**Тема 3. Организация управленческого учета на предприятиях зарубежных стран.**

[1. Цели и задачи управленческого учета](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%5CDesktop%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%5C%D0%B2%D1%81%D0%B5%20%D0%BC%D0%BE%D0%B5%5C%D0%97%D0%9E%D0%AF%D1%8F%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%91%D0%90%D0%91%D0%90%D0%95%D0%92%D0%90%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%5C%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81.%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80.%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85.htm#т31)

[2. Организационная структура корпорации и ее влияние на формирование управлений информации](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%5CDesktop%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%5C%D0%B2%D1%81%D0%B5%20%D0%BC%D0%BE%D0%B5%5C%D0%97%D0%9E%D0%AF%D1%8F%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%91%D0%90%D0%91%D0%90%D0%95%D0%92%D0%90%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%5C%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81.%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80.%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85.htm#т32)

[3. Классификация производственных затрат и особенности их управленческого учета](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%5CDesktop%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%5C%D0%B2%D1%81%D0%B5%20%D0%BC%D0%BE%D0%B5%5C%D0%97%D0%9E%D0%AF%D1%8F%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%91%D0%90%D0%91%D0%90%D0%95%D0%92%D0%90%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%5C%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81.%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80.%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85.htm#т33)

[3.1. Учет товарно-материальных ценностей](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%5CDesktop%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%5C%D0%B2%D1%81%D0%B5%20%D0%BC%D0%BE%D0%B5%5C%D0%97%D0%9E%D0%AF%D1%8F%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%91%D0%90%D0%91%D0%90%D0%95%D0%92%D0%90%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%5C%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81.%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80.%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85.htm#т331)

[3.2. Учет расходов на оплату труда](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%5CDesktop%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%5C%D0%B2%D1%81%D0%B5%20%D0%BC%D0%BE%D0%B5%5C%D0%97%D0%9E%D0%AF%D1%8F%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%91%D0%90%D0%91%D0%90%D0%95%D0%92%D0%90%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%5C%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81.%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80.%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85.htm#т332)

[3.3. Учет накладных расходов](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%5CDesktop%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%5C%D0%B2%D1%81%D0%B5%20%D0%BC%D0%BE%D0%B5%5C%D0%97%D0%9E%D0%AF%D1%8F%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%91%D0%90%D0%91%D0%90%D0%95%D0%92%D0%90%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%5C%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81.%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80.%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85.htm#т333)

[4. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции](file:///C%3A%5CUsers%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%5CDesktop%5C%D0%97%D0%BE%D1%8F%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%BA%5C%D0%B2%D1%81%D0%B5%20%D0%BC%D0%BE%D0%B5%5C%D0%97%D0%9E%D0%AF%D1%8F%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%91%D0%90%D0%91%D0%90%D0%95%D0%92%D0%90%5C%D0%AD%D0%A3%20%D0%A3%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80%D1%83%D0%B1%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D1%8B%D1%85%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%5C%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81.%20%D1%83%D1%87%D0%B5%D1%82%20%D0%B2%20%D0%B7%D0%B0%D1%80.%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85.htm#т34)

**3.1.Цели и задачи управленческого учета.**

Многие века управление предприятием ограничивалось данными бухгалтерского учета, еще в начале XIX века хозяева предприятия сами вели учет и управляли своими делами. Однако уже в середине XIX века объемы хозяйственной деятельности резко возросли, организационная структура предприятия усложнилась, а информация бухгалтерского учета перестала удовлетворять интересы руководителей, занятых хозяйствен­ной деятельностью. Появление управленческого учета было выходом из создавшегося положения, поскольку управленческий учет не отменя­ет традиционный бухгалтерский, а дополняет его. В настоящее время в экономически развитых странах учет как экономическая наука и как сфера практической деятельности подразделяется на финансовый и управленческий.

Управленческий учет расширяет финансовый и применяется преж­де всего для отражения внутренних операций фирмы. Он предназначен для агентов предприятия и его администрации в области управления. Управленческий учет состоит из двух частей: систематизированной и проблемной. Перваячасть связана с учетом затрат и результатов дея­тельности структурных подразделений предприятия, втораяпосвяще­на проблемам выработки управленческих решений.

Так как информация, подготовленная бухгалтерским учетом, долж­на рассматриваться в свете ее конечного влияния на принятие решений, то необходимым условием для правильного восприятия управленческо­го учета является понимание процесса принятия решения.

Прежде чем принять правильное решение, необходимо определить цель или руководящее направление, которые помогут принимающим решения оценить предпочтительность одного варианта действий пе­ред другим. Следующий этап принятия решения заключается в поиске ряда возможных вариантов действий, направленных на достижение поставленных целей. Для правильного выбора вариантов действии необходимо иметь информацию об ожидаемой конъюнктуре и изме­нении экономической обстановки. После того, как необходимая информация собрана, администрация предприятия должна решить, ка­кие варианты действий предпочтительней. На практике принятие ре­шения - это сравнительная оценка альтернативных вариантов действий и выбор варианта, который в наибольшей степени отвечает целям пред­приятия.

