства, реконструкции и модернизации основных фондов, приобретения новых видов оборудования и нематериальных активов и т.д.

Функциональный бюджет разрабатывается по одной (или двум) статьям затрат – например, бюджет оплаты труда персонала.

Комплексный бюджет разрабатывается по широкой номенклатуре затрат – например, бюджет производственного участка, бюджет административно-управленческих расходов и т.п.

Гибкий бюджет является скорее динамическим, чем статическим. Разрабатывается с учетом возможности изменений, которые будут внесены в него при колебаниях выпуска, реализации и других параметров деятельности, влияющих на уровень доходов и расходов предприятия. В случае гибкого бюджета характер изменения затрат по каждому пункту учитывается путем пересмотра заложенных в бюджет допущений в свете фактически достигнутого уровня деятельности. Гибкий бюджет является эффективным средством для сравнения фактических затрат с предписанными для выбранного уровня активности.

Фиксированный (статичный) бюджет должен оставаться без изменений независимо от объемов выпуска и другого достигнутого уровня деятельности. То

есть, это бюджет, основанный только на одном уровне активности (для одного объема производства или продаж). Он подходит для предприятий, уровень производства (реализации) которых предсказуем и достаточно стабилен или, наоборот, у которых изменение уровня деятельности в производстве не внесут изменений в затраты или годовой доход. Фиксированный бюджет относительно прост при составлении и не нуждается в пересмотре при изменениях уровня деятельности. Тем не менее, даже при составлении бюджета такого типа должна быть возможность при необходимости внести, по крайней мере, незначительные корректировки.

Оперативный бюджет – это бюджет, прямо связанный с достижением целей предприятия, например, план производства, материально-технического снабжения.

Текущий бюджет – краткосрочный бюджет, направленный на планирование текущих целей предприятия.

Перспективный бюджет – бюджет генерального развития бизнеса и долгосрочной структуры предприятия.

Самостоятельный бюджет – это изолированный, независящий от других бюджетов.

Непрерывный (скользящий) бюджет – по мере того, как заканчивается месяц или квартал, к бюджету добавляется новый.

Укрупненный бюджет – бюджет, в котором основные статьи доходов и расходов указываются укрупнено.

Детализированный бюджет – бюджет, в котором все статьи доходов и расходов расписываются полностью по всем составляющим.

Говоря о методах разработки бюджетов, можно выделить метод прироста и метод нулевого базиса.

Метод прироста является традиционным. При подготовке бюджета часто применяется подход, когда в основу его составления на предстоящий период закладываются данные о полученных ранее уровнях дохода и затрат. Затем эти

данные перерабатываются с учетом ожидаемых цен, а также изменений объема или характера предпринимаемой деятельности. Т.о. бюджеты подготавливаются на базе прироста затрат и доходов от достигнутого уровня деятельности.

Недостаток этого метода в том, что неэффективные решения, «заложенные» в достигнутом уровне, переходят в бюджеты будущих периодов.

Метод нулевого базиса позволяет подготовить бюджет затрат для определенной сферы деятельности при минимальном уровне производства, а затем определить, оформив в решение в виде отдельного документа, затраты и выгоды от дополнительного прироста деятельности. Суть метода в том, что каждый из видов деятельности, осуществляемый в рамках центра финансовой ответственности или же структурного подразделения, в начале года должен доказать свое право на дальнейшее существование путем обоснования будущей экономической эффективности выделяемых средств. В результате руководство получает информацию, позволяющую лучше определить приоритеты.

При сопоставлении данных методов выявляются как недостатки, так и их преимущества. Составление бюджета по методу прироста имеет то преимущество, что оказывается относительно простым. С другой стороны, составление бюджета на основе нулевого базиса, хотя и более обоснованно, практически труднее осуществимо. Если применять его ко всем разрабатываемым бюджетам, то процесс потребует больших затрат времени.

Выбор того или иного метода разработки, видов и форм бюджетов определяется исходя из специфики деятельности, объемов производства и реализации, целей и задач деятельности предприятия и т.д.

3.3.3. Организация бюджетирования.

Внедрение бюджетирования требует от руководства предприятия немалых усилий и занимает довольно продолжительный период времени. На подготовительном этапе должен быть проведен анализ организационной структуры предприятия, функций подразделений, информационных потоков,

документооборота. Можно выделить следующие этапы при постановке бюджетирования на предприятии:

Определение финансовой структуры предприятия.

На данном этапе составляется перечень видов хозяйственной деятельности, исследуется организационная структура управления предприятием, выделяются центры финансовой ответственности (ЦФО), центры финансового учета (ЦФУ), центры доходов (ЦД), центры возникновения затрат (ЦВЗ) т.д.

Проблема выделения ЦФУ, ЦФО и других центров предприятия является очень важной при внедрении бюджетирования. От этого зависит эффективность бюджетного планирования.

Определение технологии бюджетирования.

В ходе реализации этого этапа определяются виды и формы основных, операционных, вспомогательных бюджетов, разрабатывается последовательность составления различных бюджетов для ЦФО (ЦФУ, ЦД, ЦВЗ) и предприятия в целом, уточняются особенности консолидации бюджетов.

Определение форматов основных бюджетов.

На данном этапе определяется основной набор статей доходов и расходов, притоков и оттоков денежных средств, активов и пассивов.

Структура бюджетного формата, конечно же, является индивидуальной для каждого предприятия, исходя из специфики деятельности. Но при этом можно выделить некоторые общие требования к форматам бюджетов:

По содержанию бюджеты должны быть максимально приближены к международным стандартам финансового учета (с выделением переменных и постоянных затрат, маржинальной прибыли и т. д.);

По структуре бюджеты должны быть максимально приближены к отечественным формам бухгалтерской отчетности (для повышения эффективности сбора и обработки необходимых данных и т. д.);

В качестве отдельных статей затрат должны фигурировать те виды издержек, доля которых в объеме продаж составляет не менее 1%.

Определение бюджетного регламента.

В ходе реализации этого этапа определяется бюджетный период, сроки предоставления бюджетной отчетности ЦФО (ЦФУ, ЦД, ЦВЗ и т. д.), порядок согласования, корректировки и консолидации бюджетов.

В бюджетировании важен также бюджетный период, то есть период, на который составляются, корректируются бюджеты и за который осуществляется контроль за их исполнением. Минимальный же бюджетный период представляет собой единицу измерения бюджетного периода (квартал, месяц, декада и т. д.). С учетом специфики предприятия или фирмы и характера хозяйственной конъюнктуры бюджетный период в РФ обычно вводится продолжительностью 1 календарный год (12 месяцев) с поквартальной, ежемесячной или подекадной разбивкой. За рубежом, где опыт применения бюджетирования и соответствующий инструментарий более развиты, бюджеты составляются на период от 1 до 3 лет.

Организация бюджетного процесса.

Этот шаг обусловлен определением круга участников бюджетного процесса и порядка их взаимодействия, распределением задач и функций между ними. Здесь же разрабатываются должностные инструкции, положение о бюджетировании и прочие организационно-распорядительные документы.

Положение о бюджетировании включает следующие разделы:

- Общие положения (определения и термины, цели бюджетирования в компании).
- Значение системы финансового планирования в компании.
- Описание видов и структуры используемых бюджетов, общих принципов бюджетирования.
- Принятый бюджетный регламент.
- Описание организации финансового планирования и бюджетирования.
- Установленные целевые нормативы финансового плана, порядок распределения отчисления и прибыли.

Завершающим этапом при постановке бюджетирования на предприятии является автоматизация финансовых расчетов, которая предполагает как составление прогнозных расчетов, так и постановку финансового учета и контроля. Здесь очень важным является правильный выбор программного обеспечения автоматизации финансового планирования на предприятии, которое будет адаптировано к специфике организации.

При разработке бюджетов ключевое значение имеют три аспекта: организационный, технический и методологический.

Организационный аспект заключается в четкой регламентации ответственности, сроков представления бюджетов, распределении обязанностей между подразделениями и сотрудниками, соблюдении взаимоотношений между ними.

В настоящее время в организациях распространенной является децентрализация управления. С целью обеспечения в этих условиях прозрачности и контроля деятельности структурных подразделений, отдельных менеджеров и исполнителей важную роль играет построение финансовой структуры. Финансовой структурой любой компании называется совокупность центров финансовой ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Основой ее построения служат организационная и управленческая структура предприятия (рис. 17).



Рис. 17. Схема построения финансовой структуры организации

Исследование организационной и управленческой структуры предприятия производится с целью выявления полномочий и ответственности структурных подразделений и их руководителей, определения критериев ответственности. В результате построения финансовой структуры определяются центры финансовой ответственности, в том числе центры затрат, центры доходов, центры прибыли и другие. За центрами закрепляются ключевые критерии ответственности, которые играют исключительную роль для осуществления материальной ответственности и заинтересованности элементов финансовой структуры. Например, ключевыми показателями деятельности центров затрат могут быть объем и структура затрат, объемы и качество производимой продукции, показатели эффективности использования материальных и трудовых ресурсов.

При решении организационного аспекта важно уделить внимание психологическим факторам. В любом трудовом коллективе встречаются две наиболее выраженные группы людей: большинство сотрудников фирм относятся к безынициативным, которые не желают брать на себя какую-либо ответственность, меньшинство сотрудников могут проявлять инициативу, брать на себя ответственность. С учетом этого бюджетирование может осуществляться по следующим подходам: «сверху вниз», «снизу вверх» или комбинированным способом. Практика показывает, чем больше менеджеры будут участвовать в формировании бюджетов, проявляя инициативу и интересы, тем в большей степени показатели бюджетов окажутся обоснованными и выполнимыми;

Технический аспект предусматривает наличие и использование программного обеспечения обработки информации и оснащение техническими

средствами. Рассматриваемый аспект имеет немаловажное значение в связи с тем, что предпочтение уделяется скользящему бюджетированию, моделированию и прогнозированию бюджетов, учету, анализу и контролю результатов деятельности центров финансовой ответственности. Увеличение объема детализированной информации по центрам, подлежащей сбору, группировке, анализу, требует применения современных технических средств обработки и их программного обеспечения.

Методологический аспект заключается в том, что, несмотря на то, что форма бюджета произвольна, бюджет должен иметь четкую, логически построенную структуру. Каждый показатель бюджета имеет единицу измерения, методику расчета, которые не должны нарушаться ни при каких обстоятельствах. Содержание и структура бюджетов, критериев ответственности центров подлежат пересмотру с учетом накопленного опыта работы, наличия и состояния технических средств и других факторов. Кроме того, методика расчета показателей, при необходимости распределения показателей, принятая в планировании не должна отличаться от методики формирования показателей, применяемой в учете.

Таким образом, бюджетирование как один из элементов планирования позволяет добиться координации действий центров ответственности, четкости организации их деятельности. Одновременно бюджетирование является самостоятельным объектом управленческого учета и предполагает выполнение ряда организационных, технических и методологических мероприятий.

3.4. Применение современных информационных технологий и автоматизации в управлении затратами

3.4.1. Задачи, проблемы и практический опыт автоматизации системы внутреннего контроля

Автоматизация на протяжении нескольких десятилетий является одним из наиболее перспективных направлений совершенствования системы учета и контроля.

Автоматизацию системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля целесообразно осуществлять путем внедрения программных комплексов, позволяющих полностью автоматизировать отдельные участки.

Основными задачами автоматизации внутреннего контроля строительной организации должны стать:

- обеспечение информационного обеспечения пользователей в процессе принятия управленческих решений;
- повышение эффективности управления хозяйствующим субъектом;
- создание оптимальных условий для функционирования рыночных механизмов;
- повышение конкурентоспособности организации.

Таким образом, автоматизированная служба внутреннего контроля должна стать важнейшей частью единого информационного пространства хозяйствующего субъекта.

Обобщение практики показывает, что автоматизации системы учета и внутреннего контроля строительных организаций препятствуют следующие факторы:

- отсутствие высокой активности пользователей информации на разных уровнях управления;
- недостаточным качеством информационных ресурсов;
- отсутствие доверия со стороны менеджмента к предоставляемой информации;
- недостаточная оснащенность компьютерной техникой;
- отсутствие спроса и наличие недоверия к предоставляемой информации со стороны собственников хозяйствующих субъектов;

- второстепенное значение учетной информации при подготовке, обосновании и принятии управленческих решений;

- отсутствие проработанной методики и научного обоснования подходов к созданию автоматизированной системы внутреннего контроля с учетом отраслевой специфики различных хозяйствующих субъектов.

В настоящее время на рынке программных продуктов предлагаются более 400 различных программ для автоматизации процесса учета и контроля. Данные программы рассчитаны на разные круги потребителей и учитывают различные требования и особенности пользователей.

Типовые специализированные бухгалтерские программные продукты предназначены для автоматизации стандартных задач, стоящих перед бухгалтерским учетом и системой внутреннего контроля.

