Содержание

1. Разработка проекта предварительного этапа практического внедрения управленческого учета на предприятии……………………………………………3

2. Особенности позаказного метода калькулирования……………………14

Задача ………………………………………………………………………...18

3. Методика калькулирования по стадиям «жизненного цикла»………...19

4. Два правила релевантности……. ………………………………………..28

Задача…………………………………………………………………………32

Список использованной литературы……………………………………….33

1. Разработка проекта предварительного этапа практического внедрения управленческого учета на предприятии

Условия функционирования российских организаций (предприятий) в рыночной экономике требуют значительного увеличения объёма информации, как внутри хозяйственного органа, так и за его пределами. У внешних организаций также возникает определенный интерес либо к деятельности данного предприятия, либо к результатам его деятельности.

Управленческий учет базируется на оперативной (первичной) информации независимо от её количественного измерения, (например, отзывы покупателей о качестве продукции). Поскольку большая информация в своём первичном виде не удовлетворяет запросам руководителей, они в большей мере заинтересованы в итоговых данных (полностью или нет удовлетворена заявка на материалы, какая сумма выделена бюджетом предприятия на работы, связанные с изменением конструкций изделий или освоением новых продуктов, и т.п.).

Под управленческим учетом понимается идентификация, сбор, обработка, анализ и передача соответствующим пользователям информации, необходимой для управления предприятием. Т.е., иными словами, управленческий учет – это система информационного обеспечения процессов контроля и планирования на всех уровнях управления.

Для внедрения (и последующего ведения) управленческого учета на предприятии целесообразно создать отдельную структурную единицу, наделенную широкими полномочиями в части получения необходимой информации от всех структурных подразделений предприятия. Штатная численность и степень технического оснащения данного подразделения зависит как от поставленных целей, так и от финансовых возможностей предприятия. Причем начинать внедрение системы управленческого учета можно с самого малого, постепенно расширяя и совершенствуя ее.

Стоит отметить, что процесс управленческого учета на предприятии включает в себя две основные составляющие:

- организация процесса сбора-передачи информации, т.е. ответы на вопросы: кто собирает, группирует и оценивает данные; кто составляет отчеты и в какие сроки и т.п.;

- процедура составления отчетов (использование различных методов группировки и оценки управленческой информации).

Важным требованием для эффективного функционирования системы управленческого учета на предприятии является ее регламентация. Т.е., в процессе разработки и постановки управленческого учета должно быть разработано Положение по управленческому учету и отчетности, а также Положение о подразделении, занимающемся организацией и ведением управленческого учета, его штатное расписание и функциональные обязанности.

Первоначальными шагами на пути создания службы управленческого учета на предприятии могут рассматриваться следующие:

- создание службы из 1-3 человек для осуществления управленческого учета;

- разработка принципов ведения управленческого учета на предприятии исходя из поставленных целей и задач, а также имеющихся возможностей;

- классификация ассортимента и затрат;

- инспектирование производственных подразделений с целью изучения структуры и механизма образования затрат, их целесообразности и обоснованности;

- создание структуры информационной базы для управленческого учета и механизмов получения первоначальной информации;

- разработка алгоритмов расчетов результирующей информации и форм ее представления.

Центр финансовой ответственности (ЦФО) — структурное подразделение (или группа подразделений), осуществляющее определенный набор хозяйственных операций, способное оказывать непосредственное воздействие на расходы и/или доходы от данной деятельности, и, соответственно, отвечающее за эти статьи расходов и/или доходов.

Центры ответственности типизируют по видам основных показателей, за которые они будут отвечать. В зависимости от масштаба решений, которые может принимать руководитель центра ответственности, выделяют: центры инвестиций, прибыли, доходов, затрат.

Руководитель центра дохода в рамках выделенного бюджета отвечает за достижение заданного уровня доходов (выручки). При этом для руководителей таких подразделений могут быть определены полномочия по варьированию некоторых параметров реализации (структура продаж, условия договоров) с целью выполнения установленных планов. Типичным примером подобного центра является служба сбыта. Критерием оценки деятельности такого центра, в общем случае, является обеспечение доходных статей.

Руководитель центра затрат отвечает за соблюдение планового уровня затрат по производству заданного количества продукции и работ, оказанию услуг. Эта форма наиболее подходит для производственных и обеспечивающих подразделений. Критерием оценки для таких центров является точность исполнения установленных лимитов затрат при выполнение заданных объемов производства с соблюдением установленных сроков и обеспечением требуемого качества.

Разработка системы учета по центрам ответственности строится в следующей последовательности:

- На первом этапе деятельность организации (или группы организаций) структурируется по направлениям деятельности, для которых устанавливаются целевые показатели — выделяются центры ответственности.

- Затем для каждого выделенного центра ответственности определяется показатель или набор показателей, за которые его руководитель будет нести ответственность.

- Для каждого центра ответственности разрабатывается форма бюджета и определяется алгоритм расчета входящих в него как плановых, так и фактических показателей.

- Устанавливается регламент взаимодействия участников бюджетного процесса на этапах планирования, исполнения, контроля (в т.ч. предварительного), учета и анализа выполнения плановых показателей.

- Производится связь системы мотивации с установленными показателями руководителей центров ответственности.

- Производится внедрение процедур бюджетирования, включая автоматизацию процессов планирования, учета, контроля и анализа.

Формирование финансовой структуры предприятия (совокупности центров финансового учета и отчетности, связанных схемой консолидации финансовой информации), а именно выделение центров финансовой ответственности (ЦФО), - первый шаг на пути к созданию системы бюджетирования технологии управления финансами на предприятии. Каждое подразделение компании вносит свой вклад в конечный финансовый результат компании (в виде привлечения дохода или осуществления расходов) и должно нести ответственность за свои действия: осуществлять планирование, отчитываться по результатам.

