Содержание

Введение……………………………………………………………………...……3

Раздел 1. Теоретические основы организации и методики управленческого учета………………………………………………………………………………..5

1.1 Экономическая информация в учетной системе…………………………....5

1.2 Роль управленческого учета в принятии решения………………………….8

1.3 Организация и нормативное регулирование управленческого учета хозяйствующих субъектов………………………………………………………12

Раздел 2. АВС метод учета затрат и калькулирования………………………..14

2.1 Методы учета затрат (калькулирование себестоимости)…………………14

2.2 Функциональный метод формирование себестоимости (АВС метод)…...20

2.3 Внедрение, проблемы внедрения и реализация АВС метода…………….25

Заключение37

Список использованной литературы…………………………………………...39

ВВЕДЕНИЕ

В последнее время возросла актуальность распределения непроизводственных расходов, то есть затрат на обслуживание производства и управления. Это связано, во-первых, с расширяющимся ассортиментом продукции предприятий; во-вторых, с ростом фондоемкости производства, развитием автоматизированных производств, ведущим к увеличению доли общепроизводственных и общехозяйственных затрат в себестоимости продукции; в-третьих, с увеличением в общей сумме расходов затрат на маркетинговые исследования, на НИОКР, на рекламные мероприятия; в четвертых, со снижением удельного веса заработной платы основных производственных рабочих в совокупных затратах

Учет затрат - важнейший инструмент управления предприятием. Необходимость учета затрат на производство растет по мере того, как усложняются условия хозяйственной деятельности и возрастают требования к рентабельности.

Рынок изменяет подходы к построению системы управления себестоимостью. Только достоверная и оперативная информация о всех производственно-хозяйственных процессах позволит предприятию определить степень риска, связанную с резким и изменением спроса на выпускаемую продукцию, определить конкурентоспособную цену выпускаемых изделий, провести оперативный анализ безубыточности предприятия, обосновать альтернативные решения для успешного проведения финансовой и инвестиционной политики с учетом потенциальных и социальных выгод.

Традиционные методы калькулирования производственных и непроизводственных затрат были созданы в период, когда большинство компаний производили ограниченный ассортимент продукции и доминирующими производственными затратами были затраты на основные материалы и заработную плату основных производственных рабочих. Расходы на обслуживание производства и управление, являющиеся в большинстве своем косвенными, были относительно невелики. Поэтому искажения производственных затрат вследствие их распределения пропорционально заработной плате производственных рабочих (наиболее популярный в силу своей простоты базы распределения) на продукцию были не значительны. Стоимость обработки информации, напротив была достаточно высокой, поэтому применение более сложных методов распределения расходов по обслуживанию производства и управления было не оправдано.

В последние десятилетия XX века на Западе активно развивается новый подход, основанный на управлении операциями - составными частями процессов, протекающими на предприятии. Activity-based costing (учет затрат по функциям или функциональный учет) - метод пооперационного калькулирования, рассматривающий операции в качестве основных объектов учета и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции. Идея заключается в поэтапном распределении на себестоимость продукции косвенных расходов. АВС метод предполагает, что любые затраты вызваны определенной деятельностью и каждому типу продукции соответствует свой набор видов деятельности. Первоначально он был разработан для анализа производственных накладных расходов. В последующем его стали применять и при анализе непроизводственных косвенных расходов.

С развитием современного производства доля прямых расходов в себестоимости продукции сокращается, в то время как доля накладных расходов повышается. В этой ситуации общепринятые подходы к распределению накладных затрат могут привести к неверным управленческим решениям, что позволяет считать выбранную тему курсовой работы актуальной и значимой.

Целью курсовой работы является рассмотрение АВС -метода учета затрат и калькулирования.

Для достижения поставленной цели предлагается решения следующих задач:

1. Исследовать методы учета затрат

2. Раскрыть сущность и содержание функционального учета затрат (ABC-метода);

3. Изучить этапы внедрения ABC-метода;

4. Выявить проблемы внедрения ABC-метода.

5. Рассмотреть варианты реализации АВС- метода

Объектом исследования данной курсовой работы является учет затрат функциональным методом. В работе раскрыто содержание и применение ABC-метода, варианты реализации и этапы его внедрения.

1. Теоретические основы организации и методики управленческого учета

1.1 Экономическая информация в учетной системе

Информационная система предприятия состоит из взаимосвязанных подсистем. Наибольшее значение для управления имеет экономическая информация. Она подразделяется на следующие виды: плановая, нормативная, учетная и прочая.

В совокупности экономической информации наибольший удельный вес занимает учетная, базирующаяся в основном на данных бухгалтерского учета. На долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации. Именно бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества предприятия, источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности. Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете, а также в налогообложении, планировании, прогнозировании, выработке тактики и стратегии деятельности предприятия. К бухгалтерской информации, которая в любых условиях должна быть объективной, достоверной, своевременной и оперативной, на современном этапе становления рыночной экономики предъявляются высокие требования. Она должна быть качественной, эффективной, удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей. Кроме того, бухгалтерская информация должна формироваться с наименьшими затратами труда и времени. Для выполнения всех перечисленных требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и учета информации. В экономически развитых странах эта проблема решена делением всей системы бухгалтерского учета на финансовый и управленческий учет. Финансовый учет охватывает информацию, которая используется не только для внутреннего управления, но и сообщается контрагентам (внешним пользователям). На российских предприятиях многие главные бухгалтеры, как правило, занимаются традиционным бухгалтерским учетом. Управленческий учет на большинстве предприятий не ведется или развит очень слабо. Многие его элементы входят в наш объединенный бухгалтерский учет (учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции), в оперативный учет (оперативную отчетность), в экономический анализ (анализ себестоимости продукции, обоснование принимаемых решений, оценка выполнения плановых заданий и др.). Между управленческим и финансовым учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия. Одним из разделов этой системы является производственный учет, в котором накапливаются данные по затратам и доходам, необходимые как в финансовом, так и в управленческом учете. Но эти два вида учета существенно отличаются друг от друга. Рассмотрим наиболее важные различия:

1. Цель учета. Цель финансового учета - предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности (финансовых документов) предприятия, которая предназначена как для собственной администрации, так и для внешних пользователей. Для того, чтобы внешние пользователи, инвесторы и кредиторы могли дать объективную оценку финансового положения предприятия -- его платежеспособности, кредитоспособности, оценить степень рентабельности инвестиций в данное предприятие -- финансовый учет необходимо вести в соответствии с четко определенными требованиями и стандартами. Управленческий учет отражает основную систему коммуникаций внутри предприятия. Его цель - обеспечить соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей. Управленческий учет обеспечивает сбор и обработку информации для планирования, управления и контроля в рамках данной организации.

2. Основные пользователи информации. Финансовый учет иногда называют внешним учетом - пользователи финансовых отчетов традиционно находятся вне предприятия. Его результаты, как правило, публикуются, причем отчеты содержат не только финансовую информацию, но и материалы рекламного характера, демонстрирующие успехи предприятий, их новые продукты. Эта информация необходима как фискальным государственным органам, так и акционерам компаний, держателям облигаций и других ценных бумаг, потенциальным инвесторам. Управленческий учет можно назвать внутренним учетом. Его результаты используются только управленческим персоналом предприятия. Это своего рода "кухня" предприятия, где готовятся материалы для менеджеров. 3. Источники информации. Для финансового учета источниками информации служат только данные учетной системы предприятия, которая накапливает финансовую информацию, а также элементы системы налогообложения. Для управленческого учета источниками информации, кроме данных учетной системы предприятия, служат сведения о нормах расхода материальных ресурсов, технологических отходов, исследования о ситуации на рынке, отчеты о проведении научно-исследовательских работ, возможности использования их результатов в соответствующих условиях производства, размеры штрафных санкций при невыполнении сторонами пунктов хозяйственных договоров и др.

4. Обязательства ведения учета. Финансовый учет - это учет официальный, его ведение обязательно для всех без исключения предприятий и организаций. Документы финансовой отчетности представляются в органы налоговой инспекции, являются объектами аудиторской проверки, могут и должны быть опубликованы. Управленческий учет - это учет конфиденциальный. Необходимость его ведения решает руководство самого Предприятия. Никакие посторонние органы или организации не имеют права указывать, что надо или не надо делать. Поэтому нет смысла в сборе и обработке информации, ценность которой для управления - ниже затрат на ее получение.