Информационные технологии, разработанные для конкретного пользователя целесообразно приобретать крупным организациям корпоративного типа, которые имеют множество структурных подразделений, обладающих частичной самостоятельностью.

Подобным организациям целесообразно создавать единое информационное пространство, на базе применения соответствующих программных продуктов.

Это позволит:

- устранить проблемы несогласованности загрузки мощностей и заказов клиентов;

- повысить производительность контрольной деятельности работников;

- обеспечить режим управления организацией в реальном масштабе времени (что даст общесистемный эффект управления организацией);

- обеспечить эффективное и согласованное взаимодействие между подразделениями, исключаящее дублирование информации;

- исключить проникновение ошибочной информации при подготовке и вводе данных в компьютерную систему ручным способом;

- исключить производственный брак;

- оперативно контролировать по каналам связи движение материальных ценностей на всех участках деятельности хозяйствующего субъекта.

При этом следует отметить, что создание единого информационного пространства требует разработки концепции информации, соответствующей стратегии строительной организации.

Кроме того, необходимо классифицировать информационные ресурсы, которые будут входить в информационное пространство хозяйствующего субъекта. На наш взгляд классифицировать информацию необходимо по: различным категориям пользователей; экономическому содержанию; по местам возникновения; по степени закрытости; по степени значимости и др.

Использование автоматизированных систем учета для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений позволит реально интегрировать показатели службы внутреннего контроля в систему управления хозяйствующим субъектом. Разумеется, что качество внедряемых автоматизированных систем должно быть достаточно высоким, чтобы исключить ошибки в аппаратных или программных средствах, которые могут привести к неправильной обработке операций.

Кроме решения корпоративных задач, автоматизация системы внутреннего контроля имеет существенное социальное значение. Так как такая система позволяет формировать достоверные показатели, а также динамику различных показателей, то подобная система способствует формированию достоверных статистических показателей. Следовательно, данные показатели будут использованы при разработке различных социально-экономических программ.

Автоматизированная система внутреннего контроля строительной организации должна содержать компоненты:

- позволяющие собирать, обрабатывать, хранить, распространять, и передавать информацию;
- программно-технические средства;
- нормативно-распорядительные документы;

- распоряжения, регламентирующие доступ отдельных категорий работников.

Помимо этого, необходимо разработать и утвердить методы совершенствования автоматизации системы внутреннего контроля, способы представления информации пользователям, периодичность предоставления информации и др.

3.5.2. Принципы и методика автоматизации управления затратами.

Организационные и технические условия для совершенствования информационного обеспечения системы управленческого учета строительной организации необходимо обеспечить путем внедрения современных программных продуктов и систем автоматизации.

Работы по возведению объекта, как правило, состоят из стадий, в рамках которых нужно достигать намеченной цели или результата по затратам. На разных стадиях производится расчет сводных затрат. Это необходимо для осуществления контроля и управления за затратами на производство строительной продукции, а также для определения сфер ответственности менеджмента.

Главным объектом управления в строительной организации является процесс производства, где происходит размещение финансовых средств, сырья, материалов, труда работников и иных ресурсов. Поэтому только эффективная информационная система может обеспечить сбор, регистрацию, обработку учетных данных, необходимых для обоснования соответствующих решений на разных уровнях управления строительной организацией и осуществления реального контроля.

Сводный учет затрат необходимо рассматривать не как самостоятельную единицу, занимающуюся суммированием затрат, а как органическую часть и важнейшую функцию единого управленческого процесса в целом. Строительная организация не может успешно функционировать, не разрабатывая планы

(бюджеты) и не контролируя их выполнение в привязке к соответствующим центрам ответственности на разных стадиях возведения объекта. Кроме того, оптимизации контроля за показателями сводного учета в строительстве не способствуют такие недостатки системы первичного документооборота как:

- устаревшие и громоздкие формы учетных документов, содержащие излишние показатели, которые замедляют процесс автоматизации данного участка учета;

- параллелизм в первичном учете, дублирование его в различных отделах строительной организации — плановом, техническом и других;

- отсутствие оперативного обмена учетной информацией между разными подразделениями строительной организации и др.

Для устранения вышеназванных проблем и повышения оперативности обеспечения менеджмента строительной организации информацией о сводном учете необходимо автоматизировать ведение учета на данном участке. В настоящее время существует обширный рынок систем автоматизации бухгалтерского учета. Но в основном эти программы имеют "общее назначение", т. е. они не учитывают в достаточной степени особенности конкретных отраслей производств. Многие из предлагаемых программ предназначены для торговли, гораздо менее разработан сектор бухгалтерских программ для промышленных и строительно-монтажных организаций.

В настоящее время специализированные программные продукты по автоматизации бухгалтерского учета подрядчиков и заказчиков разработаны и предлагаются фирмами "Парус", "1-С", "Импульс-ИВУ", «Галактика» и др. Немаловажным требованием для строительной отрасли является возможность анализа учетных данных, применение результатов проведенного анализа при принятии управленческих решений на разных уровнях управления строительной организации. В сегодняшних условиях, сложившихся в строительной отрасли, невозможно рассматривать производственные, бухгалтерские, налоговые и финансово-экономические показатели организации в отрыве друг от друга.

Помимо черт, присущих производству вообще, строительство отличается особой спецификой, связанной с особенностями ценообразования (привязка к нормативно-сметным базам с использованием различных возможностей пересчета цен) и исчисления себестоимости выпускаемой продукции для разных заказчиков, в том числе и для государственных нужд. Также для строительства характерно большое разнообразие выпускаемой продукции и номенклатуры средств производства – от строительных машин и механизмов, грузового автотранспорта до инвентаря хозяйственного назначения. Существенную роль при разработке автоматизированных учетных систем для строительства играет большая продолжительность производственного цикла и территориальная рассредоточенность строительных объектов. Поэтому система автоматизации учета строительно-монтажных организаций непременно должна учитывать их особенности и специфику.

В настоящее время наблюдается смена научной парадигмы создания программного обеспечения, которая заключается в том, что в соответствии с новой тенденцией развития информатизации общества многие производители переходят к открытым системам автоматизации. Скорее всего, такие правила продиктованы стремлением производителей программного обеспечения быть более конкурентоспособными.

Для автоматизации сводного учета в строительстве вне зависимости от масштаба и видов выполняемых работ возможно использование программного продукта "1С: Предприятие для Windows" (сетевая версия). Эта программа имеет достаточно высокие возможности для ввода значительных объемов данных, надежна и несложна в обращении, но она требует значительной работы по доработке и наладке для пригодности к использованию в качестве программного продукта автоматизации учетного комплекса в конкретной строительной организации. Она имеет многооконный принцип работы, благодаря чему каждый бухгалтерский документ открывается в отдельном экранном окне.

Данный принцип дает возможность бухгалтеру одновременно работать с несколькими документами, манипулируя ими подобно тому, как он это делает с документами на бумажных носителях: передвигая, накладывая их друг на друга, просматривая одновременно несколько документов, проводя сверку показателей. Также, что очень важно, бухгалтерские документы информационно взаимосвязаны, а многооконный режим позволяет видеть, как изменение показателей или удаление одного из документов отражается на информации других, связанных документов. Помимо использования традиционных компьютерных меню необходимая функция или режим работы могут быть выбраны через их графические образы - пиктограммы или экранные кнопки. Это очень облегчает обращение с программой учетного персонала, имеющего ограниченный опыт общения с компьютерной техникой.

Программа позволяет в процессе просмотра отдельного бухгалтерского документа, отчета выяснить происхождение любого представленного в нем показателя. Для этого необходимо подвести курсор мыши на заинтересовавший показатель и щелкнуть кнопкой мыши. На экране немедленно развернется новая форма, поясняющая, из каких сумм сформировался данный показатель. Аналогичным образом можно проанализировать и эти цифры – выявить источник первичных данных, составляющих данную цепочку. С помощью такой функции бухгалтер имеет возможность выверять документы в очень удобной и естественной форме. Другими словами, программа сама ведет бухгалтера от результатных данных к источникам их формирования.

Автоматизированная система сводного учета в строительстве должна быть построена по блочному принципу, что позволяет проводить поэтапное внедрение от одного строительного участка к другому, при этом поддерживая единую схему информационного обмена. Важно, чтобы имелось отлаженное взаимодействие между бухгалтерскими пакетами и пакетами, используемыми при осуществлении оперативного управления строительным производством. Это

связь с системами сметных расчетов, материально-технического обеспечения объектов строительства, с учетом работы автотранспорта и т.п.

Программный продукт "1С: Предприятие для Windows" (сетевая версия) имеет возможность обмена данными между любыми программами в системе Windows. Все программы, работающие в Windows, имеют возможность обмениваться числовой, цифровой, графической информацией через универсальный буфер обмена (Clipboard), а также существует возможность объектной (OLE-технология) и динамической (DDE-технология) связи программ. Таким образом, если строительная организация ведет оперативный учет заработной платы, складских операций и т. п. с использованием Windows-программ, то достаточно просто может быть обеспечена их связь с программой "1С: Предприятие" через встроенные в нее разнообразные механизмы. Кроме того, связь бухгалтерской программы со стандартными Windows-приложениями позволяет расширить ее возможности графическими и аналитическими функциями электронных таблиц, оформительскими возможностями презентационных программ, что делает работу бухгалтера более полезной для управленческого персонала на разных уровнях строительной организации.

Меню в программе "1С: Предприятие" – многоуровневое. Первый уровень меню называют "Главное меню", он виден в верхней части главного рабочего окна. Выбор режима меню осуществляется нажатием клавиши Enter, после чего на экране появится зависимое подменю, содержащее перечень функций, входящих в выбранный режим работы. Таким образом, усвоив основные приемы работы с программой, правила ввода и корректировки информации, бухгалтер получает возможность вводить бухгалтерские операции. На их основе программа сама формирует достаточно широкий набор стандартных регистров и отчетов, в том числе регламентированные отчеты для разных пользователей, как внутренних, так и внешних (акционеры, инвесторы, кредиторы, налоговые органы и т. п.).

Учет в программе "1С: Предприятие" ведется в системе счетов бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов. Программа позволяет рассчитывать итоги за нужный стандартный период: месяц, квартал или год. Кроме того, можно получить информацию о состоянии счетов за любой период, в рамках которого вводились учетные данные - от нескольких лет до одного дня. Для этого надо установить в программе необходимый рабочий период и выполнить расчет итогов, чтобы произошел подсчет сальдо и оборотов именно за указанный срок. Программный продукт "1С: Предприятие" основан на двойной записи в виде отражения проводки в журнале хозяйственных операций. Пользователям предоставляется возможность сторнирования проводок. При компьютерном ведении учета журнал операций – это единственное место, куда бухгалтер вводит учетные данные в процессе работы. Все остальные регистры формируются программой автоматически. Программа дает большие возможности для ведения многоуровневого аналитического учета. Организация аналитического учета начинается с ввода наименования аналитической группы в справочник, т. е. необходимо настроить справочник. Важно подчеркнуть, что при настройке программы необходимо учесть специфику работы конкретной строительной организации. Многие первичные документы, материальные отчеты бригадиров, прорабов, начальников участков, инвентаризационные (сличительные) ведомости в различных строительных организациях оформляются по-разному, и учетный персонал привык к определенным приемам и методам. Управленческий персонал также привыкает к определенной номенклатуре и оформлению отчетных данных. Поэтому нужно не пользователей "подстраивать" под программу, а наоборот. Это требует достаточной гибкости настройки программного продукта, чтобы учетный персонал мог работать в привычной для него среде. Такие возможности предоставляет программа "1С: Предприятие".

Одним из важных участков учета в строительной организации является учет наличия и движения материалов на складах и в подразделениях организации. Как

правило, многочисленная номенклатура, высокая интенсивность объектов учета делают данный участок бухгалтерии строительной организации весьма трудоемким и ответственным. Кроме того, для организаций строительной отрасли весьма актуальна задача анализа стоимости, наличия и движения материалов в разрезе возводимых объектов (участков). Отсутствие данной информации или ее несвоевременное предоставление может привести к простоям. Для крупных строительно-монтажных организаций, работающих с обширной номенклатурой материалов, важно наличие базы данных по поиску, сортировкам при обращении к справочникам и архивам первичных документов. Им необходима многоуровневая организация хранения сведений, позволяющая работать не с полным списком материалов, а с тематически отобранной группой (строительные материалы, топливо, запасные части и т. п.). Как правило, в строительных организациях материально-ответственные лица структурно относятся к конкретным подразделениям. Также возможны ситуации, когда один ответственный может курировать несколько объектов, и наоборот, возможна ситуация множества ответственных лиц на одном объекте. Таким образом, существенно, чтобы в программном обеспечении был предусмотрен учет не только по материально-ответственным лицам в подразделениях, но и по материально-ответственным лицам на объектах. Программа должна предполагать возможности удобного проведения инвентаризаций. Еще одной особенностью, которую необходимо учесть при автоматизации учета в строительстве, является выдача спецодежды и инвентаря всем сотрудникам. На их учет ввиду большого количества предметов и короткого срока службы уходит много времени. Нужно, чтобы программа была приспособлена для работы с большим количеством материально-ответственных лиц и могла регистрировать выдачу такого рода предметов списком.