- Центр доходов - структурное подразделение, ответственное за сбытовую деятельность компании. Ее эффективность определяется максимизацией доходов компании в рамках выделенных для этих целей ресурсов. Может возникнуть вопрос, а не является ли подразделение, ответственное за сбыт, центром затрат на реализацию продукции (рекламные акции, заработная плата менеджеров по продажам и т. д.)? Безусловно, можно определить сбытовое подразделение и как центр затрат, но, учитывая незначительную их долю в сравнении с суммой доходов (являющихся доходами всего предприятия) будем именовать его все же как центр доходов. Инструментами бюджетного управления для данного типа ЦФО выступают Бюджет продаж и Смета сбытовых расходов (назначение, структура данных документов и порядок работы с ними в данной курсовой рассматривать не будут, так как не вписываются в рамки данной курсовой работы).

- Центр затрат - структурное подразделение, ответственное за выполнение определенного объема работ (производственного задания) в рамках выделенных на эти цели ресурсов. К данному типу ЦФО относится, как правило, большинство подразделений компании. В первую очередь производственные (цеха основного и вспомогательного производств, сервисные подразделения). При этом у центра затрат могут быть и доходы (например, выручка от реализации транспортным подразделением услуг на сторону), но если величина их незначительна, а оказание данных услуг не является основным бизнесом компании, ЦФО определяется как центр затрат. Инструментами бюджетного управления для данного типа ЦФО выступают Бюджет производства (производственная программа) и Бюджет затрат (или Смета затрат). Как разновидность центров затрат могут выделяться центры закупок и центры управленческих расходов.

- Центр закупок - это разновидность центра затрат, он несет ответственность за своевременное и в полном объеме снабжение предприятия необходимыми материальными ресурсами в рамках выделенных на эти цели лимитов. К таким центрам ответственности относятся, например, отделы снабжения. Инструментами бюджетного управления для данного типа ЦФО выступают Бюджет закупок (может включать в себя расходы на транспортировку) и Смета затрат.

- Центр управленческих расходов - это разновидность центра затрат, он отвечает за качественное исполнение функций управления. К данному типу относится аппарат управления компании, в большинстве случаев без разделения его на структурные составляющие (управления, отделы). Инструментом бюджетного управления для данного типа ЦФО выступает Смета управленческих расходов.

- Центр прибыли - структурное подразделение (или компания в целом), ответственное за финансовый результат от текущей деятельности. В большинстве случаев ответственность за текущую прибыль (или убыток) несет руководство компании. В отдельных случаях в составе компании могут выделяться центры прибыли, ответственные за финансовый результат по какому-либо виду деятельности. В составе центра прибыли могут находиться нижестоящие по иерархии центры дохода и центры затрат. Инструментом бюджетного управления для данного типа ЦФО (не считая Бюджетов продаж, закупок, затрат) выступает Бюджет доходов и расходов (БДР).

- Центр инвестиций - структурное подразделение (или компания в целом), ответственное за эффективность инвестиционной деятельности. Традиционным заблуждением является определение в качестве центра инвестиций подразделения, занимающегося планированием и контролем инвестиционной деятельности (например, инвестиционного управления). Дело в том, что окончательные решения инвестиционного характера принимает руководство компании и несет за них всю полноту ответственности. Инструментом бюджетного управления для данного типа ЦФО выступает Бюджет инвестиций, а также Прогнозный баланс (или Бюджет по балансовому листу). В масштабах всего предприятия, как правило, центр инвестиций совпадает с центром прибыли и, в таком случае, центр ответственности определяют как центр прибыли и инвестиций.

Таким образом, тип ЦФО определяет права и ответственность структурного подразделения за назначенные для него финансовые показатели, являющиеся составной частью финансового результата компании в целом.

Совокупность взаимоувязанных и соподчиненных центров ответственности, представляет собой финансовую структуру компании, которая основана на организационно-функциональной структуре, но не всегда с ней совпадает. Несколько подразделений компании могут быть определены как один ЦФО (например, службы аппарата управления могут быть определены как центр затрат во главе с руководителем компании), в то же время, несколько ЦФО могут быть выделены в рамках одного структурного подразделения (например, в рамках торгового дома могут быть выделены отдельно центр доходов оптовой торговли и центр доходов внешнеэкономической деятельности). При выделении центра финансовой ответственности необходимо учитывать возможность четкого определения перечня продукции, работ или услуг, предоставляемых внешним клиентам либо внутренним структурным подразделениям. Для центра финансовой ответственности характерна финансовая самостоятельность, то есть его руководитель должен иметь возможность определять и управлять финансовым результатом ЦФО. Деятельность центра ответственности планируется и контролируется через систему ключевых показателей.

Ключевыми показателями для центра доходов являются объемы продаж, денежных поступлений, состояние дебиторской задолженности, объемы затрат, связанных с реализацией продукции, на собственное содержание и др.

Ключевыми показателями центра затрат являются объемы выполняемой работы (производственные задания), качественные показатели по выпуску продукции, величина и структура затрат на выпуск продукции и ее себестоимость, показатели эффективности использования средств производства и трудовых ресурсов и др.

Деятельность центра прибыли оценивается по всем вышеперечисленным показателям, а также по показателям финансовой и экономической эффективности текущей деятельности: рентабельность, структура оборотного капитала, доходность активов и пр.

Показатели центра прибыли и инвестиций, дополнительно к указанным, включают показатели эффективности инвестиционной деятельности (период окупаемости) и финансового состояния предприятия в целом (такие, как коэффициенты финансовой независимости и устойчивости и др.).