5. Правила ведения учета. Ведение финансового учета четко регламентировано. Оно регулируется не только государственными нормативными актами, но и международными стандартами. Нормы и правила ведения управленческого учета устанавливаются самим предприятием. Управленческий аппарат организации может следовать любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил.

6. Принципы учета. Финансовый учет базируется на общепринятых принципах: двойной записи, обособленности предприятия, сравнимости данных и др. Этими принципами руководствуются как сами бухгалтеры, так и контролирующие органы. Управленческий учет общепринятых принципов не имеет, главное - простота и удобство использования.

7. Основные объекты учета. Объектом финансового учета является деятельность предприятия в целом. Крупным предприятиям с многоотраслевой деятельностью необходимо отражать выручку и доход по каждой отрасли, т. е. по большим сегментам предприятия. Объектом управленческого учета в основном является деятельность структурных подразделений предприятия: отделов, цехов, участков, рабочих мест. Объектом учета может выступать также отдельная управленческая задача или область деятельности.

8. Базисная структура учета. Финансовый учет строится на следующем базисном равенстве: Активы = Собственный капитал + Внешние обязательства. В управленческом учете структура информации зависит от запросов ее пользователей. Любая система управленческого учета оперирует, прежде всего, такими категориями как затраты, доходы и активы и применяет свой набор базисных установок. Основной аргумент в применении этих структур - полезность передаваемой информации.

1.2 РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В ПРИНЯТИИ РЕШЕНИЯ

Управленческий учет - это система сбора и группировки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решения для достижения целей организации. Данные управленческого учета используются, как правило, внутри фирмы и не выходят за ее пределы. Принятие решений на предприятии - это всегда выбор между вариантами действий с разными прогнозами результатов. Текущие управленческие решения редко бывают настолько глобальными, чтобы ценную информацию для них можно было получить из итоговых цифр финансовых отчетов, отражающих состояние компании в целом. Важны, как правило, цифры, показывающие отдельные аспекты деятельности предприятия. Для лучшего понимания сути процесса имеет смысл провести классификацию данных, используемых в принятии решений. Информация может быть поделена по таким параметрам:

· Вид данных. В сферу интересов управленческого учета входят такие уровни сбора и обработки информации, которые в финансовом учете считаются исключительно аналитическими и не входят в результаты работы финансовых учетных подразделений, как правило, измеряемые в денежном выражении. В управленческие отчеты может включаться количественная информация о продуктах, коэффициенты и показатели, которые измеряются эмпирически.

· Объект, о котором эти данные были собраны. Одно из основных преимуществ управленческого учета над традиционным бухгалтерским состоит в том, что собираемая информация имеет массу аналитических признаков, позволяющих сортировать ее по разным параметрам. Благодаря свободе выбора учетной политики самими управленцами внутреннее деление компании на учетные блоки вводится с конкретными целями, реализуемыми в дальнейшем с помощью аппарата управленческого учета.

· Время, к которому привязан текущий отчет. По-настоящему ценной является статистически обработанная информация, привязанная к определенным временным промежуткам: от определенных часов в течение рабочего дня до времени года в отчетах о сезонной зависимости спроса на определенные продукты.

· Типы решений, для которых собираются и обрабатываются данные. Управленческие решения делятся на краткосрочные и долгосрочные. Большую часть информации для тех и других предоставляет управленческий учет. Решения могут классифицироваться также по цели, которую нужно достичь: контроль за уже совершенными хозяйственными операциями или прогнозирование возможных результатов планируемых операций. Отслеживание правильного выполнения задач подразделениями тоже является исключительно важным типом применения учетных данных, поскольку именно формализованная постановка задач и согласованные методы оценки их выполнения являются основным фактором для слаженной работы руководства и персонала.

На основании данных управленческого учета должны приниматься решения о ценообразовании, изменении ассортимента, графике работы сотрудников.

Ведение управленческого учета включает три основные функции -подготовку информации для принятия проблемных решений, ведение счетов, ориентацию менеджеров на отклонения.

Подготовка информации для принятия проблемных решений -сравнительный анализ возможных решений, анализ альтернативных вариантов и определение наилучшего из них.

Ведение счетов - сбор данных и составление отчетности для всех уровней управления по периодам и доведение этих сведений до всех уровней руководства.

Ориентация менеджеров на отклонения - информационная поддержка менеджеров в управлении по отклонениям. Данная функция связана с акцентированием внимания менеджеров на возможностях и проблемах, возникающих в процессе осуществления Бухгалтеры, выполняющие данную функцию, должны обращать внимание менеджеров на проблемы, связанные с отклонениями, с целью последующей корректировки и улучшения ситуации.

Бухгалтеры выполняют эти функции на всех стадиях принятия управленческих решений. На стадии планирования наиболее важна первая функция - подготовка информации для принятия проблемных решений. На стадии контроля большее значение имеют две другие функции -- ведение счетов, а также ориентация менеджеров на отклонения. На данной стадии по каналам обратной связи информация вновь поступает к менеджеру. Примером функции ведения счетов может служить система учета, в которой регистрируются и учитываются данные о полученных доходах от размещения рекламы.

Менеджеры постоянно находятся в процессе принятия решений. Информация, собранная на стадии контроля, как правило, используется при планировании. В связи с тем что планирование и контроль находятся между собой в постоянном взаимодействии, специалистами по управленческому учету могут выполняться во взаимосвязи все три основные функции.

Управленческий учет играет очень важную роль в принятии решений. В процессе выполнения своих функций менеджеры постоянно сталкиваются с проблемой выбора оптимального варианта действий. При этом возникают типичные вопросы: что производить, как производить, где продавать продукт, какую цену назначать и т.д. В качестве примеров типичных ситуаций для управленческого учета, требующих принятия управленческих решений, можно привести:

- планирование производственной программы и выбор ассортимента продукции (работ, услуг);

- ценообразование;

- выбор варианта организации процесса снабжения, включающий в себя рассмотрение как финансовых, так и нефинансовых факторов;

- оценка целесообразности принятия дополнительного заказа по цене ниже обычной или рыночной;

- определение "вклада" отдельных подразделений предприятия в общие результаты деятельности;

- оценка целесообразности ликвидации неприбыльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги);

- выбор варианта капитальных вложений, анализ эффективности мероприятий по модернизации оборудования;

- сохранение достигнутого уровня прибыли. При разработке управленческих решений на основе информации управленческого учета необходимо помнить, что каждая ситуация принятия решений характеризуется определенным набором реквизитов:

- поле альтернатив (набор вариантов решений, которые можно принять в данной ситуации);

- параметры решений (внешние и внутренние условия, которые должны быть приняты во внимание при принятии решений и которые "сужают" поле альтернатив);

- целевые установки (цели или группы целей, на достижение которых должно быть направлено принятое решение);

- факторы цели (факторы, содействующие достижению целей).

Таким образом, информация, получаемая в системе управленческого учета, используется для принятия управленческих решений как долгосрочного, так и краткосрочного характера, в самых разнообразных ситуациях.

В рамках управленческого учета должна быть осуществлена выработка регламентов действий всех служб и закреплена в соответствующих корпоративных стандартах - внутренних нормативных документах, регламентирующих применение на предприятии управленческого учета.

Всю совокупность указанных документов можно разделить на две группы:

- стандартизирующие объекты управления в рамках управленческого учета;

- стандартизирующие способы реализации в отношении выделенных объектов различных функций управления.

К первой группе документов относятся классификаторы и справочники, которые определяют признаки классификации, используемые для выделения и группировки объектов управления.

Совокупность документов второй группы можно условно разделить на следующие блоки:

- документы, регламентирующие ведение учета затрат;

- документы, регламентирующие процедуру планирования;

- документы, регламентирующие калькулирование себестоимости;

- документы, регламентирующие порядок реализации функции контроля;

- документы, регламентирующие принятие решений;

- организационные документы, регламентирующие деятельность служб предприятия в рамках системы управленческого учета.