При осуществлении строительной деятельности необходимо, чтобы каждый оформляемый документ мог быть отнесен к определенному объекту. Без этого невозможно корректно формировать себестоимость определенной единицы

(объекта) строительства. В следствие этого необходима возможность анализа оборотов как по отдельному объекту, так и по их группам.

Для строительства является характерным многообразие условий труда, его форм и оплаты. Пакет, предназначенный для автоматизации данного участка работы, должен обеспечивать расчет для любой численности сотрудников с окладно-премиальной, сдельно-индивидуальной и сдельно-подрядной формами оплаты труда. Часто строительно-монтажные организации ведут работы во многих регионах, поэтому в различных подразделениях могут применяться разные региональные коэффициенты. Программа, предназначенная для автоматизации учета сводных затрат в строительстве, должна предоставлять возможность учета таких ситуаций.

Организации строительной отрасли используют большое количество основных средств, причем весьма разнообразных. В их число входит и жилой фонд строительной организации, для которого в соответствии с действующем законодательством расчет проводится один раз в год. Важно, чтобы программа автоматизации учитывала данную особенность. Нужно предусмотреть использование коэффициентов для ускоренной и замедленной амортизации.

Для учета основных средств в строительных организациях необходимы многочисленные отчетные формы: ведомость наличия основных средств, ведомости амортизации основных средств, ведомости движения объектов основных средств. Ведомости, как правило, нужно формировать как в развернутом виде по каждому основному средству, так и в сводном – по группам основных средств, кодам затрат, участкам, подразделениям и т. п. Также необходимо, чтобы бухгалтерская программа давала возможность формировать принятые в конкретной строительной организации отчеты, являющиеся элементами оперативного или управленческого учета.

Интенсивность документооборота в строительной организации весьма высока. В связи с этим нужно, чтобы основой работы программы явилась обработка первичных документов, а также возможность разработки новых форм

в рамках программы с привязкой к ним соответствующей корреспонденции счетов.

На основании автоматически выполненных по первичным документам проводок программа сводного бухгалтерского учета должна формировать оборотные ведомости за нужный период времени, проводить анализ счетов, расчетов с дебиторами и кредиторами, проводок и т. п.

Для успешного использования к типовой конфигурации "1С: Бухгалтерия" необходимо добавить дополнительные возможности, обусловленные спецификой бухгалтерского учета в строительных организациях. Организация методологической основы ведения учета в строительных организациях, реализованная в решении "1С: Бухгалтерия", должна соответствовать ПБУ 2/94 "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" и другим законодательным и нормативным актам, регламентирующим ведение учета в строительных организациях.

Учет материалов в данной конфигурации ведется на счете 10 по месту хранения и материально ответственным лицам. Поступление материалов необходимо отражать при помощи документа "Поступление материалов". При проведении этого документа автоматически должны формироваться бухгалтерские проводки по оприходованию материалов от поставщика. Одна из особенностей бухгалтерского учета строительно-монтажных организаций заключается в том, что списание материалов в этих организациях необходимо производить по объектам строительства в соответствии со сметой. Также в данной программе существует возможность составления документа "Передача материалов в производство". При этом предполагается, что смета составлена в специализированной сметной программе и выгружается из нее в отдельный файл. Далее этот файл используется для загрузки списка материалов согласно смете в конфигурацию "1С: Бухгалтерия". Для повышения эффективности управления строительной организацией в этой программе необходимо реализовать управленческий учет по договорам. На основании "Платежного

календаря" по договорам и этапам нужно формировать отчеты "Планируемые поступления" и "Планируемые платежи" за любой период с нужной детализацией. Отчет "Выполнение работ по договорам" позволит получать информацию о ходе работ по подрядным и субподрядным договорам, автоматически сравнивая плановые показатели с фактическим выполнением обязательств. Информация представляется пользователю как в графическом виде, так и в виде таблицы.

Данные сводного учета в программе "1С: Бухгалтерия" обобщаются на счете 20 "Основное производство". Аналитический учет по видам производств ведется в зависимости от характера и содержания работ.

В данной программе по дебету счетов учета затрат производства и обращения (20, 25, 26 и др.) в корреспонденции с кредитом счетов 02, 10, 70, 69 и др. формируется информация о затратах на производство строительной продукции. При этом на дебетуемых счетах учета затрат формируется учетная информация в калькуляционном постатейном разрезе.

Конкретное применение методологии анализа, разработки и внедрения информационной системы – это процесс не всегда однозначный. При этом всегда существует проблема правильного выбора.

Таким образом, создание системы автоматизации бухгалтерского учета для конкретной строительной организации – сложная задача, которую нужно решать совместно с разработчиком программного обеспечения и бухгалтерами строительной организации, имеющими практический опыт, знающими нюансы, особенности и тонкости организации калькуляционного дела в отдельно взятом строительном производстве.

Кроме того, автоматизация учетного процесса строительной организации должна проходить с соблюдением следующих принципов:

- программное обеспечение должно «стыковаться» с другими программами;
- способностью переносимости прикладных программ на различные платформы;

- возможность смены одного процессора на другой без существенных проблем.

3.5. Особенности управления затратами в строительной отрасли.

3.5.1. Ценовая политика в строительной организации на основе управления затратами.

Главной целью управленческого учета в строительной организации является обеспечение менеджмента разных уровней информацией для принятия своевременных и обоснованных решений. Управленческий учет отличается от других видов учета тем, что он целиком является составной частью информационной системы управления организацией.

Формирование ценовой политики относится к наиболее значимым вопросам управленческого учета в строительной организации на современном этапе.

История отечественного учета имеет богатые традиции разработок в области управленческого учета, таких как рациональное распределение косвенных затрат исходя из различных обоснованных баз распределения; определение зависимости объема затрат и их динамики относительно объема выпускаемой продукции и др. К сожалению, подавляющее большинство строительно-монтажных организаций в настоящее время нередко игнорируют систему калькулирования в целом и обоснованное распределение косвенных расходов в частности. Для этого существуют несколько причин: во-первых, калькуляционная работа это "дорогое удовольствие", не все строительно-монтажные организации имеют финансовую возможность держать в штате высококвалифицированный дополнительный учетный персонал; во-вторых, функции учета во многих случаях сводятся к составлению внешней отчетности в первую очередь для налоговых органов; в-третьих, значительная часть экономики пока еще находится в "тени", т. е. существуют более "дешевые" способы оптимизации совокупных затрат (это, в частности, связано с неразумной системой налогообложения, в связи с чем главной задачей учетного аппарата становится на первый взгляд абсурдная задача — максимальное увеличение

себестоимости выпускаемой строительной продукции в рамках действующей нормативной и законодательной базы бухгалтерского учета). Кроме того, в строительной отрасли складывающиеся за последние десятилетия отношения далеко не всегда порождали эффективную конкуренцию. Причиной этому послужили монопольные позиции организаций строительной отрасли, которые образовались на базе бывших государственных структур путем приватизации и акционирования. Следует отметить, что такая ситуация порождает тенденцию приобретения ценовой конкуренцией приглушенного и управляемого характера, при котором всего несколько доминирующих строительно-монтажных организаций определенного региона как устанавливают цены, так и определяют время и масштабы их изменения. В то же время другие, менее крупные строительно-монтажные организации соглашались с такой ситуацией, регулируя свои отпускные цены вслед за лидерами. Негативность ситуации заключается в том, что рынки, работающие по такому принципу, могут стать консервативными, в которых ценовая конкуренция фактически исчезнет. Такая самонадеянная конкурентная среда неминуемо чревата нежелательными последствиями: уменьшением заинтересованности в росте эффективности производства; отсутствием стремления найти новые пути снижения производственных затрат. Данные факторы делают отрасль строительства чрезвычайно уязвимой. Актуальность этого вопроса особенно высока, потому что во многих крупных финансовых и промышленных центрах России присутствуют зарубежные строительные компании, которые стали жесткими конкурентами и участвуют во многих тендерах на осуществление строительных работ.

Как было отмечено выше, ценовая политика является важным элементом системы управленческого учета строительной организации. Под ценовой политикой строительной организации подразумевается не только установление цены на выполняемые строительные работы, но и процесс управления ценами в различных рыночных ситуациях.

Система ценообразования в строительной организации должна иметь своей целью наиболее эффективным способом определить цену, которую заказчик готов оплатить за определенные строительные работы, а также исследовать возможности реализации заказчиком данных услуг по цене с учетом желаемой величины прибыли. Таким образом, перспективы управленческого учета связаны не только с калькулированием себестоимости строительной продукции, но и с калькулированием отпускной цены, что имеет существенное значение при реализации строительной продукции и завоевании лидирующих позиций в определенной отрасли.

В ходе изучения выявлено, что многие строительно-монтажные организации при формировании ценовой политики скорее действуют интуитивно, чем руководствуются какими-либо разумными соображениями. Такая ситуация зачастую приводит к тому, что прихоть или невежество отдельного работника может играть решающую роль при определении цены на конкретные строительные работы. В то же время практика экономически развитых стран свидетельствует о том, что политика цен не только является мощным инструментом в оптимизации валовой прибыли строительной организации, но также может в значительной степени способствовать решению стратегических задач, таких как завоевание новых рынков, увеличение объемов продаж и т. д. Таким образом, отпускная цена на строительную продукцию из труднопреодолимого препятствия может превратиться в активный и важный компонент маркетинговой структуры. Для этого строительная организация должна применять те цены и использовать ту тактику цен, которая обеспечит оптимальную реакцию определенной группы потребителей в условиях жесткой конкуренции. При определении цены на конкретные строительные работы необходимо наряду с интерпретацией психологических аспектов потребителя исходить из научно обоснованной структуры отпускной цены на строительную продукцию; особенно в тех случаях, когда строительная организация выходит на рынок с новыми видами услуг. Актуален также многоступенчатый подход

формирования отпускной цены. Такой подход позволит достигать оптимальных результатов по сегментации рынка и планированию рыночного ассортимента оказываемых услуг. Как показывает практика, не существует строго установленной методологии определения отпускной цены на строительные работы.

При разработке методики ценообразования в конкретной строительной организации необходимо учитывать факторы, которые должны лежать в ее основе. К ним относятся:

- внутренние:

- сложившиеся цены;
- структура затрат, прямых и косвенных;
- общие и конкретные цели строительной организации;
- опыт установления цены;
- степень изученности рынка сбыта;
- реакция работников отдела сбыта;

- внешние:

- степень конкуренции и ее влияние на цены;
- состояние спроса на продукцию;
- зависимость от поставщиков материалов и субподрядчиков;
- структура спроса и его чувствительность к ценам;
- политика государства.

Не может существовать единственно правильный способ выявления той окончательной цены, по которой строительные работы будут выполняться. Это в первую очередь связано с тем, что структура влияющих факторов в каждом отдельном случае имеет свои особенности. В связи с этим оптимальная цена необязательно должна быть наиболее высокой с точки зрения того, что она максимизирует прибыль от продажи конкретной продукции или услуги. С учетом влияющих факторов в конкретной строительной организации может считаться оптимальной та цена, которая максимально соответствует

стратегическим и производственным задачам хозяйствующего субъекта. Так как ассортимент продукции и услуг, перспективные планы, охват рынка, финансовые ресурсы, основные принципы менеджмента, как правило, существенно отличаются у разных строительно-монтажных организаций, понятие "оптимальная цена" тоже неодинаково.

Многие считают, что цены на продукцию и услуги формируются на основе затрат на ее производство и в некоторой степени на них влияют также параметры рынка и субъективность менеджмента. На самом деле, анализ сложившейся ситуации показал, что во многих случаях производитель интуитивно определяет, за какую цену можно реализовать его продукцию, работы или услуги, а понятие "себестоимость" использует при этом лишь для того, чтобы обосновать эту цену. Таким образом, подавляющее большинство строительно-монтажных организаций в настоящее время не используют или используют в недостаточной степени показатели производственных затрат, а также маркетинговых исследований в процессе ценообразования. Для того чтобы переломить ситуацию, необходимо чтобы менеджмент организации имел четкое представление о том, каков уровень прямых и косвенных затрат и как они распределяются между отдельными видами продукции или услуг. Если организация производит один вид продукции, то данная проблема неактуальна, когда же учитывается более чем один продукт, распределение затрат представляет собой сложную задачу, решить которую весьма трудно.

В мировой практике наибольшее распространение получили две концепции определения минимальной цены на продукцию:

- на основе полной производственной себестоимости;
- на основе переменных затрат.

Суть ценообразования на основе полной производственной себестоимости заключается в следующем: суммируются полная себестоимость продукции и торговая надбавка. При этом полная себестоимость единицы продукции

определяется делением суммы постоянных и переменных затрат на производство продукции на общее количество выпущенных изделий.