Необходимо определить центр инвестиций, то есть подразделение, ответственное за эффективность использования полученной в рамках текущей деятельности прибыли. На практике, в большинстве случаев, центром инвестиций назначается само предприятие в целом, так как только его руководство определяет инвестиционную политику, структуру и величину основных средств и контролирует финансовое состояние компании в целом. Ответственность за деятельность предприятия включает в себя и контроль текущей деятельности, поэтому чаще всего данный центр определяется как центр прибыли и инвестиций.

В состав центра прибыли и инвестиций входят выделенные центры доходов и центры затрат. При наличии структурных подразделений, ответственных за финансовый результат по отдельным видам бизнеса (например, производственные предприятия, входящие в холдинг, имеющие обособленные рынки сбыта, собственных поставщиков, самостоятельно определяющие политику ценообразования, но не принимающие решения по инвестированию полученной в результате текущей деятельности прибыли), в одном ряду с центрами доходов и центрами затрат формируют центры прибыли. Центры прибыли могут быть сформированы не только на базе обособленного структурного подразделения, но и в составе нескольких структурных единиц различных подразделений компании, находящихся в рамках одной технологической или продуктовой цепи. Далее в составе такого центра прибыли выделяются свои, подчиненные ему центры дохода и центры затрат. Последующее выделение центров зависит от сложности организационной структуры и необходимости делегирования полномочий (например, в составе центра затрат могут быть выделены нижестоящие по структуре центры затрат).

На разных уровнях управления необходимы разные виды информации. Во-первых, информация требуется на разных уровнях управления (участок, филиал, центральный офис), а во-вторых, для разных функциональных подразделений предприятия (например, финансовый отдел, отдел сбыта, экономический отдел).

У предприятия существует разветвленная филиальная сеть и поэтому процесс подготовки информации осуществлялся по следующей схеме: после получения указания руководства об объеме и виде необходимой информации, составлялся макет документа, который рассылался по филиалам. В свою очередь филиалы данную форму рассылали по участкам, где и проходило ее заполнение. Затем готовые отчеты участков обобщались в филиалах и передавались в центральный офис, где проходила их окончательная обработка. Если форма подачи информации не совсем устраивала ее пользователей, то весь процесс повторялся заново.

Учитывая большое количество различных отделов и служб, которые регулярно запрашивали подобную информацию, нагрузка на персонал участков была колоссальной, и сроки подготовки отчетов и заполнения всех этих документов часто срывались. Стоит отметить, что часто информация, запрашиваемая разными подразделениями, содержала общие данные, только в разных комбинациях.

Часто, чтобы сократить время подготовки информации, данные передавались в оперативном порядке по телефону, что сказывалось на достоверности информации.

Таким образом, главной проблемой учета рассматриваемого предприятия было отсутствие у руководства своевременной и точной информации о положении дел вследствие слишком большой длительности процесса сбора и обработки данных.

Проведя диагностику состояния управленческого учета на предприятии и проанализировав подготавливаемую информацию, команда преобразований пришла к выводу, что в сложившейся ситуации наиболее оптимальным решением будет ежедневное формирование базы всех данных в электронном виде, с возможностью для пользователей самостоятельно формировать все необходимые отчеты. В филиалах уже существовало разработанное собственными силами подразделений программное обеспечение, но оно было везде разнотипным и не удовлетворяло все возрастающим требованиям. Учитывая масштабы предприятия и объемы выполняемых задач, было принято решение о внедрении корпоративной информационной системы

Руководство предприятия часто запрашивает информацию, в которой фигурируют одни и те же данные, но в разных комбинациях, таким образом, формы отчетов регулярно требуются разные. Поэтому было принято решение доработки программного обеспечения, в результате чего у пользователей появилась возможность самостоятельно создавать отчеты в рамках информационной системы (т.е. с автоматической обработкой данных) по принципу конструктора.

Внедрение системы в общей сложности заняло около года, доработка программного обеспечения отдельных модулей продолжалось еще в течение порядка двух лет. В процессе реализации проекта команда преобразований столкнулась с определенными проблемами, среди которых стоит особо выделить собственно внедренческие проблемы (проблемы, связанные с внедрением изменений) и организационно-кадровые проблемы.

Кроме этого, работа над внедрением корпоративной информационной системы позволила выявить недоработки в организации учета. Так высветились некоторые проблемы, которые раньше объясняли недостатками ручной обработки данных, а на самом деле были связаны с нарушением регламентов в части сроков передачи информации. Например, для отечественных предприятий достаточно характерной является ситуация, когда не совпадают отчетные данные подразделений сбыта и бухгалтерии — сбыт докладывает о полученных средствах, а они еще не показаны в бухгалтерской отчетности.

Та же ситуация оказывала достаточно сильное влияние на достоверность информации о реализации. Причиной этому было несвоевременное отражение бухгалтерией поступивших средств (платежных поручений и векселей) в базе данных программы и затягивание закрытия бухгалтерского баланса в целом по предприятию.

Одна из первых проблем, с которыми столкнулась команда преобразований — была унификация формы предоставления исходной информации. Существовавшее на момент внедрения программное обеспечение в подразделениях предприятия было разнотипным, соответственно в каждом из них предъявлялись свои требования к формату базы данных (т.е. использовался разный шрифт, порядок цифр, сокращения в заголовках и т.д.). Поэтому первое, что пришлось сделать — привести все исходные данные к единому «знаменателю», унифицировав их.

Следствием внедрения явилось то, что сотрудники предприятия долгое время не пользовались возможностями информационной системы, предпочитая старые методы, которые были более привычные (не надо разбираться, как пользоваться системой) и надежные (нет необходимости перепроверять данные). И это несмотря на то, что подобные способы отнимали гораздо больше времени!

Определенные трудности у персонала вызвало освоение вычислительной техники вкупе с программным обеспечением. Несмотря на то, что проводилось централизованное обучение работников навыкам общения с информационной системой, ряд сотрудников оказался неготовым к освоению новых методов работ.