Таким образом, решение рассмотренных задач, возникающих при постановке управленческого учета, позволит принимать наиболее эффективные управленческие решения в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

1.3 ОРГАНИЗАЦИЯ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

Коренные изменения в методологии учета, планирования и контроля, происходящие в современной практике управления предприятиями, потребовали и качественно новых подходов к нормативно-правовому регулированию, трансформации системы и правил ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Актуальность проблем внедрения управленческого учета, изменений к подходам по формированию и учету затрат подчеркивает и то, что в рамках Министерства экономического развития и торговли создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета, которым были разработаны "Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета", а в рамках Министерства финансов разработан и предложен к обсуждению проект Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг.

Традиционно в нашей стране сложилась жестко регламентированная система бухгалтерского учета, при которой процедуры ведения учета детализированы и закреплены в нормативных и инструктивных документах.

Поэтому отсутствие такой нормативной базы по постановке управленческого учета, методологии калькулирования и бюджетирования затруднили работу специалистов учетно-аналитических служб производственных предприятий. Еще одной проблемой стал развал существовавшей ранее системы разработки и апробации научно-исследовательских изысканий, проводимых в рамках отраслевых научно-исследовательских институтов. Инструкции по калькулированию себестоимости продукции, до сих пор действующие в отраслях производственной сферы, разрабатывались научными сотрудниками отраслевых НИИ, в которых были сосредоточены лучшие специалисты, хорошо знающие технологические и организационные особенности отрасли, владеющие методологией и инструментарием калькулирования.

Структурные изменения, произошедшие в органах исполнительной власти, привели к перераспределению функций министерств и передаче части функций саморегулируемым организациям, поэтому задача подготовки методических указаний и разъяснений по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) теперь ложится на саморегулируемые организации, аккредитованные государством профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов.

Институт профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России активно подключился к разработке проектов нормативных документов, и в настоящее время на сайте ИПБ России выставлено несколько проектов, в том числе и проект Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг. Рассматриваемый проект нормативного регулирования учета затрат гармонично включил в себя как множество положений и норм из ранее действовавшей теории и практики калькулирования и учета, так и новых направлений и тенденций развития бухгалтерского учета. Предложенный проект структурно состоит из шести частей, включающих общие положения, состав и классификацию затрат, характеристику методов учета затрат, порядок организации сводного учета затрат и учет по экономическим элементам. В проекте впервые в практике нормативного регулирования учета затрат обозначена четкая взаимосвязь функций управления и учета, учета затрат, поставленной в проекте, является формирование информационно-аналитической базы управления производственной деятельностью организации для экономически обоснованного прогнозирования и достижения иных целей управления организацией.

В соответствии с п. 10 ПБУ 10/99 "Расходы организации" в проекте установлены правила учета затрат на производство продукции в разрезе экономических элементов и статей затрат, а также исчисления себестоимости продукции. В разделе II проекта дано определение затратам, установлен состав затрат с выделением следующих видов: затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг; затраты на управление производством и организацией в целом; затраты на продажу. Раздел III содержит классификацию затрат в зависимости от поставленных целей - планирование, учет, калькулирование, анализ, а также типовую номенклатуру статей калькуляции с характеристикой затрат по каждой статье. Нашли отражение особенности учета таких расходов, как на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходы, связанные с многократным использованием в производстве средств труда, обеспечивающих условия для выполнения специфических технологических операций (специальная оснастка). Раздел IV содержит классификацию методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В зависимости от особенностей технологии и характера производства, разнообразия производимой продукции выделяется три метода - простой (попроцессный), попередельный и позаказный, в зависимости от оперативности учета и контроля затрат - нормативный метод учета затрат. В целях правильного определения остатков незавершенного производства для учета движения полуфабрикатов может быть применен подетальный или подетально-операционный метод учета. Раздел V посвящен порядку организации сводного учета затрат на производство, а VI - учету затрат по экономическим элементам.

2. АВС МЕТОД УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

2.1 МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ (КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ)

Применение того или иного метода определяется особенностями производства, характером выпускаемой продукции. В зависимости от объекта калькулирования можно выделить позаказный, попроцессный, попередельный, нормативный, методы директ-костинг,стандарт-костинг и функциональный метод (метод АВС).

1. Нормативный метод учёта затрат на производство.

Нормативный метод учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учёт отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Применение нормативного метода учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет по расходованию и обслуживанию производства и управлению. Нормативный метод учёта производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции призван выполнять две функции: обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путём учёта затрат по текущим нормам и отдельно -- отклонений от норм и их изменений.Однако некоторые организации и отрасли ограничивают применение этого метода использованием его лишь, как приёма калькулирования себестоимости продукции. В этом случае данный метод не выполняет своей основной функции - оперативного контроля за производственными затратами.

2.Попроцессный метод .

Попроцессный метод калькулирования себестоимости продукции обычно применяется на предприятиях, для которых характерны массовый характер производства, один или несколько видов производимой продукции, краткий период технологического процесса и отсутствие в большинстве случаев незавершенного производства. Сущность попроцессного метода заключается в том, что прямые и косвенные издержки производства учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Сфера применения: в зависимости от условий производства применяется один из трех вариантов распределения издержек производства

- Первый вариант(распределение издержек производства между выпуском и незавершенным производством)

Применяется в отраслях с длительным циклом производства, где к концу каждого периода образуется незавершенное производство. Наиболее характерными представителями этих отраслей являются предприятия торфяной и лесозаготовительной промышленности. Учет издержек производства на этих предприятиях ведется по процессам, но без калькулирования себестоимости продукции каждого процесса

*-* Второй вариант(распределение издержек производства между несколькими видами продукции) применяется на предприятиях отраслей, в которых незавершенное производство отсутствует или не принимается в расчет вследствие незначительности, но выпускается одновременно несколько видов продукции, например на электростанциях (одновременная выработка электро- и тепловой энергии), предприятиях нефтедобывающей промышленности (добыча нефти и газа) и промышленности стройматериалов (одновременная добыча песка и гравия). На предприятиях этого типа учет издержек производства ведется по процессам (стадиям). При этом издержки производства, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают обособленно, общие же издержки распределяются между отдельными видами продукции одним из перечисленных ранее способов калькулирования.

- Третий вариант(суммирование издержек производства по процессам) применяют в угольной и горнорудной промышленности, углеобогащении, ряде производств промышленности строительных материалов (кирпичное и шиферное). Здесь происходит суммирование издержек производства по процессам и распределение их на объем выпущенной продукции.

3. Попередельный метод.

Многие производства характеризуются последовательной переработкой промышленного и сельскохозяйственного сырья для получения законченного готового продукта на основе химико-физических, биологических и термических процессов. Особенностью таким производств является наличие последовательных технологических стадий, которые получили название передела. Передел-- это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или же получением законченного готового продукта.

Объектом учета издержек производства в таких производствах является каждый самостоятельный передел. Перечень переделов определяется на основе технологического процесса, в зависимости от которого строится система формирования и учета издержек производства, оценка незавершенного производства и калькулирование себестоимости продукции. Суть попередельного метода заключается в следующем: прямые затраты отражаются в текущем учете не по видам продукции, а по переделам либо стадиям процесса производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Следовательно, объектом учета издержек производства обычно является передел.

Попередельный метод преимущественно применяется на предприятиях и в производствах с повторяющейся, однородной по исходному сырью, материалам и характеру выпуска массовой продукцией. При этом продукция изготавливается в условиях однородного, непрерывного и, как правило, краткого технологического процесса или ряда последовательных процессов, каждый из которых или их группа составляет самостоятельный передел. Из этого следует, что указанный метод используется на предприятиях таких отраслей промышленности, как нефтеперерабатывающая, металлургическая, химическая, целлюлозно-бумажная, хлопчатобумажная, текстильная и др.

4. Позаказный метод.

Сущность позаказного метода заключается в следующем. Все прямые основные издержки производства учитываются в разрезе установленных статей калькуляционного листа по отдельным производственным заказам, выдаваемым на заранее определенное количество изделий (продукции) данного вида. Остальные издержки производства учитываются по местам возникновения, по назначению, по статьям и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения. Следовательно, объектом калькулирования при этом методе является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его выполнения. До выполнения заказа все относящиеся к нему производственные расходы считаются незавершенным производством.