Ценообразование на основе переменных затрат основано на том принципе, согласно которому цены зависят не от полных, а только от переменных затрат с некоторой прибавкой к стоимости, вносящей вклад в покрытие постоянных затрат и формирование дохода. Размер последнего зависит от тех целей, которые необходимо достигнуть (расширение сегмента занимаемого рынка, максимизация прибыли и др.).

Определить минимальную цену, используя переменные затраты, также можно двумя способами:

- на основе средних переменных затрат, основанных на прогнозируемом уровне производительности;
- на основе дополнительных затрат производства.

Изучение показало, что с учетом особенностей строительной отрасли, в частности применяемого позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости строительной продукции, ценообразование на основе дополнительных затрат производства является в наибольшей степени приемлемым. Это позволит выявить и оценить относительный вклад возможных альтернативных заказов и в тех случаях, когда цена установлена в силу каких-либо обстоятельств, находящихся вне сферы влияния строительной организации. Так как в строительстве спрос измеряется количеством заказов, рассматриваемый способ ценообразования позволяет учитывать спрос при определении отпускной цены. Кроме того, вариант ценообразования, основанный на дополнительных издержках производства, позволит учесть степень жесткости конкуренции и ее влияние на цены.

Кроме прочего, ценообразование на основе себестоимости, подтолкнет менеджмент строительной организации к рассмотрению возможностей увеличения прибыли путем снижения затрат на производство как альтернативу повышению цен. Таким образом, уровень, до которого цены являются

управляемыми в конкретной ситуации, зависит от влияющих на них факторов, а также от качества управления строительной организацией. Подавляющее большинство строительно-монтажных организаций не используют в полной мере пути снижения затрат, начиная от приобретения лучших материалов, и заканчивая жестким контролем за расходами на содержание управленческого аппарата. Существуют и другие методы снижения затрат, которые связаны с потребностями и условиями рынка, — это улучшение качественных характеристик, которым потребитель придает наибольшее значение. Из этого следует, что строительная организация может изменить определенные технические условия и в результате значительно увеличить продажи. Или же в тех случаях, когда потребитель при принятии решения о покупке придает небольшое экономическое значение, или они имеют такое качество, которое превосходит потребности потребителя. Ликвидировав указанные свойства, организация может получить экономию расходов без сравнимого с ней снижения цены.

Таким образом, при установлении цены необходимо руководствоваться определенной методикой, разработанной с учетом особенностей конкретной строительной организации и намеченных долгосрочных и краткосрочных целей, а также влияющих при этом факторов. При этом чем большим объемом своевременной и достоверной учетной информации обладает менеджер, тем более высока вероятность того, что будет принято обоснованное решение.

Политика и стратегия ценообразования должны соответствовать определенной маркетинговой стратегии строительной организации. При этом целью такой стратегии могут являться:

- проникновение на новый рынок продукции;
- развитие рынка продукции, выпускаемой строительной организацией;
- сегментация рынка продукции (т. е. выделение из общей массы покупателей отдельных групп, различающихся требованиями к свойствам продукции и чувствительностью к уровню ее цены);

- разработка новых видов продукции или модификация уже существующей для завоевания новых рынков (например, для удовлетворения особых требований потребителей, в том числе зарубежных).

В условиях, когда реализовать избранную строительной организацией концепцию маркетинга без использования активных мер в области ценообразования нельзя, необходимо определить задачи, выполняемые только при помощи управления ценами. Исходя из этого необходимо выбрать конкретную стратегию:

- стратегию премиального ценообразования;
- нейтральную стратегию ценообразования;
- стратегию ценового прорыва.

Суть стратегии премиального ценообразования заключается в следующем: устанавливаются цены на строительную продукцию более высокие, чем у конкурентов. Это может быть целесообразно в том случае, если имеется сегмент рынка, в котором потребители готовы платить за особые свойства продукции, выпускаемой строительной организацией, более высокую цену, чем основная масса потенциальных потребителей. При применении этой стратегии с помощью маркетинговых исследований необходимо предварительно оценить:

- может ли прирост объема прибыли за счет объема продаж данной продукции по повышенной цене (и, следовательно, с большей рентабельностью к затратам) окупить потерю объема прибыли по сравнению с уровнем объема продаж, возможным при более низкой цене;

- позволит ли продажа продукции организацией по относительно высоким ценам создать ей имидж как организации, производящей высококачественную продукцию;

- возможно ли за счет сокращения объемов продаж этой продукции (и соответственно ее производства) освободиться от части используемого оборудования, а также сократить объем запасов и оборотного капитала в целях повышения рентабельности продукции.

Стратегия премиального ценообразования может быть применена также и в случае, если продукция обладает определенными свойствами, которые имеют преимущественное значение для потребителей в данном сегменте рынка. Только при соблюдении этого условия организация сможет получать массу прибыли за счет продаж своей продукции в данном сегменте рынка по цене, включающей так называемую премиальную надбавку по сравнению со среднерыночным уровнем цены за наиболее полное удовлетворение требований этой группы потребителей.

Нейтральная стратегия ценообразования подразумевает установление организацией цены на продукцию на уровне цен конкурентов, что не только означает отказ от использования цен для увеличения занимаемого сектора рынка, но и не позволяет цене сокращать этот сектор. Таким образом, при избрании такой стратегии роль цены, как инструмента маркетинговой политики строительной организации, сводится к минимуму. Тем не менее такое решение может быть рациональным в том случае, если:

- исследования рынка продукции показывают, что целей предпринимательской стратегии организации можно добиться с помощью иных маркетинговых инструментов, нежели цены;

- финансовый анализ использования организацией иных инструментов маркетинга свидетельствует, что осуществление этих мероприятий потребует меньших затрат, чем проведение мероприятий, связанных с изменением цен в рамках новой стратегии ценообразования организации.

Стратегию нейтрального ценообразования целесообразно применять строительно-монтажным организациям, действующим на рынке, где:

- потребители весьма чувствительны к уровню цены продукции организации, что не благоприятствует премиальному ценообразованию;

- организации-конкуренты жестко отвечают на любую попытку изменить сложившиеся пропорции продаж на рынке, что делает опасной стратегию ценового прорыва.

Таким образом, каждой организации на рынке необходимо поддерживать определенные соотношения цен в рамках ценового ряда. Под ценовым рядом следует понимать существующие одновременно соотношения цен на различные виды или модификации одной и той же строительной продукции одного изготовителя или всех изготовителей, действующих на данном рынке.

Смысл стратегии ценового прорыва заключается в следующем: действия направлены на получение большей массы прибыли за счет увеличения объема продаж и захваченной доли рынка.

При этом цена продукции, устанавливаемая в рамках такой стратегии, вовсе не обязательно должна быть низкой по абсолютной величине. Она низка только по отношению к потребительским свойствам продукции, ее необходимости для покупателей и ценам аналогичных конкурирующих видов продукции. Реализация такой ценовой стратегии уместна лишь в том случае, если есть основания полагать, что потенциальные конкуренты по каким-то причинам не смогут (или не захотят) ответить аналогичным снижением цен. Такая политика может быть связана с одной из следующих ситуаций:

- когда организация, инициирующая снижение цен, обладает более эффективной технологией или дешевыми ресурсами, чем организации-конкуренты, и может увеличивать объемы производства с более низкими затратами, в результате чего она получит прибыль и при пониженных ценах;

- когда организация, инициирующая снижение цен, только вступает на рынок и объемы ее продаж еще малы. В этом случае использование продажи своей продукции по пониженным ценам затронет столь малый сегмент рынка, что крупным конкурентам нецелесообразно реагировать на это аналогичным снижением цен на свою продукцию, которая и так занимает значительный сегмент рынка;

- когда потребители на данном рынке особенно сильно реагируют на снижения цен и в то же время нет признаков их особой приверженности к продукции, изготовленной той или иной конкретной строительной

организацией. Лишь при этих условиях потребители отреагируют на пониженные цены продукции увеличением заказов на продукцию именно данной строительной организации.

Как уже было отмечено, роль затрат при обосновании ценовых решений чрезвычайно высока. При рыночной системе, когда имеет место эластичный спрос, уровень цены определяет возможный объем продаж и, следовательно, возможный объем производства. Так как при росте объемов выпуска снижается доля условно постоянных затрат, приходящихся на одно изделие, то это ведет и к сокращению себестоимости единицы продукции. Вследствие этого преимущественно затратный метод ценообразования при рыночном сбыте продукции в строительной организации влечет за собой опасность серьезных финансовых просчетов, поскольку себестоимость изделия соответствует лишь определенному объему его выпуска и продаж; следовательно, ошибочными могут оказаться финансовые расчеты организации, основанные на указанном методе ценообразования. Как показывает опыт экономически развитых стран, более рациональный подход состоит в том, чтобы вначале спрогнозировать уровень цены нового изделия, которую можно получить на рынке, а лишь затем определять объем его производства и рынки сбыта. В таком же порядке следует анализировать и учитывать затраты при обосновании ценовой политики строительной организации. При анализе затрат в целях обоснования политики ценообразования следует точно определять не только сумму затрат на производство продукции организации, но и то, как она может измениться при изменении объемов продаж указанной продукции в зависимости от изменений политики ценообразования. При этом необходимо учитывать предельные или приростные затраты. Таким образом, суть ценовой политики строительной организации заключается в управлении ценами в рамках активной политики ценообразования, при этом целью является определение того уровня затрат на производство продукции организации, который сможет обеспечить организации достижение желаемых финансовых результатов при сбыте своей продукции.

3.5.2. Особенности калькулирования себестоимости в строительстве.

Несмотря на важность термина «себестоимость», он постепенно исчезает из нормативных документов, регламентирующих учетный процесс, а в целях налогообложения указанный термин вовсе не применяется. Исследование показывает, что для этого существуют объективные и субъективные причины. В частности, к объективным причинам можно отнести хозяйственную самостоятельность организаций, а также их право выбора методики формирования информации о доходах и расходах. К субъективному фактору можно отнести то, что государство «слишком дистанцируется» от участия в развитии методологических основ формирования себестоимости продукции. На наш взгляд такое положение дел не отвечает ни интересам государства, ни интересам хозяйствующих субъектов. Выход может быть найден следующим образом: отраслевые министерства, а также Минэкономразвития должны принимать самое непосредственное участие в разработке документов составляющих основу организации исчисления себестоимости продукции с учетом отраслевой специфики.

Можно также использовать другой подход к решению данной проблемы. Смысл его заключается в том, чтобы передать подобные функции саморегулируемым профессиональным бухгалтерским организациям.

По нашему мнению, первоочередной целью калькуляционной работы следует считать формирование учетной информации (в рамках и на основе показателей системного бухгалтерского учета), касающейся структуры себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг), а также определения уровня рентабельности и выявления резервов сокращения величины затрат на производство отдельных видов продукции (рис. 20).

На основе изложенного и исходя из цели, стоящей перед калькуляцией, можно сделать вывод о том, что основной задачей калькуляционной работы

строительной организации является формирование информации, необходимой для принятия управленческих решений в направлениях:

- а) осуществления внутреннего контроля;
- б) оценки выполнения плановых показателей; определения рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг; снижения себестоимости продукции (работ, услуг);
- в) вопросов ценообразования; обоснования новых видов деятельности или прекращения отдельных нерентабельных видов деятельности.



Рис.20. Цель калькуляционной работы строительной организации

Основные задачи калькуляционной работы строительной организации представлены на рис. 21.



Рис.21. Основные задачи калькуляционной работы строительной организации

Исследование показало, что за последние десятилетия подавляющее большинство работ в области калькулирования характеризуются ориентацией на изучение лишь общей характеристики этого стержневого раздела бухгалтерского учета. Следовательно, обойдены вниманием отраслевые особенности и специфика отдельных хозяйствующих субъектов, а также потребности управленческого персонала в информации, необходимой для принятия своевременных и обоснованных решений.

Как показывает изучение действующей практики строительные организации в качестве типовой применяют группировку затрат на выполнение строительных работ по следующим калькуляционным статьям затрат (рис. 19):

«Материалы»;

«Расходы на оплату труда рабочих»;

«Расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов»;

«Накладные расходы».



Планирование себестоимости строительных работ осуществляется с применением технико-экономических расчетов, определяющих величину затрат на выполнение работ в установленные договорами сроки продолжительности строительства.

В статью «Материалы» включаются затраты на используемые непосредственно при выполнении строительных работ материалы, строительные конструкции, детали, топливо, электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

Указанные затраты определяются исходя из стоимости приобретения этих ресурсов, расходов на их доставку до приобъектного склада и заготовительно-складских расходов, включая затраты на комплектацию материалов, осуществляемую подразделениями материально-технического снабжения или управлениями производственно-технологической комплектации.

Стоимость приобретения материальных ресурсов определяется по действующим ценам (без налога на добавленную стоимость) с учетом:

- оплаты процентов за кредит, предоставляемый поставщиком того или иного вида материальных ресурсов в соответствии с договором поставки;
- наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплаченных снабженческим внешнеэкономическим организациям;
- оплаты услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин.