Выбранные варианты действий являются отправной точкой для при­нятия организационных мероприятий по выполнению избранного кур­са действий и получению ожидаемого результата.

Для реализации выбранных решений и осуществления контроля за их выполнением составляется смета, которая является концентрирован­ным документом, где отражаются замыслы предприятия и ожидаемые результаты.

Последними этапами процесса управления являются контроль и ре­гулирование деятельности предприятия с целью безусловного выпол­нения избранных вариантов действия.

Перечисленные функции управления обслуживает система бухгал­терского учета и, в частности, управленческий учет. Поскольку управ­ленческий учет принимает непосредственное участие в выполнении этих функций, его первоочередной задачей является подготовка и представ­ление необходимой информации для осуществления администрацией предприятия своих управленческих функций.

Основными задачами управленческой бухгалтерии являются:

Учет производственных затрат по местам их возникновения и видам производств (продукции);

Выявление отклонений фактических затрат от сметных или стан­дартных;

Учет производственных запасов и товарно-материальных ценностей;

Оценка запасов и незавершенного производства;

Определение себестоимости отдельных видов продукции (изде­лий);

Определение  финансовых результатов от реализации продук­ции.

Одной из задач управленческой бухгалтерии является активное вли­яние на процесс управления предприятием и обеспечение его необходи­мыми учетными и аналитическими данными, т. е. производственный учет необходимо организовать так, чтобы он в наибольшей степени от­вечал требованиям управления производством.

Главной задачей высшего управленческого звена корпорации является обеспечение ее экономического процветания, которое выражается в неуклонном росте прибыли.

Решить эту задачу гораздо труднее,    чем сформулировать. В разных странах к ее разрешению подходят по-разному. По срав­нению с США в Японии управленческий персонал разрабатывает стратегию обеспечения  прибыльности на  более долгосрочной ос­нове. Немецкие управляющие чаще строят свою стратегию исхо­дя из фактических затрат и расходов; швейцарцы в большей сте­пени ориентируются на  конъюнктуру рынка — допустимы любые затраты,    лишь бы они    окупились в дальнейшем,    а итальянцы разрабатывают свои долгосрочные  планы  путем  длительных  пе­реговоров, соглашений и взаимных уступок со своими зарубежны­ми контрагентами. Скандинавские страны достаточно жестко кон­тролируют расположенные  на  их территориях  мультинациональные  корпорации;  в  Голландии,  напротив,    этот контроль значи­тельно либеральнее.    Таким  образом,   потребности    в    учетной информации существенно различаются не только в разных стра­нах, но даже между корпорацией  и ее зарубежными до­черними компаниями.

Управляющее звено использует внутреннюю информацию для планирования, контроля и анализа как в краткосрочных, так и в долгосрочных целях. Например, краткосрочные (текущие)  сметы составляются на очередной год и в дальнейшем используются для контроля  и оценки эффективности управления  производственной единицей (филиалом компании, размещенным за рубежом). Дол­госрочное планирование распространяется обычно на пятилетний период, при этом процесс составления очередного годового плана является составной частью стратегического курса корпораций  и ее дочер­них компаний.

Для  выработки и принятия управленческих решений руково­дителям всех уровней необходима детализированная формализованная информация. Независимо от способа организации инфор­мационная система должна учитывать и отражать все эко­номические  и  политические  изменения,  законодательные ограни­чения, культурные различия и социологические особенности страны, в которой    корпорация    осуществляет    свою деятельность

Данные, обрабатываемые в информационной системе корпорации, поступают в нее из различных внутренних и внешних источников и используются управляющими всех уровней для принятия решений, которые могут оказать влияние на эффективность операций как на внутреннем, так и на внешнем рынке.

**3.2. Организационная структура корпорации и ее влияние на формирование управленческой информации.**

За рубежом корпорация имеет несколько уровней управления, различающихся степенью властных полномочий и ответственности. Распределение этих полномочий закрепляется в организационной структуре управления. Этим определяются и объемы информации, необходимой каждому уровню для планирования и контроля своей деятельности. Исходя из запросов проектируются также способы сбора, обработки и представления данных в информационной системе. Таким образом, состав накапливаемых данных, способы их обработки и представления должны соответствовать и в макси­мальной степени удовлетворять требованиям организационной структуры управления корпорацией.

Системой управления корпорацией может предусматриваться исполь­зование одного из следующих пяти способов организации своей деятельности, включая зарубежную:

выделение   самостоятельного   подразделения   (отделения)     по

международным операциям;

разделение  деятельности  по  производственно-технологическим

направлениям;

разделение деятельности по функциональному признаку;

разделение деятельности по региональному признаку;

 использование   матричной   организационной   структуры   управ­ления.

