

Модели и варианты организации

управленческого учета

Основной характеристикой *директ-костинга* является подразделение затрат на постоянные и переменные в зависимости от изменения объема производства. При этом в себестоимость продуктов включаются только *переменные затраты*, а затраты *постоянные* сразу относятся на *финансовый результат*.

По переменным расходам оцениваются также *остатки готовой продукции и незавершенное производство*.

Метод «директ-костинг» *не используется* для составления внешней отчетности и расчета налогов.

Он применяется *во внутреннем учете* для проведения управленческого анализа и принятия оперативных управленческих решений.

Понятие системы «директ-костинг»

Применение системы «директ-костинг» *предполагает дифференцированный учет общепроизводственных расходов:*

- ✓ расходов на содержание и эксплуатацию оборудования - переменная часть;
- ✓ общепроизводственных расходов на управление - постоянная часть.

В связи с этим выделяют следующие субсчета:

- ✓ *счет 25-1* «Переменные общепроизводственные расходы», субсчет «Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования»;
- ✓ *счет 25-2* «Постоянные общепроизводственные расходы», субсчет «Общепроизводственные расходы на управление».

Дифференцированный учет общепроизводственных расходов

Компания в течение отчетного периода произвела 1 500 единиц продукции. Переменные затраты на производство единицы продукции составляют 50 руб. Общая сумма постоянных затрат – 30 000 руб. Объем реализации – 1 000 единиц продукции по цене 100 руб. за единицу. На начало периода запасы незавершенного производства и готовой продукции отсутствовали.

Показатели	Метод директ-костинга		Метод полного распределения (absorption costing)	
	Формула расчета	Значение, руб.	Формула расчета	Значение, руб.
Выручка от реализации	100 руб. x 1000 ед. (Цена x Объем реализации)	100 000	100 руб. x 1000 ед. (Цена x Объем реализации)	100 000
Себестоимость единицы продукции	–	50	50 руб. + 30 000 руб. / 1500 ед. (Переменные затраты на ед. + Постоянные затраты / Объем производства)	70
Себестоимость реализованной продукции	50 руб. x 1 000 ед. (Переменные затраты на ед. x Объем реализации)	50 000	70 руб. x 1000 ед. (Себестоимость ед. x Объем реализации)	70 000
Маржинальный доход	100 000 руб. - 50 000 руб. (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции)	50 000	–	–
Постоянные затраты	–	30 000	–	–
Операционная прибыль	50 000 руб. - 30 000 руб. (Маржинальная прибыль - Постоянные затраты)	20 000	100 000 руб. - 70 000 руб. (Выручка от реализации - Себестоимость реализованной продукции)	30 000

- ✓ Позволяет оперативно изучать взаимосвязь между показателями «объем производства» и «затратами» по местам их возникновения;
- ✓ Дает возможность прогнозировать поведение себестоимости продукции (работ, услуг) или отдельных видов расходов независимо от размера постоянных расходов;
- ✓ Позволяет проводить эффективную ассортиментную и ценовую политику;
- ✓ Позволяет оперативно устанавливать нижний предел цены в периоды временного сокращения спроса на продукцию (работы, услуги) для завоевания рынков сбыта;
- ✓ Дает возможность составлять прогноз рентабельности производства продукции (работ, услуг);
- ✓ Позволяет оперативно получать информацию, во что обходится производство отдельных видов продукции (работ, услуг) независимо от размера постоянных затрат.

Преимущества применения системы «директ-костинг»

- Недостатком системы является возникающие трудности при разделении затрат *на постоянные и переменные*. В различных условиях одни и те же затраты могут вести себя по-разному.
- Противники директ-костинга считают, что постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость, а так же учтены при оценке незавершенного производства и остатков готовой продукции. Поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных расходов, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства.

Недостатки применения системы «директ-костинг»

«Великое множество лидеров бизнеса пользовалось весьма **ограниченным набором конкурентных стратегий**: «продавай дешевле, чем другие», «сделай продукт отличным от других», «сконцентрируйся на качестве».

Но для того, чтобы воспользоваться мудрым советом, скажем, продавать свой продукт дешевле, чем конкуренты, надо сначала этот продукт *сделать* более **дешевым**, а это уже **искусство** – ведь наивно полагать, что конкуренты не попытаются сделать то же, что и **вы**».