Таким образом, непременным условием применения позаказного метода является система производственных заказов, которые открываются соответствующими службами предприятия. Ими заполняется бланк заказа ("открывается заказ") -- по существу, распоряжение на выполнение производственного заказа. Сфера применения позаказного метода: позаказный метод применяется в основном в индивидуальном производстве с механическими процессами обработки материалов, при изготовлении неповторяющихся или редко повторяющихся экземпляров продукции сложных видов (турбин, блюмингов, судов и т. д.), в производствах, в которых выпускаются опытные образцы продукции, а также во вспомогательных производствах (изготовление специальных инструментов, производство ремонтных работ). Он используется на предприятиях с физико-химическими процессами при выпуске отдельных видов продукции ограниченного количества (например, на предприятиях химической промышленности при изготовлении отдельных заказов на химические реактивы, предприятиях сборного железобетона при выполнении отдельных заказов на оригинальные изделия из железобетона и др.). Сферой применения позаказного метода являются также мелкосерийные производства при выпуске заранее определенного количества изделий.

5.Стандарт-кост.

В современных условиях хозяйствования процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия. Одним из эффективных инструментов в управлении затратами предприятия является система учета стандарт-кост, в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них.

Со времени своего возникновения система учета Стандарт-кост успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой.

В основе системы стандарт-кост лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- основные материалы;

- оплата труда основных производственных рабочих;

- производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);

- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Главное в стандарт-косте -- контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение стандарт-коста будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

6. Директ-костинг

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление коммерческой деятельностью организации все более зависит от уровня ее информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции рис-чета налогооблагаемой базы. До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета -- системы учета "Директ-костинг", в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Современный директ-костинг имеет два варианта:

1) простой директ-костинг, основанный на использовании в учете данных только о переменных (оперативных) затратах;

2) развитой директ-костинг, при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты по производству и реализации продукции.

Обобщенно сущность системы директ-костинг состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства. В этих условиях себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

Важное достоинство системы директ-костинг состоит в том, что ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля затрат, так как себестоимость становится более прозрачной, а отдельные затраты -- лучше контролируемыми.

7.С развитием современного производства доля прямых расходов в себестоимости продукции сокращается, в то время как доля накладных расходов повышается. В этой ситуации общепринятые подходы к распределению накладных затрат могут привести к неверным управленческим решениям. Избежать этих ошибок позволяет применение функционального метода калькулирования себестоимости продукции (Activity Based Costing, ABC). Функциональный метод основан на утверждении, что у предприятия имеется определенный объем ресурсов, который позволяет ему выполнять производственные функции. Эти ресурсы распределяются по функциям пропорционально драйверам затрат, то есть затратообразующим факторам. Издержки по каждой функции относят на объект калькулирования, в качестве которого могут выступать изделие, товар, услуга, клиент, заказ. Преимущества функционального метода становятся очевидными, когда на одном предприятии производится широкий ассортимент продукции. Дело в том, что при производстве разнородной продукции потребуется гораздо больше временных и финансовых затрат на составление графиков производства, на наладку оборудования, контроль качества, осуществление заказов и доставку всех комплектующих от поставщика и со склада. В этом случае к драйверам затрат относятся: количество наладок оборудования, количество комплектующих и материалов, число проверок по контролю качества и операций по исправлению брака. Зная причину возникновения определенных накладных расходов, можно обоснованно отнести их на себестоимость отдельного продукта. Поэтому для каждого вида накладных расходов необходимо, прежде всего, точно определить драйвер затрат. Подход к распределению накладных расходов, предусмотренный функциональным методом, позволяет с большей точностью распределять накладные, а следовательно, объективней исчислять затраты на производство каждого вида продукции.

Функциональный метод не является альтернативным методом по отношению к позаказному и попроцессному методам. Он представляет собой один из подходов определения затрат, составляющих себестоимость продукции, и может быть использован как при позаказном методе, так и при попроцессном.

Преимущество этого подхода при определении себестоимости заключается в достаточно большой точности расчетов. В себестоимости продукции учитываются все затраты - как прямые, так и косвенные. Причем проблема распределения накладных затрат по некорректно выбранной базе отсутствует. При использовании функционального метода нет необходимости разделять затраты на переменные и постоянные. Следовательно, все издержки предприятия становятся управляемыми.

Указанные преимущества позволяют использовать функциональный метод при долгосрочном планировании. Как говорилось выше, преимущества функционального метода становятся очевидными, когда он применяется в высокотехнологичных отраслях, а также на предприятиях, выпускающих широкий ассортимент разнородной продукции.

2.2 ФУНКЦИОНАЛЬНЫЙ МЕТОД ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ (АВС МЕТОД)

С точки зрения управления затратами главной целью систем калькулирования себестоимости продукции является объективное исчисление затрат на производство каждого вида изделия (услуги). Для корректной оценки затрат необходимо знать их величину в долгосрочной перспективе. Известные принципы разделения издержек на постоянные и переменные, используемые в практике краткосрочного управления, неприменимы в целях долгосрочного анализа, поскольку в длительной перспективе все издержки предприятия становятся переменными. Кроме того, прямые расходы занимают всё меньший удельный вес в себестоимости продукции современных предприятий, в то время как накладные расходы, напротив, увеличиваются. Постоянные расходы, как известно, слабо зависимые от объёма производства, часто рассматриваются как неизбежные и потому мало контролируемые. В этом заключается узость подхода к управлению такими издержками. Все категории затрат являются следствием принятых управленческих решений. Большая часть затрат, считавшихся долгое время постоянными, в настоящее время может рассматриваться как переменные определенных факторов, зависящие от решений руководства. Важность решений растёт пропорционально удельному весу подобных расходов.

На большинстве предприятий все осуществляемые производственные операции можно разделить на основные и вспомогательные. Данные операции, кроме того, выполняют конкретные производственные функции (функции снабжения, производства, управления качеством, логистики, сбыта). Расходы на осуществление перечисленных функций связаны с затратообразующими факторами, которыми затраты и обусловлены. Эти издержки объединяются в группы согласно их функциям, родам деятельности отделов, которые их несут. Зная причины возникновения каждой группы косвенных расходов, можно более обоснованно отнести их на себестоимость отдельного вида продукции или услуг. Необходимо, следовательно, прежде всего корректно идентифицировать определяющие их факторы (cost-drivers). Учётно-калькуляционная система, отражающая издержки по функции, которую они несут в деятельности предприятия, получила название "метод учёта и калькулирования затрат по функциям".

Метод учёта и калькулирования затрат по функциям (Activity-Based Costing, сокращенно АВС) возник в США и распространился с конца 1980-х годов благодаря работам Г. Бере, Р. Купера, Т. Джонсона, Р. Каплана. Этот метод используют около 10% крупных компаний, в том числе в США, Великобритании, континентальной Европе, Австралии. Начинают использовать его и в Японии. Универсальность данного метода позволяет применять его не только на производственных предприятиях, но и в организациях оптовой и розничной торговли, сферы услуг.

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируются вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы, такие, например, как логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т.п.

В основе *АВС* - метода лежит понятие действия, то есть того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд и желаний потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов бизнеса. Стоимость потребленных ресурсов включает расходы на оплату персонала, используемое сырье и материалы, работу машин и оборудования, и другие факторы, обеспечивающие производственную деятельность и обслуживание внутренних и внешних потребителей и клиентов. Сложные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятий можно представить в виде совокупности действий (операций) по выполнению функций снабжения, производства и сбыта, а также координирующих их сферу управления, работу которой также можно представить в виде совокупности определенных действий.

Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система *АВС* определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности.

Первоначально *АВС* - метод пытались применить для повышения точности калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Уже давно многие специалисты отмечали, что обезличенный расчет и учет общей суммы накладных расходов, даже с разбивкой их на затраты, связанные с работой оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, при распределении их пропорционально единой базе дает искаженные результаты о величине реальной себестоимости изделий и услуг, что приводит к неправильным решениям. Применение метода *АВС* позволяет существенно улучшить методику калькуляционных расчетов, повысить их точность и использование для целей управления.

Часто *АВС* называют операционно-ориентированным методом. В отличие от группировки затрат в финансовом учете этот метод:

- представляет информацию в форме понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;

- распределяет накладные расходы в соответствии с участием их в процессах изготовления и сбыта тех или иных товаров, видов продукции и услуг;

- позволяет определить возможные пути снижения затрат и трудоемкости продукции, роста производительности труда.