**Выделение   самостоятельного   подразделения   (отделения)     по международным операциям.** В его компетенцию входит управле­ние операциями исключительно на внешнем рынке. Как правило, это подразделение ведет спою деятельность независимо, а по ре­зультатам может сравниваться с другими подразделениями, осуществляющими операции только на внутреннем рынке.

**Разделение деятельности по производственно-технологическим направлениям.** Эта форма организации является результатом ин­теграции внутренних и внешних операций. В корпорации выделя­ется несколько основных производственно-технологических линий, каждая из которых занимается производством и сбытом того или иного вида продукции. Продукция может реализовываться на лю­бом рынке сбыта. Эффективность работы каждой технологической линии оценивается по общему результату независимо от тощ, ка­кая часть продукции была реализована на внешнем рынке.  Такая форма организации производства присуща корпорациям, имею­щим широкую и разнообразную номенклатуру продукции.

**Разделение деятельности по функциональному признаку.** В этом случае в корпорации выделяются отдельные функциональные направления: производство, сбыт, учет и др. Именно по этим функциям осуществляется централизованный контроль. Так, ви­це-президент корпорации по сбыту, штаб-квартира которой рас­положена в США, будет отвечать за все маркетинговые операции, п том числе и за пределами США. Точно так же вице-президент по производству отвечает за его организацию во всех без исклю­чения филиалах корпорации. Такая форма организации производ­ства не является широко распространенной, она характерна для отраслей с узкой номенклатурой продукции. Сюда относятся пре­жде всего добывающие отрасли; нефтедобывающая, угледобывающая и т.д.

**Разделение деятельности по региональному признаку.** Здесь операции, выполняемые корпорацией, обособляются по регионам (Северная Америка, Европа и т. д.). К этой форме организации компания прибегает в том случае, когда ее операции на внешнем рынке не ограничены одним регионом или страной, а достаточно равномерно рассредоточены по всему миру.}

         **Использование матричной организационной структуры управ­ления.** Эта форма организации производства представляет собой как бы объединение нескольких вышеописанных форм (например, генеральный управляющий французским отделением  корпорации отчитывается о своей деятельности    как перед вице-президентом корпорации по производству, так и перед вице-президентом по ев­ропейскому региону). В  этом  случае деятельность  регио­нальных отделений рассматривается не как составная часть дея­тельности корпорации на внутреннем рынке, а как деятельность обособленных  структурных  единиц,  несущих  полную  ответствен­ность за конечные финансовые результаты.

        Как же влияет форма организации производства на использу­емую в корпорации информационную систему? Очевидно, что дан­ные    об операциях    на внешнем рынке   инвариантны, меняются лишь информационные потоки. При этом в конце концов инфор­мация распространяется по всем заинтересованным в ней службам корпорации. Так, если управление  организовано по регио­нальному признаку, учетные данные аккумулируются в отдельном региональном отделении    и затем передаются    в штаб-квартиру. При матричной организационной    структуре управления данные могут направляться по нескольким информационным потокам: на­пример, региональному управленческому персоналу и непосредст­венно в  штаб-квартиру корпорации  вице-президенту корпорации по производству.

         Организационная структура, система контроля и принципы ра­боты функциональных служб корпорации в значительной степени определяются позицией ее высшего руководства в отношении ор­ганизации бизнеса за рубежом. Возможные подходы могут быть классифицированы следующим образом:

-этноцентрический, предусматривающий тиражирование на все дочерние компании принципов организации и ведения бизнеса, принятых в своей стране;

-полицентрический, предоставляющий зарубежной дочерней ком­пании известную самостоятельность в выборе форм организации и ведения бизнеса;

-геоцентрический, ориентирующийся на максимальную унифика­цию принципов организации и ведения бизнеса, приемлемых в любой стране.

         Учетная система должна проек­тироваться и функционировать под влиянием целого ряда внеш­них факторов, имеющих национальную окраску: политических, экономических, социальных, культурных и правовых. Простое экс­портирование учетной системы не позволяет учесть эти факторы в полной мере и часто приводит к негативным последствиям.

Четыре основные функции финансового контроля — измерение, коммуникация, оценка и мотивация — должны учитывать особен­ности окружающей социально-экономической среды каждой стра­ны.

Главной целью учетной информацион­ной системы является предоставление  информации, необходимой для планирования, контроля и оценки деятельности фирмы. Корпорации могут иметь различную организаци­онную структуру  управления,  состав  и  способ    взаимодействия производственных подразделений. Информация, необходимая для такого производственного подразделения  (единицы), определяет­ся поставленными перед ним целями    и возложенными на него функциями. Разработчик учетной информационной системы    для конкретной корпорации должен ясно представлять характер ее деятель­ности, особенности ее организационной структуры, степень цент­рализации  (децентрализации),   уровень   полномочий   руководите­лей различного ранга, информационные потребности каждого из них для принятия обоснованных управленческих решений.

