

ФГБОУ ВО «БРЯНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ  
АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВ

# **Бухгалтерский управленческий учет**

**Учебно-методическое пособие**

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Профиль Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Квалификация (степень)- Бакалавр

Брянская область

2015

УДК 657.01(075.8)

ББК 65.052

К 89

Бухгалтерский управленческий учет: Учебно-методическое пособие. / Н.В. Кузюр, Л.В. Блашкевич. – Брянск : Издательство Брянский ГАУ, 2015. – 160 с.

Пособие предназначено для проведения лабораторных занятий по изучаемым разделам дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет». Решение практических заданий требует от студентов непрерывного и глубокого изучения теоретических вопросов дисциплины с опорой на использование информационно-правовых систем. Содержатся теоретический материал, который может быть использован при подготовке к занятиям, практические задания и ситуации, вопросы для обсуждения. Последовательное решение предложенных лабораторных занятий позволит студентам овладеть навыками организации и ведения бухгалтерского управленческого учета. Издание предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению подготовки Экономика, профиль Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

**Рецензент:**

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов  
БГАУ Горло **В.И.**

Рекомендовано к изданию решением Учебно – методического Совета экономического факультета БГАУ протокол № 5 от «24» февраля 2015г.

© Брянский ГАУ, 2015

© Кузюр Н.В., 2015

© Блашкевич, 2015

## Введение

Изучение дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» играет важную роль в процессе профессиональной подготовки высококвалифицированных специалистов профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Цель освоения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» - формирование теоретических знаний и практических навыков по организации управленческого учета предпринимательской деятельности, подготовка и представление полной информации менеджерам в целях оперативного управления экономическим субъектом, оперативного контроля и оценки результатов работы, планирования и координации его развития, используя современные технические средства и информационные технологии.

Полученные студентами в процессе обучения знания станут фундаментальной основой абстрактного логического мышления, использования принципов бухгалтерского управленческого учета для систематизации данных о производственных затратах, оценке себестоимости производственной продукции при разработке вариантов управленческих решений. В результате изучения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» студенты должны освоить следующие компетенции:

ОК- 5 - умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности.

ОК- 8 - способен находить организационно-управленческие решения и готов нести за них ответственность.

ПК- 1 - способен собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов.

ПК- 5 - способен выбрать инструментальные средства для обработки экономических данных в соответствии с поставленной задачей, проанализировать результаты расчетов и обосновать полученные выводы.

ПК- 7 - способен анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т.д. и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений.

ПК- 10 - способен использовать для решения аналитических и исследовательских задач современные технические средства и информационные технологии.

## РАЗДЕЛ I ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ МАТЕРИАЛ

### ТЕМА 1: СОДЕРЖАНИЕ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

#### Вопросы для изучения

1. Сущность, объекты и метод управленческого учета.
2. Принципы управленческого учета.
3. Взаимосвязь и различия управленческого, финансового и налогового учета.
4. Задачи и функции управленческого учета и требования к его информации.
5. Производственный учет как составная часть управленческого учета. Организация управленческого учета.
6. Сущность и содержание понятий расходов, затрат, издержек.

#### **1. Сущность, объекты и метод управленческого учета**

В современных условиях значительно усложняется процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная и финансовая самостоятельность.

Эффективное управление производственной деятельностью организации в значительной степени зависит от уровня информационного обеспечения управленцев всех уровней (руководителей, менеджеров и т.д.). Менеджеры (управляющие) нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности (продажная цена, спрос, рентабельность, затраты на производство и т.д.).

Финансовый учет как основная часть информационной системы предприятия не обеспечивает управленцев всех уровней оперативной информацией и не представляет информацию для планирования и координации будущего развития предприятия в условиях рынка.

Управленческий учет направлен на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей, а финансовый учет – на потребности внешних пользователей информации.

Принцип эффективности управления predetermined необходимость появления управленческого учета.

Исторически УУ родился из производственного учета. Различные экономисты имеют свои точки зрения на определения управленческого и производственного учета. Однако, большинство сходится в одном: это не одно и то же. Производственный учет представляет собой сбор информации о производственных затратах для расчета себестоимости продукции, работ и услуг и оценки стоимости запасов продукции, т.е. это в большей степени калькуляционный учет. Понятие управленческого учета шире и включает в себя не только учет, как функцию управления, но и элементы планирования и анализа.

Сам термин управленческого учета в разных странах звучит по-разному и имеет различное наполнение. Во Франции это «маржинальный учет», в Германии термин управленческий учет не используется, а звучит как «исчисление затрат и результатов» и т.д. В России не существует единого определения для термина «Управленческий учет».

Ивашкевичем В.Б. считает: «Управленческий учет – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Таким образом, цель управленческий учет - это подготовка информации, необходимой для осуществления управленческой деятельности, то есть для реализации функций управления: планирования, контроля, анализа, регулирования и принятия управленческого решения.

**Предметом** управленческого учета выступает производственная деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений (центров ответственности)

**Объектом** управленческого учета являются издержки предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений, внутреннее ценообразование, бюджетирование и внутренняя отчетность.

**Совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия, называются методом управленческого учета.**

Он состоит из следующих элементов:

1. **Документация.**

2. **Инвентаризация.**

3. **Группировка и обобщение, использование контрольных счетов** позволяют накапливать и систематизировать информацию об объекте по определенным признакам, которую далее используют для оценки результатов деятельности и принятия управленческих решений

4. **Контрольные счета** – это итоговые счета, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода. Система этих счетов выступает связующим звеном финансового и управленческого учета, что позволяет установить полноту и правильность учетных записей.

5. **Планирование** – это непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка. Оно связано с решением будущих проблем и использует методы выбора альтернативных решений.

6. **Нормирование** – это процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, который направлен на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в продукцию

7. **Лимитирование** – это первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат. Лимит – это нормы расхода ресурсов на единицу продукции, установленные технологической документацией и планируемые производственной программой каждому производственному подразделению. Согласно конкретному выпуску продукции.

8. **Анализу** подвергается производственная деятельность, как всего предприятия, так и отдельных подразделений, выраженная экономическими показателями.

9. **Контроль** – завершающий процесс планирования и анализа, направленный на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий ориентировать деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения.

Все элементы метода действуют во взаимосвязи.

## 2. Принципы управленческого учета

Организация управленческого учета на предприятии – его внутреннее дело. В системе управленческого учета для нужд управления информация должна быть соответствующим образом подготовлена и обработана на основе определенных методов анализа.

Организация управленческого учета должна отвечать следующим принципам:

1. **Ответственность**. Управленческий учет обеспечивает информацию, показывающую достижение целей организации и оценивающую влияние внешних факторов на данный процесс. Для достижения целей организации необходимо регулярно определять ответственность и основные индивидуальные результаты деятельности подразделений организации.

2. **Управляемость**. Управленческий учет определяет операции, на которые могут или не могут воздействовать менеджеры; пытается оценить риски и факторы. Это облегчает надлежащий анализ, сравнение и объяснение информации, используемой при выполнении функций контроля, оценки и регулирования.

3. **Достоверность**. Информация управленческого учета должна обладать доверием; ее достоверность для пользователей зависит от источника, полноты и доступности.

4. **Взаимозависимость**. Сбалансированность информации управленческого учета зависит, во-первых, от использования как внутренних, так и внешних источников; во-вторых, от ее получения из подразделений, выполняющих взаимодействующие функции, связанные со снабжением, производством, сбытом, персоналом, финансами и т. д..

5. **Релевантность** означает своевременное представление информации в четкой и понятной форме с использованием такого количества альтернатив, какое необходимо для принятия обоснованных решений.

6. **Бюджетный метод управления**. Используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования.

### **3. Взаимосвязь и различия управленческого, финансового и налогового учета**

В информационном поле предприятия значительное место занимает система учета, включающая отдельные подсистемы.

В последнее время в российской теории и практике стоит система выделения систем финансового, управленческого и налогового учета. Это связано с рядом объективных и субъективных причин.

Во-первых, интеграция России в мировое экономическое пространство потребовала гармонизации языка бизнеса – бухгалтерского учета.

Во-вторых, разошлись интересы пользователей данных бухгалтерского учета (налоговые службы запрашивают отчетность, на основании которой исчисляются налоги; собственники предприятия требуют составленную на основе единых принципов и стандартов отчетность; внутренним пользователям необходимы данные для принятия управленческих решений)

Финансовый учет выполняет функции системного бухгалтерского учета, построенного в соответствии с принципами и нормами международных стандартов; результатом учетных процессов является финансовая отчетность, которая может быть использована для оценки финансового состояния предприятия как внутренними, так и внешними пользователями. Она может быть понятна и зарубежными пользователями. Финансовый учет регулируется Федеральным Законом «О бухгалтерском учете» и другими нормативными документами четырех уровней.

Выделение налогового учета характерно для многих стран. Причем, если формы организации взаимосвязей бухгалтерского и налогового учета и степень их формализации изменяются в зависимости от страны, то примеры полного их совпадения крайне редки. В то же время нет и полного разграничения этих учетных систем.

Налоговый учет связан с областью налогового планирования, которое представляет собой выбор между различными вариантами действий, использование всех допустимых законом средств, путей и методов, направленных на достижение минимального уровня налоговых обязательств. Предприятиям предоставлена возможность выбора вариантов из альтернативных. По-



этому на уровне тактического управления следует использовать механизм учетной политики для целей налогообложения.

Управленческий учет помогает менеджерам принимать управленческие решения, поэтому методология его ведения отвечает требованиям конкретного предприятия, т.е. его построение уникально для каждого предприятия.

В то же время управленческий и финансовый учет взаимозависимые и взаимообусловленные части единого учета. Большинство элементов финансового учета можно найти в управленческом учете. Важной чертой, объединяющей два вида учета, является и то, что их информация используется для принятия решений. Данные финансового учета помогают инвесторам в оценке перспектив развития предприятия. Данные управленческого учета используются для решения проблем ценообразования, снижения затрат и т.д.

Взаимосвязь между управленческим, финансовым и налоговым учетом определяется следующим.

1. Отражение хозяйственных операций в хронологическом порядке.
2. Учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица.
3. Своевременное отражение операций в соответствующих регистрах.
4. Первичные и сводные учетные документы составляются на бумажных носителях информации.
5. Оценка имущества и обязательств производится организацией для отражения в учете и отчетности в денежном выражении (управленческий учет допускает использование и натуральных показателей для принятия управленческих решений).

#### **4. Задачи и функции управленческого учета и требования к его информации**

В современных условиях управление рассматривается как система, представляющая собой совокупность взаимосвязанных и взаимообусловленных процессов, которые направлены на финансово-хозяйственную деятельность организации и позволяют руководству принимать правильные управленческие решения. Главная цель управленческого учета – обеспечение необходимой

информацией эту систему.

На практике принятие решения – это сравнительная оценка оптимальных вариантов действий и выбор того, который в наибольшей степени отвечает целям организации

Внедрение в организации управленческого учета позволяет решить задачи по совершенствованию процесса управления, одной из которых является оптимизация производства.

При постановке системы управленческого учета, как правило, решаются следующие **задачи**:

- ведение рационального учета и осуществление контроля за уровнем затрат обеспечивает формирование полной себестоимости и на ее основе определение прибыли,

- подготовка информации для мотивации управленческих решений о прекращении или продолжении выпуска продукции, работ, услуг; производстве комплектующих изделий или приобретении их на стороне; продаже продукции по ценам, не превышающим себестоимость, при условии неполной загрузки мощностей и ограниченном рынке сбыта и т.д.;

- контроль исполнения сметы (бюджета) внутри организации.

Целью и задачами управленческого учета определяются его **функции**:

- обеспечение информацией различные уровни управления,

- оперативный контроль,

- перспективное планирование.

По информационной функции можно выделить два направления ее действия:

- 1) обеспечение всех уровней управления своевременной информацией для систематического и проблемного управления бизнесом,

- 2) формирование информации, необходимой для управления подразделениями предприятия.

**Под управлением бизнесом** понимается регулярное и ситуационное принятие управленческих решений по развитию предприятия в целом, т.е. составление стратегических, тактических и оперативных планов, принятие решений по ценообразованию, формированию пакета заказов и т.д.

**Под управлением подразделениями предприятия** понимаются внутрипроизводственное планирование, регулирование,

координация и мотивация деятельности подразделений предприятия.

Для принятия оперативных управленческих решений может использоваться приблизительная информация, которая оказывается достаточной и должна удовлетворять следующим требованиям:

- адресности - внутрипроизводственная информация должна представляться конкретным управляющим,

- оперативности – информацию следует предоставлять в сжатые сроки, сразу же после ее запроса с целью своевременного принятия управленческих решений,

- достаточности – необходимый ее объем для принятия управленческих решений,

- аналитичности. В составе управленческого учета информация собирается, группируется, изучается с целью наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения доли участия в получении прибыли предприятия

- полезности. Информация должна привлекать внимание менеджеров к сферам потенциального риска и содержать объективную оценку работы управляющих,

- достаточной экономичности (рациональности). Ведение управленческого учета считается целесообразным, если ценность его данных для управления выше стоимости их получения.

## **5. Производственный учет как составная часть управленческого учета. Организация управленческого учета**

Производственный учет является одной из составных частей управленческого учета. **Производственный учет** – это:

- 1) система сбора и использования информации, связанной с управлением производством, в т.ч. технологическими процессами и экономическими последствиями осуществления технологического процесса;

- 2) система учета затрат на производство, калькулирования себестоимости изделий и иной единицы выпускаемой продукции, а также планирования себестоимости продукции.

В сферу производственного учета входит:

- разработка и внедрение систем и методов учета произ-

водственных затрат;

- определение себестоимости по производственным и функциональным подразделениям, ответственным лицам, видам деятельности и т.д.

- прогнозирование и сравнение себестоимости за разные периоды,

- сравнение фактических затрат с ожидаемой или нормативной себестоимостью;

- представление и анализ данных о себестоимости как средство управления и контроля за текущими или будущими операциями.

Для организации системы управленческого учета на предприятии, подготовки и сбора информации, установления плановых заданий рекомендуется произвести разбивку структуры предприятия на центры принятия управленческих решений (центры ответственности), выделив четыре их вида:

1. Центр ответственности по доходам включает в себя управление маркетингом и коммерческое управление.

2. Центр ответственности по расходам включает в себя управление производством и управление техническим обеспечением и ремонтом.

3. Центр ответственности по прибыли включает в себя управление финансами и экономикой.

4. Центр ответственности по инвестициям включает в себя управление техническим развитием и управление по работе с персоналом.

К установлению правил постановки управленческого учета на предприятии возможны два подхода – централизованный и децентрализованный.

Ведение учета при централизации осуществляется и контролируется особым подразделением, созданным на предприятии.

Децентрализация учета предполагает, что функции ведения упр.учета и обеспечения руководства соответствующей управленческой отчетностью могут возлагаться на экономистов, в любом структурном подразделении.

В минимальный набор навыков специалистов, занятых организацией и ведением управленческого учета, должно входить знание концепций и принципов управленческого учета, основ

бухгалтерского учета и финансовой отчетности, информационных технологий, а также моделирования процессов.

В основном в системе управленческого учета задействована бухгалтерия, т.к. она обеспечивает информацией. Минимальный объем информации, которая должна группироваться в рамках управленческого учета, следующий:

- а) объем годовых продаж по группам продуктов;
- б) годовая прибыль и убытки по подразделениям;
- в) годовой экспорт и его отношение к объему продаж по подразделениям;
- г) изменение в наборе продуктов и доля рынка;
- д) ежегодные калькулируемые затраты;
- е) годовые денежные потоки;
- ж) политика поглощений и приобретений.

**Под организацией управленческого учета** понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью.

Ответственность за организацию управленческого учета несут руководители, которые в зависимости от объема учетной работы могут:

- учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем,
- ввести в штат бухгалтерии должность специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

Для обеспечения рациональной организации упр. учета большое значение имеет разработка плана его организации, который складывается из следующих элементов.

**1. План документации и документооборота.** В нем указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. Используются как типовые, так и разработанные самостоятельно формы документов. Основой организации первичного учета является график документооборота.

**2. План счетов и их корреспонденция.** Действующий план счетов позволяет вести управленческий учет в рамках единой с

финансовым учетом системы счетов или в самостоятельной системе счетов. При этом допускается использование однокруговой и двухкруговой системы учета производственных затрат.

Однокруговая система учета затрат может осуществляться:

- без использования специальных счетов управленческого учета;

- с использованием системы счетов управленческого учета.

При первом варианте специальные счета для упр. учета не используются. Для целей управления информация фин.учета группируется в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и др. данными.

При втором варианте для обеспечения взаимосвязи фин. И упр. учета затрат по элементам используют свободные позиции в плане счетов: 30-39 (30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты».) Ученные на этих счетах расходы по окончании месяца списывают на счет 37 «Отражение общих затрат», а со счета 37 в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44.

Однокруговую систему учета затрат целесообразно применять в малых и средних организациях, т.к. она основана на использовании одинаковых оценок в фин. и упр. учете. Вследствие этого возможности контроля затрат ограничены.

Двухкруговую систему учета затрат целесообразно использовать в крупных предприятиях. В этом случае фин. и упр. учет имеют самостоятельные планы счетов. Для согласования данных фин. и упр. учета используют переходные и зеркальные счета. Переходные счета обеспечивают перенос информации из фин.учета в упр-ий и наоборот. Зеркальные счета обеспечивают численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений (счета 30, 31, 32, 33, 34, 90).

3. План отчетности. В нем указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, сроки ее предоставления, Ф.И.О. лиц их составляющих и получающих. План состоит из двух частей. В **первой** содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой вышестоящим пользователям, во **второй** – по отчетности, получаемой от нижестоящих подразделений организации

4. План технического оформления. В нем указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использоваться в организации.

5. План организации труда работников бухгалтерии определяется структурой данной службы, указывается ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ.

Управленческий учет охватывает систему управления деятельностью предприятия в целом, включая:

- стратегическое управление, в т.ч. стратегическое и оперативное планирование,
- производственный учет,
- разработку показателей деятельности,
- формирование управленческой отчетности.

В систему управленческого учета и анализа включают также прогнозирование внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на деятельность предприятия, а также составление управленческой отчетности.

Предприятия должны разрабатывать стратегический план. Стратегия развития предприятия должна вырабатываться на основе прогнозов состояния рынков выпускаемой продукции, оценки потенциальных рисков, анализа финансового состояния и эффективности управления предприятием, а также анализа сильных и слабых его сторон.

Системы управленческого учета и стратегического планирования должны быть полностью взаимосвязаны.

Система управленческого учета должна включать следующие элементы:

- прогнозирование, под которым понимается предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий;
- оценку деятельности организации, ее подразделений и центров ответственности;
- контроль за обеспечением оптимального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов.

Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки

1. Раскройте понятие об управленческом учете, его место в системе информационного обеспечения управления организацией.
2. Раскрыть понятие предмета, метода и объекта управленческого учета.
3. Опишите основные категории пользователей бухгалтерской информации, требования внутренних и внешних пользователей.
4. Принципы, функции, структура и назначение управленческого учета, возможности его применения на практике.
5. Какие требования предъявляются к информации управленческого учета
6. В чем заключаются отличия управленческого учета от финансового учета?
7. Как управленческий учет соотносится с производственным учетом?
8. В чем заключается назначение управленческого учета, сфера и особенности его применения?
9. Что понимается под организацией управленческого учета?
10. Учетная политика и нормативное регулирование учетной деятельности.



## **ТЕМА 2: КОНЦЕПЦИЯ И ТЕРМИНОЛОГИЯ, КЛАССИФИКАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

### Вопросы для изучения

1. Затраты как один из основных объектов управленческого учета
2. Затраты для исчисления себестоимости продукции (калькулирования)
3. Затраты для принятия решений (оперативных, тактических, стратегических)
4. Затраты для целей контроля и регулирования

### **1. Затраты как один из основных объектов управленческого учета**

Затраты в управленческом учете играют особую роль. Менеджерам разных уровней в организации требуется информация о затратах для исчисления прибыли, маржинального дохода, себестоимости остатков ТМЦ, выбора политики технического перевооружения и др. Данных финансового бух. учета о величине затрат в целом по предприятию или традиционным объектам калькулирования (продукция, полуфабрикат, заказ и т.д.) недостаточно для принятия решений по оперативному, тактическому и стратегическому управлению.

«Разные затраты – для разных целей» - исходный принцип, положенный в организацию управленческого учета.

Главной целью классификации затрат является удовлетворение информационных потребностей внешних и внутренних пользователей. Потребности внешних пользователей обеспечиваются финансовым и налоговым учетом. Управленческий учет создается для внутренних менеджеров разных уровней.

В **налоговом** учете затраты классифицируются для исчисления налогооблагаемой прибыли. С введением в действие гл.25 НК РФ появляется классификация расходов на прямые и косвенные в нетрадиционном для финансового учета значении. Прямые расходы включаются в состав незавершенного производства и участвуют в исчислении прибыли при условии продажи изготовленной продукции, т.е. принимают характер «затрат

на продукт».

Косвенные затраты в налоговом учете полностью списываются на уменьшение налогооблагаемой базы отчетного периода, т.е. принимают характер «периодических».

В **финансовом** учете формируется информация о величине расходов в целом по предприятию. Расходы делятся:

а) по характеру, условиям осуществления и направления деятельности организации – расходы по обычным видам деятельности, прочие расходы;

б) по сферам деятельности – расходы, связанные с приобретением ТМЦ, производством, продажами, расходы на управление;

в) по элементам – материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

В **управленческом** учете цели классификации затрат определяются исходя из целей и задач менеджмента. Для управления недостаточно данных о величине затрат в целом по предприятию. Менеджерам нужна информация об издержках, сгруппированных по объектам учета затрат или объектам калькулирования (единица или партия продукции, услуга, операция и т.д.). Сведения о затратах нужны менеджерам практически на всех этапах разработки и реализации управленческих решений. Поэтому в связи с разнообразием целей решений, методов их достижения, степени их новизны, периода действия и других классификационных признаков управленческих решений можно указать разные цели классификации затрат.

В отечественной учебной и научной литературе называется до десяти группировочных признаков затрат, однако они не нашли практического распространения. Анализ подходов к классификации затрат показал, что группы затрат целесообразно объединять по трем направлениям:

- для исчисления себестоимости продукции,
- для принятия оперативных, тактических и стратегических решений,
- для контроля и регулирования.

## 2. Затраты для исчисления себестоимости продукции (калькулирования)

Затраты для целей калькулирования делятся на следующие виды:

- затраты на продукт и затраты на период (периодические);
- затраты прямые и косвенные
- элементы затрат;
- статьи калькуляции
- затраты основные и накладные.

**Затраты на продукт** распределяются между себестоимостью реализованной продукции и запасами этой продукции на складе. Эти переходящие затраты относятся на уменьшение прибыли только тогда, когда продукция реализована, что может случиться через несколько периодов после ее производства. Примерами затрат на продукт служат затраты основных материалов, топлива, энергии на технологические цели, заработной платы производственных рабочих с начислениями на нее и др.

**Периодическими затратами (затратами на период)** являются затраты, относимые на уменьшение прибыли того отчетного периода, в котором они были произведены. В отечественном учете к периодическим относят те расходы, которые законодательно разрешены для финансового учета. При условии соответствующих пунктов приказа об учетной политике разрешено относить к периодическим расходам и списывать на себестоимость продаж расходы на управление (ОХР), отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (если применяется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»), издержки обращения (за исключением транспортных расходов). Рассмотрим, как влияет на величину прибыли отнесение части расходов к периодическим.

**Пример:** Затраты на производство 100 ед. продукции за месяц составили 1500 тыс. руб., из них общехозяйственные расходы – 500 тыс. руб. В этом же месяце 50 ед. продукции были проданы, при этом выручка составила 900 тыс. руб. Если **ОХР отнести к затратам на продукт**, то прибыль будет равна:  $900 - 750 = 150$  тыс. руб.

Если **ОХР отнести к затратам на период**, то прибыль будет равна:  $900 - 500 = 400$  тыс. руб.

**1 вариант****2 вариант**

Дебет	Кредит	Сумма. тыс. руб.	Дебет	Кредит	Сумма. тыс. руб.
20	10,70,23...	1000	20	10,70,23...	1000
20	26	500	90	26	500
43	20	1500	43	20	1000
90	43	750	90	43	500
62	90	900	62	90	900
90	99	150	90	99	400

Важную роль как в финансовом, так и в управленческом учете играет классификация затрат на **прямые и косвенные**.

**Прямые затраты** – это затраты, которые можно прямо отнести на себестоимость продукции, центр затрат, центр ответственности или какой-нибудь объект (оплата труда производственных рабочих, затраты на сырье, материалы и т.д.).

**Косвенные затраты** – это затраты, которые нельзя или экономически нецелесообразно прямо относить на объект учета затрат. Эти затраты относятся на себестоимость продукции пропорционально установленной базе (характерно для отечественного учета) – оплата труда производственных рабочих, прямые затраты и т. д. или с помощью **драйверов** (пооперационное калькулирование). Косвенные затраты носят общий характер для производства нескольких видов продукции ( ОПР, ОХР).

**ДРАЙВЕР** (носитель, база распределения) затрат – связующее звено группы косвенных накладных затрат с операцией. Например, затраты, связанные с работой бухгалтера по заработной плате, можно связать с операциями по начислению заработной платы через количество времени, затрачиваемого им на составление расчетных листов.

**Элементы затрат**. Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам согласно ПБУ 10/99:

1. Материальные затраты.
2. Затраты на оплату труда.
3. Отчисления на социальные нужды.
4. Амортизация.
5. Прочие затраты.

НК РФ предусматривает группировку затрат по четырем элементам (нет отчислений на соц. нужды).

Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

**Статьи затрат** – это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Для сельскохозяйственных организаций Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в с/х организациях установлены следующие статьи затрат:

1. Материальные ресурсы, использованные в производстве
2. Оплата труда
3. Отчисления на социальные нужды
4. Содержание основных средств
5. Работы и услуги
6. Налоги, сборы и другие платежи
7. Прочие затраты
8. Потери от брака, падежа животных
9. Общепроизводственные расходы
10. Общехозяйственные расходы.

Итог всех статей образует фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

Учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг), позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции, работ, услуг.

По назначению расходы делятся на **основные и накладные.**

К **основным расходам** относятся все виды ресурсов (предметы труда, амортизация основных производственных средств, заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии

они составляют важнейшую часть затрат.

**Накладные** расходы (расходы на управление предприятием) обусловлены функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на объект калькулирования накладные расходы являются косвенными.

### **3. Затраты для принятия решений (оперативных, тактических, стратегических)**

Управленческие решения в основном обращены в будущее. Следовательно, руководителям нужна подробная информация об ожидаемых доходах и расходах. С целью получить такую информацию выделяют следующие виды затрат:

- 1) переменные, постоянные и условно-переменные,
- 2) затраты, учитываемые при принятии решений (релевантные) и не учитываемые,
- 3) безвозвратные затраты (затраты истекшего периода),
- 4) вмененные затраты,
- 5) планируемые и непланируемые затраты,
- 6) инкрементные и маргинальные затраты.

**1. Переменные затраты** возрастают или уменьшаются пропорционально объему производимой продукции, т.е. зависят от деловой активности организации, но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными. Например, расход горючего на 1 км пробега; норма расхода семян на 1 га посева, заработная плата за единицу определенного вида работы и др.

	<b>S посева – 10 га</b>	<b>S посева - 20 га</b>
норма расхода		
на один га	5 ц	5 ц
израсходовано	50	100

Следовательно, меняются затраты на посадочный материал, также будут увеличиваться затраты на оплату

Ряд экономистов предлагают дифференцировать переменные затраты на:

пропорциональные – находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства (основная заработная плата производственных рабочих при прямой сдельной оплате труда, в большинстве случаев расход сырья);

прогрессивные – растут быстрее, чем объем производства (оплата труда при сдельно прогрессивной системе),

дегрессивные – растут медленнее, чем объем производства (затраты на текущий ремонт),

регрессивные – при росте объема производства они снижаются,

скачкообразные – характерны для случаев существенного повышения или понижения оптовых цен на материалы, услуги, тарифных ставок по з/плате. Разовый характер изменений обуславливает скачкообразное повышение или понижение затрат.

реманентные – быстро возрастают при увеличении объема производства, гораздо медленнее снижаются при его сокращении,

гибкие – ведут себя по разному при различных объемах производства, в отдельных случаях выступая в качестве пропорциональных, прогрессивных или же дегрессивных (расходы на освоение производства.)

**Постоянные затраты** – это затраты, не зависящие от колебания объема производства (амортизация основных средств, начисляемая линейным способом, часть общехозяйственных расходов). В то же время рассчитанные на единицу продукции зависят от изменения уровня производства.

Постоянные затраты также разделяются на:

1) долговременные затраты – это амортизация зданий, оборудования, арендная плата при долгосрочном ее характере;

2) рабочие расходы, необходимые для работы предприятия (зарплата менеджеров, налоги),

3) запрограммированные расходы, которые не связаны непосредственно с производственной деятельностью (расходы на рекламу, проведение консультаций, повышение квалификации работников). Их еще называют произвольными.

В реальной жизни редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. В большинстве случаев издержки являются **условно-переменными (или условно-постоянными)** В этом случае из-

менение деловой активности организации также сопровождается изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Условно-переменные затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. Например, оплата за пользование телефоном состоит из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородних разговоров (переменная часть).

2. Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Сравнимые при этом показатели можно разбить на две группы: первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируют в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество вариантов, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Поэтому целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Эти затраты, отличающие одну альтернативу от другой называют релевантными. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы, напротив, в расчет при оценках не принимаются (нерелевантные).

Пример. Решается вопрос о выборе транспортного средства для поездки одного или нескольких работников организации в командировку. Стоимость проезда одного человека на поезде составляет 850 руб.: 550 руб. стоимость билета, 300 руб. суточные. При использовании в качестве транспортного средства автомобиля расходы составят 972 руб.: стоимость бензина 700 руб., заработная плата водителя с отчислениями на социальные нужды - 272 руб. Таким образом, для поездки одного человека целесообразно использовать поезд, а для поездки двух и более человек - автомобиль. Рассмотренные при принятии решения расходы являются релевантными. Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему в расчет приняты не были, поскольку они не зависят от принимаемого решения (нерелевантные).

3. Безвозвратные затраты - это затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и



их невозможно изменить в будущем. Например, остаточная стоимость основных средств. При любом варианте использования этого имущества остаточная стоимость будет списана на затраты в виде амортизации, либо на прочие расходы - при продаже или списании. К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее приобретенных ценностей, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать и т.д.

4. **Вмененные (воображаемые) затраты** (альтернативные) - это затраты, которые добавляются при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в будущем их может и не быть. В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, т.к. носят расчетный характер.

**Пример:** Перед руководством предприятия стоит альтернативное решение:

1) купить 120 т материала в начале года со скидкой стоимости 2%;

2) покупать по 10 т каждый месяц по 10000 руб. каждый месяц.

Альтернативные затраты в данном случае будут равны разнице между средними вложениями в производственные затраты

$$(120\text{т} * 9800 / 2) - (10\text{ т} * 10000 / 2) = 588000 - 50000 = 538000 \text{ руб.}$$

5. **Планируемые** - это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции.

**Непланируемые** - это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции.

6. **Инкрементные** (приростные или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Если, например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 400 тыс. руб., эта сумма составит инкрементные затраты.

**Маргинальные** (предельные) затраты - это дополнительные затраты на единицу продукции, а не на весь выпуск.

#### 4. Затраты для целей контроля и регулирования

В целях контроля и регулирования производственной деятельности затраты разделяются на :

1. регулируемые и нерегулируемые,
2. эффективные и неэффективные,
3. в пределах норм и отклонений от норм,
4. контролируемые и неконтролируемые.

**1. Регулируемыми** называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления.

**Нерегулируемые** затраты не зависят от решения менеджера.

Например, для бригадира регулируемые затраты в пределах бригады, нерегулируемые - цеховые расходы.

Данное разделение расходов имеет большое значение для установления ответственности каждого менеджера и исполнителя за величину расходов.

**2. Эффективные** - это затраты, в результате которых получают доходы от продажи тех видов продукции, на выпуск которых они были направлены.

**Неэффективные** - затраты, в результате которых не будут получены доходы, т.к. не будет произведена продукция.

3. Деление затрат на **затраты в пределах норм и отклонений от них** применяются в текущем учете для определения эффективности работы подразделения путем сопоставления фактических затрат с нормативными.

4. **Контролируемые** затраты могут контролироваться работниками организации (расход горючего, семян). **Неконтролируемые затраты** не поддаются контролю со стороны работников организации (изменение ставок налогов, отчисления на социальные нужды).

Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки

1. Рассмотрите основные понятия затрат и результатов деятельности организации.
2. Какие классификации затрат организации выделяются в управленческом учете?
3. В чем состоят цель и значение классификации затрат и доходов?
4. Какие затраты производятся при производстве продукции? При ее продаже?
5. Для каких целей необходима классификация затрат в разрезе экономических элементов и статей калькуляции?
6. Каким образом производится разделение затрат на постоянные и переменные в управленческом учете?
7. Как можно оптимизировать соотношение затрат и результатов деятельности организации в краткосрочном периоде?

## ТЕМА 3: ОСНОВНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА ЗАТРАТ

### Вопросы для изучения

1. Основные признаки классификации систем учета затрат.
2. Система учета полной себестоимости.
3. Система учета сокращенной себестоимости.
4. Система учета фактической себестоимости

### **1. Основные признаки классификации систем учета затрат**

Применение систем управленческого учета на предприятии зависит от индивидуальных особенностей предприятия, т.е. отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии производства продукции, ассортимента продукции.

На выбор системы учета затрат влияют следующие факторы: экономические, юридические, организационные, технико-экономические, компетентность руководителя, потребность руководителя в той или иной управленческой информации.

Любая система управленческого учета состоит из процессов:

#### ***1. Учета затрат и результатов:***

- учет затрат по видам,
- учет затрат по местам возникновения,
- учет затрат по носителям (калькулирование),
- учет результатов по носителям,
- учет результатов за период.

#### ***2. Анализ и принятие управленческих решений:***

- анализ затрат и результатов,
- принятие управленческих решений.

Для классификации систем учета затрат используют следующие признаки.

#### **1. Полнота включения в себестоимость:**

- система учета полной себестоимости,
- система учета сокращенной себестоимости.

#### **2. Оперативность учета затрат:**

- система учета фактических (прошлых исторических) затрат;
- система «стандарт - кост», направленная на регулирование прямых затрат производства путем составления до начала производства стандартных калькуляций и учета фактических затрат с выделением отклонений от стандартов.

### **3. Форма связи управленческой и финансовой бухгалтерии:**

#### **тери:**

- единая система счетов для финансового и управленческого учета (отечественная практика учета);
- самостоятельная система счетов для финансового и для управленческого учета.

В международной практике ни одна из перечисленных систем не применяется в чистом виде.

### **2. Система учета полной себестоимости**

Калькулирование полной себестоимости является традиционной для отечественного учета.

При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки предприятия, связанные с производством и продажей, независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные.

Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе распределения.

Прямые затраты - это затраты материальные и на оплату труда. Материальные затраты списывают исходя из фактической себестоимости материалов, израсходованных на производство.

В течение отчетного периода прямые затраты накапливаются на отдельном счете (например, 20). Косвенные затраты в течение отчетного периода учитываются на отдельных счетах (25,26), а в конце отчетного периода распределяются на основное производство (по центрам ответственности, по видам продукции) пропорционально установленной базе, которая предусматривается в учетной политике при ее разработке.

Совокупность прямых и распределенных косвенных расходов (ОПР и ОХР) образуют производственную себестоимость продукции, работ, услуг. При добавлении к производственной себестоимости расходов на продажу получаем полную себестоимость продукции, работ, услуг.

На счетах бухгалтерского учета это отражается следующим образом:

Дт 20 Кт 10, 70,69,60, 23....-отражены прямые затраты

Дт 25,26 Кт70,69,10,02... отражены косвенные расходы

Дт 20 Кт25,26 списаны косвенные расходы

Дт 90,43 Кт20 -отражена производственная себестоимость продукции, р., у.

Дт 90 Кт44 списаны расходы по продажам. Таким образом, на дебете счета 90 сформирована полная себестоимость продаж (продукции, работ, услуг).

На основании полной себестоимости руководитель может сделать выводы о прибыльности и убыточности производства и реализации продукции (р., услуг), о целесообразности ее производства в будущем.

Учет по полной себестоимости имеет важное значение при определении финансового результата предприятия, исчисления налоговых платежей.

#### **Достоинства учета полной себестоимости:**

1) соответствие действующим в России нормативным актам по финансовому учету и налогообложению.

2) реальная оценка стоимости незавершенного производства и запасов готовой продукции.

#### **Недостатки учета полной себестоимости:**

1) включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством (искажается рентабельность производства),

2) капитализация постоянных накладных расходов в запасах готовой продукции на складе, когда спрос на продукцию уменьшается,

3) в плановой калькуляции себестоимости заранее предусматривается плановая прибыль, на самом деле необходимо устранить риск убытков,

4) невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема производства (так как постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные).

### **3. Система учета сокращенной себестоимости**

Система учета полной себестоимости не в полной мере может обеспечить менеджеров всей информацией, которая необходима для эффективного управления затратами. В связи с

этим в международной практике все более широкое применение находит учет ограниченной себестоимости «директ-костинг». Суть данной системы учета состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные затраты в калькуляцию не включаются, а периодически списываются на финансовый результат. Запасы, остатки готовой продукции на складе и незавершенное производство оцениваются также по переменным затратам.