/Майкл Портер/

- ✓ Сегодня одним из главных факторов успеха и конкурентоспособности компаний являются *инновационные продукты*.
- ✓ *Таргет-костинг* (от англ. *target costing* - целевая стоимость) - это *метод управления себестоимостью* (затратами на производство) продукции.
- ✓ Сущность заключается в *снижении себестоимости* продукции на всем ее производственном цикле, за счет применения производственных, инженерных, *научных исследований* и разработок.

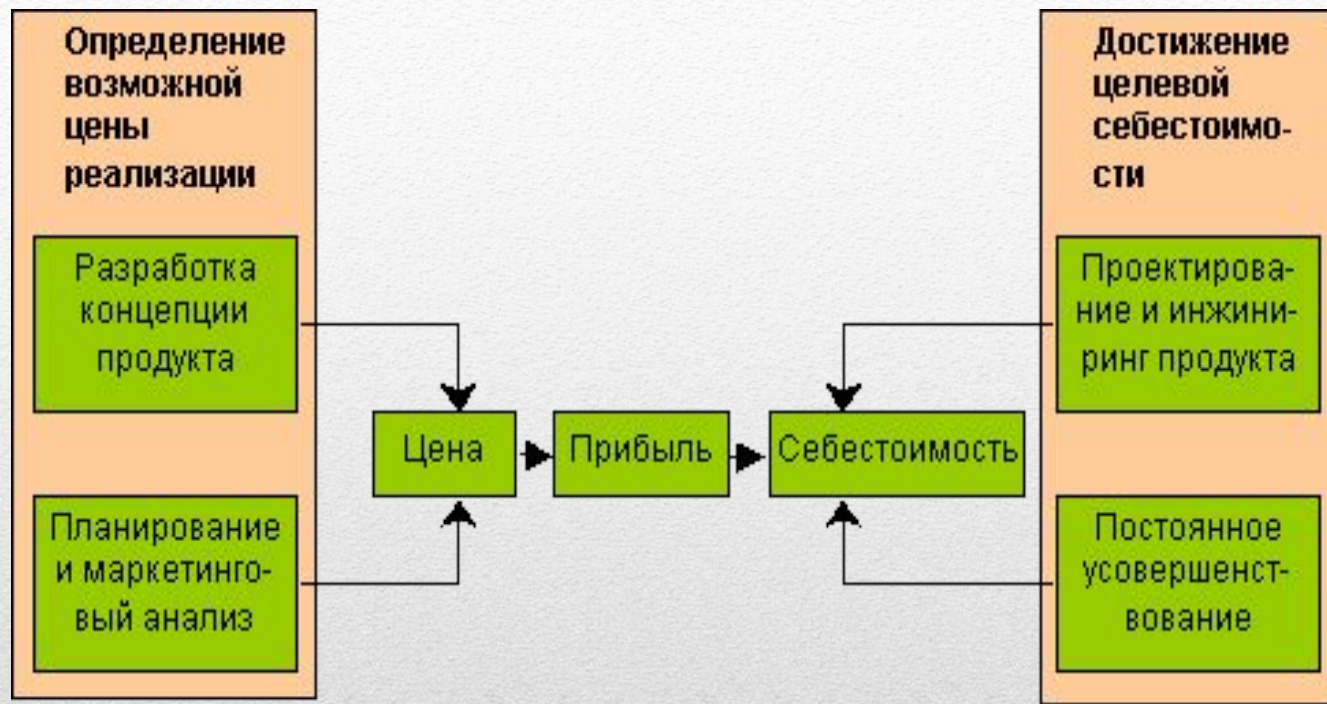
Управление затратами в мире инноваций - что нужно для успеха?

Допустимый размер себестоимости по методу «таргет-костинг» определяется следующим образом:

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

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

Концепция «таргет-костинг»



Процесс управления по целевой себестоимости

- ✓ Время разработки нового продукта может неоправданно увеличиваться. Поэтому всегда нужно знать, когда следует остановиться и прекратить исследования.
- ✓ Неумелое применение концепции таргет-костинг может негативно сказываться на людях, находящихся под постоянным *прессингом своих руководителей*, стремящихся во что бы то ни стало достичь целевой себестоимости.
- ✓ Могут возникнуть *конфликты между проектировщиками*, усиленно стремящимися снизить производственную себестоимость продукта, и маркетологами, которые часто отказываются даже рассматривать предложения о снижении затрат на сбыт и продвижение продукции к конечному потребителю.

Каждый недостаток может быть устранён, если он вовремя идентифицирован и осознан именно как устранимый недостаток. Нужно лишь немного воли к переменам?