Величина фирмы, масштабы ее хозяйственной деятельности являются еще одним фактором, определяющим потребность в ин­формации. Для управления крупной компанией, имеющей слож­ную организационную структуру, необходима более объемная и разнообразная информация, чем для небольшой по объему и сфе­ре деятельности фирмы.

Масштаб деятельности компании непосредственно связан с числом уровней, на которых принимаются управленческие реше­ния. В зависимости от принятой в компании организации и фило­софии управления каждому уровню свойственна своя степень ответственности и компетентности в решении управленческих вопро­сов. Поэтому информационная система должна обеспечивать все уровни управления информацией, различающейся степенью дета­лизации, периодичностью представления, акцентированностью на те или иные аспекты деятельности,

Таким образом, проектируя информационную систему корпорации, необходимо иметь ясное представление: о содержании деятельно­сти и задачах корпорации; ее организационной структуре управ­ления; степени централизации; масштабах деятельности; приня­той в корпорации философии управления и отношении ее руко­водства к операциям на международном рынке.

Каждый из этих факторов должен быть идентифицирован, изу­чен и оценен. Результаты этого анализа должны быть учтены при разработке информационной системы, гарантирующей качествен­ное информационное обеспечение стратегического планирования, контроля и анализа деятельности.

**3.3. Классификация производственных затрат и особенности их управленческого учета.**

Затраты предприятия на производство классифицируют на три боль­шие категории: информация для оценки использования производствен­ных ресурсов, данные о затратах для принятия управленческих реше­ний и сведения о затратах для контроля и регулирования.

Для определения себестоимости произведенной продукции и полу­ченной прибыли необходимо различать входящие затраты и истекшие затраты. Входящие затраты - это средства, которые были приоб­ретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы в виде производствен­ных запасов. Если эти ресурсы (запасы) израсходованы и потеряли спо­собность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в группу истекших затрат.

В себестоимость произведенной продукции должны включаться только производственные затраты. Поэтому в учете выделяют затраты как входящие в себестоимость продукции, так и затраты отчетного пе­риода. Отсюда, в себестоимость продукции включаются только те зат­раты, под которыми понимается себестоимость единицы продукции.

Затратами отчетного периода считаются те затраты, которые не вклю­чаются в себестоимость продукции. К ним относят, например, в рознич­ной торговле, расходы по сбыту, административно-управленческие и другие торговые издержки. На промышленных предприятиях в себе­стоимость продукции включаются три элемента затрат: основные мате­риалы, труд основных производственных рабочих и накладные расхо­ды.

Основными материалами считаются те, которые прямо из­расходованы на производство конкретного вида продукции. Однако не все материалы, прямо перенесенные на какой-то конкретный вид про­дукции, классифицируются как основные. Например, гвозди, использу­емые для производства конкретного изделия, могут быть включены в основные прямые затраты, то расходы на приобретение гвоздей соста­вят часть производственных накладных расходов.

Затраты на труд основных производственных рабочих состоят из таких расходов на рабочую силу, которые могут быть отнесе­ны на конкретный вид продукции или изделий. Сюда входит заработная плата рабочих, участвующих непосредственно в производственном про­цессе. Заработная плата руководящего персонала или персонала отдела хранения не может быть прямо отнесена на изготовление конкретного вида продукции, поэтому расходы на нее относят к издержкам на не­производственную рабочую силу. Расходы на непроизводственную рабочую силу составляют часть производственных накладных расхо­дов.

Производственные накладные расходы включают в себя все произ­водственные издержки за исключением стоимости живого труда и основных материалов. К ним относят все расходы на непроизводствен­ную рабочую силу, вспомогательные материалы и все косвенные произ­водственные расходы. В состав косвенных производственных включа­ют износ оборудования, арендную плату и т. д.

Прямые производственные расходы определяются на основании первичных документов: требований на отпуск со склада основных ма­териалов, карточек учета труда и др.

Производственные накладные расходы распределяются между конкретными видами продукции с использованием различных методов.

Важное значение имеет классификация затрат для принятия реше­ния и планирования.

Информация о производственных затратах в системе управленче­ского учета подготавливается и представляется заинтересованным лицам предприятия для принятия управленческого решения. Так как ре­шения обращены главным образом к будущим периодам, то админист­рации предприятия нужна детальная информация об ожидаемых затра­тах, а также о будущих доходах.

Чтобы разобраться с поведением затрат на изменения объема (уров­ня) производственной деятельности, их необходимо разделить на такие группы: переменные, постоянные, полупеременные и полупостоянные.

Переменныезатраты изменяются прямо пропорционально объему производственной деятельности. Совокупные переменные затраты име­ют прямую зависимость от объема производства, однако на единицу продукции они являются постоянной величиной. Примерами перемен­ных производственных затрат являются использованные сырье и основ­ные материалы, энергия и т. д.