При учете сокращенной себестоимости постоянные ОПР и ОХР в расчетах не участвуют. Их включают в себестоимость реализованной продукции общей суммой без подразделения на виды продукции. В конце отчетного периода на их сумму уменьшается выручка от продаж.

Дт 20,23 Кт 10,70,69,02...отражение прямых переменных затрат

Дт25,26 Кт 10,70,69,02.. отражение косвенных условно-переменных затрат

Дт 20,23 Кт25,26 списание косвенных условно-переменных затрат

Дт 26,44 Кт10.70,69... отражение косвенных условно-постоянных затрат в части ОХР и расходов на продажу

В конце отчетного периода условно-постоянные расходы списывают:

Дт90 Кт26,44

В условиях системы «директ-костинг» отчет о доходах имеет финансовые показатели:

- маржинальный доход = выручка от реализации минус неполную себестоимость, рассчитанную по переменным издержкам;

операционная прибыль = маржинальный доход - постоянные издержки.

### **Преимущества учета сокращенной себестоимости:**

1) использование этой системы позволяет оперативно изучать взаимосвязь между объемом производства, затратами и доходами и, следовательно, прогнозировать поведение себестоимости;

2) система учета затрат реализует один из принципов управленческого учета: самая точная калькуляция та, в которую

вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции;

3) определение нижней границы цены продукта (до уровня переменных издержек);

4) упрощение нормирования, планирования, учета и контроля резко сократившегося числа затрат;

5) исключение трудоемкой работы по распределению косвенных издержек (выбор базы распределения всегда был спорным вопросом);

6) возможность определения точки безубыточности и запаса прочности предприятия;

7) возможность осуществления контроля за постоянными затратами.

#### **Недостатки учета сокращенной себестоимости:**

1) сложность в распределении затрат на переменные и постоянные;

2) отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимой согласно действующему налоговому законодательству;

3) себестоимость материалов собственного производства и готовой продукции для внутреннего оборота, запасы которых в с/х предприятиях велики, оказывается заниженной.

В то же время данная система позволяет решать важнейшие задачи управления затратами.

#### **4. Система учета фактической себестоимости**

Система учета фактической себестоимости является традиционной и распространенной на отечественных предприятиях. Учет фактических затрат на производство ведется на принципах:

- полного отражения первичных затрат на производство в системе счетов бухгалтерского учета;

- учетной регистрации затрат в момент возникновения в процессе производства;

- локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета;

- сравнение фактических показателей с плановыми.



**Достоинство учета фактической себестоимости** состоит в простоте расчета.

**Недостатки учета фактической себестоимости:**

1) учет полной себестоимости не имеет никакой ценности в качестве средства для устранения потерь,

2) неоперативное обеспечение управляющих бухгалтерской информацией, так как данные о себестоимости продукции предоставляются после отчетного периода, в котором была произведена продукция. Отсюда невозможность предотвратить непроизводительные потери труда,

3) учет фактической себестоимости трудоемок, требует много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов,

4) отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них и, следовательно, отсутствие возможности анализа причин отклонений.

Эти недостатки ограничивают использование учета фактической себестоимости для принятия управленческих решений.

*Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки*

1. В чем заключаются особенности подходов к учету фактической себестоимости продукции на базе реальных, средних и нормативных затрат?

2. Что такое точка нулевой прибыли и как она используется в управленческом учете?

3. Каково экономическое содержание понятия "маржинальная прибыль"?

4. Каковы различия между учетом затрат и исчислением себестоимости продукции на основе полной и на основе сокращенной себестоимости?

5. Как информацию о полной себестоимости продукции можно использовать при управлении предприятием?

6. Как данные о сокращенной себестоимости продукции можно использовать при управлении предприятием?

## **ТЕМА 4: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ И НАЗНАЧЕНИЮ**

### Вопросы для изучения

1. Исчисление и оценка материальных затрат на производство.
2. Варианты оценки расхода материалов, обоснование их выбора.
3. Учет затрат на содержание персонала.
4. Методы исчисления амортизации и износа основных средств: линейный, дегрессивный, прогрессивный и зависящий от количества произведенной продукции.
5. Использование данных учета затрат по видам для принятия решений по управлению организацией.

### **1. Исчисление и оценка материальных затрат на производство**

В связи с большим удельным весом, а также значительным разнообразием материальных затрат, они требуют особого внимания.

Величина материальных затрат в денежном выражении определяется исходя из количества израсходованных материальных ресурсов и цены расхода.

Количественное выражение израсходованных материалов можно определить одним из 3 методов:

- 1) метод нарастающего итога
- 2) ретроградный метод
- 3) инвентарный метод

Стоимостная оценка материальных затрат в управленческом учете может производиться одним из следующих методов:

- метод ЛИФО
- метод ФИФО
- метод ХИФО
- метод ЛОФО
- метод НИФО
- оценка по средним ценам приобретения
- оценка по твердым ценам
- метод перманентной переоценки

Выбор того или иного метода определения себестоимости материалов закрепляется учетной политикой предприятия. Таким образом, выбор того или иного варианта учетной политики становится задачей управленческого бухгалтера, что в свою очередь является внутренним резервом повышения эффективности функционирования предприятия за счет минимизации налогообложения в рамках действующего налогового законодательства.

### **Критерии использования различных вариантов оценки материальных ресурсов в управленческом учете.**

Метод ФИФО считается наиболее приемлемым для управленческого учета, поскольку обеспечивает более объективные данные о затратах на потребленные или реализованные материалы и товары и стоимости неиспользованной части запасов. Поскольку оценка запасов основывается на цене последних по времени приобретения материалов и товаров

Применение твердых учетных цен позволяет выявить ценовые отклонения и их причины. Оценка материалов по средним ценам обеспечивает большую точность исчисления финансовых результатов по периодам (месяцам, кварталам) в пределах года. Применение методов ФИФО, ХИФО, ЛОФО дает возможность регулировать прибыль в пределах года нескольких смежных лет. В трудные для предприятия периоды выбирают метод, дающий наименьшую стоимость потребленных материалов, в благополучные годы - наибольшую.

В методах ХИФО и ЛОФО предприятию при оценке запасов предоставляется возможность манипулирования на основе предположения о движении стоимости. Поэтому эти методы не признаны налоговым законодательством

## **2. Варианты оценки расхода материалов, обоснование их выбора**

### **ВЛИЯНИЕ РАЗЛИЧНЫХ МЕТОДОВ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ НА РАСЧЕТ ПРИБЫЛИ**

Валовая прибыль вычисляется по следующей формуле:

**Валовая прибыль** = объем продаж (по ценам реализации) - себестоимость проданной продукции,

где Себестоимость проданной продукции = запас на начало периода + закупки (по закупочной стоимости) - запас на конец периода (оценочная стоимость).

Все методы оценки запасов показывают различную стоимость запасов на конец периода. Следовательно, величина валовой прибыли для каждого из этих методов различна.

Рассмотрим влияние оценки по методу Фифо и средневзвешенной на величину прибыли

Показатели	ФИФО			Средневзвешенная оценка		
	К-во	цена	сумма	К-во	цена	сумма
Запасы на начало периода	--	-	-	-	-	-
Закупки: 1	500	10	5000	500	10	5000
2	300	11	3300	300	11	3300
3	150	11,5	1725	150	11,5	1725
Итого поступило с остатком	950		10025	950	10025/950=10,55	10025
Продано: 1	400	10	4000	400	10,55	4220
2	100	10	1000	100	10,55	1055
	100	11	1100	100	10,55	1055
3	100	11	1100	100	10,55	1055
Итого продано	700		7200	700	10,55	7385
Остаток на конец	100	11	1100	250	10,55	2638
	150	11,5	1725			

В каждом из примеров объем продаж равен  $400*20+200*21+100*21,5 = 14350$  руб., запас на начало периода равен 0, а закупки =  $500*10 + 300*11 + 150*11,5 = 10025$  руб.

	ФИФО	Средневзвешенной с/б
1. Объем продаж	14350	14350
2. Запас на начало марта	-	-
3. Закупки	10025	10025
4. Запас на конец августа	2825	2638
5. Себестоимость проданной	7200	7342
6. Валовая прибыль (1-5)	7150	7008

Мы видим, что в условиях повышения цен значение валовой прибыли выше при применении метода оценки запасов ФИФО.

### Управление запасами

Управление запасами является одной из важнейших задач управленческого учета.

Запасы должны поддерживаться в пределах нормативов, установленных администрацией. Излишние запасы сырья ведут к потерям дохода с оборотного капитала, оставленного в запасах, увеличению потерь из-за порчи, устаревания, увеличивают

расходы на хранение, страхование.

Уровень запасов сырья и материалов зависит от:

- 1) прогнозных оценок объемов производства;
- 2) возможности пополнения запасов и надежности поставщиков;
- 3) цен на сырье и материалы

Необходимость запасов и их поддержание на заранее заданном уровне вызывают два типа расходов:

- затраты на содержание запасов (складское хранение);
- расходы на пополнение запасов (исполнение заказа на поставку, приобретение запасов вместо израсходованных)

Если затраты на содержание единицы запаса ( $t$ , шт,  $m^3$ ) обозначить через  $г$ , то общие расходы на содержание запасов будут:

$r=Q/2$ , где  $Q$  - требуемое количество запасов.

Расходы на их пополнение при годовом объеме заказа  $D$  и затратах на единицу заказа  $R$  будут составлять  $R=D/Q$

Их сумма:  $r*Q/2+R*D/Q$  и есть общие затраты, связанные с запасами. Оптимальное количество величины заказа:  $Q_{OPT} = 2DR/g$

- Количество запасов, при котором необходимо сделать новый заказ на поставку определяется по формуле  $(M * T_3) + (M*T_c)$ , где  $M$ -количество ТМЦ, используемое ежедневно;

$T_3$  - время между моментом заказа и поставкой;

$T_c$  - время при расчете страхового запаса.

Новый подход к проблеме запасов обеспечивает метод "поставка точно в срок" (канбан, из рук в рот). В этом случае на предприятии хранится минимальный запас, а поставщики поставляют материалы, полуфабрикаты, детали прямо в цех, точно в срок. В результате высвобождаются значительные средства, сокращаются издержки производства. В управленческом учете должны оперативно фиксироваться отклонения от сроков и объемов поставки сырья, материалов, комплектующих изделий.

### **3. Учет затрат на оплату труда**

Основным отличием управленческого учета затрат труда от бухгалтерского учета является необходимость определять затраты труда не только в денежном выражении, но также в рабочем и машинном времени, показателях трудоемкости и машиноемкости производства.

#### **4. Учет амортизации и прочих затрат**

Амортизация внеоборотных активов является наиболее типичным видом калькуляционных затрат. Организация эти расходы в данном отчетном периоде не несет, а только возмещает произведенные затраты по их приобретению. Методы начисления амортизации, длительность периода возмещения в системе управленческого учета организация определяет сама. При этом следует исходить из того, что начисляя амортизацию необходима не только возместить первоначально затраченные средства на покупку внеоборотных активов, но и обеспечить покрытие их обесценения из-за инфляции. Также следует иметь в виду, что машины и оборудования обычно становятся более совершенными и, следовательно, стоят больше своих предшественников, аналогичных по назначению. Поэтому амортизация одних и тех же объектов в управленческом учете может быть выше той, что начисляется в финансовом и налоговом учете (т.к. сумма начисленной амортизации не должна превышать балансовую сумму объектов).

В управленческом учете выделяется несколько методов начисления амортизации:

- линейный метод
- метод убывающих (дигрессивных) и возрастающих сумм амортизаций
- метод начисления в зависимости от объема выпуска продукции, работ, услуг.

Линейный метод обеспечивает постепенное начисление амортизации в течение всего СПИ объекта и годовая сумма амортизации определяется путем деления первоначальной стоимости объекта на число лет его полезного использования.

Убывающая (возрастающая) амортизация может быть арифметически убывающей (возрастающей) и геометрически убывающей (возрастающей)

Арифметически убывающая амортизация уменьшается из года в год на одну и ту же сумму (величина дигрессии).

При геометрически убывающей амортизации, ее величина снижается ежегодно на определенный коэффициент.

При начислении амортизации, исходя из объема выпускаемой продукции, стоимость основных средств делится на коли-

чество предполагаемой к выпуску продукции и определяется ставка амортизации на 1 т., т/км, на 1 изделие.

Сумма амортизации определяется путем умножения этой ставки на фактический объем производства.

**В финансовом и налоговом учете, при расчетах амортизации необходимо учитывать налоговые ограничения, в управленческом учете в этом нет необходимости.**

В финансовом и налоговом учете нормы и ставки амортизации применяют к первоначальной или восстановительной стоимости объекта.

**В управленческом учете первоначальная стоимость объекта и сроки эксплуатации могут меняться. Изменения производят путем переоценки.**

С позиций реальности, сумма возмещение амортизации наиболее рациональным считается начисление амортизации исходя из объема выпускаемой продукции. Определяя этим методом амортизация является уже непостоянной, а переменной величиной и относится не к косвенным, а прямым затратам. Но возможность этого метода весьма ограничена.

*Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки*

1. Каким образом и для чего затраты в управленческом учете группируются по элементам и статьям калькуляции?
2. Какие подходы к измерению и оценке материальных затрат выделяются в управленческом учете?
3. Какими методами можно оценить расход производственных запасов?
4. Как данные управленческого учета могут использоваться при управлении запасами сырья и материалов?
5. В чем заключается содержание управленческого учета затрат на оплату труда?
6. В чем заключается содержание управленческого учета калькуляционных затрат?
7. Перечислите и охарактеризуйте способы начисления амортизации объектов основных средств, применяемые в финансовом и управленческом учете.

## **ТЕМА 5: ИСЧИСЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ФОРМИРОВАНИЯ, ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ**

### Вопросы для изучения

1. Место затрат и центр ответственности, критерии их обособления в учете.
2. Методы группировок затрат по местам формирования и центрам ответственности.
3. Распределение затрат по местам и центрам формирования.
4. Бюджетирование в системе управленческого учета.

### **1. Место затрат и центр ответственности, критерии их обособления в учете**

Одним из принципов планирования, учета и анализа издержек, образующих себестоимость продукции, является необходимость их группировки по месту возникновения затрат (производства, цехам, участкам).

В общем виде место затрат - это функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенного вида издержками. Их разделение можно рассматривать применительно к отрасли, народному хозяйству в целом или к каждому конкретному предприятию. На предприятии каждое место затрат связано либо с изготовлением продукции, либо с обслуживанием, организацией производства и его управлением. В общем виде систему затрат предприятия можно представить в виде схемы, состоящей из 4 ступеней: поле, область, место и центр расходов (Рис.1)

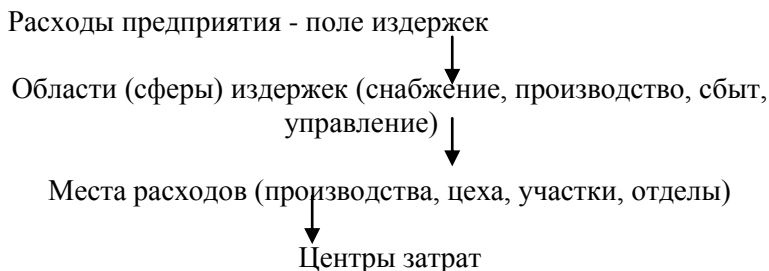


Рис.1. Дифференциация поля издержек предприятия



**Поле издержек** представляет совокупность расходов предприятия, независимо от их целевого назначения.

В части затрат на производство и продажу продукции поле подразделяется на **сферы**, соответствующие фазам кругооборота средств, и **сферу управления**. На этой ступени формируются затраты по целевому назначению.

**Место затрат** является составной частью расходов. В свою очередь, каждое место расходов состоит из одного или нескольких **центров затрат**.

**Центры затрат** - первичные производственные и обслуживающие единицы, которые характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком, бригадой, фермой) или же быть подразделением, входящим в состав этой единицы. Основой выделения центров затрат является единство используемых основных средств и оборудования, выполняемых операций или функций.

Группировка затрат по центрам предназначена для решения двух основных задач:

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

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

По отношению к изготовлению продукции производственные места затрат делятся на:

- 1) основные, которые выпускают продукцию, для изготовления которой создано предприятие;

- 2) вспомогательные, обеспечивающие нужды основного производства;

- 3)сопутствующие, которые не связаны непосредственно с основным производством.

Близким, но не идентичным месту затрат является понятие центра ответственности. **Под центром ответственности** пони-

мается сфера, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать управленческие решения в пределах своего участка деятельности (ферма, бригада и т.п.). Деление предприятия на центры ответственности позволяет:

- применять различные методы управления затратами с учетом специфики деятельности каждого подразделения
- установить ответственных за величину затрат, выручки, прибыли
- осуществлять управление затратами на каждом из уровней управления
- установить взаимосвязь управления затратами с организационной структурой организации.

В отличие от места затрат центр ответственности, как правило, более масштабный. Каждый центр ответственности может состоять из нескольких мест затрат и, кроме того, осуществлять расходы, не имеющие четко выраженного места формирования внутри предприятия.

Однако, если у данного места затрат есть лицо, служебно-ответственное не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы, такое подразделение можно считать центром ответственности.

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

**Центры ответственности** классифицируют по функциям, выполняемым каждым центром:

1) **центр текущих затрат** (центр по расходам) - это подразделение предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты (цех, не выпускающий конечной продукции, отделы заводоуправления, социальные службы);

2) **центры продаж** (центр по доходам) включает подразделения маркетинговой и сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, за затраты, связанные с ее сбытом;

3) **центры прибыли** - подразделения, руководители кото-

рых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе объединения, филиалы, дочерние организации. Их руководители имеют возможность контролировать все сферы деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат;

4) **центр инвестиций** - подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса. Задача центра - достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость.

По функциональному назначению центры ответственности и места затрат разделяются на:

- а) центр ответственности за снабжение,
- б) центр ответственности сбыта,
- в) центры ответственности управления,
- г) производственные центры ответственности.

Для производственных мест затрат и центров ответственности важное значение имеет степень регулируемости соответствующих расходов.

Различают места и центры ответственности:

- 1) с полностью регулируемыми издержками,
- 2) с нерегулируемыми (произвольными) издержками,
- 3) со слабо регулируемыми издержками,

1. Для **регулируемых затрат** должно быть определено оптимальное соотношение между расходами и объемом деятельности. Оно устанавливается на основе заранее исчисленных норм расхода материальных ресурсов, нормативной трудоемкости единицы продукции. Нормативные затраты умножают на планируемый объем продукции. Управление расходами таких мест затрат и центров ответственности называется системой гибких бюджетов. Гибкий бюджет устанавливает, какими должны быть затраты на единицу выпуска и валовые расходы при различных объемах производства. Менеджер центра регулируемых затрат должен стремиться к минимизации прямых затрат на единицу продукции. Эффективность его деятельности оценивается выполнением плана издержек на единицу продукции (выполнен план или нет).