*АВС* - один из методов, позволяющих указать на возможные пути улучшения стоимостных параметров деятельности предприятий, достичь улучшений в их работе по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Расчеты, основанные на *АВС* - модели, обеспечивают получение большего объема информации, необходимой для принятия управленческих решений в других проблемных областях, например при выборе клиентов или в ценообразовании.

*АВС* характеризует функции людей, машин и оборудования и отражает уровень потребления ресурсов функциями, а также причины его изменения.

Теоретическая основа метода АВС заключается в наблюдении, что у организации в распоряжении находится определенный объём ресурсов, используемых в производственном процессе и позволяющих осуществлять производственные функции. Все виды ресурсов характеризуются затратами на них, которые распределяются сначала на отдельные функции пропорционально объёму потребления этих ресурсов. Для этого суммируются издержки каждого центра затрат по конкретной функции. Затем издержки по каждой функции относят на носители затрат. Носителем затрат может выступать изделие (товар, услуга), конкретный клиент, заказ. Носитель затрат включает, соответственно, приходящуюся на него долю затрат каждого центра по всем производственным операциям. Отсюда следует, что такое распределение основано на причинно-следственной связи затрат с обусловливающими их факторами.

Основным преимуществом учёта и калькулирования затрат по функциям является более точное по сравнению с традиционным методом распределения затрат исчисление себестоимости продукта, что обусловливает более обоснованные решения по ценообразованию. Такое преимущество обеспечивается концентрацией внимания на основных производственно-технологических функциях, выбором показателей, наиболее полно их характеризующих. В условиях рыночной конкуренции все более важным является и то, что расходы на осуществление операций составляют большую часть добавленной стоимости. При росте эффективности выполнения основных и обслуживающих операций продукция и услуги предприятий становятся более конкурентоспособными и привлекательными для потребителей.

Управление, нацеленное на поиск и устранение слабых мест деятельности, повышение производительности выполнения операций в организации, было названо в США "управлением по функциям"

Процедура распределения косвенных расходов такова: накладные расходы относят вначале на центры затрат, а затем на виды продукции пропорционально заработной плате. В отличие от традиционной методики затраты группируются не по центрам, а по функциям или родам деятельности организации. Каждая однородная группа расходов может быть охарактеризована и измерена с помощью какого-то одного ключевого показателя. Такой подход приводит, что практически все косвенные затраты предприятия могут рассматриваться как переменные от известных факторов. При такой структуре управления в качестве объекта учета затрат будет выступать бизнес-процесс в целом, расчлененный на отдельные процессы и виды деятельности. Наиболее подходящим методом учета затрат для такой организации является АВС-метод . Сущность данного метода заключается в том, что затраты предприятия, учтенные по элементам издержек, первоначально группируют по видам (функциям производственно-хозяйственной деятельности), а затем относят на себестоимость конкретных продуктов (услуг).

Следует отметить принципиальную особенность данного метода: прямые затраты (в частности, материалы) относят непосредственно на себестоимость калькулируемого объекта, а косвенные распределяют согласно драйверам затрат видов деятельности.

Драйвер затрат (cost driver - "кост драйвер") - это показатель измерения активности вида деятельности, отражающий сущность данного вида деятельности и взаимосвязанный с калькулируемым объектом. В отечественной литературе используются разные определения этого понятия: "вектор активности", "носитель затрат", "потребитель затрат", "коэффициент распределения затрат", "единица деятельности", "единица активности". Целесообразнее использовать понятие "драйвер затрат" по причине того, что данный термин используется в большинстве работ. Кроме того, наиболее распространенный перевод "носитель затрат" уже применяется в отечественной теории учета в несколько ином значении.

Для каждого вида деятельности устанавливается определенный вид драйвера затрат. Правильному выбору драйвера затрат по использованию АВС-метода уделяется особенное внимание, поскольку от этого зависит точность исчисления себестоимости продукции.

Как видно из рисунка, принципы калькулирования полной стоимости (себестоимости) по двум вариантам идентичны, различие состоит только в выборе основы распределения: при традиционном способе базой распределения выступают показатели относительно разных мест формирования затрат или в целях упрощения - единые универсальные показатели, а при АВС-методе - драйверы затрат видов деятельности.

Схема калькулирования себестоимости - прямые затраты плюс распределяемые косвенные - при АВС-методе трансформируется. Себестоимость определяется как стоимость прямых расходов плюс доля косвенных каждого вида деятельности, включаемых в себестоимость данной продукции. В свою очередь доля косвенных расходов определяется как произведение стоимости драйвера затрат данного вида деятельности на его количественную величину, соотносимую с конкретным объектом калькулирования.

Таким образом, учёт затрат на основе видов (функций) деятельности имеет ряд преимуществ перед учётом поглощенных затрат и учётом неполной себестоимости (директ-костинг). Косвенные расходы не рассматриваются как постоянные, само понятие постоянных расходов в такой системе учёта затрат исчезает. Следовательно, все издержки предприятия поддаются контролю и регулированию. Управление затратами становится более гибким, лучше отвечающим требованиям конкуренции и производственных возможностей организации. Учёт и анализ накладных расходов позволяет планировать, где и в каком размере можно ожидать экономии издержек или их более эффективного размещения. Кроме того, при учёте затрат на основе видов деятельности процесс калькулирования себестоимости продукции или услуги более обоснован, а значит, лучше пригоден для долгосрочного анализа и планирования. Результаты калькулирования не являются абсолютно точными, однако по точности значительно превосходят результаты как учёта поглощённых затрат, так и учёта по методу директ-костинг. Проблему адекватного учёта и распределения косвенных расходов зачастую не решает ни одна из упомянутых систем учёта и калькулирования затрат. В одной системе они часто распределяются по некорректно выбранной базе, искажая себестоимость продукции (учет поглощенных затрат), в другой расчет себестоимости игнорирует её косвенную часть (директ-костинг). Эти системы учёта и калькулирования, очевидно, могут применяться лишь в определенных производственных условиях и в конкретных аналитических целях. Калькулирование в системе поглощённых затрат имеет определённые преимущества: доступность учётных данных, простота применения и меньшие трудозатраты. Директ-костинг позволяет решать целый ряд краткосрочных управленческих задач, хотя и в рамках немалого числа ограничений. В то же время преимущества калькулирования в системе учёта по функциям деятельности становятся очевидными в высокотехнологичных отраслях, на предприятиях, выпускающих широкий ассортимент разнородной продукции, качественно несводимой к натуральному единому измерителю.

2.3 ВНЕДРЕНИЕ, ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ И РЕАЛИЗАЦИЯ АВС МЕТОДА

Механизм внедрения *АВС* - метода обычно включает в себя следующую последовательность этапов разработки и внедрения.

1. Формирование и утверждение реестра и классификатора действий.

Объектами бизнес-процессов, затрат и результатов производственно-хозяйственной деятельности промышленных предприятий могут быть единица продукции, партия группы изделий, производственная линия по изготовлению продукции, продуктовая линия по продаже продукции, поставщики сырья и материалов, рынки и каналы сбыта, покупатели продукции и услуг, их заказы.

На основе сформированного реестра разрабатывается единый классификатор видов действий предприятия, которые кодируются в наиболее удобной для управления форме. Могут использоваться различные системы кодирования: порядковая, серийная, многоуровневая, комбинированная. Основные определяющие факторы: доступность, простота в обращении и адекватность отображения формирования информации по каждому производственному циклу и функции.

Для формирования реестра используются различные методы: наблюдение, хронометрические системы, анкетное изучение. Однако наиболее эффективным и популярным признан метод интервьюирования. Для этого сотрудники службы ABC опрашивают руководителей соответствующих подразделений предприятия о том, какие действия или функции они выполняют и как можно их измерить количественно. Результаты опроса систематизируют в специальной таблице, позволяющей определить перечень видов действий, имеющих место в рамках одного сектора, а на дальнейших этапах организовать контроль полноты представления информации в необходимом разрезе.

Группировка информации о процессах и действиях, имеющих место на предприятии в разрезе отделов, позволяет не только достичь полноты характеристики функций производственно-хозяйственной деятельности, но и выявить требования, к оперативной отчетности в части действий, в разрезе которых должна быть представлена информация о затратах используемых ресурсов. На основе сформированного реестра разрабатывается единый классификатор видов действий предприятия, где последние подлежат кодировке в наиболее удобной для управления форме. Могут использоваться различные системы кодирования: порядковая, серийная, многоуровневая, комбинированная.