Расходы на доставку материальных ресурсов до приобъектного склада состоят из провозной платы до станции (порта, пристани) назначения со всеми дополнительными сборами, если цены установлены франко-вагон (франко-судно) – станция отправления, расходов на реквизиты, на разгрузку и доставку материалов от станции (порта, пристани) назначения до приобъектного склада, расходов на сопровождение (экспедирование) грузов.

В составе заготовительно-складских расходов находят отражение затраты, связанные:

- а) с содержанием:
 - материальных базисных, участковых и приобъектных складов, включая содержание работников складского хозяйства;
 - отделов и контор материально-технического снабжения или управлений производственно-технологической комплектации;
 - ведомственной и вневедомственной, пожарной и сторожевой охраны, осуществляющей охрану материальных ценностей;
 - агентов, занятых заготовкой материальных ценностей;
- б) с оплатой сборов за извещение о прибытии и за взвешивание грузов;
- в) с потерями от недостач материалов в пути и на складах в пределах установленных норм естественной убыли и сверх норм, когда виновные не установлены;
- г) другими расходами при осуществлении заготовительно-складской деятельности.

Продукцию подсобных производств, а также прочих обслуживающих хозяйств строительной организации, не выделенных на самостоятельный баланс, используемая в качестве материальных ресурсов при выполнении строительных работ, необходимо отражать в составе затрат на производство этих работ по себестоимости ее изготовления (производства) с учетом транспортных и заготовительно-складских расходов.

Затраты на покупную энергию состоят из расходов на ее оплату по тарифам, а также расходов на трансформацию и передачу до подстанций или внешних вводов.

В стоимость материальных ресурсов включаются также расходы на приобретение и ремонт тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости по цене возможного их использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены

этого вида ресурсов. Порядок сдачи, возврата и повторного использования деревянной и картонной тары определяется условиями договоров. В тех случаях, когда стоимость тары включена в цену материалов, из общей суммы затрат на приобретение исключается стоимость тары по цене ее возможного использования или реализации (с учетом расходов на ремонт).

Спецификой деятельности строительной организации является значительный оборот возвратной тары. При заключении договора купли-продажи (поставки) в соответствии со ст. 517 ГК РФ покупатель может предусмотреть возможность возврата многооборотной тары продавцу товара. В этом случае договором должен быть определен порядок расчетов и уровень цен на возвратную тару.

К подлежащей возврату по условиям поставки и многократности использования для затаривания товарно-материальных ценностей относится тара:

- из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные полотна, и др.);
- деревянная (поддоны, ящики, бочки, кадки, и др.);
- картонная (ящики из гофрированного и клеенного картона);
- металлическая и пластмассовая (поддоны, бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и др.).

Если по условиям заключенного договора многооборотная тара подлежит возврату поставщику и является его собственностью, то в бухгалтерском учете строительной организации стоимость тары, в которой поступил товар, следует учитывать на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Также соглашением сторон может быть предусмотрено, что исполнение обязательства по договору (возврат многооборотной тары) обеспечивается денежной суммой, которую строительная организация перечисляет поставщику. В бухгалтерском учете такую операцию необходимо отразить записью по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету

счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В том случае, если многооборотная тара была повреждена и виновной стороной оказалась строительная организация, то она должна произвести ремонт за свой счет или возместить поставщику нанесенный ущерб. У строительной организации данные расходы в соответствии с п.12 ПБУ 10/99 относятся к внереализационным расходам и учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли.

Из затрат на материалы, отражаемых в себестоимости строительных работ, исключается стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами производства понимаются остатки материалов, деталей и других материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе выполнения строительных работ и утратившие полностью или частично потребительские качества исходных ресурсов (физические или химические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами или вовсе не используемые по прямому назначению.

Не относятся к отходам остатки материальных ресурсов, которые передаются в другие подразделения строительной организации в качестве полноценного материала для производства других видов работ (услуг).

Строительные организации возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

по пониженной цене исходных материальных ресурсов (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции) для нужд обслуживающего производства;

по полной себестоимости исходных материальных ресурсов, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценных ресурсов.

По статье «Материалы» не отражаются затраты на материалы, запасные части, энергию и смазочные материалы, предназначенные для содержания и эксплуатации строительных машин и механизмов, затраты на материалы, используемые в подсобных производствах, обслуживающих и прочих хозяйствах строительной организации, а также затраты на материалы,

расходуемые на административно-хозяйственные нужды строительства, предусматриваемые в составе накладных расходов.

В строительных организациях по статье «Расходы на оплату труда рабочих» отражаются все расходы по оплате труда производственных рабочих (включая рабочих, не состоящих в штате) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад), занятых непосредственно на строительных работах, исчисленные по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда.

В состав расходов на оплату труда по принятым системам и формам в частности, включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;

- выплаты стимулирующего характера следующих видов:

- премии, (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, в том числе премии за ввод объектов в эксплуатацию и вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;

- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, доплаты за подвижной и разъездной характер работ и т.д., осуществляемые в соответствии с действующим законодательством РФ;

- выплаты, предусмотренные законодательством РФ о труде, за непроработанное на производстве (невочное) время: оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата проезда к месту использования отпуска и обратно, включая оплату провоза багажа, работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнением государственных обязанностей;

- единовременные вознаграждения за выслугу лет в соответствии с действующим законодательством РФ;

- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе: выплаты по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с законодательством РФ; надбавки к заработной плате, предусмотренные законодательством РФ за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах Европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

- суммы, выплачиваемые работникам (при выполнении работ вахтовым методом) за дни в пути от места нахождения организации к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;

- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в организации согласно специальным договорам с государственными организациями (на предоставление рабочей силы), как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные государственным организациям;

- заработная плата по основному месту работы рабочим и линейному персоналу в случае включения его в состав бригад за время обучения с отрывом от производства в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;
- оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе студенческих отрядов;
- оплата труда работников, не состоящих в штате организации, за выполненные ими работы по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно в самой организации. При этом размер средств на оплату труда работников за выполнение работ по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ и платежных документов;
- другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, и других целевых поступлений).

По данной статье отражаются также расходы по оплате труда рабочих, осуществляющих перемещение строительных материалов и оборудования в пределах рабочей зоны, т.е. от приобъектного склада до места их укладки в дело, если это перемещение производится вручную.

В составе данной статьи не отражаются оплата труда рабочих вспомогательных производств, обслуживающих и прочих хозяйств строительной организации, рабочих, занятых управлением и обслуживанием строительных машин и механизмов, рабочих, занятых на некапитальных работах, (включая работы по возведению временных зданий и сооружений) и других работах, осуществляемых за счет накладных расходов (благоустройство строительных площадок, подготовка объекта стройки к сдаче и др.), а также оплата труда рабочих, занятых погрузкой, разгрузкой и доставкой материалов до

приобъектного склада, включая их разгрузку с транспортных средств на приобъектном складе.

В статью «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов» включаются:

- затраты по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда работников: рабочих, занятых управлением строительными машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих профессий, занятых управлением строительными машинами и механизмами) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад);

- затраты материальных ресурсов, включая топливо и энергию на эксплуатационные цели;

- амортизационные отчисления на полное восстановление строительных машин и механизмов, а также производственных приспособлений и оборудования, учитываемых в составе основных средств;

- арендная плата (включая лизинговые платежи) за пользование арендованными строительными машинами и механизмами в размерах, установленных договором;

- затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов;

- затраты на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов, производственных приспособлений и оборудования; в случае образования резервов – отчисления в ремонтный фонд или в резерв на ремонт;

- затраты на перебазирование строительных машин и механизмов или отчисления в резерв;

- затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей;

- затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая заработную плату рабочих, занятых на погрузке и разгрузке, а также затраты на вывоз и ввоз грунта;

– прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, используемых на работах, выполняемых не по договорам на строительство, а также затраты на содержание строительных машин и механизмов, сданных в аренду, в себестоимость строительных работ не включаются.

В статье «Накладные расходы» находят отражение следующие затраты:

- административно-хозяйственные расходы;
- расходы на обслуживание работников строительства;
- расходы на организацию работ на строительных площадках;
- прочие накладные расходы;
- затраты, не учитываемые в нормах накладных расходов, но относимые на накладные расходы.

Принятие своевременных управленческих решений в значительной мере зависит от регламентации процессов формирования статей затрат и установления их оптимального состава. Способы группировки статей затрат строительных организаций не в полной мере соответствуют возросшим потребностям управления строительным производством и анализа хозяйственной деятельности организации.

Существующая группировка затрат – по статьям калькуляции, имеет ряд недостатков. Так, порядок включения расходов в отдельные статьи затрат, применяемый в настоящее время, в ряде случаев искажает реальную структуру затрат на производство и калькулирование себестоимости в строительстве. Данное замечание, в частности, касается формирования издержек основного строительного производства средних и крупных строительных организаций, имеющих многоотраслевую структуру, когда в их составе находятся вспомогательные производства. Действующий порядок отражения затрат

искажает реальную структуру издержек, так как в качестве критерия распределения затрат выступает не только их экономическое содержание, но и место их осуществления и назначение, то есть происходит смешение классификационных характеристик.

Действующая классификация не позволяет получать исчерпывающую информацию, необходимую для управления строительной организацией и принятия качественных решений.

В строительстве в отличие от промышленности применяется ограниченное количество калькуляционных статей, причем отдельные укрупненные статьи включают расходы, которые имеют различное экономическое содержание и назначение.

Широко применяемая в настоящее время подавляющим большинством строительных организаций номенклатура калькуляционных статей затрат не соответствует современному уровню требований управленческого персонала хозяйствующего субъекта. К такому же выводу можно прийти и после проведения сравнительного анализа информационных систем отечественных строительных организаций и фирм функционирующих в наиболее экономически развитых зарубежных странах.

Главные недостатки структуры калькуляционных статей подрядных строительных организаций сводятся к следующим факторам:

- во-первых, не уделено должное внимание вопросам формирования информации, необходимой для функционирования системы внутреннего контроля строительной организации;
- во-вторых, она не позволяет формировать своевременную и подробную информацию о затратах на строительство объекта, выполнение отдельных строительных работ;
- в-третьих, менеджмент не обеспечивается информацией по различным сегментам деятельности строительной организации, необходимой для принятия управленческих решений (рис.20).

Можно говорить о том, что традиционная система учета и формирования себестоимости строительных работ не в полной мере отвечают потребностям управленческой и экономической работы в строительных организациях.

Классификация затрат предусматривает их различную группировку в зависимости от поставленных задач – планирование, учет, калькулирование себестоимости (единицы, группы продукции, работ, услуг), анализ финансово-хозяйственной деятельности и т.п.



Рис. 23. Недостатки «традиционной» номенклатуры статей калькуляционных статей затрат.

Следовательно, при разработке структуры калькуляционных статей затрат для отдельной строительной организации необходимо применять индивидуальный подход, т.е. не может быть разработана номенклатура калькуляционных статей «на все случаи». В основе данного вывода лежит индивидуальная потребность каждой организации в информационном обеспечении.

В том случае, если управленческий персонал строительной организации на разных уровнях не способен своевременно обработать и эффективно применить информацию, полученную в результате калькуляционной работы, то может сложиться ситуация, когда затраты на получение учетной информации выше, чем польза, полученная в результате ее применения.

Таким образом, при разработке номенклатуры калькуляционных статей затрат необходимо следовать от целевой установки системы управления, а также потребностей менеджмента в управленческой информации. Кроме того, следует иметь в виду, что формирование избыточной информации наносит двойной ущерб хозяйствующему субъекту. Во-первых, на формирование избыточной информации организация тратит ресурсы, а во-вторых, информационная система организации при выработке «лишней» информации, работает медленнее, в связи с чем, необходимая информация будет получена с опозданием.

3.5.3. Методы учета затрат в строительстве

Объектами строительства, следовательно, объектами планирования и учета затрат являются производственные и непроизводственные здания, в т.ч. жилье, сооружения – мосты, линии электропередачи и другие, на которые имеются утвержденные сметы (сметно-финансовые расчеты). Объектами строительства являются также группа однотипных объектов или выполнение отдельных видов работ на объектах, возводимых по одному проекту или договору.

Производство строительной продукции обязательно предполагает осуществление предварительного планирования. Прежде чем заключить договор строительного подряда и определить его цену, возникает необходимость разработки сметы.

Смета на строительство - документ, на основании которого устанавливается сумма денежных средств, необходимых для выполнения работ на отдельном объекте или всего строительства. Необходимость составления

индивидуальной сметы на каждый объект строительства связана с различиями географических и гидрогеологических условий местности, где возводится объект, возможностями применения различных материальных ресурсов и строительной техники, индивидуальным характером строительной продукции.