2. Для мест и центров с **произвольными, нерегулируемыми затратами** нельзя рассчитать оптимальную величину затрат в зависимости от объема деятельности (его невозможно измерить или нет связи между объемом и затратами). Для таких мест и центров устанавливается фиксированная величина постоянных издержек в зависимости от численности персонала и задач, которые ему предстоит решать в предстоящем периоде (заводское управление).

3. Места и центры со **слабо регулируемыми затратами** имеют дигрессивную связь издержек с объемом деятельности. Их менеджеры практически не могут повлиять на величину удельных затрат, но должны иметь в виду, что их общая сумма косвенно зависит от объема выполненной работы.

## **2. Методы группировок затрат по местам формирования и центрам ответственности**

Большое разнообразие мест затрат и центров ответственности требует определенной их систематизации. Основой систематизации является функциональная принадлежность издержек к определенной сфере деятельности предприятия. Выделяют следующие места затрат и центры ответственности:

- 1) снабжение сырьем, материалами, топливом и энергией;
- 2) производство продукции и услуг;
- 3) продажа продукции, товаров и услуг;
- 4) управление предприятием.

Эти сферы деятельности тесно связаны между собой и в рамках одного предприятия не могут существовать обособленно. Однако каждая из них имеет свой самостоятельный объект и условия формирования издержек.

**Виды мест и центров затрат в снабжении и сбыте.** Группировка издержек по совокупным местам затрат и центрам ответственности позволяет объединить разнородные по экономическому содержанию расходы в единые по целевому назначению комплексы. В затраты сферы снабжения, например, включают не только транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением ТМЦ, но и затраты на содержание складских помещений, где они хранятся. По аналогии в издержки сферы сбыта включаются и затраты на содержание складов го-

товой продукции.

Современный склад представляет специфическое производственное подразделение, которое удовлетворяет всем условиям образования места затрат. Персональную ответственность за величину расходов здесь можно возложить на зав. складами, а на более высоком уровне - на начальников отделов снабжения и сбыта, которым эти склады в большинстве подчинены.

Отделы снабжения и сбыта по характеру выполняемых функций принадлежат к соответствующим областям (сферам).

Обособление затрат снабжения и сбыта в единые комплексы расширяет возможности анализа и контроля расходов по снабжению и сбыту, дает информацию для решения задач управления запасами.

**Виды мест и центров затрат в управлении.** Затраты сферы управления подразделяются на общепроизводственные и общехозяйственные. Обособление мест затрат в этой сфере определяется схемой административного управления предприятием. Применительно к сельскохозяйственным предприятиям в качестве мест затрат по управлению отраслями можно выделить отрасли, центров затрат - бригады, цеха, фермы, в качестве мест затрат по управлению предприятием - экономический отдел, бухгалтерская служба, финансовый отдел и др.

**Виды мест и центров затрат в сфере производства.** В сфере производства детализация учета затрат по местам затрат и центрам зависит от многих факторов. Главными из них являются производственная структура предприятия, особенности технологического процесса, уровень технической оснащенности и организации труда.

Степень детализации издержек по местам и центрам затрат для каждого предприятия индивидуальна. Состав издержек производственного места затрат может быть представлена в трех вариантах:

1) все затраты места являются прямыми и косвенными расходами, связанными с данным подразделением производства, независимо от того, к каким изделиям они относятся. При данном варианте имеется возможность контролировать издержки производства и управления, влиять на формирование показателей себестоимости внутри предприятия. Однако снижается точ-

ность составления калькуляции, т.к. этот вариант требует распределения всех затрат пропорционально установленной базе, а это ведет к неточностям в калькулировании. Например, если в отдельной растениеводческой бригаде (место затрат) выращивают две или более культуры, а затраты учитывают в целом по бригаде, то их распределение по культурам будет носить довольно условный характер.

2) затраты места и центра - только прямые расходы материалов, заработной платы и т.п. Этот вариант прост в применении, но малоэффективен для контроля затрат по местам формирования и центрам ответственности. (Прямые расходы в настоящее время зависят не столько от мастерства и умения рабочего, а определяются составом продукции, технологией ее изготовления, которая зависит от применяемого оборудования).

3) затраты места - только косвенные расходы, которые нельзя отнести прямо на конкретные виды продукции. Прямые затраты непосредственно относят на себестоимость конкретных видов продукции, а обособленно учитывают и распределяют косвенные затраты мест. При этом точность калькулирования себестоимости существенно повышается, т.к. распределяется меньшая часть издержек, чем при первом варианте. В то же время значительная часть затрат остается вне контроля по местам формирования и центрам ответственности.

Выбор варианта состава издержек внутренних подразделений осуществляется в зависимости от особенностей производства, функций мест затрат, степени переменности его расходов, возможности их регулирования и т.п.

**Способы учета затрат по местам и центрам.** Группировка затрат по местам их формирования (местам и центрам) осуществляется одним из способов:

1) путем применения принципов двойной записи на взаимосвязанных счетах и перераспределения учтенных сумм с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек;

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

При использовании первого способа на предприятии раз-

рабатывается специальный **план счетов мест издержек**. Он может быть привязан к действующему плану счетов, а может использовать специальные счета управленческой бухгалтерии.

Например, места затрат - автопарк - код 234, здесь могут быть выделены центры затрат: 23410 - грузовые автомобили, 23420 - легковые автомобили, 23430 - спецавтомобили и т.д.

Коды, по которым производится группировка расходов подразделений, указываются на первичных документах по учету расхода материалов, заработной платы и других издержек. Дальнейшее обобщение расходов по счетам затрат производится так же, как и сейчас в бухгалтерском учете.

Одним из вариантов записей в управленческом учете является ведение счетов отклонений от нормативной величины расходов. В этом случае обороты по дебету и кредиту счетов сырья и материалов, затрат на производство, готовой продукции отражают по нормативной стоимости. Отклонения от норм относят в дебет или кредит соответствующих счетов отклонений.

Учет и распределение затрат по второму способу основано на сочетании группировок затрат по *видам* и *местам* их возникновения. Для этого составляют специальную шахматную ведомость (матрицу), по строкам которой отражают виды затрат (по статьям и элементам), а по столбцам - затраты по местам (центрам) их формирования. Если какие-то расходы невозможно отнести на то или иное место прямо, их распределяют пропорционально установленной базе.

Аналогичная ведомость составляется для обобщения издержек в целом по предприятию. Ценность матричной группировки данных о затратах отдельных подразделений предприятия заключается в возможности экономико-математического моделирования системы планирования и учета производственных расходов.

### **3. Распределение затрат по местам и центрам формирования**

Состав мест затрат и центров ответственности весьма разнообразен, однако они должны быть учтены при калькулировании себестоимости, определении финансовых результатов производства и сбыта. Это требует определенной системы не только в группировке расходов по местам формирования, но и их рас-

пределения между местами и центрами издержек.

Необходимым требованием при определении производственных мест и центров затрат является возможность раздельного учета выработки продукции на каждом из них, т.е. общая масса затрат должна быть сопоставлена с количеством произведенной продукции на определенном участке производства.

От методологических и технических возможностей учета объема производства мест и центров затрат зависят условия их обособления в самостоятельные учетные подразделения.

Здесь возможны варианты:

1) место затрат организовано по предметно-замкнутому принципу, его продукцией являются законченные полуфабрикаты и готовая продукция. Здесь количество произведенной продукции учитывают по данным первичных документов. В разрезе соответствующих объектов калькуляции группируют и производственные расходы, величина которых зависит от объема выпуска продукции и величины изменения незавершенного производства. (Например, в растениеводческой бригаде выращивают картофель и овощи).

2) место затрат относится к неоднородному производству, изготавливающему различные составные части разных по назначению изделий (например, механический цех машиностроительного завода, выпускающий разные детали для различных машин). Здесь при разделении мест затрат нужно стремиться к максимальной однородности состава деталей. Однако это не всегда возможно. В этом случае на основании первичных документов учитывают количество изготовленных деталей по видам, а общий объем деятельности измеряют в нормированном времени или заработной плате.

3) место расходов является подразделением административно-управленческих и других служб, не имеющих четко определенных измерителей количества и качества выполняемой работы. Для определения результатов труда работников общехозяйственных служб неприменимы натуральные показатели, так как невозможно подсчитать объем выполненной работы в физических единицах. Для некоторых функциональных отделов объем деятельности может быть определен в денежном выражении, например, исходя из стоимости приобретенных ресурсов отде-



лом снабжения или по объему реализации продукции отделом сбыта. Возможности применения денежной оценки для учета объема работы служб управления предприятием весьма ограничены и не лишены условности.

**Внутренние трансфертные цены.** Обмен продукцией и услугами между местами затрат учитывается при помощи внутренних трансфертных цен. Трансфертная цена (ТЦ) отличается от оценки, по которой такое перемещение отражается в учете, т.к. она (ТЦ) включает в себя компонент прибыли.

Трансфертные цены могут устанавливаться: 1) на основе рыночной стоимости, б) на основе полной себестоимости с учетом процента прибыли от полных затрат, 3) по величине переменных затрат и процента прибыли от переменных затрат, 4) по полной или сокращенной себестоимости. Возможно применение метода двойного трансфертного ценообразования, при котором цена для покупающего подразделения отличается от цены, отражаемой в учете продающего подразделения.

Применение той или иной из этих цен решает руководство предприятия в зависимости от проводимой им экономической политики.

Расчет трансфертных цен на основе полной себестоимости предъявляет повышенные требования к распределению косвенных расходов между продукцией мест и центров издержек.

Косвенные расходы могут распределяться между местами и центрами затрат на основе количественных и стоимостных баз распределения. Это могут быть численность персонала, объем выпуска продукции, количество совершенных сделок, фактическое время работы оборудования и т.д.

Общая сумма затрат промежуточных мест последовательно списывается на потребителей, главными из которых являются виды (цехи, участки) основного производства.

Величина издержек на производство каждого вида продукции зависит непосредственно от числа и специфики мест затрат, через которые он проходит. Технологический маршрут изготовления изделий далеко не одинаков. Различна и последовательность формирования издержек по видам продукции. Группировка по местам возникновения расходов позволяет рассматривать затраты производственных центров по отношению к объ-

ектам калькуляции как прямые, а косвенные расходы сводятся к минимуму, следовательно уменьшается погрешности их распределения. В особенности это относится к ОПР. Для улучшения контроля за этими расходами, они должны по возможности прямо относиться по месту возникновения, а если последнее совпадает с одним видом продукции - то и по изделиям (общебригадные расходы).

Аналогичным образом может быть решен вопрос и по ОХР. Если есть возможность часть затрат отнести прямо на себестоимость конкретных изделий, их плановая и отчетная калькуляция будет более полной и правильной.

В целом по предприятию при первичном распределении издержек товарного выпуска последовательность отнесения затрат мест и центров на себестоимость устанавливается в зависимости от принадлежности того или иного подразделения к сферам снабжения, производства, сбыта или управления. Принято сначала относить затраты сферы снабжения на последующие совокупности мест издержек, т.к. все они являются потребителями материальных ресурсов. Затем исчисляют расходы вспомогательных производств. Затем группируют издержки основных мест затрат сферы производства.

В конечном счете распределяют затраты подразделений между собой и списывают на конечные места затрат, выпускающие продукцию (работы, услуги).

**Расчет себестоимости взаимооказываемых услуг.** Особую проблему представляют исчисление и списание себестоимости взаимооказываемых услуг и продукции мест и центров. В действующей практике их оценивают либо по заранее определенной (плановой или нормативной) себестоимости, либо одна из наиболее массовых услуг оценивается по твердым ценам (плановой себестоимости, государственному тарифу), а остальные - по фактической себестоимости. Наиболее точные результаты распределения взаимооказываемых услуг обеспечивает решение системы линейных уравнений затрат каждого внутриводского подразделения. Однако при большом количестве мест и центров затрат эти расчеты весьма трудоемки.

На практике часто применяют упрощенные методы распределения взаимооказываемых объемов деятельности:

- 1) метод одностороннего учета,
- 2) метод пошагового учета,
- 3) метод фиксированных коэффициентов.

При **одностороннем методе** стоимость услуг первичных мест относится только на основное производство предприятия, величина расходов, связанная с взаимным обменом деятельностью, во внимание не принимается. Коэффициенты распределения рассчитывают по формуле:

$$K = \frac{R}{Q} ,$$

где K- коэффициент распределения,  
 R - затраты первичных мест,  
 Q - объем услуг, потребленных в сумме всеми подразделениями основного производства предприятия.

При использовании **метода пошагового распределения** определяется последовательность списания издержек первичных мест затрат. Обычно начинают со вспомогательных производств, услуги которых нужны всем: водоснабжение, электроснабжение, теплоснабжение, затем выстраивается последовательность других первичных и конечных мест затрат. Стоимость их продукции, работ, услуг включают в затраты каждого последующего подразделения. При этом затраты, связанные с обменом услуг, учитываются лишь частично и их величина зависит от порядка мест в последовательности распределения. Для минимизации погрешности в расчетах последовательности мест затрат следует определять в порядке возрастания объемов потребления взаимных услуг. Коэффициент распределения в этом случае рассчитывается по формуле:

$$K = \frac{R_{fix} + R_{var}}{Q_{nm}} , \text{ где}$$

$R_{fix}$  ,  $K_{var}$  - постоянные и переменные расходы, распределенные предыдущим центром затрат,

$Q_{nm}$  - объем первичных услуг, переданных следующему подразделению предприятия.

**Фиксированные коэффициенты распределения** определяются на основе плановых показателей затрат и объема деятельности каждого первичного места издержек. Выявленные в конце отчетного периода отклонения от плана или норматива списывают на конечные основные места издержек, т.е. на конечную продукцию. В управленческом учете возможен вариант отнесения этих отклонений и на финансовые результаты деятельности организации.

С точки зрения контроля за величиной и экономичностью затрат мест и центров внутри предприятия могут применяться **метод бюджетирования издержек** и **метод сопоставления затрат и производительности**.

В **первом случае** для каждого места расходов или центра ответственности составляют бюджет (смету) затрат и по данным учета их фактической величины контролируют его соблюдение. Отклонения между сметной и фактической величиной характеризуют изменение уровня издержек соответствующего места и центра по сравнению с нормативами, на основе которых производился сметный расчет.

При использовании **метода сопоставления затрат и производительности** (объемов производства продукции, полуфабрикатов, работ, услуг) в разрезе каждого подразделения предприятия выявляют отклонения, вызванные изменением величины производительности или степени загрузки производственных мощностей и уровня издержек места или центра. Методика расчета и анализа отклонений зависит от применяемого варианта нормативного учета фактических затрат, т.е. от того, ведется ли он по полной или сокращенной себестоимости.

Первый метод приемлем для мест и центров затрат, не имеющих четко определенного измерителя объема деятельности (отдел управления предприятием, рекламный отдел, медпункт, столовая и др.). Второй метод используется в основном в производственных подразделениях, деятельность которых может быть измерена в натуральных или условных единицах объема производительности.

Исчисление общего результата производственно-хозяйственной деятельности осуществляется по данным финансового учета организации в целом.

#### 4. Бюджетирование в системе управленческого учета

Под **бюджетированием** в бухгалтерском управленческом учете понимается процесс планирования. Соответственно, **бюджет** (или смета) - это план.

По определению Института дипломированных бухгалтеров и специалистов по управленческому учету (США), **бюджет** - это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый для определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходов, которые должны быть понижены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. Бюджет является количественным и стоимостным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты руководителей.

Согласно методическим рекомендациям по управленческому учету, разработанным Минэкономразвития России, **бюджет** - это информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, учета, контроля и оценки эффективности деятельности предприятия.

Бюджетирование непосредственно связано с управленческим учетом, является его составной частью. Экономическая эффективность деятельности организации возможна только в том случае, если она имеет четко определенные достаточно напряженные, но реальные для выполнения стоимостные параметры затрат и результатов. Бюджетирование - это процесс определения таких параметров, планирование движения ресурсов по предприятию на определенный будущий период времени. Когда параметры определены, необходим учет и контроль их исполнения, составляющий основу управленческого учета и анализа.

Сущность бюджетирования состоит в разработке взаимосвязанных планов (смет) производственно-финансовой деятельности предприятия и его подразделений исходя из текущих и стратегических целей функционирования, осуществлении контроля за выполнением этих планов, в использовании корректирующих воздействий на отклонения от параметров их использования.

**По степени обобщения информации** бюджеты разделяются на: 1) генеральный (главный), 2) частные.

Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется **генеральным**. Его цель - объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия, называемые **частными** бюджетами.

В результате составления генерального бюджета создаются:

- прогнозируемый баланс,
- план прибылей и убытков,
- прогноз движения денежных средств.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

1) **операционного бюджета**, включающего план прибылей и убытков, который детализируется через частные сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации,

2) **финансового бюджета**, включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

Составление **операционного бюджета** начинается с составления бюджета продаж, исходя из бюджета продаж разрабатывают производственный бюджет, на основе которого составляют бюджет закупки материалов, бюджет по труду и бюджет ОПР. Далее готовят бюджет затрат по маркетингу и бюджет коммерческих расходов. Конечной целью работы над операционным бюджетом является разработка плана прибылей и убытков.

**В зависимости от периода составления бюджеты** подразделяются на краткосрочные, среднесрочные, долгосрочные. **Краткосрочный бюджет** составляется на период до года и предполагает более подробное планирование. **Среднесрочный** составляется на 2-3 года и сочетает планы по достижению долгосрочных целей и анализ текущей ситуации. **Долгосрочный бюджет** составляется на срок 3 и более лет, носит ориентировочный характер и детализируется с помощью краткосрочных бюджетов.

**По механизму использования** различают статический и гибкий бюджеты.

**Статический бюджет** - это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. Т.е. в стати-

ческом бюджете доходы и расходы планируются исходя из одного уровня реализации. Все частные бюджеты, входящие в состав генерального, являются статическими, так как доходы и затраты прогнозируются в составных частях генерального бюджета, исходя из определенного запланированного уровня реализации. Статический бюджет эффективен для стабильной деятельности внутрихозяйственных служб, работа которых прямо не связана с продажами, производством или другой деятельностью, зависящей от объема, например в администрации организации. Недостаток статического бюджета: он имеет ограниченную гибкость, т.к. предназначен только для одного уровня активности, поэтому плохо подходит для контроля затрат при изменении этой активности.

Гибкий бюджет - это бюджет, который составляется не для конкретного уровня активности, а для определенного его диапазона. Поэтому им предусматривается несколько альтернативных вариантов объема продаж или другой деятельности и соответственно определенные уровни затрат.

#### **Контроль и анализ деятельности предприятия.**

Бюджетирование всегда связано с предварительным, текущим и последующим (заключительным) **контролем**.

Предварительный контроль проводится до начала выполнения действий по выполнению намеченных целей предприятия. Его задача - установить, могут ли возникнуть какие-либо трудности, препятствующие выполнению этих планов. В результате предварительного контроля количественные и качественные показатели всех бюджетов должны быть увязаны между собой, проверены по ограничениям и оптимизированы.