Препятствия при внедрении «таргет-костинг»

Компания «Альфа» производит сок и минеральную воду. Спрос на продукцию начал падать, чтобы исправить положение, было принято решение производить сладкую газированную воду.

Исследование показало, что потребителям нужна сладкая газированная вода по невысокой цене. Маркетологи определили требования к будущему продукту, установив их приоритетность:

легкая упаковка – 0,4;

низкая калорийность – 0,1;

минимальное количество химических добавок – 0,3;

длительный срок годности – 0,1;

легкость «отстирывания» при попадании на одежду – 0,1.

Предполагаемый годовой объем продаж нового продукта – 1 миллион бутылок.

Допустимая рыночная цена - 10 рублей.

Норма прибыли – 15 процентов.

Целевая себестоимость продукта:

10 руб. – 10 руб. x 15% нормы прибыли : 100% = **8,5 руб.**

Пример

Фактическая себестоимость нового напитка по аналогии с минеральной водой и соком должна была составить **11,8 руб.** за одну бутылку.

Эта сумма состояла из расходов на:

собственное производство пластиковых бутылок – 4,7 рубля;

сахар – 2 рубля;

консервант для максимального увеличения срока годности – 3,5 рубля;

пищевой краситель для придания цвета – 1,6 рубля.

Фактическая себестоимость новой продукции превысила целевую:

11,8 руб. – 8,5 руб. = **3,3 руб.**

Пример

Фактическая себестоимость нового напитка по аналогии с минеральной водой и соком должна была составить **11,8 руб.** за одну бутылку.

Эта сумма состояла из расходов на:

собственное производство пластиковых бутылок – 4,7 рубля;

сахар – 2 рубля;

консервант для максимального увеличения срока годности – 3,5 рубля;

пищевой краситель для придания цвета – 1,6 рубля.

Фактическая себестоимость новой продукции превысила целевую:

11,8 руб. – 8,5 руб. = **3,3 руб.**

Пример

Согласно установленным приоритетам можно найти целевую стоимость продукции:

легкая упаковка – $0,4 * 8,5 = 3,4$ руб.;

низкая калорийность – $0,1 * 8,5 = 0,85$ руб.;

минимальное количество химических добавок – $0,3 * 8,5 = 2,55$ руб.;

длительный срок годности – $0,1 * 8,5 = 0,85$ руб.;

легкость «отстирывания» при попадании на одежду – $0,1 * 8,5 = 0,85$ руб.

После разработки продукта была рассчитана примерная себестоимость товара:

№	Состав продукта	Фактическая стоимость, рублей
1	Пластиковая упаковка	3,6
2	Сахарозаменитель	0,8
3	Консервант № 1	4
4	Пищевой краситель № 2	0,3
Итого:		8,7

Пример

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду изделия составляется предварительная нормативная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало месяца нормам расхода материалов и трудовых затрат.

Норма – это заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход *по нормам* и *отклонения от норм*.

Нормативный метод учета затрат

- ✓ составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по *каждому изделию* на основе действующих на предприятии на начало месяца - норм и смет;
- ✓ ведение в течение месяца *учета изменений действующих норм* для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших *причиной изменения норм*;
- ✓ *документирование* фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
- ✓ *установление причин* и виновников выявленных отклонений от норм для принятия оперативных мер воздействия;
- ✓ *определение фактической себестоимости* выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Принципы системы нормативного учета

Дебет	Кредит
С.н. - нет	
Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (с кредита счетов 20,23,29)	Нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции (работ, услуг) <i>Отклонение неблагоприятное (перерасход)</i>
	<i>Отклонение благоприятное (экономия)</i>
Оборот дебетовый	Оборот кредитовый
С.к. - нет	

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Оборотно-сальдовая ведомость по счету 40 за Апрель 2017 г. ООО «Ритейл-Холл»

Период

Счет

Организация

Применяемый

01.04.2017

- 30.04.2017

40

ООО «Ритейл-Холл»

Сформировать отчет

Счет	Показатели	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Номенклатурные группы							
Виды стоимости							
40	БУ			1 702 036,01	1 702 036,01		
	НУ			1 636 698,01	1 636 698,01		
	Контр.						
Купки "Алмаз"	БУ			917 915,31	917 915,31		
	НУ			880 683,91	880 683,91		
	Контр.						
Выпуск по фактической стоимости	БУ			917 915,31			
	НУ			880 683,91			
	Контр.						
Выпуск по плановой стоимости	БУ				883 440,00		
	НУ				883 440,00		
	Контр.						
Отклонение	БУ				34 475,31		
	НУ				-2 756,09		
	Контр.						
Шафы купе	БУ			784 120,70	784 120,70		
	НУ			756 014,10	756 014,10		
	Контр.						
Выпуск по фактической стоимости	БУ			784 120,70			
	НУ			756 014,10			
	Контр.						
Выпуск по плановой стоимости	БУ				714 880,00		
	НУ				714 880,00		
	Контр.						
Отклонение	БУ				69 240,70		
	НУ				41 134,10		
	Контр.						
Итого	БУ			1 702 036,01	1 702 036,01		
	НУ			1 636 698,01	1 636 698,01		
	Контр.						