После того, как информационная система начала функционировать в рабочем режиме, появилась возможность автоматической обработки информации и отпала необходимость в части персонала, который регулярно готовил данные отчеты на бумаге. По вполне объективным причинам, ротация и сокращение кадров при проведении преобразований неизбежна и практически ни одно серьезное нововведение не обходится без данного процесса.

Что же получилось в итоге? Удалось сократить более чем в 3 раза оперативность подготовки информации, повысить ее достоверность. Так, если раньше данные предоставлялись, в основном, укрупненно, без расшифровки по составляющим, то сейчас стало легко проверить каждую операцию, в связи с чем оказалось практически невозможным сокрытие или искажение информации. В настоящий момент каждый из пользователей центрального аппарата имеет возможность самостоятельно сформировать необходимые ему данные, не запрашивая их у других подразделений (при этом контроль доступа обеспечивает нужную степень безопасности). Это дало возможность также снизить нагрузку на нижние звенья управления предприятия в части подготовки отчетной информации и позволило им больше времени уделять исполнению своих прямых производственных обязанностей.

2. Особенности позаказного метода калькулирования

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования – определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а так же для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

При позаказной калькуляции объектом калькулирования является отдельный заказ, отдельная работа, которая выполняется в соответствии с особыми требованиями заказчика, и срок исполнения каждого заказа относительно небольшой. Работа обычно проводится на заводе или в мастерской, где заказ проходит через ряд операций в качестве непрерывно определяемой единицы.

Данный показатель представляется весьма полезным для анализа деятельности предприятия по целому ряду причин. Расчет издержек на единицу продукции необходим при обосновании производства новых видов продукции, определении доходности отдельных производственных линий, уровня отпускных цен и т.п. Калькулирование себестоимости единицы продукции также применяется при планировании и контроле на различных уровнях управления предприятием.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Иными словами, основная область применения позаказного метода - это индивидуальные и мелкосерийные типы производства, к которым в первую очередь относятся предприятия машиностроения. Кроме того, позаказный метод используется во вспомогательных производствах, в экспериментальных цехах, на опытных заводах. Аналогично организуется учет затрат в типографиях, издательствах, рекламных и аудиторских компаниях и любых других организациях, работающих на заказ и предоставляющих услуги в соответствии требованиями покупателей.

Сдельная работа характеризуется большим разнообразием заказов клиентов, выполняемых в производственной мастерской или на заводе. Рабочие работают на производственном оборудовании над серией заказов в течение непродолжительных периодов времени, что требует наличия надежной системы производственного планирования и контроля.

Затраты аккумулируются на индивидуальной основе для каждого заказа, выполняемого на заводе. Основным учетным документом для этой информации является «Карточка/лист учета затрат на выполнение заказа» или «Калькуляционная карточка», которая заполняется в индивидуальном порядке для всех заказов и регулярно корректируется в соответствии с любыми затратами, возникающими в связи с конкретным заказом. Калькуляционная карточка имеет в своей основе построение по типу калькуляционного счета

Материалы, используемые для выполнения каждого заказа, должны учитываться по соответствующим требованиям на отпуск материалов, выписываемым либо мастером, отвечающим за выполнение заказа, либо отделом производственного контроля.

Отпущенные материалы оцениваются в зависимости от соответствующей основы (ФИФО, ЛИФO или средней стоимости).

Время, затраченное на каждый заказ, учитывается в позаказных цеховых нарядах или табелях учета времени лицами, выполняющими работу, и оценивается отделом калькуляции затрат, который вносит соответствующие данные в карточку учета затрат.

Специальные закупки или возникшие другие прямые затраты должны также записываться в карточку учета затрат. Соответствующие суммы таких закупок получаются на основе анализа счетов на приобретенные материалы.

На каждый заказ начисляется своя доля производственных накладных расходов завода по мере прохождения заказа через различные производственные центры затрат предприятия. Начисление проводится на основе предопределенных баз распределения.

После выполнения заказа в позаказную карточку учета затрат включают заранее определенную надбавку для покрытия расходов по реализации и административных расходов. Затем бухгалтерия сравнивает согласованную продажную цену с суммарными затратами на выполнение заказа, чтобы определить прибыль или убыток от данного заказа.

Преимущества и недостатки позаказного калькулирования

Принципиальные преимущества позаказного метода заключаются в следующем:

Во-первых, позаказная система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции может быть использована для оценки эффективности выполнения заказов. Себестоимость продукции по аналогичным заказам можно сравнивать через определенные промежутки времени для того, чтобы определить, остаются ли издержки в ожидаемых пределах. Если наблюдается рост издержек, то детализированная информация в соответствующих учетных регистрах позволит выявить причины такого роста. Иными словами, позаказная система способствует сопоставлению затрат по отдельным заказам, дает возможность выявить наиболее рентабельные заказы как в целом, так и по отдельным операциям в аналогичных заказах.

Во-вторых, применение позаказной системы обеспечивает работная плата счетных работников и т.п.). Однако стоимость получения точных данных по заказам может не компенсироваться получаемой прибылью, иными словами, может не соблюдаться принцип экономической целесообразности.

Кроме того, сопоставление различных заказов может оказаться бесполезным, если оно осуществляется в промежуток времени между выполнением отдельных заказов и применительно к различному количеству продукции, производимой по разным заказам. Использование нормативных затрат может частично уменьшить этот недостаток, однако в то же время увеличить стоимость ведения учета.

И наконец, контроль затрат по подразделениям или операциям требует дополнительного анализа первичных данных.