Текущий бюджетный контроль осуществляется непосредственно в ходе исполнения бюджета. Его задача заключается в сопоставлении фактических и бюджетных показателей, выявлении отклонений и осуществлении корректирующих действий. Текущий контроль базируется на обратной связи через систему учета.

Последующий (заключительный) бюджетный контроль осуществляется либо сразу по завершении деятельности, для которой определяется бюджет, либо по истечении заранее определенного периода времени. Контроль осуществляется путем сопоставления фактических результатов и бюджетных показате-

лей. Последующий контроль, в отличие от текущего, не обладает оперативным корректирующим действием. Его задача: 1) способствовать получению целостной информации, на основе которой корректируются будущие бюджеты с учетом достигнутого уровня в прошлом; 2) дать возможность производить более точный расчет фактических показателей бюджетов с учетом временных факторов, что даст возможность более объективно оценивать деятельность менеджеров и руководимых ими центров ответственности

Формой результатов текущего и последующего контроля являются отчеты по исполнению бюджета. В них должны отражаться три вида информации: о фактических результатах, о планируемых показателях, отклонения между фактическими и бюджетными показателями, сопровождающиеся пояснениями.

Управленческий учет и контроль всегда сопровождается анализ. Среди анализируемых показателей деятельности особый интерес представляет прибыль. Чтобы определить причины отклонения фактической прибыли от запланированной, проводят факторный анализ прибыли, который выполняется на четырех уровнях - нулевом, первом, втором и третьем.

Нулевой уровень предполагает *сравнение фактических результатов с данными статического бюджета*, рассчитанного на конкретный уровень деловой активности предприятия.

Первый уровень предполагает использование гибкого бюджета, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т.е. им предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Для каждого из них здесь определяется соответствующая сумма затрат. Таким образом, гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня продаж.

Второй уровень предполагает расчет отклонений по цене ресурсов. Результаты расчетов, выполненные на этом этапе, показывают, как повлияло на прибыль отклонение фактической цены приобретения ресурсов от нормативной (предусмотренной в бюджете). Отклонение по цене - это разница между фактической и нормативной ценами приобретения ресурсов, умноженная на фактический объем реализованной продукции.

Третий уровень. Задача его заключается в том, чтобы вы-



яснить, как повлияло на прибыль отклонение фактического расхода того или иного вида ресурсов от расхода, предусмотренного бюджетом. Отклонения, выявленные на этом этапе, позволяют оценить степень эффективности использования приобретенных ресурсов.

**Учет отклонений в бюджетировании.** Наиболее сложным в бюджетировании является техника отражения фактических данных и отклонений от бюджетов в разрезе центров ответственности на счетах управленческой бухгалтерии. Выделяют два варианта отражения отклонений.

**Первый вариант** основан на отражении отклонений в системном бухгалтерском учете на основе использования соответствующих счетов синтетического и аналитического учета и последующего списания на счета продаж или результатов производственно-сбытовой деятельности. При этом отклонения учитываются по различным категориям затрат и результатов, по использованным ресурсам, центрам ответственности.

**Второй вариант** основан на отражении отклонений в первичной документации и учетных регистрах без использования специальных счетов и субсчетов.

**Первый вариант** имеет несколько разновидностей.

1. Выявление отклонений происходит до определения производственной себестоимости. Себестоимость отражается в нормативной оценке согласно рассчитанного бюджета. Отклонения отражаются на специальном счете отклонений по соответствующим субсчетам и аналитическим счетам. При этом фактические затраты центра ответственности по элементам собираются по дебету счета центра. Нормативные затраты отражают по дебету счета затрат на производство и кредиту счета центра ответственности. Готовая продукция приходится на счет также в нормативной себестоимости. Отклонения между фактическими и бюджетными (нормативными) затратами по видам учитывают по Дт или Кт счета отклонений и соответственно Дт или КТ счета центра ответственности.

2. Выявление и учет отклонений осуществляют после определения фактической себестоимости выпущенной продукции. Отличие данного способа от первого в том, что отклонений выявляются на счетах производства после процесса изготовле-

ния продукции и учитываются на отдельном счете.

3. Применяется в кампаниях, ведущих управленческий учет по англосаксонской системе. Здесь на отдельном счете центра ответственности учитывают нормативные показатели по Дт (в корреспонденции со счетами элементов затрат), а фактические показатели - по Кт счета (в корреспонденции с Дт счета готовой продукции). Отклонения выявляют сопоставлением оборотов по счету центра затрат и списывают на отдельный счет.

При организации учета **по первому варианту** необходимо выделять для каждого центра ответственности и соответствующего бюджета синтетические и аналитические счета. Определенные предпосылки для организации такого учета в рамках действующего плана счетов имеются.

Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки

1. Понятие и классификация мест затрат и центров ответственности в управленческом учете
2. Каким образом в управленческом учете затраты группируются и распределяются по местам их формирования и центрам ответственности?
3. Каковы особенности составления и использования внутренней отчетности предприятия по центрам ответственности?
4. Опишите подходы к ценообразованию в управленческом учете.
5. Каким образом и для чего в управленческом учете рассчитываются трансфертные цены?
6. Какое место бюджетирование занимает в управленческом учете?
7. Как производится бюджетирование?
8. Какова структура бюджетов, их назначение и взаимосвязь?

## **ТЕМА 6: УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ**

### Вопросы для изучения

1. Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Организация учета по центрам ответственности и местам формирования затрат
2. Понятие и объекты калькулирования себестоимости продукции. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции
3. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
4. Попроцессный (простой, однопередельный) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
5. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
6. Пооперационное калькулирование (метод АВ-костинг).

### **1. Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Организация учета по центрам ответственности и местам формирования затрат**

**Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себестоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).**

Технологические и организационные особенности сельскохозяйственного производства, длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики продукции, цели управления требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции. Эти приемы должны способствовать правильному использованию таких экономических рычагов, как прибыль, цена, себестоимость. Поэтому для получения достоверных данных о себестоимости продукции необходим правильный выбор методов учета затрат и калькулирования се-

бестоимости продукции.

Следует различать понятия метода учета затрат и метода калькулирования себестоимости продукции.

Под **методом учета затрат** понимают совокупность способов аналитического учета затрат на производство.

Под **методом калькулирования** понимают приемы и способы исчисления себестоимости объектов калькулирования.

В основу классификации методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции положены способы группировки затрат по отдельным объектам учета (отдельным видам продукции, заказам, переделам, процессам) и способы калькулирования себестоимости (прямое отнесение затрат, применение установленных коэффициентов, суммирование затрат и др.).

В зависимости от этих признаков различают нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В последнее время, наряду с названными, некоторые организации стали применять метод «директ-костинг» (сокращенной себестоимости продукции).

В управленческом учете обязательным является учет затрат не только в целом по предприятию, но и по центрам ответственности и местам формирования затрат внутри предприятия.

Под **центром ответственности** понимается сфера, участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом (менеджером), имеющим право и возможность принимать управленческие решения в пределах своего участка деятельности (ферма, бригада и т.п.).

**Место формирования затрат (центр затрат)** представляет собой территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются затраты. Причем оно не всегда связано с индивидуальной персональной ответственностью какого-либо должностного лица.

Организация учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет децентрализовать управление затратами, наблюдать за их формированием на всех уровнях управления, использовать специфические методы контроля расходов с учетом особенностей каждого подразделения, выявлять виновни-

ков непроизводительных затрат и, в конечном итоге, обеспечить существенное повышение эффективности деятельности.

Центры ответственности чаще всего обособляют по функциональному принципу: производство, снабжение, сбыт, управление.

Центры ответственности в производстве являются определяющими в достижении конечных результатов деятельности организации, т.к. именно здесь непосредственно изготавливают продукцию, выполняют работы, оказывают услуги. Каждый центр ответственности обычно состоит из нескольких мест затрат и, кроме того, включает расходы, не имеющие четко выраженного места функционирования.

В составе мест затрат обычно выделяют главные места, где обеспечивается процесс создания продукции, и вспомогательные, обслуживающие процесс производства.

## **2. Понятие и объекты калькулирования себестоимости продукции. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции**

**Калькулирование** - это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В процессе калькулирования исчисляется себестоимость: всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг;

отдельных видов продукции, работ, услуг;

полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи;

незавершенного производства.

В зависимости от целей калькулирования выделяют следующие виды калькуляций:

- в зависимости от времени составления

- сметные - рассчитывают на проектируемые или вновь осваиваемые изделия

- плановые – отражают тот уровень затрат, который должен быть достигнут в течение планируемого периода времени

- нормативные – определяются на основе детально разработанных норм и нормативов

- фактические – фактически полученные в данном периоде затраты

**Провизорная (ожидаемая) калькуляция** составляется в с\х предприятиях на 1 октября текущего отчетного года на основании фактических данных бухучета за 9 месяцев и планируемых затрат и выхода продукции за 4-ый квартал отчетного года. Данная калькуляция используется для предварительного определения результатов работы организации или отрасли, а также для разработки мероприятий по дальнейшему снижению себестоимости и повышению рентабельности производства на оставшееся до конца года время.

- в зависимости от полноты включения затрат

- калькуляции прямых затрат
- калькуляции цеховой с/с
- калькуляции полной с/с

- в зависимости от степени детализации

- кумулятивные – без детального раскрытия статей калькуляции, обычно состоят из 2-3 статей

- элективные – содержат развернутый перечень затрат

- в зависимости от объекта калькулирования

- калькуляция с/с изделий  
- калькуляция с/с работ, услуг  
- параметрические калькуляции – расчет с/с не объекта калькулирования, а единицы параметра его полезного свойства (с/с машино-часа работы)

- в зависимости от длительности периода

- годовые калькуляции
- квартальные
- ежемесячные

Принципы калькулирования с/с продукции:

- научно обоснованная классификация затрат на производство продукции

- установление объектов калькулирования и калькуляционных единиц

- выбор метода распределения косвенных расходов
- разграничение затрат по периодам
- выбор метода учета затрат и калькулирования с\б продукции

**Объекты калькулирования** - это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, незавершенное производство,

работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам учета затрат. В отдельных случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования совпадают, в отдельных не совпадают. Тогда процесс исчисления себестоимости несколько усложняется.

Для каждого объекта калькулирования надо правильно выбрать **калькуляционную единицу**, в качестве которой применяют:

- натуральные единицы, соответствующие единицам измерения, в которых данная продукция планируется и учитывается (тонны, центнеры, килограммы и т.д.);

- условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100% крепости и т.д.);

- стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции, на 100 руб. стоимости запчастей и др.);

- трудовые единицы (нормо-час, нормосмена).

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей. Например, в перерабатывающих организациях учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной - 1 ц или 1 тонна. Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость всей продукции, отдельных ее видов и единиц отдельных видов.

При исчислении себестоимости отдельных видов продукции (сельскохозяйственной) используют следующие способы калькулирования:

1. прямое отнесение затрат по видам продукции;
2. исключение общей суммы затрат;
3. применение установленных коэффициентов;
4. распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции;
5. распределение затрат пропорционально установленным базам;
6. суммирование затрат;
7. комбинированное исчисление себестоимости.

**1. Способ прямого расчета** применяется в тех случаях, когда объект учета затрат совпадает с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции определяется непосредственно по данным прямого учета по соответствующему объекту путем деления затрат по объекту на количество единиц произведенной продукции (работ, услуг) (например, калькуляция себестоимости услуг автотранспорта - 1 тонно-километра, 1 ц. огурцов в спец. хозяйствах).

**2. Способ исключения затрат** состоит в том, что из общей суммы затрат на производство исключается стоимость отходов (возвратных и безвозвратных). Применяется при исчислении себестоимости продукции промышленных производств.

**3. Способ коэффициентов** используется в случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции. Суть этого приема состоит в том, что вся полученная из производства продукция при помощи коэффициентов переводится в условную полноценную продукцию и определяется количеством калькуляционных единиц. Затраты делят на количество калькуляционных единиц, определяют себестоимость одной единицы. Умножая себестоимость одной калькуляционной единицы на количество условной продукции каждого вида, определяют затраты по каждому виду продукции.

Распределение затрат можно также производить и по удельному весу условной продукции каждого вида в общем количестве. Данный способ используется при исчислении себестоимости продукции однолетних и многолетних трав.

Разновидность этого способа - применение натурально-периодических коэффициентов (метро-дни, рамо-дни) (применяется в овощеводстве закрытого грунта, данные показатели рассчитываются умножением количества метров в теплице или рам в парниках занятой площади на дни вегетационного периода).

**4. Распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции** применяется при распределении фактических затрат между видами сопряженной и побочной продукцией при помощи реализационных цен. Все виды продукции конкретного объекта учета умножают на среднюю цену реализации и фактические затрат распределяют пропорциональ-



но удельному весу каждого вида продукции в общей сумме выручки. Данный способ применяется в льноводстве, в овощеводстве открытого грунта, в садоводстве в неспециализированных хозяйствах. Можно сказать, что он является разновидностью способа коэффициентов.

**5. Способ распределения затрат пропорционально установленной базе** используется при необходимости распределения затрат, учтенных по одному объекту затрат, между несколькими видами продукции, на которые не установлены коэффициенты. Например, если улучшенные сенокосы, пастбища используются для получения нескольких видов продукции, то затраты между ними распределяются пропорционально сбору продукции в кормовых единицах.

**6. Сущность способа суммирования затрат** состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат, учтенных по соответствующим технологическим процессам (фазам, переделам). Например, при крупном круглогодичном производстве черепицы применяют попередельный способ учета затрат. Таких переделов в кирпично-черепичном производстве три: заготовка сырья (песка, глины), изготовление сырого изделия, обжиг кирпича или черепицы. В данном случае себестоимость готовой продукции определяется суммированием затрат, учтенных по соответствующим переделам.

**7. Комбинированный способ** основывается на применении одновременно нескольких способов исчисления себестоимости продукции. Например, при исчислении себестоимости продукции в шерстно-мясном овцеводстве из общей суммы затрат исключается стоимость побочной продукции и стоимость приплода в размере 10% общей суммы затрат на содержание овец (способ исключения затрат). Оставшиеся затраты распределяются пропорционально установленной базе. Далее применяется способ прямого расчета для определения с\с единицы продукции шерсти и прироста живой массы овец.

### **3. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

При позаказном методе объектом учета затрат и калькули-

рования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

Бухгалтерия для учета затрат по заказам для каждого заказа открывает карточку (ведомость) с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по начислению оплаты труда, расходу материалов и др., в которых обязательно указывается соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами пропорционально установленной в учетной политике базе распределения. Таким образом, карточка является основным учетным регистром в условиях позаказного метода.

При позаказном методе все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания работ по заказу. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа, время составления ее не совпадает со временем составления периодической отчетности.

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

Рассмотрим порядок учетных записей в условиях позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В составе счета 20 «Основное производство» на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет. Прямые затраты в разрезе аналитических счетов относят в дебет счета 20. Возникает проблема с распределением косвенных расходов между отдельными производственными заказами, выполненными в отчетном периоде.

Ведь спланировать цену заказа и согласовать ее с заказчиком необходимо в течение отчетного периода, когда еще неизвестна общая сумма косвенных расходов. В этом случае посту-

пают следующим образом. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (предварительными нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Расчет бюджетной ставки распределения косвенных расходов выполняется бухгалтерией накануне наступающего отчетного периода в три этапа.

1. Оцениваются косвенные расходы предстоящего периода.  
2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами, и прогнозируется ее величина.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

**Пример.** Планируемая сумма ОПР на предстоящий период составит 5700 рублей. В качестве базы распределения ОПР выбирается заработная плата основных производственных рабочих, которая, по оценкам бухгалтерии, ожидается в сумме 2450 руб. Тогда бюджетная ставка распределения ОПР составит  $5700 : 2450 = 2,33$  (2,326531), т.е. в предстоящем периоде, по предварительной оценке, на 1 руб. заработной платы основных производственных рабочих будет приходиться 2.33 руб. ОПР.

В рассматриваемом примере в соответствии с УПО ОХР как затраты периода не распределяются между производственными заказами, а прямо относятся на себестоимость продаж. Если УПО предусмотрено распределение ОХР между заказами, то в аналогичном порядке определяется бюджетная ставка распределения ОХР.

Остатки незавершенного производства на начало отчетного периода составили 3000 руб.; остатки материалов - 14000 руб.

1. Отпущено в производство основных материалов на сумму 12000 руб., в т. ч. на выполнение заказа 1 - 7000руб, заказа 2 - 5000руб.

**Дт20 Кт10 -12000 руб.**

На каждый заказ открывается карточки, в которых делают записи:

Заказ 1	Заказ 2
7000 руб. основные материалы	5000 руб.

2. Начислена заработная производственному персоналу - 2450 руб., в т.ч. по заказу 1 - 1050 руб., 2 - 1400 руб.

**Дт20 Кт70,69 - 2450 руб.,**

В управленческом учете будет сделана запись:

Заказ 1		Заказ 2
7000 руб.	основные материалы	5000 руб.
1050 руб.	з\плата с отчислениями	1400 руб.

3. Распределяются ожидаемые ОНР: на заказ 1 -  $1050 \times 2.326531 = 2443$  руб., на заказ 2 -  $1400 \times 2.326531 = 3257$  руб., всего  $2443 + 3257 = 5700$  руб.

**Дт20 Кт25 - 5700 руб.**

В управленческом учете в карточки заказов вносится последняя запись и определяется их себестоимость:

Заказ 1		Заказ 2
7000 руб.	основные материалы	5000 руб.
1050 руб.	з\плата с отчислениями	1400 руб.
<u>2443 руб.</u>	<u>ОНР</u>	

3257 руб.

10493 руб. итого условно-фактическая с\с 9657 руб.

4. Продукция закончена производством, сдана на склад по условно-фактической себестоимости

**Дт43 Кт20 – 10493+9657=20150 руб.**

5. Продукция отгружена покупателю по условно-фактической себестоимости:

**Дт90 Кт43 - 20150 руб.**

6. В соответствии с заключенным договором договорная цена заказа 1 - 11950 руб., заказа 2 - 9700 руб. Продукция отгружена покупателю по договорной цене:

**Дт62 Кт90 - 21650 руб.**

По окончании отчетного периода выясняется фактическая сумма ОНР. Рассмотрим два варианта.