Вариант 1 «Списание неблагоприятного отклонения»

- 1.1. Нормативная себестоимость продукции – 830 000 руб.
- 1.2. Фактическая себестоимость продукции – 1 000 000 руб.
- 1.3. Отклонение: $1\,000\,000 - 830\,000 = + 170\,000$ руб.

Д 90-2 К 40 на сумму перерасхода *увеличиваем себестоимость реализованной* продукции на 170 000 руб.

Вариант 2 «Списание благоприятного отклонения»

- 1.1. Нормативная себестоимость продукции – 1 000 000 руб.
- 1.2. Фактическая себестоимость продукции – 830 000 руб.
- 1.3. Отклонение: $830\,000 - 1\,000\,000 = - 170\,000$ руб.

Д 90-2 К 40 на сумму экономии *снижаем себестоимость реализованной* продукции на 170 000 руб. – *методом «Красное сторно»*

Пример

Название «standard costs» подразумевает себестоимость установленную *заранее*.

Суть системы «Стандарт-кост» – в том, что в учет вносится то, что *должно произойти*, а не то, что *произошло*, и обособленно отражаются возникшие *отклонения*.

Основная задача – *учет потерь и отклонений* в прибыли предприятия.

СТАНДАРТ-КОСТ

- ✓ Благоприятное (экономия);
- ✓ Неблагоприятное (перерасход).

Все отклонения можно подразделить на *три вида*:

- ✓ «первый» – отклонения затрат прямых материалов;
- ✓ «второй» – отклонения прямых трудовых затрат;
- ✓ «третий» – отклонения общепроизводственных расходов.

Виды отклонений

Общее отклонение затрат прямых материалов определяется как разница между фактическими и нормативными затратами прямых материалов

$$\Delta M = Q_{\text{ф}} \times Ц_{\text{ф}} - Q_{\text{н}} \times Ц_{\text{н}},$$

где M – стоимость материала;

Q – количество закупленного материала;

Ц – цена материала.

Отклонение по *использованию* прямых материалов

$$\Delta Q = (Q_{\text{ф}} - Q_{\text{н}}) \times Ц_{\text{н}}$$

Отклонение *по цене* прямых материалов

$$\Delta Ц = (Ц_{\text{ф}} - Ц_{\text{н}}) \times Q_{\text{ф}}$$

Если вычисления сделаны правильно, то справедливо равенство:

$$\Delta M = \Delta Q + \Delta Ц$$

Расчет отклонения затрат прямых материалов

Общее отклонение прямых трудовых затрат определяется как разница между фактическими затратами труда и нормативными затратами труда

$$\Delta TЗ = Чф \times Сф - Чн \times Сн,$$

где ТЗ – прямые трудовые затраты;

Ч – продолжительность работы;

С – ставка оплаты труда.

Отклонение по использованию *рабочего времени*

$$\Delta Ч = (Чф - Чн) \times Сн$$

Отклонение по *ставке* оплаты труда

$$\Delta С = (Сф - Сн) \times Чф$$

В результате правильных расчетов, должно выполняться равенство:

$$\Delta TЗ = \Delta Ч + \Delta С$$

Расчет отклонения прямых трудовых затрат

Отклонение по переменным накладным затратам

$$\text{ОПЗ} = \text{СНЗ} - \text{ФНЗ},$$

где ОПЗ - отклонение по переменным накладным затратам;

СНЗ – сметные накладные затраты для фактического времени труда основных работников;

ФНЗ – фактические переменные накладные затраты.

Отклонение *по эффективности* переменных накладных расходов

$$\text{ОЭПР} = (\text{НЧ} - \text{ФЧ}) \times \text{НСР},$$

где ОЭПР - отклонение по эффективности переменных накладных расходов;

НЧ - нормативное время в часах, затраченное на фактический выпуск продукции;

ФЧ - фактическое время в часах, отработанное за рассматриваемый период;

НСР - нормативная почасовая ставка переменных накладных расходов.