Практический пример

Используя методику позаказного метода калькулирования определить:

1. Условно-фактическую себестоимость Заказа1 и Заказа 2, обосновав выбор метода распределения косвенных расходов.
2. Договорную цену Заказа 1 и Заказа 2 при планируемом уровне рентабельности реализации Заказа 1 и Заказа 2 - 20%, ставке НДС – 18%.
3. Фактическую себестоимость и фактическую прибыль от реализации заказов.
4. Проанализировать возможность дальнейшего использования запланированного показателя общепроизводственных расходов для обоснования договорной цены. Охарактеризовать процесс планирования данного показателя.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели, ден. ед. | 3 вариант |
| Стоимость отпущенных в производство материалов | Заказ 1 – 100000  Заказ 2 – 100000 |
| Заработная плата производственных рабочих | Заказ 1 – 120000  Заказ 2 – 120000 |
| Заработная плата наладчикам оборудования | 18000 |
| Плановая сумма общепроизводственных расходов | 180000 |
| Фактическая сумма общепроизводственных расходов | 210000 |

3. Методика калькулирования по стадиям «жизненного» цикла

Total Life Cycle Costing (TLCC). Концепция TLCC – калькуляция на базе полного жизненного цикла продукта, основывается на предположении, что для объективной оценки стоимости продукции необходимо учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла. Система TLCC предоставляет менеджерам информацию, необходимую для понимания затрат и управления ими на стадиях проектирования, разработки, производства, маркетинга, дистрибуции, эксплуатации, послепродажного обслуживания, вывода продукта с рынка и утилизации.

В настоящее время актуальным является вопрос построения системы управленческого учета, которая бы увязывала и интегрировала различные концепции управления затратами и результатами в процесс калькуляции себестоимости полного жизненного цикла продукта. Для формирования комплексной системы управления затратами и результатами на различных этапах жизненного цикла продукта наиболее целесообразной является выработка подходов к интеграции и совместному применению передовых систем управленческого учета – стандарт-костинг, таргет-костинг и кайзен-костинг.

Определение затрат по стадиям жизненного цикла нового продукта требует соблюдения следующих условий:

- полнота расчета, т.е. учет затрат по всем стадиям жизненного цикла;

- учет всех потребляемых ресурсов;

- использование единой методологии определения этапов цикла и единой классификации состава и содержания затрат;

- использование соответствующих стадиям жизненного цикла методов расчета затрат.

Система стандарт-костинг зародилась в начале XX века и в настоящее время относится к числу основных концепций традиционного управленческого учета. Концепция управления по целевой себестоимости таргет-костинг, или целевое калькулирование, было впервые применено в Японии в корпорации Toyota в 1965 году. Позднее в японских организациях распространение получила система кайзен-костинг – калькулирование в системе непрерывного совершенствования.

Под суммарными затратами ресурсов на жизненный цикл продукции понимают затраты, связанные с потреблением всех видов ресурсов в стоимостном выражении за период с начала НИОКР до окончания эксплуатации и утилизации.

Укрупненный состав затрат, учитываемых на стадиях экономического жизненного цикла продукции, характеризует табл. 1.

Объем затрат на отдельных стадиях жизненного цикла зависит от характера продукции, ее технической сложности и новизны. Принципиально новая, технически сложная и наукоемкая продукция требует больших затрат на НИОКР, порой во много раз превышающих затраты на всех остальных стадиях жизненного цикла.

Как правило, для целей планирования, анализа и оптимизации затрат все стадии жизненного цикла продукта объединяют в три этапа, в три последовательных цикла:

(1) цикл исследования, разработки и проектирования;

(2) производственный цикл;

(3) цикл послепродажного обслуживания, вывода продукта с рынка и утилизации.

Стадии жизненного цикла налагают определенные особенности на методику расчета затрат.

Так, на стадии НИОКР затраты исчисляют укрупненно по этапам работ. На этапе НИР затраты устанавливают как лимитные, т.е. как ориентировочную границу, определяемую конкурентоспособной ценой. При выполнении технического задания на разработку продукции точность определения суммарных затрат увеличивается: конкретизируются расходы на ОКР и затраты на подготовку производства, лимитные затраты в производстве дополняются расчетами удельных показателей трудоемкости и материалоемкости. На этапе создания и испытания опытного образца (партии) продукта достигается такая степень дета­лизации затрат ресурсов, которая позволяет принять их в качестве укрупненных плановых норм и нормативов на стадии изготовления продукции.

Первый этап является особенно важным потому, что по некоторым оценкам, от 80% до 85% полных затрат жизненного цикла закладываются (связываются, планируются) в цикле исследования, разработки и проектирования, когда конструкторы и разработчики определяют дизайн и конструкцию, а также процесс производства. Решения, принятые в этом цикле, являются определяющими, поскольку каждый дополнительный рубль, израсходованный на деятельность, осуществляемую в данном цикле, может сэкономить до 8-10 рублей на производственную и послепроизводственную деятельность, сократив, например, затраты на проектные измерения или послепродажное обслуживание.

В результате проведенного исследования было установлено, что на первом этапе жизненного цикла должен применяться метод целевого калькулирования – таргет-костинг.

Задача целевого калькулирования состоит в том, чтобы оптимально спроектировать затраты будущего продукта на таком этапе его жизненного цикла, как исследование, разработка и проектирование, а не пытаться сократить затраты на стадии производства уже разработанного продукта. При целевой калькуляции основное внимание уделяется самому продукту, и снижение затрат обеспечивается, в первую очередь, за счет конструкции продукта.

Данный подход полезен тем, что на стадии производственного цикла, как правило, существует не так много возможностей проявить технологическую гибкость, чтобы повлиять на затраты или на проект продукта.

Сравнивая японскую систему таргет-костинг и западную систему стандарт-костинг, следует отметить, что подходы к управлению затратами при помощи данных систем существенно отличаются друг от друга. Стандарт-костинг используется в основном для контроля затрат с целью недопущения их роста на производственном этапе, а таргет-костинг, в первую очередь, поддерживает стратегию снижения затрат, связанных с обладанием продуктом в продолжение всей его полезной жизни, на стадии проектирования продукта, то есть является более стратегическим, нежели оперативным инструментом управленческого учета.