**Вариант 1. Фактическая величина ОНР составит 6000 руб.** Это значит, что в течение отчетного периода сумма расходов по дебету счета 25 оказалась на 300 руб. выше, чем списано

по кредиту счета 25. Таким образом, косвенные расходы были распределены с недостатком, в результате чего фактическая себестоимость выполненных и сданных заказов была занижена на 300 руб. Это устраняется путем дополнительной записи в конце отчетного периода:

**7. Дт90 Кт25 - 300 руб.**

8. Далее списываем финансовый результат:

**Дт90 Кт99 - 1200 руб.**

Такая корректировка допустима в тех случаях, когда отклонение фактических расходов от ожидаемых **несущественно**. Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%. Данное отклонение является существенным:  $300:6000 \times 100 = 5,0\%$ , поэтому при наличии остатков незавершенного производства и нереализованной готовой продукции на складе на конец отчетного периода его распределяют между счетами 20, 43, 90. В нашем случае остаток незавершенного производства на конец отчетного периода составил 3000 руб., остатка готовой продукции нет. Выявленное отклонение распределяется пропорционально остатку по счету 20 и дебетовому обороту по счету 90 до его закрытия.

$$300: (3000 + 20150) = 0,01295896$$

Тогда запись 7 будет иметь следующий вид:

**7. Дт90 Кт25 0,01295896 x 20150 = 261 руб.**

**Дт 20 Кт25 0.01295896 x 3000 = 39 руб.**

Соответственно изменится и финансовый результат:

**8. Дт90 Кт99 – 1200+261=1461 руб.**

**Вариант 2. Фактические ОПП по результатам квартала составили 5500 руб.** Это значит, что предварительно они были распределены с излишком. При этом фактическая себестоимость заказов оказалась необоснованно завышенной, а финансовый результат был занижен. В этом случае излишне списанная сумма сторнируется.

Так как отклонение фактических расходов от ожидаемых

несущественно  $(200:5500) \times 100 = 3.6\%$ , то выявленное отклонение списывается сторнировочной записью:

**7. Дт90 Кт25 -200 руб.**

Соответственно финансовый результат будет отражен:

**8. Дт90 Кт99 1700 руб.**

По мере выполнения заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравниваются с плановыми, выявляют отклонения по ним и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции (работ, услуг) в будущем.

Главная цель при использовании позаказного метода - повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учет затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам, осуществляемым при выполнении заказа.

**Вопрос 4. Попроцессный (простой, однопередельный) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции**

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют организации, которые имеют следующие признаки производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов продукции;
- краткий период технологического процесса;
- незавершенное производство отсутствует или оно незначительно.

К таким организациям относятся предприятия добывающих отраслей промышленности (угледобывающая, нефтедобывающая и др.), энергетики, перерабатывающих отраслей с простейшим технологическим циклом производства (цементные, асфальтовые заводы), сельского хозяйства.

Особенностями попроцессного метода калькулирования являются:

- накапливание производственных затрат по подразделе-

ниям безотносительно к отдельным заказам,

- списание затрат за календарный период, а не за время, необходимое для выполнения заказа,

- открытие отдельных аналитических счетов «Незавершенное производство» для каждого подразделения.

При попроцессном методе затраты учитываются в разрезе установленных статей затрат по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства применяют три варианта исчисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант применяется в основном в производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство (н-р, в угольной промышленности). Себестоимость единицы продукции исчисляют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство (нефтедобывающая промышленность - добывается нефть и газ).

При одновременном производстве различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитываются на отдельных аналитических счетах по видам продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяются между видами продукции, установленными в организации способами.

Третий вариант применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих незавершенное производство на конец отчетного периода.

Остатки незавершенного производства на начало, и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость неза-

вершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции (затраты НП на начало отчетного периода + затраты отчетного периода минус затраты НП на конец отчетного периода).

В некоторых организациях НП пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию.

При попроцессной калькуляции используется усреднение: все накладные расходы одного участка или всего производства делятся на количество продукции, произведенной за данный период времени. При этом возникают вопросы: сколько единиц продукции произведено, учитывать ли только законченные изделия, как учитывать незаконченные в производстве единицы продукции?

Для их решения западный управленческий учет использует понятие **эквивалентной единицы продукции**. Это понятие позволяет распределить общую сумму прямых расходов за период между готовой и незавершенной продукцией путем пересчета незавершенных изделий в условно-готовые эквивалентные единицы. Для подсчета количества условно-готовой продукции используется понятие «процент завершенности».

Зная число произведенных условных единиц можно рассчитать удельные затраты материалов и прочие прямые затраты для каждого участка производства. Прочие прямые затраты представляют собой сумму заработной платы производственных рабочих и накладные расходы производственного подразделения.

Для расчета используются методы **средней себестоимости** и **метод ФИФО**. **Метод средней себестоимости** предполагает, что затраты на эквивалентные изделия, произведенные в разных периодах, рассчитываются как средние.

При расчете **методом ФИФО** затраты за разные периоды не объединяются. По данному методу первая попавшая в цикл обработки единица будет первой завершенной единицей продукции в данный период.

Метод средней стоимости менее точный, но он гораздо проще, чем метод ФИФО и поэтому имеет более широкое распространение.

Расчет при использовании метода средней себестоимости



осуществляется в следующей последовательности.

1. Определяется сумма прямых расходов за период по их видам, для этого суммируется сумма расходов на незавершенное производство на начало периода и сумма расходов за период.

2. Определяется количество незавершенных изделий на конец отчетного периода следующим образом: количество незав. изделий на нач. периода + начатое производство за период - принятая на склад готовая продукция.

3. Рассчитывается процент готовности незавершенного производства по видам затрат: по материальным и по прочим расходам. Этот % может различаться. Например, материалы списаны в производство полностью - % готовности по материалам - 100., заработная плата начислена только за принятую на склад продукцию, что составляет 80% от всего объема, т.е. степень готовности по прочим затратам 80%. Процент завершенности сообщается инженерами или руководителями производственных подразделений.

Рассчитывается сумма эквивалентных единиц НП отдельно по материалам и отдельно по прочим материалам.

4. Находится общее количество эквивалентных единиц путем суммирования фактических единиц готовой продукции и рассчитанных эквивалентных единиц.

5. Рассчитывается сумма затрат по видам, приходящимся на эквивалентную единицу - по материалам и по прочим расходам (себестоимость эквивалентной единицы по материалам и по прочим затратам).

6. Исходя из рассчитанного показателя 5 определяется сумма затрат НП (по материалам и по прочим расходам) путем умножения себестоимости эквивалентной единицы на количество эквивалентных единиц по видам затрат незавершенного производства. Аналогично определяется фактическая стоимость готовой продукции - всего и единицы.

**ПРИМЕР.** На начало отчетного периода на счете 20 в незавершенном производстве числится 3500 единиц продукции. Сумма затрат, приходящихся на них: материалы – 10000 руб., прочие затраты – 15000руб.

В течение периода начато производство 40000 единиц продукции, при этом принято на склад в качестве готовой про-

дукции 36000 единиц.

За период было списано в производство материалов на сумму 110000 руб., прочие затраты составили 170000руб. Степень готовности незавершенного производства по материалам - 80%. по прочим затратам 100%.

Требуется определить фактическую себестоимость выпущенной продукции - всего и единицы, определить фактические затраты незавершенного производства.

1. Определяем прямых расходов за период:

а) по материальным затратам:  $10000 + 110000 = 120000$  руб.

б) по прочим затратам:  $15000 + 170000 = 185000$ руб.

2. Определим количество единиц продукции в НП на конец периода:

$3500 + 40000 - 36000 = 7500$ ед.

3. Определяем количество эквивалентных единиц (ЭЕ) по НП по видам затрат

а) по материалам:  $7500 \times 80 : 100 = 6000$  ЭЕ

б) по прочим затратам:  $7500 \times 100 : 100 = 7500$  ЭЕ

4. Находим общее количество ЭЕ по видам затрат:

а) по материалам:  $36000 + 6000 = 42000$  ЭЕ

б) по прочим затратам:  $36000 + 7000 = 43000$  ЭЕ

5. Рассчитываем себестоимость 1 ЭЕ по видам затрат (п.1: п.4)

а) по материалам:  $120000 : 42000 = 2.8571$  руб.

б) по прочим затратам  $185000 : 43000 = 4,3023$  руб.

6. Рассчитываем затраты по НП (п.2хп.5):

а) по материалам  $7500 \times 2.8571 = 21428$  руб.

б) по прочим затратам –  $7500 \times 4,3023 = 32267$ руб.

**Всего - 53695 руб.**

Рассчитываем фактическую с\с готовой продукции – всего

а) по материалам  $36000 \times 2.8571 = 102856$  руб.

б) по прочим затратам :  $36000 \times 4,3023 = 154883$  руб.

**Всего 257739 руб.**

Рассчитываем себестоимость 1 ед. готовой продукции:  $257739:36000=7,16$  руб.

Данный расчет произведем в таблице.

Таблица 1 - Расчет себестоимости готовой продукции и НП при поперцессном методе (по средней себестоимости)

Показатели	Количество	Матер. з-ты	Проч. затраты	Всего
1.Незаверш. пр-во на начало периода	3500	10000	15000	25000
2.Начато производство (поступило в производство)	40000	110000	170000	280000
3.Принято на склад готовой продукции	36000	<b>102856</b>	<b>154883</b>	<b>257739</b>
% готовности		100	100	
эквивалентных единиц		36000	36000	
4.Незавершенное производство на конец периода	<b>7500</b>	<b>21428</b>	<b>32267</b>	<b>53695</b>
% готовности		80	100	
эквивалентных единиц		<b>6000</b>	<b>7500</b>	

## 5. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в таких отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитываются не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам. Под *переделом* понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе). Так при производстве масла переделами являются производство сливок, производство масла.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как по-

путные и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

При попередельном способе применяют два его варианта **бесполуфабрикатный и полуфабрикатный**. Применение первого или второго варианта зависит от необходимости определения себестоимости некоторых полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства, Это может быть вызвано реализацией части полуфабрикатов на сторону. Тогда бухгалтерии необходимо произвести учет затрат на производство полуфабриката и определить его себестоимость.

Учет затрат на производство при **бесполуфабрикатном варианте** ведется без бухгалтерских записей при передаче полуфабриката собственного производства из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей, узлов учитывается по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. При бесполуфабрикатном варианте затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

**Пример.** Обработка изделий ведется последовательно в трех цехах. Стоимость сырья 10000 руб., затраты на обработку (добавленные затраты) в 1-м цехе - 4600 руб., во 2-м цехе - 4500 руб., в 3-м - 4800. Запланировано и выпущено 400 ед. изделий.

Дт20/1 Кт10 - 10000 руб. отражена стоимость израсходованного сырья в 1 цехе

Дт20/1 Кт70,69...4600-отражены добавленные затраты 1 цеха

Дт20/2 Кт70,69...4500- отражены добавленные затраты 2 цеха

Дт20/3 кт70,69...4800 - отражены добавленные затраты 3 цеха

Дт43 Кт20 23900 оприходована продукция по фактической себестоимости

Исходя из этих условий себестоимость единицы полуфабриката составит:

в 1-ом цехе -  $(10000 + 4600) : 400 = 36,50$  руб.;

во 2-ом цехе -  $4500 : 400 = 11,25$  руб.;

в 3-м цехе -  $4800 : 400 = 12,00$

Себестоимость единицы готовой продукции будет равна:

$(10000 + 4600 + 4500 + 4800) : 400 = 59,75$  руб., или  $36,50 + 11,25 + 12,00 = 59,75$  руб.

Этот метод проще и менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки: данный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой. А это необходимо в тех случаях, когда полуфабрикаты собственного производства реализуются предприятием на сторону.

При полуфабрикатном варианте учет осуществляется с перенесением себестоимости полуфабриката собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом варианте себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукция отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону. Например, кондитерские фабрики рассчитывают себестоимость какао-масла - полуфабриката собственного производства - в тех случаях, когда он реализуется парфюмерно-косметическим фабрикам. На предприятиях, производящих шерстяные ткани, пряжа может реализовываться непосредственно населению, и в этом случае применяется также полуфабрикатный метод учета.

При полуфабрикатном варианте учета используется активный счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Калькуляция должна содержать комплексную статью такого же назва-

ния, которая в последующем расшифровывается и детализируется. Это повышает трудоемкость полуфабрикатного метода.

Затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются в каждом цехе комплексной статьей «Полуфабрикаты собственного производства». Передача полуфабрикатов собственного производства из одного цеха (передела) в другой может отражаться на синтетических счетах по фактической себестоимости, а в текущем учете - по нормативной (плановой) себестоимости с последующим доведением ее до фактической себестоимости. По дебету счета 21 в корреспонденции со счетом 20 отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов (фактическая стоимость полуфабрикатов). По кредиту счета 21 отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20) или реализованных другим организациям (Дт 90).

**Пример.** Производство изделия состоит из трех переделов. На каждый передел открывается соответствующий аналитический счет к счету 20.

Стоимость сырья, отправленного в переработку, составляет 55 000 руб. Затраты по первому переделу составили 12000 руб., затраты по второму переделу - 14500 руб., после второго передела 35% полуфабрикатов было продано, а оставшиеся 65% отправлены в переработку в третий передел. Затраты третьего передела составили 11000 руб. Необходимо отразить данные операции на счетах бухгалтерского учета и рассчитать себестоимость полуфабрикатов и готовой продукции.

Стоимость сырья, поступившего в переработку, отражается только в первом переделе: Дт20/1 Кт10 - 55000руб.

Дт20/1 Кт70, 69,02...12000руб. - отражены затраты первого передела на переработку сырья.

Дт21 Кт20/1 - 67000руб. оприходованы полуфабрикаты первого передела по фактической себестоимости

Дт20/2 Кт21 -67000 руб. переданы полуфабрикаты (100%) во второй цех

Дт20/2 Кт70, 69,02...-14500 руб. отражены затраты второго передела на переработку полученных полуфабрикатов

Дт21 Кт20/2 - 81500 руб. - оприходованы полуфабрикаты из второго цеха (передела)

Дт90 Кт21 -(81500x0.35 = 28525 руб.) - списана фактическая себестоимость проданных полуфабрикатов

Дт20/3 Кт21 - 52975 руб. переданы оставшиеся полуфабрикаты в третий цех

Дт20/3 Кт70, 69...-11000руб.- отражены затраты третьего передела на переработку поступивших полуфабрикатов

Дт43 Кт 20/3 - 63975 руб. оприходована готовая продукция из производства (из третьего цеха).

Если рассмотреть записи на синтетическом счете 20, то видно, что здесь присутствует повторный счет (внутризаводской оборот), который в дальнейшем должен исключаться из расчетов. В нашем случае внутризаводской оборот составляет 95525руб.

**Преимуществом полуфабрикатного метода учета** является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима для формирования цены при реализации полуфабрикатов на сторону). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства.

## **6. Пооперационное калькулирование (метод АВ-костинг)**

АВ-костинг - калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции и определения эффективности бизнес-процессов. Данная система использует метод поэтапного распределения косвенных расходов на себестоимость продукции.

Областью применения «АВ-костинга» являются в первую очередь многономенклатурные производства с высоким удельным весом косвенных расходов и предприятия с гибкой формой организации управления.

«АВ-костинг» использует специфическую терминологию.

**Группа распределяемых затрат** - это детализированная группа косвенных расходов, которую можно связать с конкретными операциями. Например, заработная плата бухгалтера-расчетчика, выполняющего две группы операций, составляет

1700 руб., при этом он тратит 150 часов на начисление заработной платы, 20 часов на подготовку сводной и справочной информации.

Операция - событие, задание или единица работы, имеющая определенную цель.

Центры операций - группы операций, объединенных по какому-либо технологическому или организационному признаку. Например, действия, связанные с эксплуатацией оборудования, его ремонт и др.

Носитель затрат (драйвер затрат, база распределения затрат) - это связующее звено между группой косвенных затрат и операцией. Например, затраты, связанные с работой бухгалтера, можно связать с операциями по начислению заработной платы через количество времени, затрачиваемое им на составление расчетных листков.

Ставка носителя затрат (коэффициент распределения первого этапа - ставка драйвера затрат) - отношение группы распределяемых затрат к величине носителя затрат. По нашему примеру ставка будет равна отношению затрат, связанных с работой бухгалтера к общему количеству отработанного времени ( $1700:170=10$ ).

Себестоимость операции - общая сумма затрат, связанных с осуществлением однородных операций. В части заработной платы бухгалтера она будет равна коэффициенту распределения первого этапа, умноженному на величину базы распределения, относящуюся к данной операции ( $150 \times 10 = 1500$  руб.)

Носитель операции (драйвер операции, база распределения себестоимости продукции) - количественная мера рабочей нагрузки операции. В нашем примере драйвер - количество выписанных расчетных листков, например 1000 шт. То есть затраты, связанные с работой бухгалтера, можно связать с операциями по начислению заработной платы через количество расчетных листков.

Ставка носителя операции (коэффициент распределения второго этапа, ставка драйвера операции) - отношение себестоимости операции за период к общей величине носителя операции. Происходит исчисление удельного показателя себестоимости выписки одного расчетного листка. В нашем примере он ра-



вен  $1500:1000=1,5$ . В результате расходы по каждой операции относятся на отдельное изделие соразмерно величине баз распределения, связанных с этим изделием.

Объекты калькулирования - промежуточная операция, итоговая продукция или группа продукции. Например, продукцию А изготавливает 5 работников. Тогда для определения доли заработной платы бухгалтера, приходящейся на продукцию А, коэффициент распределения второго этапа умножают на количественное выражение базы распределения ( $5 \times 1,5 = 7,25$  руб)

При методе ABC в отличие от традиционного метода объектом учета затрат является операция, а объектом калькулирования - операция и обычный объект (продукция).

С помощью метода ABC распределяют не все затраты, а лишь те, по которым возможно и экономически целесообразно обособить группы затрат по операциям и найти адекватные драйверы затрат и операций. Остальные косвенные расходы распределяются традиционным методом.

При распределении косвенных расходов по системе ABC необходимо выполнить 8 шагов, которые мы рассмотрим на примере.

### **Шаг 1. Обособление групп затрат косвенных расходов.**

В качестве затрат, которые могут быть распределены по методу ABC возьмем затраты по зарплате группы работников экономического отдела:

менеджеры по продажам - 300 000 руб.,  
экономисты - 460 000 руб.

### **Шаг 2. Выбор операций для определения базы распределения.**

Анализируем, чем занимается экономический отдел, и выбираем операции, по которым можно найти адекватную базу распределения. В экономическом отделе это:

- выставление счетов-фактур,
- реклама выпускаемой продукции.

### **Шаг 3. Выбор баз распределения затрат (драйверов затрат) для каждой операции.**

В качестве базы распределения заработной платы, с помощью которой можно отнести заработную плату на продукцию, выбираем время в часах.

**Шаг 4. Расчет коэффициента распределения первого этапа (ставка драйвера затрат).**

На основании тестирования, проведения фотографий рабочего дня, определяется, кто из работников, какими операциями занимается и сколько на это тратит времени.

Менеджеры по продажам 50% времени занимаются выставлением счетов покупателям, 50% - рекламными объявлениями. Экономисты 66% времени занимаются выставлением счетов, 34% - рекламой.

Таким образом, коэффициент распределения зарплаты на 1% времени: менеджеров  $300\ 000:100=3\ 000$ , экономистов  $460\ 000:100=4600$

**Шаг 5. Определение себестоимость операций**

Операции	Затраты, руб.	Выставление счетов	Реклама
З/плата менеджеров	300 000	$3000 \times 50 = 150000$	$3000 \times 50 = 150000$
З/плата экономистов	460000	$4600 \times 66 = 303600$	$4600 \times 34 = 156400$
Себест-ть операций	760 000	453 600	306 400

Теперь косвенные расходы (з/плата экономического отдела) распределены по операциям.