Сметы составляются проектными организациями по заказам застройщика (заказчика) на основе технико-экономических расчетов по статьям затрат. Основой для разработки сметной себестоимости строительной продукции являются сметные калькуляции заготовления строительных материалов, выполнения трудовых затрат, эксплуатационных расходов по обслуживанию строительных машин и механизмов. Накладные расходы включаются в сметную стоимость объекта строительства в процентах от принятой базы.

Смета на строительство является необходимым и важным документом, может рассчитываться различными методами. Выбранный вариант используется в качестве приложения к договору. При разработке сметы используются нормы, нормативы, тарифы, расценки, которые объединены в сметные нормативы различного уровня: государственные (федеральные), отраслевые, территориальные, внутрифирменные (индивидуальные). В строительстве устанавливаются укрупненные нормы потребности материальных, трудовых и технических ресурсов, применение которых связано с типизацией, стандартизацией и унификацией объемно-планировочных и конструктивных решений, зданий и сооружений. На основе укрупненных норм составляется сметная себестоимость конструктивного элемента объекта, отдельных видов работ и всего объекта. Для определения сметной стоимости строительства объектов составляется сметная документация, состоящая из локальных смет, локальных сметных расчетов, объектных смет, объектных сметных расчетов, сметных расчетов на отдельные виды затрат и др.

Затраты, связанные со строительством, сооружением, реконструкцией, расширением и техническим перевооружением, являются капитальными

вложениями во внеоборотные активы, порядок ведения учета которых регулируется следующими нормативными документами:

Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н;

Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160);

Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденным приказом Минфина РФ от 24 октября 2008 г. № 116н и другими.

Учет затрат на строительно-монтажные работы может вестись с применением позаказного, поиздельного (метода накопления затрат), нормативного и других методов учета затрат и калькулирования.

Основным методом учета затрат и калькулирования в строительстве является **позаказный метод**. При позаказном методе объектом учета затрат является отдельный объект строительства или вид работ, на который в соответствии с договором, заключенным с заказчиком, открывается отдельный аналитический счет (заказ). В заказе указываются название и шифр строящегося объекта, наименование заказчика, номер договора и дата его подписания, сметная стоимость работ, подлежащих выполнению собственными силами и подрядным способом и другие. По отдельному заказу на основании оформленных первичных документов ведется учет затрат нарастающим итогом с начала и до окончания работ по его выполнению.

Себестоимость объекта определяется после выполнения всех работ по заказу. До приемки объекта в эксплуатацию при позаказном методе фактические затраты на строительство объекта числятся в составе незавершенного строительства.

Метод накопления затрат (поиздельный метод), его называют также котловым методом, используется когда строительная организация выполняет

однородные специальные виды работ или осуществляет строительство однотипных объектов с незначительной продолжительностью их строительства, выполняемых под руководством одного начальника участка или производителя работ. Учет ведется по видам работ и местам возникновения затрат. При использовании метода накопления фактическая себестоимость каждого объекта определяется расчетным путем. База распределения затрат устанавливается учетной политикой организации. Чаще в качестве базы используется договорная стоимость объектов. При использовании метода накопления затрат строительные организации могут списывать постоянные накладные расходы непосредственно на счет 90 «Продажи».

Отрасль строительства отличается наличием и использованием разнообразных норм, нормативов, расценок, разработанных в целом для отрасли, с учетом локальных, внутрифирменных и других особенностей. Нормативы разрабатываются на объект в целом и по видам работ по каждой статье затрат: материалы, расходы на заработную плату, эксплуатацию и обслуживание строительных машин и механизмов, накладные расходы. Наличие нормативной базы предполагает возможность применения в строительстве нормативного метода учета затрат, а в современных условиях и стандарт-костинга.

К элементам нормативного метода учета и калькулирования себестоимости продукции строительства относятся:

- 1) применение норм и нормативов, на основе которых и проектно-сметной документации по каждому виду работ составляется нормативная калькуляция по всем калькуляционным статьям затрат;
- 2) обособленное документирование учитываемых по нормам затрат и отклонений фактических затрат от установленных норм;
- 3) документирование изменений норм.

При организации аналитического учета отдельно ведется учет затрат по нормам и отклонениям от норм.

Важным элементом формирования себестоимости продукции строительства является выбор конкретных методов и способов учета отдельных видов затрат, что должно быть отражено в учетной политике. К числу таких вопросов относятся:

- выбор метода учета затрат на основе связи с технологическими особенностями отрасли (позаказный, позаказно-попроцессный, метод накопления затрат) или с элементами нормативного метода учета, стандарт-костинга, директ-костинга и др.;
- метод оценки списываемых материалов на строительство;
- порядок списания отдельных видов расходов, в т.ч. общехозяйственных, расходов по содержанию строительных машин и механизмов и др.

3.5.4. Особенности учета затрат при строительстве хозяйственным способом.

К строительно-монтажным работам, выполняемым хозяйственным способом, относятся работы, осуществляемые для своих нужд собственными силами организации, включая работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства. При осуществлении строительства хозяйственным способом в организационной структуре неспециализированной организации создается отдел капитального строительства (ОКС), который организует осуществление СМР. Организация должна иметь собственную строительно-производственную базу или арендовать строительные машины и механизмы, обеспечивать строительство машино-техническими средствами и рабочими в соответствии с проектно- сметной документацией.

В связи с тем, что строительство ведется для собственных нужд, между администрацией организации и структурным подразделением, осуществляющим СМР, отсутствуют договорные отношения. По окончании работ объект строительства принимается на баланс организации, осуществляющей СМР,

поэтому не происходит реализации объекта. Следовательно, при строительстве объекта хозяйственным способом не определяется финансовый результат.

Особенности бухгалтерского учета затрат в нестроительных организациях, осуществляющих строительство хозяйственным способом, связаны с тем, что, с одной стороны, эти организации осуществляют капитальные вложения, учет которых регулируется специальными нормативными документами, с другой стороны, себестоимость СМР оформляется в условиях, когда заказчик одновременно является инвестором. При осуществлении нестроительной организацией СМР хозяйственным способом возникает необходимость раздельного учета затрат по основному виду деятельности, признаваемому предметом деятельности организации, и по строительству.

В положении по учету долгосрочных инвестиций установлено, до окончания работ по строительству объектов фактические затраты заказчика по возведению зданий и сооружений, приобретению оборудования, инструментов, инвентаря и других предметов, предусмотренных сметами, сметно-финансовыми расчетами на капитальное строительство отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов по учету затрат, связанных со строительством объекта. Такой порядок учета долгосрочных инвестиций нестроительной организацией применяется независимо от способа ведения строительства: хозяйственного или подрядного.

В соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению в составе счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты субсчета:

1. Приобретение земельных участков.
2. Приобретение объектов природопользования.
3. Строительство объектов основных средств.
4. Приобретение объектов основных средств и другие.

Формирование себестоимости СМР, выполняемых хозяйственным способом, осуществляется на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств». В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности на данном субсчете учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами и сметно-финансовыми расчетами.

В составе субсчета 3 «Строительство объектов основных средств» возникает необходимость открытия и ведения субсчетов второго порядка. Это связано, во- первых, с тем, что осуществление строительства хозяйственным способом предполагает не только затраты, непосредственно связанные с выполнением СМР, но и затраты по выполнению функции заказчика, в том числе с подготовкой и сопровождением проектно- сметной документации, управления, контроля за качеством и сроками строительства и других функций административно-хозяйственного характера. Во-вторых, для выполнения отдельных работ застройщик при строительстве хозяйственным способом привлекает подрядную организацию. Отсюда, в составе субсчета 08-3 могут быть открыты следующие субсчета второго порядка:

08-3-1 «Затраты по выполнению СМР хозяйственным способом»;

08-3-2 «Затраты по выполнению СМР подрядным способом»;

08-3-3 «Накладные расходы строительства».

Отдельные нестроительные организации учет накладных расходов строительства ведут на отдельном субсчете и счету 26 «Общехозяйственные расходы».

Фактические затраты нестроительной организации (таблица 7), выполняющей работы по строительству хозяйственным способом, должны подтверждаться первичными документами: актами на списание строительных материалов, табелями учета использования рабочего времени, нарядами на сдельную работу, путевыми листами и другими.

Содержание хозяйственных операций при строительстве хозяйственным
способом

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Начислена амортизация основных средств, используемых при строительстве объектов	08	02
2.	Списано установленное оборудование, требующее монтажа	08	07
3.	Списана стоимость израсходованных на строительство материалов	08	10
4.	Списана стоимость услуг вспомогательных производств	08	23
5.	Приняты к оплате счета строительных организаций (по предоставленным услугам строительных машин и механизмов и другие)	08	60
6.	Принят НДС к учету	19	60
7.	Начислена заработная плата рабочим за выполнение СМР	08	70
8.	Начислены отчисления на социальные нужды и отчисления на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	08	69
9.	Приняты к оплате счета по государственной регистрации права собственности на объекты строительства	08	76
10.	Отражены прочие затраты, связанные со строительством	08	08, 26, 66, 76

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по каждому строящемуся объекту основных средств в разрезе статей калькуляции. Кроме этого аналитический учет затрат должен обеспечить получение данных о затратах по видам работ:

- строительные работы и реконструкция;
- буровые работы;
- монтаж оборудования;
- приобретение оборудования, требующего монтажа;
- приобретение оборудования, не требующего монтажа;
- затраты на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство;
- проектно- изыскательские работы;
- прочие затраты по капитальным вложениям.

По окончании работ на основании актов приемки законченного строительством объекта и приема-передачи зданий (сооружений) объект принимается к учету в состав основных средств по фактической стоимости строительства (сооружения):

Дебет сч. 01 «Основные средства»

Кредит сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

3.5.5. Учет затрат при строительстве подрядным способом.

Учет расчетов с заказчиками

При подрядном способе строительства учет затрат ведется у подрядчика и застройщика (заказчика), а также у инвестора, если он является одновременно заказчиком.

Для отражения затрат подрядчика используются первичные документы, подтверждающие расход строительных и других материалов, труда, монтаж оборудования, начисление расходов на оплату труда и отчислений во внебюджетные социальные фонды, начисление амортизации и другие.

Кроме общеизвестных документов Постановлением Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 года №100 по согласованию с Министерством финансов РФ и Министерством экономики РФ применяются утвержденные унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительным работам:

- ф. КС-2 «Акт о приемке выполненных работ»;
- ф. КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат»;
- ф. КС-6 «Общий журнал выполненных работ»;
- ф. КС-6а «Журнал учета выполненных работ»;
- ф. КС-8 «Акт о сдаче в эксплуатацию временного (нетитульного) сооружения»;
- ф. КС-9 «Акт о разборке временных (нетитульных) сооружений»;
- ф. КС-10 «Акт об оценке подлежащих сносу (переносу) зданий, строений, сооружений и насаждений»;
- ф. КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта»;
- ф. КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией»;
- ф. КС-17 «Акт о приостановлении строительства»;
- ф. КС-18 «Акт о приостановлении проектно-изыскательских работ по неосуществленному строительству».

Исполнителем работ (подрядчиком или субподрядчиком) по каждому объекту строительства на основании замеров выполненных работ по каждому конструктивному элементу или виду работ ведется журнал учета выполненных работ (ф. КС-6а). Журнал является накопительным документом для сбора информации о всех расходах, связанных со строительством объекта. В этом документе отражаются последовательно по срокам выполнения СМР, а также условия их выполнения.

На основании ф. КС-6а подрядчиком заполняется ф. КС-6 «Общий журнал выполненных работ». Документ должен быть пронумерован, прошнурован,

подписан руководителем и главным бухгалтером, скреплен печатью организации. Титульный лист Общего журнала заполняется до начала строительства генеральной подрядной строительной организацией при участии заказчика и проектной организации.

В документе приводится список инженерно-технического персонала, занятого на строительстве объекта, а также сведения о производстве работ с начала до их завершения по каждому конструктивному элементу здания или сооружения. В документе также приводятся краткие сведения о методах производства работ, применяемых материалах, конструкциях, вынужденных простоях строительных машин, испытаниях оборудования, систем, сетей и устройств, отступлениях от рабочих чертежей и их согласовании и другие сведения об объемах и качестве работ. В журнал вносятся замечания работников, которые контролируют объем, качество и сроки выполнения работ, их безопасность. При сдаче законченного строительством объекта в эксплуатацию общий журнал предъявляется рабочей комиссии и после сдачи объекта передается на постоянное хранение заказчику или по его поручению эксплуатационной организации.

На основании журнала учета выполненных работ составляют ф. КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», в котором отражаются перечень и объемы выполненных работ. Документ составляется в необходимом количестве экземпляров и подписывается уполномоченными представителями сторон, имеющими право подписи. Он может составляться ежемесячно, по окончании определенных этапов работ и по завершении строительства. Акт передается заказчику вместе со счетом и используется для подтверждения приемки заказчиком выполненных работ, а также как расшифровка объемов выполненных работ. На основании данных акта (ф. КС-2) заполняется ф. КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат (рис. 21).