Постоянныезатраты остаются неизменными для различных мас­штабов производства за определенный период времени. Примерами таких затрат являются износ амортизируемого имущества, арендная пла­та за длительно арендуемые объекты и т. п. Совокупные постоянные затраты не изменяются в зависимости от объема произведенной про­дукции, а на единицу продукции они уменьшаются с увеличением объе­ма производства продукции.

Необходимо отметить, что постоянные затраты не зависят от объе­ма выпущенной продукции, однако они могут изменяться под влиянием других факторов. Например, рост цен и т. п.

К полупеременнымотносят затраты как зависящие, так и не завися­щие от объема производства. Например, затраты на материально-техни­ческое обеспечение состоят из постоянных затрат, предусмотренных планом (сметой), и переменных затрат, которые находятся в непосред­ственной зависимости от объема произведенной продукции.

Полупостоянныезатраты являются постоянными до определенного объема продукции, после которого они могут возрастать на определен­ную постоянную величину.

Непринимаемые и принимаемыев расчет затраты - затраты буду­щих лет. Непринимаемые в расчет - это затраты, которые не зависят от принятого решения, т. е. не имеют отношения к данной проблеме. На­пример, при решении вопроса о совершении путешествия на личном автомобиле налог на владение автомобилем и плата за страховку будут затратами, не принимаемыми в расчет, так как они будут такими же не­зависимо от сделанного выбора. В свою очередь, принимаемые в расчет затраты, это те, которые зависят от принятого решения, например, рас­ходы на бензин для автомобиля будут приняты в этом случае во внима­ние и их нужно учесть при принятии решения.

Под безвозвратными затратамипонимается стоимость уже при­обретенных материалов, т. е. это затраты, которые осуществлены в результате ранее принятого решения и которые не могут быть изменены какими-либо другими решениями.

Вмененные*-*это затраты, которые должны быть учтены при приня­тии решения, а данные о них нельзя получить в рамках системы бухгал­терского учета. Для принятия решения такие затраты учитываются условно. Подобные затраты могут и не представлять в будущем реаль­ных денежных расходов.

Инкрементными(приростными) называют затраты, которые появ­ляются в результате изготовления или продажи каких-то дополнитель­ных единиц продукции. Если постоянные затраты изменяются в резуль­тате принятого решения о дополнительном изготовлении продукции, то их прирост будет считаться инкрементными затратами.

Маргинальныезатраты отличаются от инкрементных тем, что они представляют собой дополнительные затраты на единицу продукции.

Для осуществления контроля и регулирования производственные затраты делят н*а*регулируемыеи нерегулируемыеуправленческим пер­соналом.

На высшем уровне все затраты могут регулироваться, что не всегда возможно на низшем уровне управления. Если не классифицировать затраты по двум последним категориям, то практически невозможно дать оценку управленческой деятельности менеджера. Кроме того, контроль за уровнем затрат выходит из поля зрения, если обнаруживается, что их производственная деятельность оценивается по статьям затрат, находя­щихся вне сферы их компетенции.

**3.3.1. Учет товарно-материальных ценностей**

Одной из главных функций учета товарно-материальных ценностей является обеспечение необходимой информацией должностных лиц для деятельности по поддержанию оптимального уровня запасов. Главной целью управления запасами является определение и сохранение оптималь­ного уровня капиталовложений во все виды запасов - от сырья до гото­вой продукции. Определение и поддержание оптимального уровня запа­сов позволяет установить тот оптимальный уровень запасов, при котором определяется время заказа, а также количество необходимых материалов.

Поскольку заведующий складом несет ответственность за обеспе­чение оптимального уровня запасов по каждому виду находящихся на хранении материалов, он ведет количественный учет материалов по каж­дому виду. Такой учет отражается в складской карточке*,*где обозначен максимальный, минимальный запас материалов и точка заказа. Чаще всего складской учет осуществляется с помощью компьютера. Когда уровень запасов тех или иных материалов достигает точки заказа, заве­дующий складом заполняет требование на закупку*,*с изложением просьбы отделу закупок приобрести данный материал в размере заказа у соответствующего поставщика.

Отдел закупок выбирает поставщика на основании информации, которой он располагаете затем составляет заказ на поставку. Копия за­каза на поставку направляется в отдел приемки для сверки данных зака­за с количеством товаров после их поступления.

При приемке материалов производят их визуальный осмотр и све­ряют параметры с данными сопроводительных документов и копией заказа на поставку.

После приемки товаров заведующий складом делает соответствую­щие записи в складской карточке и заполняет извещение о получении товара*.*Копии извещения о получении товара передаются в отдел заку­пок и в бухгалтерию. В отделе закупок будет сделана отметка о выпол­нении заказа, а в бухгалтерии на основании извещения будут осущест­влены расчеты с поставщиками.

Для реализации производственного процесса планово-производ­ственный отдел выдает производственному подразделению наряд на производство, на основании которого определяется количество матери­алов, необходимое для выполнения наряда. К наряду прилагается тре­бование на отпуск материалов со склада.Мастер цеха получает эти документы и передает требование заведующему складом в обмен на соответствующие материалы.