**Шаг 6. Выбор базы распределения себестоимости операций (драйверов операции) для перенесения их на объекты калькулирования. (продукцию А и В)**

В качестве базы распределения выбираем:

- количество выставленных счетов-фактур - 200000,  
количество рекламных объявлений - 50000 (количество операций по подготовке и рассылке рекламных объявлений).

**Шаг 7. Расчет коэффициента распределения второго этапа (ставки драйвера операции).**

Выставление счетов:  $453600:200\ 000=2,268$

Рекламные объявления:  $306400:50000=6,128$

**Шаг 8. Определение суммы косвенных расходов по объектам калькулирования. (продукцию А и В).**

Количество выставленных счетов по продукции А - 100 000, продукции В - 70 000.

Количество рекламных объявлений по прод. А - 15 000, прод. В - 10 000.

### Сумма зарплаты экономического отдела по изделиям

Продукция	Выставление счетов	Рекламные объявления	Итого косв.р-дов
А	$100000 \times 2,268 = 226800$	$15000 \times 6,128 = 91920$	318720
В	$70000 \times 2,268 = 158760$	<b><math>10000 \times 6,128 = 61280</math></b>	220040

Основная проблема применения АВС на практике - значительное усложнение учета затрат и повышение трудоемкости калькулирования.

В то же время управление затратами в разрезе отдельных операций, а не продуктов и не подразделений предприятия дает новые возможности для эффективного планирования и контроля затрат и, в конечном счете, для их снижения. АВС-информацию можно использовать как для текущего управления, так и для принятия стратегических решений.

#### Контрольные вопросы для проведения занятий и самостоятельной подготовки

1. Что такое калькулирование себестоимости продукции и для чего оно производится?
2. Какие виды калькуляций себестоимости продукции можно выделить?
3. Какие методы используются при калькулировании себестоимости продукции?
4. В чем заключается содержание попроцессного метода учета затрат на производство? На каких предприятиях следует применять этот метод калькулирования?
5. В чем заключается содержание попередельного метода учета затрат на производство? На каких предприятиях следует применять этот метод калькулирования?
6. В чем заключается содержание позаказного метода учета затрат на производство? На каких предприятиях следует применять этот метод калькулирования?
7. В чем заключается содержание пооперационное калькулирование (метод АВ-костинг)? На каких предприятиях следует применять этот метод калькулирования?
8. Каким образом производится калькулирование себестоимости сопряженной продукции?

## ТЕМА 7: НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ И СТАНДАРТ-КОСТ НА БАЗЕ ПОЛНЫХ ЗАТРАТ

### Вопросы для изучения

1. Общая характеристика и цели нормативного учета.
2. Нормативная себестоимость и калькуляция. Учет изменения норм: техника учета и назначение. Выявление и учет отклонение от норм затрат при нормативном методе.
3. Нормативный учет и стандарт-кост: общее и различие, история формирования как системы.

### **1. Общая характеристика и цели нормативного учета**

Нормативный метод применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность нормативного метода заключается в том, что

- 1) отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями;
- 2) обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования;
- 3) учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат;
- 4) фактическая себестоимость продукции определяется сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонения от норм и величиной изменения норм.

**Нормативный метод предусматривает соблюдение следующих принципов:**

1. Предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих в организации норм и смет.
2. Ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменений норм.
3. Учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм.

4. Установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения.

5. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

## **2. Нормативная себестоимость и калькуляция.**

### **Учет изменения норм: техника учета и назначение.**

#### **Выявление и учет отклонение от норм затрат при нормативном методе**

Наиболее важным элементом нормативного метода являются нормативные калькуляции. Нормативное калькулирование может быть осуществлено только при наличии у предприятия нормативной базы. Она должна содержать нормативные, сметные показатели, рассчитываемые на основании первичной технологической, конструкторской, финансовой и административной документации и используемые для различных нужд управления (лимитирование отпуска материальных и топливно-энергетических ресурсов, расчет фонда оплаты труда, численности персонала и т.д.).

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.

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм также отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях.

#### **Учет изменений норм**

В процессе производства возникает необходимость в изменении норм. Вновь разработанные нормы утверждаются руководителем организации или уполномоченными им лицами. На основе распорядительных документов соответствующие службы выписывают извещения об изменении норм и передают их в подразделения, в отдел снабжения и экономические службы. Новые нормы обычно вводят с начала месяца, но они могут вводиться и в течение

месяца. При значительном количестве изменений норм данные извещений целесообразно записывать в Карточки (ведомости) учета изменений норм, открываемые на каждое изделие. Итоговые данные за месяц по изменению норм используются для корректировки нормативной калькуляции изделий.

Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитанием из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

### **Учет отклонений от норм**

Отклонения от норм - это выявленная разница между фактическими и нормативными затратами. Отклонения могут быть отрицательные (экономия) и положительные (перерасход).

Положительные отклонения возникают при нарушении технологического процесса производства продукции, в результате недостатков в организации и управлении производством (при порче сырья и материалов, наличии брака, при сверхурочных работах).

Отрицательные отклонения, как правило, являются следствием мер, направленных на повышение эффективности производства (при рациональном использовании отходов, устранении брака, совершенствовании технологии производства и т. п.). Отрицательные отклонения могут возникать и при использовании заниженных норм, поэтому нормы периодически пересматривают и при необходимости - повышают.

Для учета отклонений от норм используют следующие способы: документирования, инвентарный, расчетный.

**Способ документирования** основан на оформлении отдельными документами всех случаев отклонений расхода сырья

и материалов от установленных норм (например, при отпуске сырья в пределах норм используется ЛЗК, а сверх норм - накладная).

При **инвентарном способе** по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход ТМЦ на производство определяют как остаток на начало периода + поступление - остаток на конец периода. Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сравнивают с нормативным и определяют отклонения.

**Расчетный способ** применяется, как правило, для учета отклонений по косвенным переменным расходам.

Аналитический учет отклонений от норм осуществляется по местам возникновения затрат, причинам, видам выпускаемой продукции, статьям калькуляции.

Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонения от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитанием из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье. Системное документирование отклонений от норм позволяет устанавливать причины отклонений в момент их возникновения, тогда как при других методах причины и виновники отклонений если и выявляются, то после составления калькуляции себестоимости.

### **Пересчет остатков незавершенного производства**

Остатки НП на конец предыдущего месяца являются остатками НП на начало следующего месяца. На конец предыдущего месяца НП оценивают исходя из норм, действующих в прошлом месяце.

При изменении норм на отчетный месяц возникает необходимость переоценки НП на начало месяца, исходя из норм, установленных на отчетный месяц. Такая переоценка может осуществляться двумя способами: 1) прямого пересчета всех объектов

НП на величину изменения норм или 2) укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменений норм.

При первом способе стоимостные показатели НП по деталям, узлам, полуфабрикатам и другим объектам НП умножают на величину изменений норм в процентах. Этот способ переоценки НП позволяет получить достаточно достоверные данные, но отличается большой трудоемкостью.

При способе укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменения норм остатки НП по каждой калькуляционной статье умножают на исчисленный процент изменений.

Второй способ переоценки НП менее трудоемкий, чем первый, поэтому он находит большее применение.

При незначительных объемах НП и не особо существенных изменениях норм организации не пересчитывают НП - изменения норм по НП и выявленные отклонения от норм относят на товарный выпуск продукции.

### **Сводный учет затрат и калькулирование с/с продукции**

Исчисление фактической с/с отдельных видов продукции при нормативном методе осуществляют в ведомостях сводного учета затрат на производство.

В настоящее время организации применяют различные формы указанных ведомостей. Типовыми указаниями по нормативному учету (1983 г.) рекомендована достаточно сложная форма ведомости. Поэтому ряд организаций применяет упрощенную форму указанных ведомостей.

На основе показателей этой ведомости организации составляют отчетные калькуляции по всей продукции в целом и по отдельным видам. Формы калькуляционных расчетов, количество составляемых калькуляций зависят в основном от производственных особенностей предприятия.

Согласно Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в с.-х. организациях нормативный учет может быть организован в двух вариантах:

- способом учета фактических затрат и последующим определением отклонений от установленных норм;



- нормативным способом (с учетом отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов).

Первый способ организации нормативного учета дает возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного контроля, выявления отклонений, выяснения причин отклонений, анализа причин и регулирования на последующих этапах производства.

Второй вариант организации нормативного учета предполагает изменения форм первичных учетных документов, в которых должны быть отдельные позиции отклонения от норм, ведение аналитического учета обособленным учетом отклонений в разрезе отдельных статей затрат по объектам учета, составление сводного учета затрат на производство по нормам и отклонениям, определение неучтенных отклонений и калькулирование продукции.

В современных условиях использование нормативного учета или его элементов может привести к повышению эффективности деятельности организации в целом и ее подразделений.

### **3. Нормативный учет и стандарт-кост: общее и различие, история формирования как системы**

В России наибольшее распространение получил нормативный метод учета затрат.

Системы учета «Стандарт-кост» и нормативного метода учета затрат имеют много общего, однако они имеют и свои особенности.

Обе системы учета подразумевают наличие строгого нормирования всех затрат. На основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат составляются нормативные калькуляции, причем калькуляции эти составляются до начала отчетного периода.

Для эффективного функционирования обеих систем учета необходимо вести раздельный учет и осуществлять четкий контроль за затратами. Разграничение произведенных затрат в пределах норм и по отклонениям от них необходимо организовывать по местам их возникновения и в разрезе центров ответственности.

Система нормативного учета, как и система учета «Стандарт-кост», требует систематического обобщения и анализа возникающих отклонений. Это производится для оперативного вмешательства, а не только в конце года, с целью устранения негативных явлений в производственном процессе и управлении затратами, принятия мер для их предотвращения в будущем. Многие полагают, что под негативными явлениями подразумевается лишь превышение фактических расходов над установленными нормами. Однако это не всегда так. Нормы не возникают ниоткуда, они научно разрабатываются и имеют твердое обоснование. Например, нормы расхода сырья и материалов при производстве продукции соответствуют всем требованиям технологического процесса, и отклонение (как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения) от норм невозможно без нарушения технологии производства. Если же в процессе изготовления продукции допускается нарушение технологии, то это неизбежно влечет за собой снижение качества готовой продукции. Таким образом, экономия фактических затрат, по сравнению с нормативными затратами, только на первый взгляд является благоприятным фактом. Здесь необходимо помнить, что нормы, а, следовательно, и отклонения от них, могут устанавливаться на различные элементы затрат различные - только количественные, только ценовые (суммовые), а могут быть и количественно-суммовые.

Как уже отмечалось, обе системы похожи, но не являются идентичными. Перечислим основные различия.

В отличие от отечественной системы нормативного учета при системе учета «Стандарт-кост» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается. Многие нормативы в условиях системы учета «Стандарт-кост» применяются месяцами и даже годами без изменений. Только существенные изменения, такие как изменение конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы, вызывают необходимость пересмотра нормативов.

При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм.

Важным отличием является то, что при использовании системы учета «Стандарт-кост» нормативные затраты списываются непосредственно на счета производства. Возникающие же в каждом отчетном периоде отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Нормативный метод учета предполагает затраты в пределах норм, а также и отклонения от норм списывать на счета учета производственных затрат. Напомним, что отклонения в стоимости приобретаемых материалов предварительно отражаются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на этом счете разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, по фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетными ценами списываются на счета учета производственных затрат.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, отражается по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг отражается в кредите счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости определяется на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» путем сопоставления его дебетового и кредитового оборотов. Выявленные таким образом отклонения списываются в дальнейшем на счет 90 «Продажи».

Таким образом, при нормативном методе учета затрат суммы в пределах норм и суммы отклонений от норм собираются на одних и тех же счетах.

Отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

Таким образом, просуммировав все вышеизложенное можно свести основные отличия нормативного метода и системы «Стандарт-кост» в таблицу.

Таблица – Основные отличия нормативного метода учета от системы «Стандарт-кост»

Область сравнения	«Стандарт-кост»	Нормативный метод
Учет изменений норм	Текущий учет изменений норм не ведется	Ведется в разрезе причин и инициаторов
Учет отклонений от норм прямых расходов	Отклонения документируются и относятся на виновных и финансовые результаты	Отклонения документируются и относятся на виновных и финансовые результаты
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности	Косвенные расходы относятся на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат, отклонения относятся на издержки производства
Степень регламентации	Нерегламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы
Варианты ведения учета	Учет затрат, выпуска продукции и незавершенного производства ведется по стандартной себестоимости. Затраты на производство учитываются по фактическим расходам, выпуск продукции – по нормативным, остаток незавершенного производства -- по стандартам с учетом отклонений	Незавершенное производство и выпуск продукции оцениваются по нормам на начало года, в текущем учете выделяются отклонения от норм Незавершенное производство и выпуск продукции оценивается по нормам на начало года, в текущем учете выявляются отклонения от плана. Все издержки учитываются по текущим нормам

Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки

1. Что представляет собой нормативный метод учета затрат на производство?
2. В чем заключается содержание системы учета "стандарт-кост" и какими достоинствами и недостатками обладает эта система?
3. Чем стандарт-кост отличается от нормативного учета?
4. Каким образом производится расчет нормативных затрат на производство продукции?
5. Каким образом ведется учет изменений норм в нормативном учете?
6. Как можно выявить отклонения от нормативных затрат в управленческом учете?
7. Каким образом систему счетов бухгалтерского учета можно использовать для целей нормативного учета и стандарт-коста?

## ТЕМА 8: НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ НА БАЗЕ ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ(ДИРЕКТ-КОСТИНГ)

### Вопросы для изучения

1. Сущность нормативного учета на базе переменных затрат, особенности, преимущества и недостатки.
2. Простой и развитой директ-кост.
3. Использование данных директ-кост для обоснования управленческих решений.
4. Директ-кост по местам формирования и объектам калькулирования. Использование ставок покрытия для ценообразования, контроля уровня издержек и рентабельности продаж.

### **1. Сущность нормативного учета на базе переменных затрат, особенности, преимущества и недостатки**

**Директ-костинг** – это система учета себестоимости, базирующаяся на разделении общих издержек предприятия на постоянные, т.е. не зависящие от количества продукции, произведенной за единицу времени, и переменные, т.е. изменяющиеся расходы, прямо связанные с количеством продукции, произведенной за единицу времени.

В настоящее время директ-костинг предусматривает учет себестоимости не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету чаще других встречается название «учет ограниченной, или сокращенной, себестоимости». Постоянные расходы не включаются в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списываются в уменьшение полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

Сумма переменных затрат на произведенную продукцию и постоянные затраты за период образуют сумму полных затрат предприятия. При этом сумма полных затрат на единицу продукции рассчитывается по формуле:

полные з-ты на 1ед.= перемен.з-ты на 1 ед.х объем выпуска продукции + пост.з-ты объем выпуска

В отчете о финансовых результатах, составляемом при системе директ-костинга, видно изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и структуры выпускаемой продукции.

Еще одно важное достоинство системы состоит в том, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет и контроль резко уменьшившегося числа статей затрат: себестоимость становится «более обозримой», а отдельные затраты – лучше контролируемы. Чем больше контролируемых объектов, тем сильнее рассеивается внимание между ними, тем слабее становится контроль.

Директ-костинг дает возможность оперативнее контролировать постоянные расходы, так как часто в процессе контроля за себестоимостью используются нормативные (стандартные) затраты или гибкие сметы, т.е. директ-костинг организуется в сочетании со стандарт-костом. Применяя принципы стандарт-коста в системе директ-костинга, устанавливают нормы на постоянные затраты; в основе же контроля гибких смет лежит разделение затрат на постоянные и переменные. При системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, поэтому контроль за ними ослабевает. Директ-костинг помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Благодаря директ-костингу расширяются аналитические возможности учета, причем наблюдается процесс тесной интеграции учета и анализа. Однако организация производственного учета по системе директ-костинга связана с рядом проблем, которые вытекают из особенностей, присущих этой системе.

1. Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов не так уж много.

2. Постоянные расходы также участвуют в производстве данного продукта и, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. Директ-костинг не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт, какова его полная себестоимость.

3. Ведение учета себестоимости по сокращенной номен-

клатуре статей не отвечает требованиям отечественного бухгалтерского учета, одной из главных задач которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций.

4. В ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, необходимо обеспечивать покрытие всех издержек предприятия, т.е. прибегать к дополнительным расчетам.

## 2. Простой и развитой директ-кост

По степени дифференциации затрат директ-костинг может иметь два варианта:

- 1) простой, одноступенчатый директ-кост,
- 2) развитый (многоступенчатый) директ-кост.

**Простой директ-костинг.** Сумма выручки, полученная предприятием за минусом переменных затрат, связанных с объемом проданной продукции, дает сумму валовой прибыли (маржинальный доход). Ее сумма должна покрыть сумму постоянных затрат предприятия за период. В этом случае предприятие получит прибыль от продаж. Такая система получила название «простой директ-костинг».

Метод простого директ-костинга целесообразно применять при небольших объемах производства и номенклатуры продукции.

Рассмотрим в таблице формирование прибыли от продаж при простом директ-костинге.

Таблица 1 -Формирование прибыли от продаж при простом директ-костинге

Показатели	Сумма, руб.
1.Выручка от продажи	450000
2.Переменные расходы	320000
3.Маржинальный доход (1-2)	130000
4.Постоянные затраты	100000
в т.ч. 1)общецеховые	40000
2)административно-хозяйственные	60000
5.Прибыль от продаж (3-4)	30000



**Развитой директ-костинг.** В развитом директ-костинге появляется понятие «полумаржа» (разность маржинального дохода и косвенных постоянных затрат). Косвенные постоянные затраты могут быть прямо отнесены на соответствующие изделия. К косвенным постоянным затратам будут относиться общецеховые расходы, которые можно распределить по видам продукции.

В этом случае можно оценить вклад каждого вида продукции в общую сумму прибыли предприятия. При использовании развитого директ-костинга отклоняются от главного принципа этой системы калькулирования переменных затрат. Фактически производится расчет смешанной себестоимости.

Таблица 2 - Формирование прибыли от продаж при развитии директ-костинге

Показатели	Продукция А	Продукция Б	Итого
Выручка от продаж	200 000	250 000	450 000
Себестоимость продаж	120 000	200 000	320 000
Маржинальный доход	80 000	50 000	130 000
Общецеховые расходы	15 000	25 000	40 000
Полумаржа	65 000	25 000	90 000
Административно-хозяйственные расходы			60 000
Прибыль от продаж			30 000

Если сравнить два расчета, то во втором случае он позволяет более наглядно отразить влияние маржинальной прибыли по каждому продукту на общую сумму прибыли, полученную от продаж.