Отклонение по постоянным накладным расходам

$$\text{ОПР} = \text{СПР} - \text{ФПР},$$

где ОПР - отклонение по постоянным накладным расходам;

СПР – сметные постоянные накладные расходы;

ФПР – фактические постоянные накладные расходы.

Отклонение общепроизводственных расходов

- ✓ можно на основе установленных заранее нормативов определить *сумму ожидаемых затрат* на производство продукции (работ, услуг);
- ✓ наличие установленных норм облегчает *планирование* потребности в производственных ресурсах;
- ✓ осуществлять *оценку* и проводить *оперативный анализ* деятельности центров ответственности (ЦО) и предприятия в целом;
- ✓ соблюдать технико-технологическую и производственную *дисциплину*;
- ✓ изыскивать внутрипроизводственные *резервы экономии* материальных и трудовых ресурсов;
- ✓ *повышать рентабельность* деятельности центров ответственности и предприятия в целом;
- ✓ обеспечивать *основы* для процесса разработки и контроля бюджетов;
- ✓ экономия ведения учетных записей (соблюдение принципа «затраты – выгоды»).

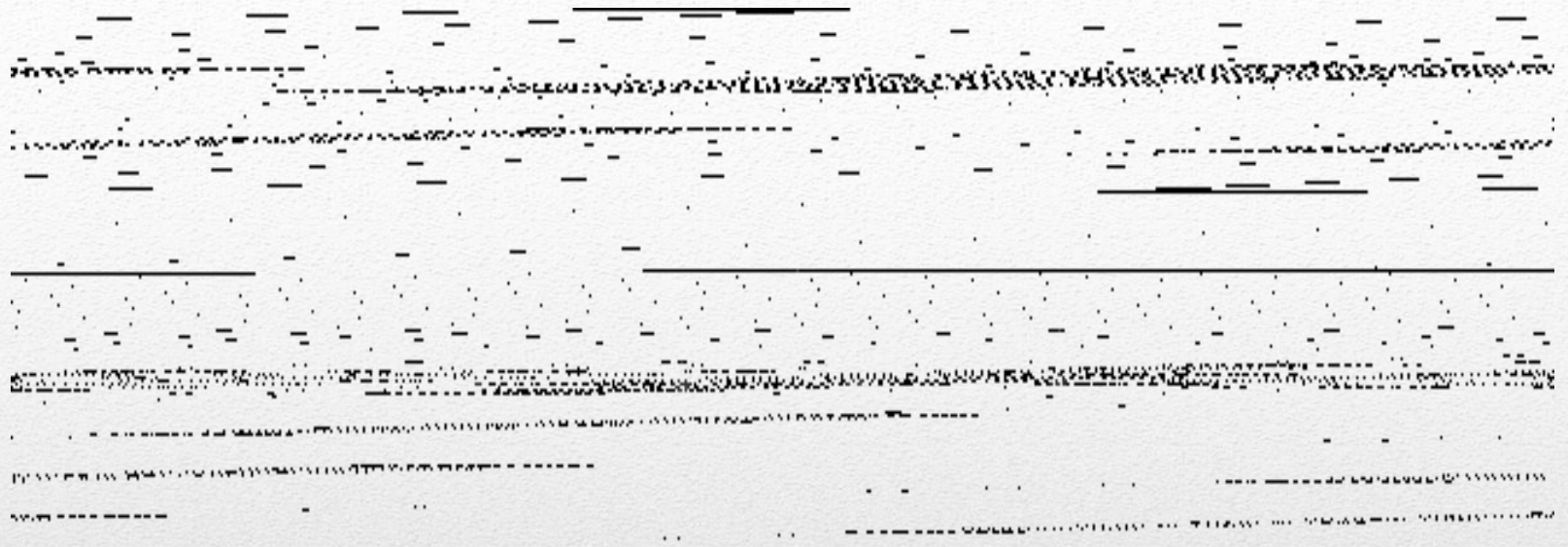
Преимущества нормативных методов учета

Одной из основных проблем является *разработка реальных, отвечающих требованиям эффективности нормативов.*

- ✓ При условии, что информация предоставляется *после* окончания отчетного периода, она может оказаться устаревшей и практически *бесполезной.*
- ✓ При условии, что отклонения используют как средство «наказания», это может привести к тому, что *моральный дух* компании будет падать, возникает желание *скрыть неблагоприятные отклонения.*
- ✓ При мотивации увеличения *производительности* необходимо уделять внимание качеству и допустимой величине производственных запасов.