Заведующий складом на основании требований на отпуск со склада делает записи в складской карточке и направляет их в бухгалтерию. В бухгалтерии в этих требованиях проставляются цена и стоимость отпу­щенных материалов, кроме того, открывают аналитические счета на каж­дый вид материальных ценностей, где в конце отчетного периода под­считываются остатки в количественном и стоимостном измерении.

Расходованные материалы на производство списывают в затраты по каждому заказу на основании требований на отпуск со склада.

Оценка отпущенных материалов производится по одному из трех методов: Fifo, Lifo и средневзвешенной цены.

При использовании метода Lifo в затраты на продукцию закла­дываются как последние, так и более высокие цены. Этот метод ведет к более высокой себестоимости реализуемой продукции и к более низкой прибыли, чем при использовании методов Fifo и средневзвешен­ных цен.

При использовании метода Fifoпредполагается, что товары, полу­ченные первыми, будут первыми отпущены на производство товаров. В период инфляции материалы, полученные раньше других, будут иметь более низкую стоимость. А это ведет к более низкой себестоимости ре­ализованной продукции и к более высокой прибыли, по сравнению с той, которая была бы получена, если бы применялись другие методы оценки материалов.

Метод средневзвешеннойцены приводит к средней себестоимости реализованной продукции, которая находится где-то между значения­ми, полученными при использовании методов Fifo и Lifo.

Многие фирмы применяют систему оценки отпускаемых материалов и запасов на конец отчетного периода по нормативным затратам. Норма­тивные затраты*-*это целевые затраты, планируемые в начале отчетно­го периода, показывающие, сколько должны стоить закупки материалов при их эффективном пользовании. Такая система оценки может исполь­зоваться при формировании показателей внешней отчетности, если нор­мативы периодически пересматриваются для достаточного приближения к фактическим затратам отчетного периода. Однако, разработка нормати­вов требует много времени и усилий, поэтому затраты на их разработку могут превышать получаемые от такого метода выгоды.

Какой-то один метод оценки стоимости запасов не всегда может удов­летворить требованиям потребителей учетной информации. Поэтому может возникнуть необходимость в использовании двух методов оцен­ки запасов.

Очень важным является соответствие данных учета по каждому виду запасов с фактическими наличными запасами. С этой целью проводят­ся различные инвентаризации, результаты которых должны быть отра­жены в складских карточках и в регистрах учета. Стоимость недостач или излишков запасов списывается на накладные расходы.

Расходы по доставке материалов, если возможно, сразу включают в их стоимость без последующего распределения. Если затраты на транс­портировку относятся к нескольким различным видам материалов, то они распределяются между видами доставленных материалов пропор­ционально их стоимости, либо весу.

Бухгалтерский учет запасов товарно-материальных ценностей осу­ществляется в управленческой бухгалтерии. Их классифицируют на сле­дующие виды и группы: сырье и основные материалы; незавершенное производство; вспомогательные материалы; готовая продукция; инст­рументы, запасные части, малоценный инвентарь и др.

Для учета каждого из этих видов товарно-материальных ценностей используются отдельные синтетические счета аналогичного наимено­вания. Однако строгой номенклатуры счетов нет. Во многих странах в зависимости от организации снабжения и сбыта продукции в структуре синтетических счетов могут быть введены новые счета, такие как "Тара", "Топливо", "Полуфабрикаты" и др.

**3.3.2. Учет расходов на оплату труда.**

В зарубежных странах к заработной плате относят все расходы, связанные с содержанием рабочих: заработная плата, начисленная за непосредственное выполнение производственных операций; расходы предпринимателей на социальное обеспечение работников предприятия; на повышение их квалификации и расходы по обеспечению безопасности работы.

В связи с этим в учете заработную плату классифицируют на следу­ющие группы: прямая заработная плата; косвенная заработная плата; выплаты рабочим предприятия, не зависящие от затрат рабочего вре­мени; расходы, связанные с содержанием и использованием рабочей силы.

К первой группе относят заработную плату, начисляемую за изго­товление продукции. Она прямо относится на себестоимость изготав­ливаемой продукции. Заработная плата рабочих рассчитывается исходя из почасовой ставки или сдельной выработки. Для служащих устанав­ливаются месячные или годовые оклады. Помимо определения мини­мального уровня заработной платы федеральный Закон о справедливых условиях труда в США упорядочивает выплаты за сверхурочные рабо­ты. Сверхурочными работами считаются работы, выполненные за отра­ботанные часы, сверх 40 часов в неделю и 8 - в день. Сверхурочные работы оплачиваются в полуторном размере регулярной ставки. Рабо­ты, выполненные в выходные и праздничные дни, могут быть оплачены в двойном размере тарифной ставки.