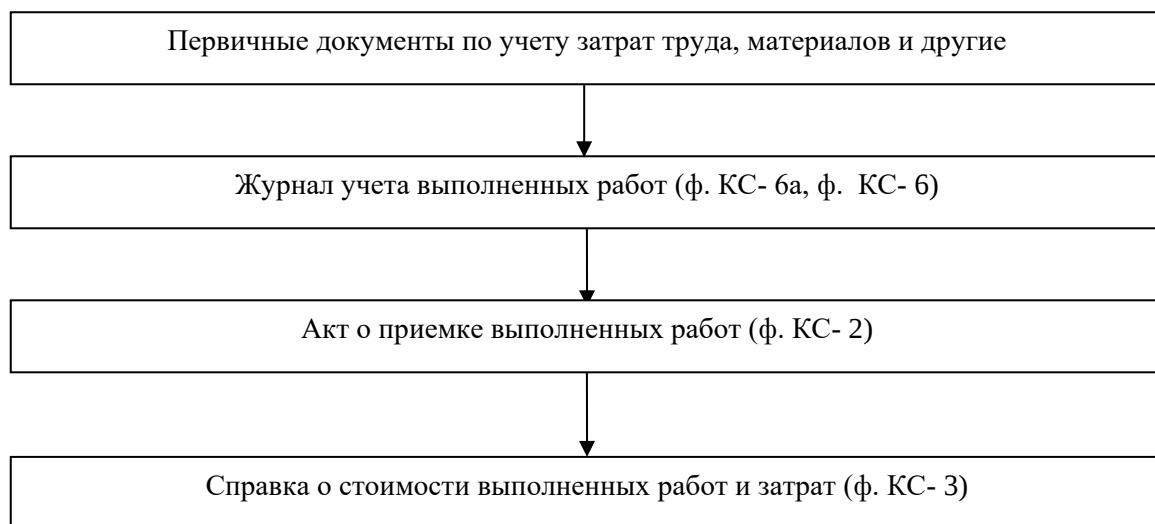


Рис. 23. Схема учета выполненных работ и затрат в строительстве

Справка о стоимости выполненных работ и затрат (ф. КС-3) составляется в необходимом количестве экземпляров, которые передаются подрядчику, заказчику- застройщику, возможно инвестору и финансирующему строительству банку по их требованию. Справка о стоимости выполненных работ и затрат (ф. КС-3) является основанием для осуществления расчетов с заказчиком за выполненные работы.

Формы КС- 2 и КС-3 составляются по договорной стоимости и могут использоваться не только подрядчиком, но и субподрядчиком. При этом как исполнитель субподрядчик передает оформленные документы подрядчику, а заказчику предъявляются документы на общий объем выполненных работ.

Аналитический учет затрат на производство организуется подрядчиком по каждому объекту строительства в пределах работ, производимых по одному проекту или договору на строительство. Если расходы относятся к одному проекту, учет затрат можно осуществлять по нескольким договорам, заключенным с одним или несколькими застройщиками. Если один договор заключается на ряд проектов, имеющих отдельные сметы на строительство, учет затрат необходимо вести по каждому проекту в отдельности.

Подрядчик организует учет по фактической и договорной стоимости объекта в разрезе следующих статей затрат:

- материалы;

- расходы на оплату труда рабочих;
- расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- накладные расходы;
- прочие затраты.

Подрядная строительная организация ведет учет затрат по объекту с начала исполнения договора до сдачи объекта заказчику на счете 20 «Основное производство». При этом выделяются отдельные субсчета по выполнению СМР и проектно- изыскательских работ (ПИР). Если к строительству привлекаются субподрядные организации, отдельные аналитические счета открываются на работы, выполненные каждым субподрядчиком. В составе счета 20 «Основное производство» могут быть открыты аналитические счета:

1. Фактическая себестоимость СМР, выполненных собственными силами;
2. Сметная (договорная) стоимость СМР (без НДС), выполненных субподрядными организациями;
3. Фактическая себестоимость ПИР, выполненных собственными силами;
4. Сметная (договорная) стоимость ПИР (без НДС), выполненных субподрядными организациями.

Затраты подрядчиком учитываются от начала строительства до сдачи законченного объекта заказчику (таблица 8).

Отражение операций по учету затрат на строительство объектов
подрядчиком

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Списана стоимость израсходованных материалов	20	10
2.	Списана стоимость израсходованных материалов на строительство, приобретенных заказчиком и переданных на безвозмездной основе подрядчику		003
3.	Списана стоимость оборудования, приобретенного заказчиком и переданного подрядчику на безвозмездной основе		005
4.	Начислена заработная плата рабочим, занятым на строительстве	20	70
5.	Начислены отчисления во внебюджетные социальные фонды	20	69
6.	Акцептованы счета за выполненные работы субподрядчиком	20	76
7.	Распределены и списаны расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов	20	25
8.	Распределены и списаны накладные расходы	20	26

Себестоимость строительных работ, выполненных собственными силами, складывается из затрат, связанных с использованием в технологическом процессе материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и других затрат. В себестоимость продукции строительства подрядчик не включает стоимость материалов и оборудования, полученных от заказчика на безвозмездной основе. Затраты на выполнение СМР являются основным показателем, формирующим финансовый результат деятельности строительной организации.

Доходы и расходы подрядной строительной организации в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ

2/2008 «Учет договоров строительного подряда» относятся к доходам и расходам от обычных видов деятельности. К доходам и расходам строительной организации применяются общие принципы их признания:

1) принцип допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, который предусматривает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

2) принцип соответствия доходов и расходов, согласно которому на финансовые результаты доходы списываются по мере признания выручки по договору.

В п. 11 ПБУ 2/2008 предусматривается выделение трех групп расходов (таблица 27):

- прямые расходы по договору (расходы, связанные непосредственно с исполнением договора), к которым можно отнести затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, стоимость израсходованных материалов и другие;

- косвенные расходы по договору (часть общих расходов организации на исполнение договоров, которая включается в расходы по каждому договору путем распределения). К ним относятся расходы по отводу земельного участка, осуществлению технического надзора, по содержанию строительных машин и механизмов и др.

- прочие расходы по договору (расходы, не относящиеся к строительной деятельности организации, но возмещаемые заказчиком по условиям договора), например, накладные расходы, расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и др.

Сравнительная характеристика расходов по обычным видам
деятельности

ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	ПБУ 10/99 «Расходы организации»
Прямые расходы по договору Косвенные расходы по договору Прочие расходы по договору	1. Расходы по обычным видам деятельности

На основании таблицы 23 можно сделать вывод, что в соответствии с особенностями строительной деятельности расходы по обычным видам деятельности делят на три группы. Каждая группа отличается методикой учета и распределения, но соотносятся в целом с показателем «доходы по договору», поэтому объединяются понятием «расходы по договору».

Доходы подрядной строительной организации включают две основные группы (рис.23):

1) доходы по договору (выручку по договору), которые могут корректироваться согласно п. 8-9 ПБУ 2/2008 на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей. Данные доходы относятся к доходам по обычным видам деятельности;

2) доходы, не включаемые в выручку по договору, или прочие доходы, к которым могут относиться выручка от продажи излишних строительных материалов и конструкций, арендная плата за сданные в аренду строительные машины и механизмы другим лицам и др.

На величину доходов по договору подрядной организации влияют отклонения, претензии и поощрительные выплаты. В случае предъявления претензий и получения поощрительных выплат выручка по договору увеличивается, суммы отклонений могут увеличивать или уменьшать выручку.

На величину доходов по договору подрядной организации влияют отклонения, которые возникают в ходе исполнения договора и по согласованию

сторон. Увеличение выручки по договору может быть обусловлено следующими отклонениями от сметы:

- использованием более качественных и дорогостоящих строительных материалов и конструкций;
- выполнением работ, более сложных по сравнению с предусмотренными в технической документации или работ, не предусмотренных в проектно- сметной документации.

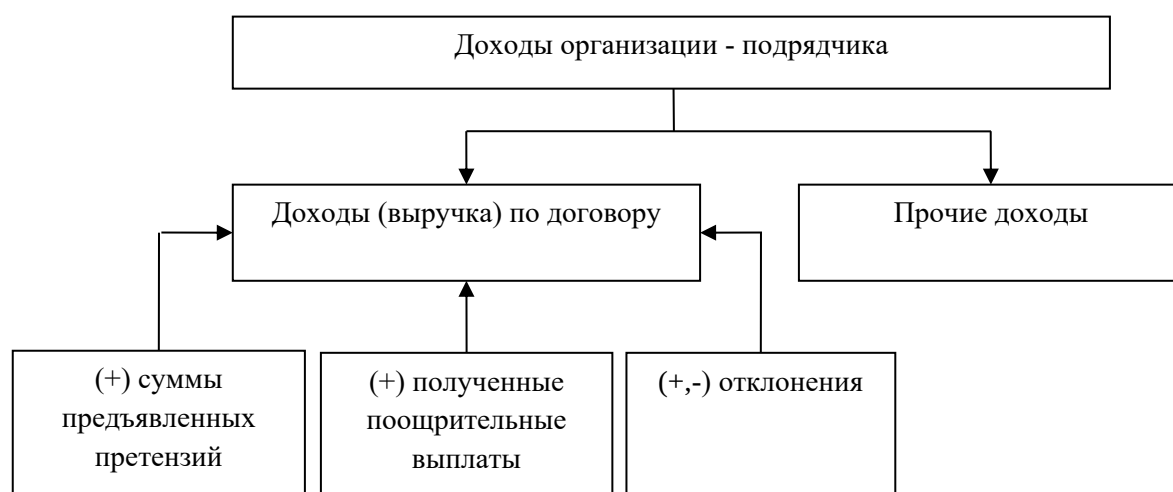


Рис. 24. Состав доходов подрядной организации

Уменьшение выручки по договору может быть обусловлено неисполнением работ, предусмотренных технической документацией.

Требования (претензии) могут предъявляться организацией к заказчикам или иным лицам, указанным в договоре, по поводу возмещения затрат, не учтенных в смете, которые организация была вынуждена понести в связи с действиями или бездействием этих лиц; о возмещении разумных расходов в связи с установлением и устранением дефектов в технической документации, предоставленной заказчиком или проектной организацией, и др.

Увеличение выручки по договору может быть также в результате поощрительных платежей, например, за сокращение сроков строительства. Сумма выручки во всех трех случаях может корректироваться подрядной

организацией только в том случае, если существует уверенность в том, что суммы будут признаны заказчиком и они могут быть достоверно определены.

Для учета финансового результата в соответствии с п.17 ПБУ 2/2008 организация может использовать метод «по мере готовности». При этом методе выручка и расходы по договору определяются исходя из завершенности работ по договору на отчетную дату независимо от того, должны или не должны выполненные работы предъявляться к оплате.

Для определения степени завершенности работ на отчетную дату организация может использовать один из двух способов:

1) по доле объема работ, выполненного на отчетную дату в общем объеме работ по договору;

2) по доле расходов, понесенных на отчетную дату, в расчетной величине общих расходов по договору.

Подрядчик ведет учет доходов и расходов по договору на счете 90 «Продажи». По кредиту сч. 90 отражается сметная (договорная) стоимость работ, включая НДС в корреспонденции со счетом 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» на основании справки ф. КС-3. Сумма НДС отражается записью:

Дебет сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»

Кредит сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

Расходы организации, учтенные предварительно на счетах по учету затрат на производство, списываются в дебет счета 90 «Продажи»:

Дебет сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч. 20 «Основное производство».

Списание производится в размере фактических расходов по работам, выполненным собственными силами организации, а по работам, выполненным субподрядными организациями, по сметной (договорной) стоимости (без НДС). Учетные записи подтверждаются первичными документами и данными аналитических счетов к счету 20 «Основное производство».

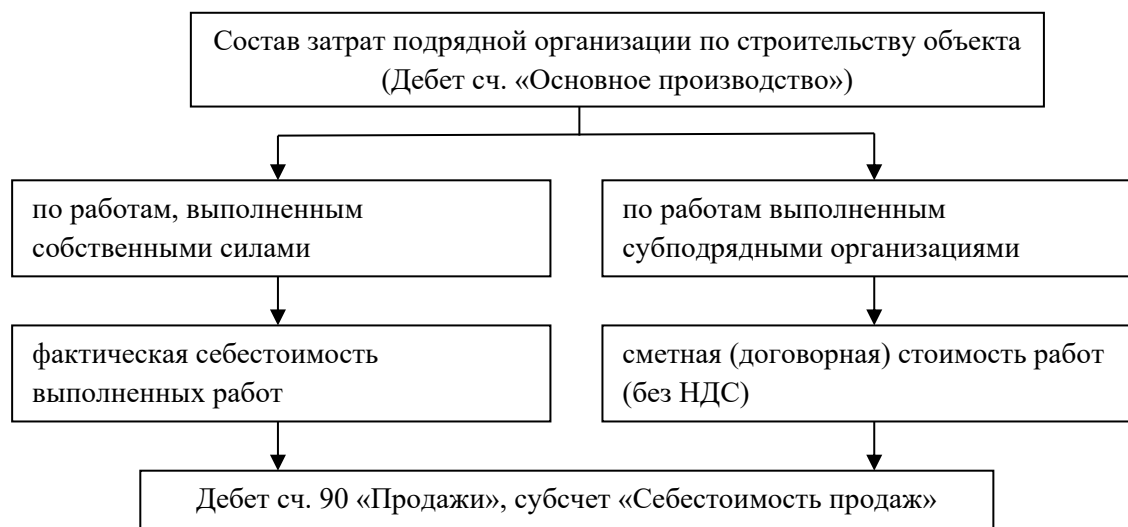


Рис. 25. Схема учета и списания затрат по строительству объекта у подрядчика при комбинированном способе

По окончании работ предъявленные суммы заказчику отражаются записью:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит сч. 46 «Вспомогательные этапы по незавершенным работам».