На стадии производства точность определения затрат зависит от масштабов выпуска продукции: чем он больше, тем точнее должны быть нормы и нормативы, используемые для определения затрат.

На втором этапе жизненного цикла должна применяться система стандарт-костинг или система кайзен-костинг. Кайзен-костинг означает обеспечение необходимого уровня себестоимости продукта и поиск возможностей снижения затрат до некоторого целевого уровня. Калькуляция кайзен уделяет основное внимание производственным процессам, и снижение расходов, главным образом, обеспечивается через повышение эффективности этих процессов. Система кайзен-костинг, так же как и система стандарт-костинг увязана с системой планирования прибыли. В японской автомобильной промышленности, например, для каждого автомобиля заранее устанавливаются базовые затраты на уровне фактической себестоимости такого автомобиля за прошлый год. При сокращении затрат эта база используется как своего рода отправная точка.

В системе кайзен-костинг используется такой показатель как норма целевого сокращения затрат, который представляет собой отношение запланированной суммы сокращения затрат к базовым затратам. Этот коэффициент применяется в течение установленного периода времени по отношению ко всем переменным затратам (постоянные затраты считаются необходимыми для роста предприятия, поэтому главный акцент делается на сокращении переменных затрат). На его основе рассчитываются целевые суммы сокращения затрат отдельно по материалам, компонентам, прямому и косвенному труду и другим переменным затратам. Затем менеджмент сравнивает суммы фактически достигнутого сокращения по всем видам переменных затрат с заданными целевыми значениями. При наличии расхождений устанавливаются отклонения для всего завода.

Система кайзен-костинг только на первый взгляд схожа с системой стандарт-костинг.

В действительности она значительно отличается от традиционной классической системы стандарт-костинг. Цель калькуляции кайзен состоит в достижении заданного уровня сокращения затрат, который постоянно корректируется в сторону его дальнейшего уменьшения. При анализе отклонений в системе стандарт-костинг обычно сравниваются фактические и стандартные затраты. Другое ключевое различие между системами стандарт-костинг и кайзен-костинг состоит в исходной предпосылке относительно того, кто более компетентен в области усовершенствования процессов и сокращения затрат.

Традиционное калькулирование стандартных затрат предполагает, что лучше всех это знают инженеры и менеджеры, поскольку они обладают необходимым техническим опытом, и только они в состоянии определить, какие операции следует выполнять рабочим, чтобы соответствовать установленным стандартам и процедурам. При калькулировании затрат с целью непрерывного усовершенствования предполагается, что лучше других о методах совершенствования процессов осведомлены рабочие, так как именно они фактически имеют дело с производственными процессами по выпуску продуктов. И для облегчения этого процесса информация о фактических затратах должна предоставляться работникам основного производства (сотрудникам «передней линии»), что само по себе представляет разительную перемену для многих компаний. Таким образом, еще одна важная цель системы кайзен-костинг состоит в том, чтобы наделить работников более широкими полномочиями и предоставить им возможность управлять совершенствованием процессов и сокращением затрат. По мнению многих специалистов, система кайзен-костинг является логическим продолжением системы таргет-костинг, которая также нацелена не на простое сдерживание роста затрат, а на целенаправленное их сокращение. Тем не менее, общим для систем стандарт-костинг и кайзен-костинг является контроль затрат и результатов путем сравнения достигнутых (фактических) результатов с некими целевыми установками. Поскольку, в отличие от таргет-костинга, кайзен-костинг применяется на тех же стадиях жизненного цикла продукции, что и стандарт-костинг, перед менеджментом встанет вопрос либо о выборе одной из данных систем, либо о способах интеграции данных систем. Несмотря на то, что философия кайзен-костинга выглядит более прогрессивной, нежели философия стандарт-коста, противопоставлять данные системы не следует. В действительности, каждая из данных систем призвана решать определенные конкретные задачи и каждая из систем имеет как свои преимущества, так и недостатки. Более правильным будет постановка вопроса об интеграции учетно-аналитической системы стандарт-костинг и управленческой системы кайзен-костинг, поскольку принципы функционирования данных систем не исключают друг друга. Например, в Японии, данные системы на многих предприятиях функционируют параллельно. Особенностью такого совместного функционирования является то, что кайзен-костинг в данной стране действует вне рамок системы калькулирования стандартных затрат, что, отчасти, объясняется ориентацией системы стандарт-костинг на соответствие стандартам финансового учета.

На стадии реализации методика исчисления затрат зависит от конструктивных особенностей продукции, условий ее транспортировки, хранения и сбыта. Реализация малогабаритных, простых по конструкции изделий, выполненных из материала, который не требует особых условий транспортировки и хранения, обходится дешевле. Однако независимо от характера продукции (работ, услуг) в затраты на реализацию включают расходы на маркетинг, которые зависят от рыночной стратегии предприятия.

В результате проведенного исследования было установлено, что поскольку нормируемые затраты имеют отношение к детально исследуемым, повторяющимся процессам, за которыми возможно установить наблюдение, то имеются предпосылки для использования концепции стандарт-костинга на третьем этапе жизненного цикла продукции. Для этого необходимо расширить сферу применения метода стандарт-костинга путем установления целевых показателей не только по затратам, но и по нефинансовым показателям. Другими словами, следует устанавливать стандарты по качеству продукции, качеству и надежности поставок и, соответственно, выявлять соответствующие отклонения, влияющие на прибыль. Так, например, факторами характеризующими качество продукции могут быть: количество претензий на качество продукции и, соответственно, затраты по гарантийному ремонту, количество выявленного брака в процессе производства и затраты по его устранению. При этом затраты, связанные с качеством продукции, возникают на третьем жизненном цикле продукции, а именно на этапе послепродажного обслуживания.