Доплаты за сверхурочную работу включаются в производственные накладные расходы. Если надбавки за сверхурочную работу включать прямо в затраты по изготовлению заказов, выполняемые сверхурочно или в ночное время, то затраты на изготовление таких заказов будут выше по сравнению с заказами, выполненными в обычное время. Необходи­мость в сверхурочной работе чаще всего вызывается производственным графиком, а не конкретными заказами. Однако, если доплаты за сверх­урочную работу являются прямым следствием просьбы заказчика о ско­рейшем выполнении заказа, то они должны прямо включаться в себе­стоимость заказа.

Учет расходов на сверхурочные работы должен находиться на конт­роле работников учета и контрольных служб и зависит от принятой учет­ной политики на предприятии.

Ко второй группе относят выплаты, необходимые для обеспечения нормального производственного процесса; заработная плата мастеров, экспедиторов, работников административно-управленческого персона­ла, кладовщиков, дворников, уборщиков, сторожей и  т. д.

К третьейгруппе относят следующие выплаты: премии, оплата праздничных, простоев, пособия по болезни, пенсии и т. п.

К четвертой группе относят такие расходы, которые на руки работ­никам не выдаются, а предприниматели их оплачивают, так как это дик­туется интересами техники безопасности или технического прогресса.

Это затраты на обучение, на повышение квалификации, на технику без­опасности и т. д.

Последние три группы расходов в управленческой бухгалтерии от­носят к накладным расходам. Они распределяются в конце отчетного периода и включаются в себестоимость продукции косвенным путем.

Рабочее время учитывается в документах в виде карты учета вре­мени.Записи в них производятся либо специальным лицом, либо уста­новленными автоматами. Карта ведется на каждого рабочего. Она ис­пользуется для составления платежных ведомостей, так как при начис­лении оплаты труда используются, в основном, часовые ставки.

К документам, подтверждающим выработку рабочих, относятся ежедневные рапорты о выработке продукции, наряды, маршрутные ли­сты и т. д. В этих документах указываются фамилии рабочих, табель­ный номер, смена, название цеха, вид работы, время работы (начало и конец рабочего времени), ставка (разряд) рабочего и дата. Указываются также внутрисменные простои.

В конце рабочей недели производится сверка показателей затрат труда, зафиксированных в картах и в документах, подтверждающих выработку рабочих. Отдельно выделяются часы сверхурочной работы. Показатели выработки используются также и для расчета показателей производительности труда.

Начисление заработной платы производится в управленческой бухгалтерии на основании документов о затратах труда при использовании часовых ставок, чаще средних. Применение средних ставок позволяет применять взаимозаменяемость рабочих. Индивидуальные ставки при­меняют в тех случаях, когда технологический процесс обусловливает сдельную работу и сдельную оплату труда.

 Составленные в управленческой бухгалтерии платежные ведомос­ти в конце недели передаются в финансовую бухгалтерию для произ­водства удержаний и выплаты наличными или выдачи чеков для полу­чения денег через банк. В финансовой бухгалтерии ведут лицевые сче­та для каждого работника. Чаще всего эту работу выполняют с помощью компьютеров.

Распределение расходов на заработную плату и их списание на объек­ты калькуляции производится работниками управленческой бухгалтерии.

Выбор методики распределения зависит от принятой классификации расходов на оплату труда, техники учета затрат на производство и дру­гих факторов. Например, в США существуют три методики распреде­ления косвенной заработной платы.

Первая методика характеризуется тем, что сумма косвенной за­работной платы за месяц распределяется между объектами калькуля­ции пропорционально принятым нормам, которые применяются при рас­пределении всех накладных расходов.

 При второй методике вся косвенная заработная плата распре­деляется на объекты калькуляции по специально разработанной и утвержденной ставке.

При использовании третьей методики косвенная заработная плата распределяется пропорционально основной заработной плате ра­бочих.

Операции по учету и распределению заработной платы отражаются на счетах управленческой бухгалтерии на основании первичных доку­ментов по учету труда, выработки и начислению оплаты труда. Но так как расчеты с персоналом по оплате труда завершаются в финансовой бухгалтерии, необходима тщательная проработка последовательности учетных записей и их связь между данными двух бухгалтерий.

Начисленная прямая заработная плата отражается в управленческой бухгалтерии по дебету счета "Затраты на производство" или "Произ­водственная себестоимость", а косвенная заработная плата и выплаты, непосредственно не зависящие от затрат рабочего времени, включают­ся в издержки производства соответствующих служб или подразделе­ний (служба сбыта, служба снабжения, служба управления и т. д.) с кре­дита счета "Расходы на персонал", который при автономии управлен­ческой бухгалтерии является отражением аналогичного счета финансовой бухгалтерии. Вся сумма расходов на оплату труда записы­вается по кредиту этого счета и дебету счетов по учету производствен­ных затрат и накладных расходов.