Заказчик может производить авансирование строительных работ, при котором суммы поступивших средств оприходуются подрядчиком:

Дебет сч. 51 «Расчетный счет»

Кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные».

По окончании строительных работ расчеты регулируются проводкой:

Дебет сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»

Кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Сумма окончательной задолженности заказчика при перечислении зачисляется записью:

Дебет сч. 51 «Расчетные счета»

Кредит сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Заказчик при строительстве подрядным способом учет затрат производит на основе представленных подрядчиком документов: ф. КС-2 «Акт о приемке выполненных работ», ф. КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат» и других документов. Затраты заказчика- застройщика на строительство объектов складываются из расходов, связанных с возведением объектов, вводом их в эксплуатацию или сдаче его инвестору. Затраты на строительство объектов заказчиком учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 3 «Строительство объектов основных средств». Заказчиком-застройщиком стоимость выполненных и оформленных в установленном порядке СМР отражается по договорной стоимости бухгалтерской записью:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Отдельно отражается сумма предъявленного подрядчиком НДС:

Дебет сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

НДС, предъявленный подрядной организацией по выполненным строительным работам, подлежит вычету на основании п. 6 ст. 171 НК РФ на дату принятия к учету выполненных подрядных работ при наличии:

- счетов- фактур;
- актов выполненных работ ф. КС-2;
- справки по ф. КС-3.

Кроме стоимости выполненных СМР заказчик может относить на себестоимость строительства стоимость переданных на безвозмездной основе в соответствии с договором материалов и оборудования, израсходованных (установленных) подрядчиком на объекте:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит сч. 07 «Оборудование к установке»

и Кредит сч. 10 «Материалы».

Заказчик производит расчеты с генеральным подрядчиком. Это связано с тем, что, во-первых, договор подряда заключается между подрядчиком и заказчиком; во-вторых, в п. 2 ст. 709 ГК РФ указано, что цена в договоре подряда включает компенсацию издержек подрядчика и причитающееся ему вознаграждение.

Расчеты заказчика непосредственно с субподрядчиком в соответствии с п. 4 ст. 706 ГК РФ могут производиться в случаях, если:

1. между ними с согласия генерального подрядчика заключен договор на выполнение определенных работ;
2. в договорах генерального подряда и субподряда предусмотрено, что расчеты за выполненные субподрядчиком, работы производятся между заказчиком и субподрядчиком минуя генерального подрядчика.

На основании ст. 746 ГК РФ расчеты должны осуществляться в порядке, предусмотренном договором, или могут осуществляться в соответствии с законодательством. Это касается, с одной стороны, определения сроков расчетов: расчеты могут быть единовременными, в полном объеме после приемки законченного строительством объекта или производятся путем перечисления авансовых платежей, в т.ч. по мере выполнения отдельных этапов работ. С другой стороны, расчеты за объекты строительства у заказчика и подрядчика отражаются исходя из их договорной стоимости, определяемой на основе сметы.

Договорная стоимость объекта строительства согласно ст. 709 ГК РФ может рассчитываться:

- 1) на основе стоимости, определяемой в соответствии с проектом (твердая, фиксированная цена). Твердая цена может подвергаться изменению в случае существенного удорожания строительных материалов, оборудования и услуг третьих лиц;

2) на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме затрат, оцененных в текущих ценах, плюс согласованная договором на строительство прибыль;

3) на основе согласования способа определения цены (цена не относится ни к твердой, ни к приблизительной). Подлежащая уплате стоимость работ в этом случае определяется, исходя из расчетов, произведенных в соответствии с согласованным сторонами способом. Зачастую при заключении договора стороны договариваются о применении коэффициентов удорожания строительных работ или индексов строительных цен. Применение коэффициентов удорожания или индексов цен позволяет привести стоимость фактически выполненных работ в соответствие со сложившимся фактически уровнем рыночных цен и избежать потерь от инфляции.

Заказчик может рассчитываться с подрядчиком за выполненные работы на отдельных этапах строительства, учитывая их по договорной стоимости:

Дебет сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы авансов, перечисленных в соответствии с ф. КС-3 по мере выполнения СМР, отражаются записью:

Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета».

При окончании строительства на основании ф. КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией» производится зачет выданных авансов:

Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные».

По завершении всех работ заказчик производит с подрядчиком окончательный расчет:

Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит сч. 51 «Расчетные счета».

3.5.6. Учет и оценка незавершенного строительства.

Учет законченного строительством объекта

Объекты строительства возводятся продолжительное время, поэтому на отчетную дату учитываются в составе незавершенных капитальных вложений. В соответствии с п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами приемки- передачи основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно- изыскательские, геолого-разведочные, буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и другие). К незавершенным капитальным вложениям относятся объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию. Затраты по незавершенным капитальным вложениям могут учитываться у заказчика-застройщика (инвестора) и у подрядчика.

Согласно п. 3.1.1. Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций затраты по возведению объектов, учтенные на счете «Капитальные вложения» составляют незавершенное строительство. Следовательно, незавершенное строительство отражается в бухгалтерском балансе застройщика (инвестора), оценка этих вложений производится по фактическим затратам.

Затраты подрядчика на объектах строительства по незаконченным работам, выполненным согласно договору на строительство, составляют незавершенное производство. Однако из ПБУ 2/2008 исключены вопросы касающиеся незавершенного производства.

В соответствии со ст. 130 ГК РФ объект незавершенного строительства является недвижимым имуществом. Для регистрации права на такой объект заявитель должен представить документы, подтверждающие право пользования земельным участком (свидетельство о праве собственности или договор аренды), проектно-сметную документацию, документы, содержащие описание объекта незавершенного строительства, а также разрешение на строительство. Документы представляются в региональное управление Федеральной регистрационной службы (ФРС). Данное обстоятельство обычно используется, когда незавершенное строительство становится объектом правоотношений, например, купли–продажи.

Заказчик обязан в соответствии с требованиями ст. 720 и 753 ГК РФ в сроки и в порядке, предусмотренным договором подряда, с участием подрядчика осмотреть и принять выполненную работу (результат работы).

В соответствии с указанными статьями можно выделить следующие этапы приемки-сдачи объекта строительства:

- вызов подрядчиком заказчика для приемки работ;
- согласно условиям договора или в связи с характером выполняемых работ по договору перед приемкой объекта производятся его предварительные испытания. Приемка объекта может производиться при получении положительного результата испытаний;
- проверка заказчиком объекта, при необходимости проводится экспертиза;
- составление и подписания акта приемки работ. При обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результат работы, или иных недостатков в соответствии с п. 1 ст.720 ГК РФ заказчик обязан

немедленно заявить об этом подрядчику. Зачастую при выявлении недостатков составляется акт приемки работ с замечаниями о недостатках и назначается срок их устранения. Заказчик вправе отказаться от приемки результата работы в случае обнаружения недостатков выполнения работ, которые исключают возможность использования результата работы для указанной в договоре цели и не могут быть устранены;

- устранение недостатков и подписание документа, подтверждающего устранение выявленных недостатков при первичной приемке. Отражение недостатков в актах приемки объекта имеет значение при определении стороны которая несет риск гибели или повреждения результата работы.

При приемке жилых зданий, объектов дорожного строительства, связи и других должны участвовать представители различных госорганов и органов местного самоуправления. В связи с этим подрядчик и заказчик при подготовке договора подряда должны урегулировать вопросы их привлечения к участию в приемки объекта строительства.

Сдача результатов работ подрядчиком и приемка их заказчиком оформляются актами, подписанными обеими сторонами (ст. 753 ГК РФ). Для этих целей предусмотрены две формы актов КС-11 и КС-14. Акт приемки законченного строительством объекта (ф. КС-11) применяется при приемке законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения (здания, сооружения, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение) при их полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором строительного подряда. Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. КС-14) используется для приемки и вводу законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения и зачисления их в состав основных средств всех форм собственности, включая государственную (федеральную), а также объектов, сооруженных за счет льготного кредитования (здания, сооружения, их

очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение). Акты составляются после проведения обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, подтверждающих соответствие объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также после заключения органов надзора. В актах отражаются техническая характеристика передаваемого объекта и его договорная стоимость. Данные документы составляются в необходимом количестве и подписываются представителями исполнителя работ (подрядчика, генерального подрядчика) и заказчика или другим лицом, на это уполномоченным инвестором, а также членами приемочной комиссии, состав которой определяется инвестором или заказчиком. Акты служат основанием для окончательной оплаты всех выполненных работ в соответствии с договором.

В соответствии со ст. 219 ГК РФ право собственности на здания, сооружения и другое вновь создаваемое недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации. Для регистрации недвижимости в учреждение юстиции представляют учредительные документы фирмы, кадастровый план земельного участка и другие документы. До момента госрегистрации объекты учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Согласно п.24 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» расходы по государственной регистрации объекта относятся к фактическим затратам на приобретение, сооружение объекта и отражаются записью:

Дебет сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы признаются на дату внесения записи о сделке или включения в Единый государственный реестр прав (ЕГРП).

Объекты основных средств принимаются к учету на основании ф. ОС-1а «Акт о приеме-передаче зданий (сооружений)», утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. №7. В случае реконструкции, модернизации

объекта недвижимости и оборудования, входящего в состав основных средств, составляется акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3.

Законченные строительством здания, сооружения зачисляются в состав основных средств по инвентарной стоимости, т.е. по совокупности затрат, относящихся к вновь возведенному объекту строительства, и принимаются к бухгалтерскому учету записью:

Дебет сч.01 «Основные средства»

Кредит сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

Организации могут строить объекты не только для производственно-хозяйственных, но и для других целей, например, продажи, сдачи в аренду и др.

В письме Минфина РФ от 18.05.2006 г. № 07-05-03/02 предложено вести учет строительной продукции, предназначенной для продажи по договорам купли-продажи, следующими проводками:

I вариант

Дебет сч.43 «Готовая продукция»

Кредит сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

-приняты к учету готовые строительные объекты, предназначенные для продажи;

Дебет сч.90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч.43 «Готовая продукция»

-отражена стоимость проданных объектов;

II вариант

Дебет сч.90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таким образом, можно, применять два варианта учета строительной продукции, предназначенной для продажи. Причем второй вариант застройщик может применять только при долевом строительстве, если застройщик выполнял работы собственными силами для третьих лиц.

При втором варианте сумму задолженности должника рекомендуется отразить записью:

Дебет сч.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит сч.90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка».

В практике предприятий имеют место и другие схемы отражения объектов строительства, предназначенных для продажи и аренды.

Объекты, предназначенные для продажи, принимаются к учету в составе материально-производственных запасов как товары (п.2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»):

Дебет сч.41 «Товары»

Кредит сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

Объекты, предназначенные для сдачи в аренду, принимаются к учету в составе доходных вложений в материальные ценности (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»):

Дебет сч.03 «Доходные вложения в материальные ценности»

Кредит сч.08 «Вложения во внеоборотные активы».

Список основной литературы

- 1.. Асаул А.Н.[и др.]. Управление затратами и контроллинг [Текст] : учебное пособие для вузов / А. Н. Асаул [и др.]. - Москва : Юрайт, 2018. - 263 с. : ил., табл. - (Университеты России). - Библиогр.: с. 262-263 (27 назв.). – ISBN 978-5-534-04968-
- 2..Керимов, В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы [Текст] : учебник для вузов / В. Э. Керимов. - 7-е изд., перераб. и доп. - Москва : Дашков и К, 2013. - 474 с. : ил., табл. - Библиогр.: с. 459-460. - ISBN 978-5-394-01995-1
- 3.. Иванов, В. В. Управленческий учет для эффективного менеджмента [Текст] / В. В. Иванов, О. К. Хан. - Москва : ИНФРА-М, 2014. - 207 с. : ил., табл. - (Национальные проекты). - Библиогр.: с. 198-199 (47 назв.). - Глоссарий: с. 200-204. – ISBN 978-5-16-003072-2