2. Выбор и утверждение драйверов для каждого действия.

Драйвер (носитель затрат действия) - это фактор, который оказывает наибольшее влияние на затраты данного процесса и может быть количественно измерен. Такими носителями могут быть количество поставок сырья и других ресурсов, заказов на покупку, количество тонн погрузки и выгрузки и др. Это важнейший показатель для управления затратами, так как непосредственное воздействие на носитель издержек является источником их снижения.

Выбор носителя затрат лучше всего производить с участием сотрудников, выполняющих те или иные функции. Для этого в специальные формы по выявлению перечня видов действий на уровне отделов и служб может быть внесена позиция "Оптимальный носитель затрат". Однако необходимо иметь в виду, что для одного действия, осуществляемого, например, двумя разными отделами аппарата управления, могут выявиться различные факторы, влияющие на величину затрат и объем потребления действий продукцией. Кроме того, надо учитывать влияние субъективного фактора, особенно если система материального стимулирования персонала предприятия в качестве основы использует, например, показатели затрат и результатов в разрезе функций.

3. Формирование и утверждение требований к первичным документам.

Основная задача данного этапа - обеспечение возможности получения информации о величине прямых затрат, связанных с определенным действием, и количестве потребленных носителей издержек по отдельным видам продукции, работ, услуг. Для отражения затрат в разрезе деятельности в соответствии с введенным классификатором предусматривается порядок отражения в первичных документах, оформляющих расход, аналитического кода вида деятельности. В связи с этим могут быть сформулированы следующие требования к документообороту (таблица 2).

Таблица 2. Требования к оформлению первичной документации по издержкам предприятия в рамках АВС-метода

|  |
| --- |
|  |
| № | Хозяйственные операции | Первичный документ | Основания для установления кода | Ответственная служба |  |
| 1 | Отпуск товарно-материальныхценностей | Расходные ордера, внутренние накладные, наряды | Направление использования ценностей | Цех,отдел,служба, использующая ценности |  |
| 2 | Начисление заработной платы | Ведомости распределения рабочего времени | Вид выполняемых работ | Цех,отдел, лужбы |  |
| 3 | Отчисления от заработной платы | Ведомость начисления заработной платы | Вид начисления заработной платы | Бухгалтерия предприятия, финансовый отдел |  |
| 4 | Амортизационные отчисления | Ведомость отчисления амортизации | Направление использования основных средств и НМА | Бухгалтерия предприятия |  |

 Информация, отражаемая в первичных документах о затратах ресурсов предприятия, должна соответствовать утвержденному реестру видов деятельности в разрезе каждого отдела или сектора, т.е. обеспечивать возможность формирования отчетов о затратах по тем видам деятельности, которые предусмотрены в реестре.

4. Оформление первичных документов в соответствии с требованиями *АВС*.

Необходимо осуществить сбор и группировку информации о затратах по каждому процессу в единый стоимостной комплекс.

Первым шагом в определении затрат в разрезе действий является распределение между ними при помощи драйверов ресурсов производственных, накладных и других издержек, связанных с обеспечением производства и сбытом продукции. Простейший способ распределения накладных издержек -- первоначальное разделение их на затраты, связанные с оборудованием, и расходы, вызванные немашинными действиями, выполняемыми людьми.

Действия без существенного применения техники, например подготовка материалов и обработка заказов, обычно требуют значительных усилий со стороны персонала.

Подобные издержки переносятся на объекты при помощи драйверов, которые выполняют функцию пошагового разделения. Взаимосвязи между большей частью этих затрат и показателями количества производства объема выпуска или затрат машинного времени в этом случае не существует. Они, скорее, являются результатами влияния ряда нечувствительных к объему показателей, таких как число видов продукции, поставщиков и инженерных изменений, связанных с объектом издержек. Многие из этих расходов, например заработная плата менеджера по группе продукции, являются эксклюзивными для определенного набора объекта калькулирования. Традиционные системы, в отличие от ABC-метода, распределяют такие расходы между объектами издержек. В большинстве случаев сложность и многообразие продукции вынуждает распределять немашинную часть накладных расходов пропорционально заработной плате основного производственного персонала.

В дополнение к основной деятельности по изготовлению продукции работники, относящиеся к категории основных производственных рабочих, выполняют ряд вспомогательных операций, составляющих существенную часть их работы. Чаще всего эти издержки связаны с немашинными действиями. Непрямые действия основных непроизводственных рабочих должны распределяться между объектами издержек тем же способом, по которому между объектами издержек распределяются действия работников, не относящиеся к разряду основных. В системе ABC не существует деления работников на основных и вспомогательных.

5. Сбор и группировка информации о затратах по каждому процессу в единый стоимостной комплекс.

Первым шагом в определении затрат в разрезе действий является распределение между ними при помощи драйверов ресурсов производственных, накладных и других издержек, связанных с обеспечением производства и сбытом продукции. Простейший способ - первоначальное разделение их на затраты, связанные с оборудованием, и расходы, вызванные немашинными действиями, выполняемыми людьми.

ABC-метод разрушает традиционную обобщенность набора издержек, разбивая его на более мелкие и разнородные группы, у каждой из которых должен быть свой уникальный драйвер действия и соответствующая база распределения. В то же время разнородные группы издержек и их драйверы могут иметь сходные характеристики, как показано в таблице, необходимо учитывать различия между действиями и различия в потреблении этих действий. Следует избегать объединения действий единичного уровня и уровня серии. Если при связывании действия с объектом издержек используется неподходящий драйвер, то распределение затрат дает искаженные результаты.

Низшая категория в произведенном перечне драйверов действия обеспечение и поддержка производственных мощностей. Они нечувствительны к изменениям на уровне отдельных видов и серии продукции или других совокупностей дорогостоящих действий. Очевидно, что объекты издержек не были причиной возникновения большинства данных расходов. Для целей ABC-метода они рассматриваются как постоянные издержки, которые в конечном итоге должны покрываться за счет выручки от реализации всего объема продукции подразделения сопровождения поддержки должны обслуживать другие отделы и службы, включая производственные.

Таблица 3. Виды драйверов и уровни их действия

|  |
| --- |
|  |
| Виды драйверов | Уровень действия | Описание | Примеры действий |  |
| Переменный единичный драйвер | Единица продукции | Выполняется при производстве единицы продукции | Просверлить отверстие. Обеспечить электроэнергией |  |
| Переменный серийный драйвер | Серия, группа продукции | Выполняется при производстве каждой серии | Наладить станок. Перевезти партию груза. |  |
| Драйвер, рассчитанный на продукцию | Сопровождение продукции | Выполняется для обеспечения производства продукции | Разработать изделие. Реализовать продукцию. |  |
| Драйвер, рассчитанный на процессы | Сопровождение технологии | Выполняется для обеспечения технологии производства | Обслужить станок. Посещать курсы. |  |
|  |

Драйвер действия позволяет определить, какая часть функции того или иного подразделения используется конкретным объектом издержек. Эта мера является составной частью оценки стоимости продукции и финансовых результатов ее продаж в разрезе покупателей.

6. Расчет ставок драйверов (носителей затрат) в разрезе действий (функций).

Драйвер действия позволяет определить какая часть функции того или иного подразделения используется конкретным объектом издержек. Эта мера является составной частью оценки стоимости продукции и финансовых результатов ее продаж в разрезе покупателей.

7. Калькуляция затрат на объекты.

8. Отнесение затрат по процессам на объекты (например, продукты) в соответствии с объемами потребленных действий.

Существуют два основных варианта реализации *АВС* - модели:

- посредством внедрения специальной ежемесячной отчетности, отражающей результаты группировки затрат по функциям, и расчетов на основе этой группировки. Отчетность используется для внутреннего управления предприятием;

- внедрение *АВС* - модели в рамках действующей системы бухгалтерского учета. Для этого используют дополнительные подсистемы счетов. Контроль правильности отражения информации в блоке учета затрат по процессам производится посредством использования счетов-зеркал.

При использовании специальной отчетности на основе первичных документов и расчетов наряду с обозначением вида и места затрат указывают обозначение кода (шифра) функции или процесса их потребления. Прямые затраты относят на изделия, полуфабрикаты и услуги прямо. Общие косвенные расходы дополнительно группируют по указанным признакам функциональной принадлежности. Не исключается и вариант выборочного расчета или объединения общих затрат однородных по назначению мест издержек, однако эти способы дают менее точные результаты.