**3.3.3. Учет накладных расходов.**

Производственные затраты классифицируют в три группы: матери­альные затраты, расходы на оплату труда и производственные наклад­ные расходы. Последнюю группу часто называют общезаводскими на­кладными расходами. Сюда входят все затраты, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Общезаводские накладные расходы*-*это разнообразная совокупность затрат, связанных с производством, но ко­торые нельзя непосредственно отнести на конкретные виды готовых изделий.

К ним относят следующие расходы:

вспомогательные материалы и комплектующие детали, инструмен­ты, инвентарь;

косвенные расходы на оплату труда;

содержание зданий, текущий ремонт оборудования и инструментов, и другие платежи.

Накладные расходы имеют тенденцию либо к возрастанию, либо к сокращению по сравнению с объемами производства, либо при неболь­ших колебаниях объемов производства они остаются на одном уровне.

Накладные расходы не могут быть сразу же по мере их осуществле­ния отнесены на тот или другой вид выпускаемой продукции. Однако себестоимость продукции включает не только прямые материальные за­траты, расходы на оплату труда рабочих, занятых производством продук­ции, но и накладные общезаводские расходы. Они включатся в себестои­мость продукции с помощью различных методов их распределения.

Для организации контроля за уровнем затрат на производство про­дукции накладные расходы сначала учитывают по центрам ответствен­ности и по статьям. Затем с помощью соответствующих методов их рас­пределяют между видами выпускаемой продукции.

Основными методами распределения накладных расходов по цент­рам ответственностиявляются:

пропорционально отработанному времени производственными ра­бочими производственных подразделений;

пропорционально отработанному времени производственным обо­рудованием подразделений;

пропорционально затратам на оплату труда производственных ра­бочих.

После этого распределяют накладные расходы на каждый вид про­дукции, выпускаемой производственным подразделением (центром от­ветственности).

Итак, накладные расходы первоначально распределяются между производственными и обслуживающими подразделениями. Затем рас­ходы обслуживающих подразделений перераспределяются между про­изводственными подразделениями. Это осуществляется с помощью раз­личных методов. Одним из них является метод, когда расходы обслужи­вающих производств распределяются пропорционально количеству или стоимости услуг, полученных производственными цехами. Перераспре­деление расходов обслуживающих производств может производится пропорционально часам работы станков или отработанным часам про­изводственных рабочих подразделений.

Заключительным этапом является распределение расходов по зака­зам или видам выпускаемой продукции.Такое распределение произво­дится пропорционально отработанным часам производственного обо­рудования или между рабочими по изготовлению каждого заказа.

**3.4.Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.**

Заинтересованность предприятий в повышении рентабельности и в получении прибыли вынуждает работников бухгалтерии применять раз­личные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продук­ции.

Наиболее распространенными методами калькулирования себесто­имости продукции являются позаказный и попроцессный.

Позаказныйметод калькулирования себестоимости используется при изготовлении уникального или выполняемого по специальному заказу изделия. Примерами отраслей промышленности, выполняющих круп­ные контракты и применяющих позаказный метод калькулирования, являются строительство, машиностроение и др.

Заказ в системе отражения затрат может состоять из единого изде­лия или из партии одинаковых изделий. Каждому заказу присваивается свой номер, и затраты по выполнению заказа записывают в регистраци­онную карточку под этим номером.

Все прямые расходы по заказу отражаются по дебету счетов, кото­рыми являются отдельные заказы, на основании соответствующих до­кументов.

Общая сумма затрат, отраженная по дебету счета "Затраты на произ­водство" составит себестоимость выполненного заказа. Когда заказ вы­полнен, расходы со счета "Затраты на производство" переносят на счет "Готовая продукция".

Некоторые предприятия не располагают запасами готовой продук­ции и соответственно не используют счет "Готовая продукция". Когда изаказ выполнен и счет представлен заказчику, расходы по его изготовле­нию списывают с пассива счета "Затраты на производство" в актив сче­та "Коммерческая себестоимость реализованной продукции".

Попроцессный методкалькуляции себестоимости продукции применяют предприятия, у которых производственный процесс может быть разбит на постоянно повторяющиеся операции.

На производстве, где используется система попроцессной калькуля­ции затрат, изделия переходят от одного процесса к другому, пока изде­лие не будет изготовлено полностью. После завершения производства в последнем процессе (подразделении) изделие поступает на склад гото­вой продукции.

Для каждого процесса открывают отдельный аналитический счет и определяются прямые и накладные расходы. Прямые затраты определя­ются так же, как и при системе позаказной калькуляции себестоимости изделий с учетом затрат материалов и трудозатрат на каждом процессе. Конечной целью учета затрат по этому методу является определе­ние средней себестоимости одного изделия за отчетный период путем суммирования приходящихся на каждое изделие затрат, учтенных по каждому процессу. После определения общей суммы затрат по всему производству определяется себестоимость изготовления одного изделия. Это осуществляется делением общих затрат на количество единиц про­дукции, законченных обработкой.