Что касается остальных этапов жизненного цикла продукции, то затраты возникающие на данных этапах относятся не к нормируемым, а к программируемым (дискреционным) расходам, поскольку существует значительный уровень неопределенности в отношении между затрачиваемыми ресурсами и результатами. Поэтому на них устанавливаются не научно-обоснованные нормы, а составляются только сметы. Например, на первом этапе жизненного цикла продукта, установление нормативов затрат и соответственно применение системы стандарт-костинг является в принципе невозможным. Это, в первую очередь, связано с тем, что уровень неопределенности связи между величиной затрат на исследования и разработки и объемом выпуска достаточно высок, поскольку на размер объема выпуска также влияют и другие факторы, а именно рыночные условия, затраты на исследование и разработки конкурентов и внедрение новых продуктов. Таким образом, концепция TLCC расширяет границы традиционных подходов к управлению затратами и результатами, позволяя оценивать и учитывать расходы за весь срок жизни продукта для определения того, позволяют ли прибыли, получаемые от него на этапе производства, покрыть расходы, понесенные на более ранних и более поздних этапах. При этом концепции таргет-костинг, стандарт-костинг и кайзен-костинг являются эффективными инструментами, позволяющими не просто определить полную рентабельность продукта, исходя из затрат и доходов на всех стадиях жизненного цикла, но и создать механизм последовательного и целенаправленного управления процессом создания целевой стоимости продукта. Данные концепции удачно дополняют друг друга, поскольку каждая из них направлена на решение задачи оптимального управления затратами и результатами на определенном этапе жизненного цикла продукции, используя для этого оригинальные методы и подходы.

На стадии эксплуатации степень детализации и точности норм и нормативов, на основании которых рассчитывают затраты, обусловливается сроком эксплуатации продукции.

Затраты на утилизацию предопределяются характером продукции, тем вредным влиянием, которое она способна оказать на окружающую среду. Так, при утилизации продукции, являющейся источником радиоактивного загрязнения, содержащей пары ртути и другие вредные для человека и природы вещества, требуется соблюдение норм безопасности и охраны окружающей среды, что нередко влечет за собой очень большие расходы. Они компенсируются фирмой-изготовителем и закладываются в цену продукции или включаются в эксплуатационные расходы предприятия, использующего продукцию. Во всех случаях затраты на утилизацию снижают на стоимость используемых остаточных ресурсов: общего лома, лома драгоценных металлов, узлов и деталей, пригодных для вторичного использования или использования при пониженных потребностях в эксплуатационных свойствах.

Таблица 1.

Постадийный состав затрат

|  |  |
| --- | --- |
| Стадия | Статья затрат |
| НИОКР |       Предпроектные исследования и доработка замысла        Разработка технического задания        Разработка эскизного проекта        Разработка технического проекта        Подготовка конструкторской и рабочей документации на опытный образец или партию        Подготовка рабочей конструкторской и технологической документации для изготовления опытного образца (партии)        Изготовление и испытание опытного образца (партии) |
| Производство |      Подготовка и освоение серийной продукции       Производство       Поддержание технического уровня и качества серийно освоенной продукции |
| Реализация |        Тара и транспортные операции, связанные с доставкой готовой продукции до места потребления         Обеспечение ее сохранности и эксплутационных характеристик при транспортировке и реализации         Содержание торговой фирмы-изготовителя         Маркетинговые исследования |
| Эксплуатация |       Приобретение        Монтаж        Подготовка продукции и кадров к эксплуатации        Текущие эксплуатационные расходы        Ремонт и обслуживание        Поддержание и улучшение эксплуатационных свойств продукции |
| Утилизация |          Исследования           Изготовление средств утилизации           Транспортировка           Специальные контейнеры. Тара и т.д. |

4. Два правила ревалентности.

В классификации затрат для управленческих решений ключевое место занимает признак существенности информации, согласно которому затраты делятся на релевантные и нерелевантные. Релевантная информация существенна для принятия решения, т.е. она содержит те данные, которые следует принимать в расчет при подготовке информации для менеджеров. Нерелевантная информация включает несущественные, избыточные данные.

Они могут привести к двум последствиям:

1. принятию ошибочного решения вследствие того, что искажается информационная картина, описывающая проблемную ситуацию, по которой следует принять решение;
2. снижению оперативности и повышению трудоемкости процесса принятия решения, т.е. искажения информации не происходит, однако менеджер получает излишние данные, которые затрудняют обдумывание ситуации и увеличивают время на ее решение.

Информация для управления должна содержать нужные, воспринимаемые и осознанные сведения, необходимые для анализа конкретных ситуаций, дающие возможность комплексной оценки причин ее возникновения и развития, позволяющие определить ряд альтернативных решений, из которых реально (исходя из конкретной ситуации) найти оптимальное управленческое решение.

Первое правило релевантности

Информация для руководителя должна обеспечить правильное решение. Это является главной характеристикой качества информации для руководителя.

Рассмотрим примеры вариантов подготовки информации, ведущих к ошибочным решениям.

Пример 1. Руководитель предприятия принимает решение о снятии с производства вида продукции. Какие данные он должен получить?

Предприятие по производству хлебобулочных изделий реализует продукцию через разветвленную сеть торговых ларьков в пределах спроса по каждому наименованию. После резкого повышения цен на некоторые добавки директор, основываясь на интуиции, предполагает, что часть продукции стала убыточной. Он просит проанализировать затраты и выручку.