При использовании второго метода необходимо чтобы дополнительные счета управленческого учета позволяли получать информацию о величине затрат по процессам снабжения, производства, сбыта и обслуживающим их функциям маркетинга, технического обеспечения и обслуживания. Внедрение этого варианта обеспечивает ряд преимуществ:

- уменьшаются трудозатраты, связанные с дублированием информации о затратах в двух параллельных системах;

- за счет первичного контроля и последующего контроля обеспечивается достаточный уровень точности учетных данных;

- упрощается процедура и увеличивается быстрота обработки информации и получения необходимых отчетов.

При разработке проекта *АВС* на базе существующей системы необходимо учитывать требования бухгалтерского и налогового законодательства в части формирования отражения информации о себестоимости, выручке от реализации и имуществе предприятия, необходимость оптимизации учетной политики, а также требование рациональности формирования информации, при котором экономический эффект от ее использования должен превышать дополнительные издержки, связанные с получением соответствующих данных.

Для учета текущих затрат предприятия используются счета раздела III плана счетов "Затраты на производство". Счета 30 - 39 используются для учета затрат по АВС - методу. В рамках финансовой отчетности обороты и конечное сальдо по этим счетам не отражаются.

Контроль правильности отражения информации о затратах производится с использованием специальных счетов - зеркал: 30 "Затраты АВС", 33 "Затраты в разрезе объектов"; 39 "Накопитель затрат".

На основании первичных документов, информация которых вводится в информационную среду предприятия единовременно, одновременно происходит корректировка данных регистров по счетам:

20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы, 29 "Обслуживающие производства и хозяйства и счетов АВС.

Счет 30 "Затраты по АВС" по дебету корреспондируется со счетами: 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты", 96 "Резервы предстоящих расходов", 97 "Расходы будущих периодов".

По кредиту счет 30 "Затраты по АВС" корреспондируется со счетом 33 "Затраты в разрезе объектов" - отражается распределение накопленных затрат на соответствующие объекты.

По дебету счета 33 "Затраты в разрезе объектов" собираются затраты, которые можно прямо отнести на соответствующие объекты учета. Сальдо по дебету счета показывает накопленный объем затрат с начала года.

Полная себестоимость объектов формируется в конце отчетного периода посредством осуществления корреспонденции счета с кредитом счета 30 "Затраты по АВС".

Cистема ABC обеспечила менеджеров многих компаний ценной информацией о затратах на виды деятельности, процессы, продукты, услуги и обслуживание клиентов, далеко не все проекты внедрения ABC привели к успешным результатам. Компании испытывают трудности при построении и применении моделей расчета затрат и прибыльности на основе деятельности. Рассмотрим некоторые из наиболее распространенных проблем , с которыми сталкивались компании в своей практике:

1.Отсутствие четко выраженной цели бизнеса.

Часто ABC-проект инициируется финансовой или бухгалтерской группой, и рекламируется как "более точная система калькулирования себестоимости". Проектная программа получает ресурсы для выполнения проекта, создает первоначальную модель ABC , а затем испытывает чувство разочарования и утрачивает иллюзии, когда никто не предпринимает никаких действий, исходя из новой информации о затратах и прибыльности по видам деятельности.

Чтобы избежать этого, все проекты по внедрению системы ABC должны начинаться с учетом цели бизнеса. Заранее определив цель бизнеса, команда идентифицирует линейного менеджера или подразделение, чье поведение и решения, как ожидается, изменяется благодаря использованию этой информации. Ответственным лицом, применяющим решения, может быть производственный или операционный менеджер (для улучшения процесса), руководитель конструкторского отдела (для решений о проектировании продукта), отдел продаж (для управления взаимоотношениями с клиентами) или отдел маркетинга (для решений относительно ценообразования и ассортиментной структуры продукции).

Важно не переоценить возможности системы ABC. ABC является стратегической системой калькулирования; она не может играть роль операционного контроля, обеспечивать непрерывную обратную связь об эффективности процессов и подразделений и улучшениях. Многочисленные проекты по внедрению ABC провалились в результате того, что операционные менеджеры не получали от новой системы постоянной обратной связи о затратах и расходах, за которые они были ответственны. Для этого компаниям нужна система обратной связи, специально разработанная с этой целью. Некоторые проекты потерпели неудачу, поскольку команда попыталась приспособить первоначальную модель ABC для удовлетворения требований внешних сторон и регулятивных органов. Эти команды, внедряющие ABC, не сумели осознать, что существующая система калькули9\рования уже достаточно хорошо служила этим целям, и ее не следовало заменять системой ABC с целью удовлетворения требований внешних потребителей.

Основная цель модели также повлияет на проектирование первоначальной модели.

2. Отсутствие обязательств высшего руководства.

Проблема, связанная с первой проблемой, появляется тогда, когда финансовая группа осуществляет проект без поддержки высшего руководства. Остальные члены организации рассматривают проект как такой, что выполняется финансистами и для финансистов. В результате, поскольку финансовая группа не уполномочена принимать решения о процессах, проектировании продукта, ассортиментной структуре продукции, ценообразовании и отношениях с клиентами, никакие действия не предпринимаются.

Наиболее успешно проекты ABC внедряются тогда, когда существует четкая цель бизнеса для построения модели ABC, и этой цели следует. Даже, если проект внедрения ABC инициируется финансовой группой, следует сформировать многофункциональную проектную группу. Группа должна включать, помимо управленческого бухгалтера или другого члена финансовой группы, представителей следующих подразделений: операций, маркетинга (сбыта), инженерного и систем. Таким образом, опыт и компетенция различных групп могут быть использованы при разработке модели, и каждый член команды может оказывать поддержку проекту в рамках своих функциональных подразделений или групп.

3. Передача проекта консультантам.

Некоторые проекты провалились в результате их передаче внешней консультационной компании. Консультанты обычно имеют значительный опыт работы с ABC, но ограничены знания об операциях компании и деловых проблемах. Им не удается достичь согласия и создать поддержку внутри организации, чтобы принимать решения на основе информации системы ABC, или поддерживать и модернизировать модель после своего ухода. Кроме того, некоторые компании думают, что они могут заполучить систему ABC, купив программное обеспечение ABC. Но это программное обеспечение лишь представляет шаблон, чтобы войти в программу, обработать и сообщить информацию, но не может обеспечить творческого мышления, необходимого для построения экономичной (эффективной) модели ABC.

Консультанты по внедрению ABC и программное обеспечение ABC могут представлять определенную ценность для многих компаний, однако их наличия недостаточно для преодоления двух первых проблем. Успешные проекты внедрения ABC требуют руководства и финансовой поддержки высшего менеджмента и преданной, многофункциональной внутренней команды, выполняющей проект.

4. Несовершенный проект модели ABC.

Даже при поддержке руководства и выделении им финансовых ресурсов, пректная группа уделяет слишком много внимания деталям, в результате чего разработанная модель ABC оказывается сложной для построения и эксплуатации. Руководству потребуется много времени и усилий, чтобы понять ее, и действовать в соответствии с ней. Произвольные распределения искажают модель. Очень часто конечная модель требует, чтобы другие организационные функции регулярно обеспечивали новые данные и информацию, что увеличивает их объем работы, но не приносит соответствующих выгод. Если система ABC спроектирована некачественно, она вскоре разрушится.

5. Индивидуальное и организационное сопротивление изменениям

Может оказаться, что не все менеджеры приветствуют технически совершенные решения. Неприятие новой модели ABC бывает неявным. Явное неприятие выражается в том, что менеджеры начинают доказывать руководству, что компания в прошлом успешно функционировала, используя существенную систему учета затрат, а значит нет необходимости внедрять новый подход. Или же они обвинят финансистов в том, что последние не понимают сложности бизнеса или хотят руководить компанией. Индивидуальное и организационное сопротивление возникает вследствие того, что люди чувствуют угрозу, исходящую от предложения улучшить их работу. Нельзя было представить, что модель калькулирования затрат способна вызвать такое сопротивление.

Фактически модель могла бы выявить:

- неприбыльные продукты;

- неприбыльных клиентов;

- неэффективные виды деятельности и процессы;

- значительную использованную мощность.