Кроме того, одно лишь соответствие нормам может оказаться *неэффективным*, т.к. для успешного функционирования компании в условиях конкурентной внешней среды требуется постоянное *совершенствование деятельности.*

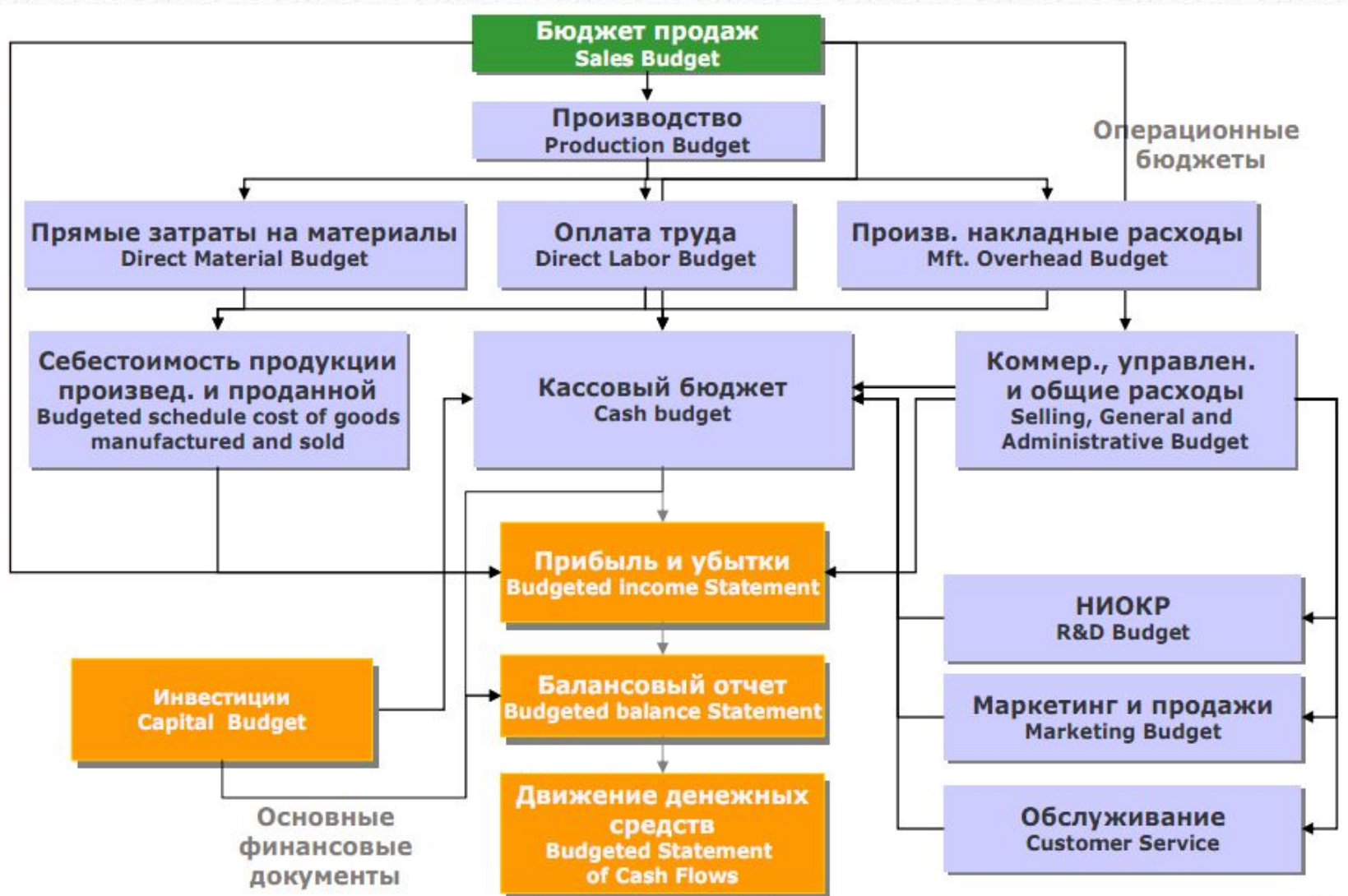
Недостатки использования норм расходов



Бюджетирование – это, с одной стороны, *процесс составления финансовых планов и смет*, а с другой – *управленческая технология*, предназначенная для выработки и повышения финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений.

Постановка бюджетирования





Система бюджетирования