Бухгалтер, которому было дано это задание, представил данные о выручке по продуктам за период и все затраты, т.е. он отнес все производственные и коммерческие расходы к затратам на продукт, чтобы подсчитать прибыль каждой единицы. Результаты расчетов показали, что рогалики с маком были проданы в убыток, и руководитель снял их с производства .

Однако после этого действия прибыль компании снизилась, так как уменьшение выручки не повлекло за собой пропорционального уменьшения затрат. Часть постоянных производственных и коммерческих расходов осталась прежней. В данном случае информация о доле затрат на аренду торговых ларьков, расходов на содержание грузовика и заработной платы дирекции, приходящейся на рогалики, явилась нерелевантной. Ее бухгалтер не должен был включать в расчеты, представленные на запрос директора.

Релевантными в данной ситуации являются общие показатели: переменные затраты, объем продаж (выручка), маржинальный доход.

Релевантными могут быть удельные затраты и доходы: цена единицы продукции, удельные переменные расходы на единицу, маржинальный доход на единицу продукции.

Релевантность затрат хорошо прослеживается при анализе «затрат прошлых периодов», возникающих в результате ранее принятых решений.

Пример 2. Вы мечтаете о телевизоре с определенными характеристиками (диагональ, конфигурация и др.) и скопили на него половину суммы. Накануне юбилея друзья и родственники, зная о вашем желании, решили добавить недостающую сумму. Они непременно хотели увидеть телевизор у вас в День рожденья. Поиски заказанной модели не дали результатов и вы «дали добро» на покупку аналога за 300 у.е. По истечении небольшого периода времени (абстрагируемся от прав потребителей) вы заходите в магазин и видите телевизор своей мечты: именно та диагональ, плоскость экрана, настройка! Кроме того, его стоимость ниже — 260 у.е.

Один из сослуживцев, узнав о ваших сожалениях, предложил купить у вас телевизор, но сумма, которой он располагал, не превышала 240 у.е. Какая сумма в условных единицах является релевантной для принятия решения о покупке телевизора: 40 , 60 или 20, или другая?

Для принятия решения о приобретении нового телевизора вас не должны волновать ни 300 у.е., уплаченных за покупку, ни 40 у.е. разницы в цене. Они потеряны для Вас. Это затраты прошлых периодов, а прошлое изменить не дано. Принимая решение, Вы должны только подумать, стоит ли платить 20 у.е. за желаемые характеристики телевизора.

Второе правило релевантности

Информация для руководителя должна быть представлена в удобном для восприятия виде и не должна содержать избыточных данных.

Пример 1. Решается вопрос об открытии обособленного подразделения в Ростове; очевидно, что возникнут дополнительные расходы. Релевантной будет информация только о дополнительных затратах и доходах. Данные о продажах и затратах по существующим обособленным подразделениям будут излишними или нерелевантными.

Пример 2. Повышает релевантность информации для управленческих решений использование альтернативных (условных) затрат. Например, на предприятии имеют место неиспользуемые запасы стали. На начало периода их остатки составили 1 000 ед. по 110 руб. за 1 ед. Оказалось, что имеется много вариантов использования стали. Компания может продать их за 190 тыс. руб. или по 90 руб. за 1 ед., выбросить или производить 2 вида продукции.

Обсуждаются альтернативные варианты того, как наиболее выгодно использовать складские запасы стальных отливок: организовать производство продукции, продать, выбросить.

Альтернативные затраты преобразуют отчет так, чтобы сразу было видно, насколько выгоднее производить ту или иную продукцию, чем продавать по лучшему из альтернативных вариантов, или наоборот (табл. 2).

Таблица 2.

Данные для принятия решения(с использованием альтернативных затрат)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Произвести продукт | | Продать покупателю | | Выбросить |
| А | Б | 1 | 2 | - |
| Объем продаж | 440 | 340 | 180 | 190 | - |
| Затраты | 180 | 200 | - | - | - |
| Условные затраты (альтернативные) | 190 | 190 | - | - | - |
| Всего затрат | 370 | 390 | - | - | - |
| Прибыль | 70 | -50 | - | - | - |

Алгоритм расчета:

1. обсуждается приоритетное направление исходя из стратегии развития предприятия;
2. выбирается лучший из отобранных вариантов;
3. принимается в качестве условных затрат и вводится в калькуляцию прибыль по лучшему альтернативному варианту;
4. вычисляется, насколько обсуждаемый вариант лучше (хуже) альтернативного.

По данным таблицы, предприятию выгоднее производить из стали продукт А, чем продавать ее, на 70 тыс. руб.; в то же время продать выгоднее, чем производить продукт Б, на 50 тыс. руб.

Таким образом, информация для управления должна содержать нужные, воспринимаемые и осознанные сведения, необходимые для анализа конкретных ситуаций, дающие возможность комплексной оценки причин ее возникновения и развития, позволяющие определить ряд альтернативных решений, из которых реально (исходя из конкретной ситуации) найти оптимальное управленческое решение.

Пример.

В условиях спада конъюнктуры на товарном рынке и уменьшении объема продаж в 2 раза (с 2000 шт. до 1000 шт.) принять решение об изготовлении дополнительного заказа по цене ниже себестоимости.

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | 3 вариант |
| Объем реализации, шт. | 1000 |
| Удельные переменные затраты, д.е. | 120 |
| Постоянные затраты за период, д.е. | 50000 |
| Цена продукции, д.е. | 160 |
| Объем дополнительного заказа, шт. | 1000 |
| Затраты на размещение дополнительного заказа, д.е. | 6000 |
| Цена продукции дополнительного заказа д.е. | 140 |

Список использованной литературы

1. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 478с.
2. Волкова О.Н. Управленческий учет: учебник. – М.: Проспект, 2008. – 472с.
3. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. – 528с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351с.
5. Лебеда Т. Управление компанией // Теория и практика управления. – 2003. - № 2. С. 36-44