Вместо того, чтобы принять модель ABC и попытаться устранить проблему, менеджеры могут отрицать обоснованность нового подхода, и подвергать сомнению мотивы людей, настаивающих на необходимости изменений. Такое защитное поведение будет подавлять любое эффективное действие.

Таким образом: Внедрение ABC-метода более оправдано, если косвенные затраты составляют значительную долю в общих затратах компании или продукты (услуги) потребляют различное количество накладных расходов. Важнейшими затратами на внедрение и поддержку этой системы являются затраты, связанные с подсчетом и измерением данных.

Каждая организация имеет право самостоятельно выбрать один из предложенных вариантов реализации ABC-модели. Но внедрение ABC-модели в рамках действующей системы бухгалтерского учета имеет ряд преимуществ и набор особенностей по внедрению.

Несмотря на кажущуюся привлекательность возросшей точности и управленческой релевантности от управления затратами по видам деятельности, может возникнуть сопротивление на индивидуальном и организационном уровне, блокирующее эффективность применения этих систем. Управленческие бухгалтеры должны обладать способностью быстро реагировать на условия, которые вызывают появление такого сопротивления, и разрабатывать соответствующие меры для их преодоления.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Впервые публикации о системе учета затрат по функциям появились в 1988г., и к 1991г. лишь несколько компаний применяли эти системы.

Традиционные системы учета затрат поставляют искаженные данные о себестоимости продуктов в тех случаях, когда компания производит широкую номенклатуру малосерийной и крупносерийной продукции. Учет затрат по функциям подчеркивает необходимость более полного понимания поведения накладных расходов и поэтому рассматривает причины возникновения накладных расходов и их связь с продукцией.

Системы ABC затраты более тщательно, чем традиционные системы производственного учета, которые полагаются на факторы затрат на уровне единицы продукта (производственные факторы затрат). Системы ABC относят затраты косвенных и вспомогательных ресурсов - производственных ресурсов на заводах и фабриках и маркетинговых, сбытовых, дистрибуционных и управленческих ресурсов - к видам деятельности, в которых они участвуют, а затем и объектам отнесения затрат (продуктам, услугам и клиентам), создающим спрос на виды деятельности. При оценке модели ABC управленческие бухгалтеры должны оценивать ставки накладных расходов по видам деятельности, используя практическую мощность приобретенных ресурсов. Им также следует пойти на определенные компромиссы в процессе разработки модели, соотнося затраты на измерение для более сложных моделей с выгодами от улучшенной точности.

Преимущество этого подхода при определении себестоимости заключается в достаточно большой точности расчетов. В себестоимости продукции учитываются все затраты - как прямые, так и косвенные. Причем проблема распределения накладных затрат по некорректно выбранной базе отсутствует. При использовании функционального метода нет необходимости разделять затраты на переменные и постоянные. Следовательно, все издержки предприятия становятся управляемыми.

Указанные преимущества позволяют использовать функциональный метод при долгосрочном планировании. Преимущества функционального метода становятся очевидными, когда он применяется в высокотехнологичных отраслях, а также на предприятиях, выпускающих широкий ассортимент разнородной продукции.

Большинство компаний составляют ежемесячные отчеты о прибылях; для этого требуется система затрат, прослеживающая затраты на ежедневной основе с тем, чтобы месячные затраты могли быть распределены между себестоимостью реализованной продукции и запасов. Традиционные системы затрат подходят для этой цели. Система учета затрат по функциям должна использоваться для выработки стратегических решений и анализа прибыльности продуктов. При этом не требуется ежедневного отслеживания затрат. Однако должен периодически проводиться аудит затрат для определения себестоимости и прибыльности производимых продуктов, линий продуктов, клиентов и сегментов рынка. Полученную информацию следует рассматривать как привлекающую внимание руководства к тем продуктам (или сегментам рынка), которые требуют детализированных специальных исследований, касающихся их прибыльности в перспективе. Специальные исследования должны включать сопоставление приростных затрат с приростными доходами.

Cтоит указать на высокую трудоемкость и значительные затраты, связанные с внедрением этого метода.

Метод *АВС* рассматривает затраты с точки зрения не только себестоимости конечных продуктов, но и как расходы на работу, выполнение определенных функций и действий. Это создает дополнительные возможности для контроля затрат теми, кто их осуществляет

Метод *АВС* позволяет более эффективно управлять накладными расходами, поскольку создает возможность для анализа причин возникновения затрат в рамках предприятия.

Метод *АВС* позволяет более точно оценить не только рентабельность отдельных видов продукции, но и выгодность клиентов, сегментов рынка, каналов сбыта.

Метод *АВС* достаточно сложен и допускает определенные условности в применении. Его использование и особенно замена им традиционных методов группировки затрат в управленческом учете должны быть экономически и методологически обоснованными.

Одной из основных целей внедрения АВС - моделей заключается в получении максимально точной информации о себестоимости продукции или расходах, связанных с определенным объектом. Объектом может выступать как отдельный вид продукции, так и отдельный клиент или сектор рынка.

Системы учета затрат по функциям вызывают значительные интерес не только потому, что обеспечивают основу для более точного расчета производственных затрат, но и потому, что создают механизм для управления накладными расходами. Накопление и предоставление информации о важнейших видах деятельности в рамках компании позволяют лучше понимать и более эффективно управлять затратами. Таким образом, наибольший потенциал, которым обладают системы учета затрат по функциям, лежит в сфере управления затратами, а не в области производственного учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 г. №129-ФЗ;

2. Аткинсон Э.А./Управленческий учет. /Пер. с англ.: Учебник. - М.: Издательский дом "Вильямс", 2010. - 874 с.

3. Бабаев Ю. А. /Бухгалтерский учет: учеб. / - М. : ТК Велби, Из-во Проспект, 2011. - 392 с.;

4. Белобородовой В. А, А. П. Чечета /Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное по-собие /. и др./ 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2012.- 279 с.

5. Вахрушина М.А. /Бухгалтерский управленческий учет/ Учебник/ Москва/ Омега - Л, 2009

6. Воробьев П., Ф. Земеров Ф. Бюджетирование производственных предприятий (опыт разработки и внедрения) // Проблемы теории и практики управления. - 2013. - №6. - с.112-117.

7. Горелова М.Ю. управленческий учет: методы калькулирования себестоимости: Учебник. - М.: Налог Инфо, Статус-Кво 97, 2010. - 56 с.

8.Ефимов Е.Е. Метод ABC: Учебно-методическое пособие. - Ульяновск: Изд-во УлГТУ, 2012. - 32 с.

9. Ерижев М.К. Развитие методов управления затратами, учёта и калькулирования себестоимости // Менеджмент в России и за рубежом - 2010. - №6. - С.25-32.

10.Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. - М. : Экономистъ, 2010. - 618 с.

11. Керимов В.Э. Управленческий учет. - М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2011. - 268 с.

12. Кондраков Н.П. бухгалтерский учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 592 с.

13. Клочко А.В. Нормативное регулирование управленческого учета / А.В. Клочко // Финансовая газета. - 2010. - № 5. / Режим доступа [Справочно-правовая система "Гарант" 06/10/2010].

14. Карпова Т.П. Основы управленческого учета. Учебное пособие. - М.: Инфра-М, 2010. - 511с.

15. Осипенкова О.П. Управленческий учет: Учебное пособие. - М.: Экзамен, 2009. - 397с.

16. Соколова Я.В.Бухгалтерский учет: Учебник./ под ред. - М.: ООО "ТК Велби", Изд-во Проспект, 2010. - 776 с.

17. Серебренников Г.Г. управление затратами на предприятии: Учебное пособие. - Тамбов: Изд-во ТГТУ, 2013. - 80 с.

18. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов. - М.: Финансы и статистика, 2011. - 448 с.

19.Фатхутдинов Р.А. Разработка управленческого решения. - М.: Экономика, 2012. - 226с.;

20.Черноруцкий И.Г. Методы оптимизации и принятия решений. - СПб.: издательство "Лань", 2010. - 384 с.;

21. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. - М.: Питер, 2009. - 1007 с.

22. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами. - СПб.: Бизнес-Микро, 2011 - 388с.

23. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. - М.: Филин, 2011. - 344с.

24. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран. - М.: Финансы и статистика, 2010. - 240с.