Развитой директ-костинг применяется для расчета результатов деятельности отдельных подразделений и участков, центров ответственности, сегментов деятельности.

### **3. Использование данных директ-кост для обоснования управленческих решений**

**Анализ «затраты - объем - прибыль»** - анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (доходов), объема производства и прибыли. Эту взаимосвязь

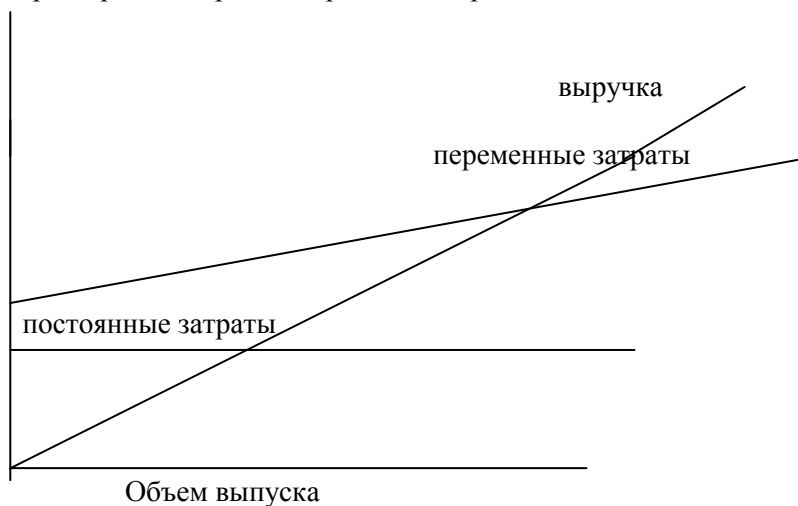
можно выразить графически (см.рис).

Рассматриваемая взаимосвязь может быть выражена формулой:

Выручка от реализации (ВР) = переменные затраты (ПЗ)+ постоянные затраты (ФЗ) +прибыль (П)

Критическая точка - это точка, в которой суммарный объем выручки от реализации продукции равен суммарным затратам. Таким образом, критической является точка, с которой организация начинает зарабатывать прибыль.

Цель анализа величин в критической точке состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, при этом прибыль организации равна 0.



Критическую точку можно найти по уравнению:

$ВР = ПЗ + ФЗ$  (выручка от реализации = постоянные затраты + перем. з-ты)

**Пример.** Организация выпускает столы. Переменные затраты составляют 50ДЕ на единицу, постоянные затраты - 20

000ДЕ за год. продажная цена - 90ДЕ за единицу.

Используя эту информацию и обозначив за X объем единиц продаж, мы должны решить уравнение:

$$90X=50X+20000$$

$$40X=20000$$

X= 500 ед. или в денежном выражении сумма выручки должна составить в критической точке 45000ДЕ (90x500).

Если использовать маржинальный подход, то можно использовать следующие формулы:

МД (марж.доход)= ВР(выр.от реализации)- ПЗ (постоянные затраты),

П (прибыль)= МД-ФЗ (постоянные затраты)

Критическую точку (КТ) можно определить как точку, в которой маржинальный доход минус постоянные затраты равна нулю, или точка, в которой МД равен постоянным затратам (ФЗ).

Уравнение для критической точки в единицах продукции будет следующее:

$$(МД \text{ на единицу} \times КТ \text{ в единицах}) - ФЗ(\text{постоянные затраты})=0$$

Преобразуя это уравнение, мы получим следующее равенство  
КТ в единицах=ФЗ:МД на единицу

Для нашего примера: КТ в единицах=20000/(90-50) =500 ед.

Анализ величин в критической точке с поправкой на фактор прибыли может быть использован как основа для оценки прибыльности деятельности организации. Бухгалтер может для различных альтернативных планов производства рассчитать соответствующую величину возможной прибыли. Рассмотрим пример с использованием анализа величин в критической точке при планировании прибыли.

**Пример.** Организация желает получить в следующем году прибыль 10 000ДЕ от продажи определенного вида продукции. Переменные затраты составляют 50ДЕ за единицу, постоянные 20 000ДЕ в год; продажная цена изделия - 90ДЕ за единицу.

Определить, каков должен быть объем производства, чтобы получить заданный объем прибыли.

$$BP = ПЗ + ФЗ + П$$

$$90X = 20\,000 + 50X + 10\,000$$

$$40X = 30\,000$$

$X = 750$  ед., т.е. для получения прибыли 10 000 руб. при заданных параметрах организация должна произвести 750 ед. продукции.

Анализ взаимосвязи «затраты-объем-прибыль» и анализ величин в критической точке могут быть полезны, и дать точные сведения, если выполняются следующие условия:

1) поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно;

2) затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;

3) производительность внутри заданного уровня активности не меняется

4) переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования,

5) структура продукции не меняется в течение планового периода,

6) объем продаж и объем производства приблизительно равны.

Если одно или более из этих условий отсутствует, применение анализа «затраты - объем - прибыль» может привести к ошибкам.

#### **4. Директ-кост по местам формирования и объектам калькулирования. Использование ставок покрытия для ценообразования, контроля уровня издержек и рентабельности продаж**

При обоих вариантах системы директ-коста общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат и определяют величину маржинального дохода (брутто-прибыль, сумма покрытия) за отчетный период. Для исчисления нетто-прибыли предприятия из этой величины вычитают сумму постоянных затрат, которые не распределяются между носителями как переменные затраты, а попадают из подсистемы учета по местам

возникновения затрат, минуя подсистему калькулирования производственного учета, в подсистему учета результатов за период. При этом общую сумму постоянных затрат за период относят на результаты того отчетного периода, в котором она возникла (табл. 1).

Таблица 3 - Схема одноступенчатого учета суммы покрытия маржинального дохода

Показатели	Сумма
Объем реализации 1000 шт.	
Выручка от реализации (140 руб./шт.)	140 000
– Переменные производственные затраты (распределены по носителям затрат 60 руб./шт.)	-60 000
– Переменные управленческие и сбытовые затраты (распределены между носителями затрат 12 руб./шт.)	-12 000
Сумма покрытия (МД) учтена по носителям затрат: $140 - 60 - 12 = 68$ руб./шт.	68 000
Блок постоянных затрат	-58 000
Нетто-результат за период (прибыль), руб.	10 000

Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки

1. В чем заключается содержание системы учета "Директ-кост" и каковы ее возможности?
2. Какие разновидности директ-коста выделяются в УУ?
3. Как производится расчет финансовых результатов в системе директ-костинг?
4. Каким образом информация, формируемая в системе директ-костинг, может быть использована при принятии управленческих решений?

## ТЕМА 9: ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ОБОСНОВАНИЯ РЕШЕНИЙ НА РАЗНЫХ УРОВНЯХ УПРАВЛЕНИЯ

### Вопросы для изучения

1. Классификация управленческих решений
2. Принятие решений по ценообразованию
3. Планирование ассортимента продукции
4. Принятие решений по производству новой продукции
5. Принятие решений о капиталовложениях

### **1. Классификация управленческих решений**

Важной задачей **управленческого учета** является сбор, обобщение и передача информации, необходимой и полезной при принятии менеджерами своевременных и качественных **управленческих решений**. Одно из множества определений менеджмента как раз и формулируется как сбор информации, разработка решений и организация их выполнения, что подчеркивает высокую значимость решений в управленческой деятельности.

**Управленческие решения** определяют такие направления менеджмента, как управление на основе контроля за исполнением, управление посредством экстраполяции прошлого в будущее, управление с помощью предвидения изменений, управление путем гибких экстренных решений.

**Мировой и отечественной наукой в XX в. разработана новая область знаний — теория принятия решений**. Возникшая при решении военно-стратегических задач, она распространилась и на область экономического управления. Сегодня существует научная база для принятия качественных управленческих решений. **Разработка эффективных решений** — основополагающая предпосылка обеспечения конкурентоспособности продукции и фирмы на рынке, формирования рациональных организационных структур, проведения правильной кадровой политики и работы, регулирования социально-психологических отношений на предприятии, создания положительного имиджа и др.

На уровне предприятий и организаций число документально оформленных решений достигает в среднем трехсот в

год, на более высоких уровнях их значительно больше. По оценкам специалистов, четвертую часть всех решений можно было бы не принимать из-за их неисполнимости.

Происходит это по самым разным причинам: нелепости целей, сложности контроля, «обтекаемости» принимаемых мер, отсутствия сроков выполнения, закрепляемости ответственности за конкретными лицами. По существу, отмеченное свидетельствует о браке в управленческой деятельности, порождающем серьезные экономические и социальные последствия (упущенную возможность, нерациональные затраты времени и средств, безответственность, снижение трудовой активности, разложение здорового трудового климата в коллективах).

**Поэтому организация глубокой проработки управленческих решений, грамотное оформление и соблюдение методологических принципов проведения этой работы в настоящее время приобретают особую актуальность.**

Синтезируя различные компоненты, **управленческие решения** выступают способом постоянного воздействия управляющей подсистемы на управляемую (субъекта на объект управления), что в конечном счете ведет к достижению поставленных целей. Это постоянное связующее звено между двумя подсистемами, без которого предприятие как система функционировать не может. Данное обстоятельство подчеркивает определяющее место **управленческого решения** в процессе управления

**Принятие решений — это выбор из множества наиболее предпочтительной альтернативы. Под решением же понимаются:**

- 1) элемент множества возможных альтернатив;
- 2) нормативный документ, регламентирующий деятельность системы управления;
- 3) устные или письменные распоряжения необходимости выполнения конкретного действия, операции, процесса;
- 4) регламентируемая последовательность действий для достижения поставленной цели;
- 5) нечто, отражающее осуществление поставленной цели (материальный объект, число, показатель и др.);
- 6) реакция на раздражитель.

Философская наука трактует понятие «**решение**» как про-

цесс и результат выбора цели и способа действий. В экономической литературе понятие «**решение**» также неоднозначно и рассматривается как процесс, как акт выбора и как результат выбора.

**Решение** как процесс предполагает временной интервал, в течение которого оно разрабатывается, принимается и реализуется.

**Решение** как акт выбора включает этап принятия решений с соблюдением особых правил.

**Решение** как результат выбора — это волевой акт, ориентированный на наличие альтернатив, сопредельных целей и мотивов поведения лиц, принимающих решение.

**Управленческое решение** в повседневной практике является продуктом управленческого труда, мыслительной деятельности человека. В наиболее обобщенном виде — это один из возможных способов достижения цели, признанный наиболее эффективным по определенному критерию. В качестве критерия принимается количественный или качественный показатель, например в экономике — это прибыль, трудовые затраты, время достижения цели и др. Показатель, значение которого характеризует предельно достижимую эффективность по данной задаче, называется критерием оптимальности.

**Решения, принимаемые в условиях определенности**, применяются тогда, когда есть исчерпывающая информация о проблемной ситуации. Такие решения полностью программируемы. Руководитель, сталкиваясь с различными задачами, замечает, что некоторые из них периодически повторяются.

**Решения, принимаемые в условиях вероятной определенности** или с элементами риска, применяются с осознанием того, что имеющейся информации недостаточно или она может быть недостоверной. Руководитель, как правило, может предвидеть все варианты последствий реализации такого решения. Эти решения частично программируемы.

Решения, принимаемые в условиях неопределенности, когда информации о проблемной ситуации явно недостаточно для принятия правильного решения, совершенно непрограммируемы. В условиях неопределенности, как правило, принимаются решения по новым и творческим задачам.

Управленческие решения целесообразно группировать на основе классификационных признаков (**рис. 1.**)



**Управленческие решения** должны быть: эффективными, своевременными, рациональными, обоснованными и реально осуществимыми.

Разработка и принятие управленческих решений осуществляются в пять этапов:

1. Определение или формулировка проблем.
2. Определение цели и задач, которые достигаются после реализации принимаемого решения.
3. Установление критерия выбора решения.
4. Разработка возможных способов достижения цели и вариантов решений.
5. Оценка по установленному критерию вариантов решений и выбор лучшего из них.

**При разработке и принятии управленческих решений целесообразно использовать следующие методы:**

- традиционные;**
- экономико-математические;**
- систематизированные;**
- системно-целевые.**



Рис.1. Классификация управленческих решений

**Управленческие решения** должны быть: эффективными, своевременными, рациональными, обоснованными и реально осуществимыми.

Разработка и принятие управленческих решений осуществляются в пять этапов:

1. Определение или формулировка проблем.
2. Определение цели и задач, которые достигаются после реализации принимаемого решения.
3. Установление критерия выбора решения.
4. Разработка возможных способов достижения цели и вариантов решений.
5. Оценка по установленному критерию вариантов решений и выбор лучшего из них.

**При разработке и принятии управленческих решений целесообразно использовать следующие методы:**

- традиционные;**
- экономико-математические;**
- систематизированные;**
- системно-целевые.**

**Традиционные методы** необходимо применять тогда, когда решения принимаются либо на основе личного опыта и интуиции руководителя, либо по результатам специальных расчетов, в том числе экономических. Этими методами целесообразно пользоваться для решения задач в условиях определенности, т.е. в типовых стандартных ситуациях. Они достаточно распространены в практике управления. К преимуществам традиционных методов можно отнести их простоту и испытанность длительным применением. Однако им присущи недостатки, которые проявляются все сильнее по мере усложнения производства.

**Экономико-математические методы** основаны на одновременном использовании математических и экономических методов при решении практических задач. К ним относятся экономико-статистические методы, методы экономического кибернетики, методы оптимизации и эконометрия. Сфера применения этих количественных методов для решения управленческих проблем ограничена. Далеко не во всех случаях возможно построить адекватную математическую модель управленческой проблемы и получить ее чисто «машинное» решение.

Для более или менее сложных систем такое решение скорее исключение, чем правило. Экономико-математические методы нашли применение главным образом в автоматизированных системах управления производственными процессами. Сдерживающим фактором в расширении сферы применения экономико-математических методов является то, что в управлении учитываются и социальные, и организационные, и психологические факторы, которые в большинстве случаев невозможно выразить количественными параметрами.

В группу **систематизированных методов** входят: эвристические методы, основанные на опыте и логике, с помощью которых опытный и способный руководитель выбирает правильное решение; методы экспертных оценок, основанные на количественной оценке явлений и процессов, например, метод «мозговой атаки» с коллективным обсуждением и разработкой вариантов решения или метод «Дельфа», основанный на постепенном улучшении оценок экспертов при последовательном уточнении задания или проблемы.

Систематизированные методы эффективны при решении проблем в условиях риска и неопределенности. Здесь в качестве основного инструмента моделирования выступает интеллект человека, а для обработки оценок экспертов широко применяются статистические методы и ЭВМ.

**Системно-целевые методы** необходимо использовать при решении смежных стратегических проблем. К ним относят методы системного анализа и программно-целевые методы. **Основными методами системного анализа управленческих проблем являются:**

1) **декомпозиция системы** — метод расчленения системы на части, элементы и подсистемы для выявления взаимосвязей между ними и их влияния на достижение цели;

2) **диагностика системы** — метод исследования каждого из элементов и системы в целом для выявления наиболее чувствительных точек или «узких мест».

Программно-целевые методы исходят из доминирующей роли цели, предлагают средства к ее достижению. После определения глобальной цели разрабатывается программа ее достижения в виде «дерева целей» и определяются мероприятия для достижения целей низшего порядка.

## 2. Принятие решений по ценообразованию

Особое значение среди целей УУ имеет установление цены на продукцию. Определяя цены в условиях рыночных отношений, нельзя подходить к этому процессу от затратного метода (как при командно-административном управлении). Необходимо анализировать положение на рынке в целом, в предсказании реакции потребителя на предлагаемый товар и его цену. Устанавливая цену, менеджер должен, в первую очередь, определить, будет ли спрос на его продукцию по такой цене.

В УУ используются понятия долгосрочного и краткосрочного нижнего предела цены.

*Долгосрочный нижний предел цены* показывает какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию товара. Этот предел соответствует полной себестоимости.

*Краткосрочный нижний предел цены* – цена, которая может покрыть лишь переменную часть издержек. Этот предел соответствует себестоимости, рассчитанной по системе “директ-костинг”.

**Пример.** Предприятие производит калькуляторы и продает их оптом по цене 200 руб. за штуку. Прямые материальные затраты – 40; прямые трудовые – 60; переменные косвенные расходы – 20; постоянные косвенные – 50; издержки обращения (переменные) – 10; издержки обращения (постоянные) – 5. Итого 185 руб.

Производственная мощность предприятия – 15000 штук месяц. Фактический объем производства за месяц – 10000 шт. Мощности загружены не полностью, имеются резервы дальнейшего наращивания. Предприятие получает предложение выпустить дополнительно 1000 шт. по цене 170 руб. Стоит ли принять такое решение?

На первый взгляд должен последовать отрицательный ответ, т.к. цена ниже себестоимости.

Но т.к. речь идет о дополнительном заказе, все постоянные расходы уже учтены калькуляцией фактического выпуска 10000 изделий, т.е. заложены в себестоимость и цену производственной программы предприятия. В рамках краткосрочного периода постоянные расходы неизменны.

Принимая решение в отношении дополнительного заказа, предполагаемую цену необходимо сравнивать с суммой переменных издержек, а не с полной себестоимостью. В данном случае переменные издержки – 130 рублей, цена - 170. Следовательно, поступившее предложение выгодно предприятию, и каждый калькулятор принесет прибыль – 40 рублей.

### 3. Планирование ассортимента продукции

Перед предприятием, производящим не один вид продукции, стоит задача не только определения оптимального объема производства (анализ безубыточности), но определения ассортимента реализуемой продукции.

#### Рассмотрим на примере.

Предприятие производит продукцию четырех наименований: А, Б, В, Г. Цена соответственно: 38; 25; 44; 58. Информация о расходах на предстоящий месяц:

<b>РАСХОДЫ</b>	<b>А</b>	<b>Б</b>	<b>В</b>	<b>Г</b>
<b>Прямые (переменные) расходы</b> на единицу продукции по видам изделий – всего, в т.ч.	35	23	42	54
основные материалы	11	8	25	30
заработная плата ОПР с начислениями	8	5	8	8
транспортные расходы	6	5	4	4
погрузочно-разгрузочные расходы	5	3	2	7
налоги	3	1,5	2	3
прочие	2	0,5	1	2
<b>Косвенные (постоянные) расходы</b> на весь объем реализации – всего (тыс. руб.), в т.ч.	<b>1800</b>			
заработная плата ИТР и МОП	1250			
командировочные расходы	300			
проценты по кредиту	200			
прочие общехозяйственные расходы	50			

Структура предполагаемой реализации изделий на основе исследования рынка:

А – 42%, Б – 13%, В – 20%, Г – 25%.

Предприятие желает получить прибыль – 800 тыс. рублей.

1) в соответствии с предполагаемой долей каждого изделия **постоянные расходы** будут распределены следующим образом (тыс. рублей):

$$A - 1800 * 0,42 = 756; B - 234; B - 360; \Gamma - 450.$$

2) желаемая **прибыль** будет распределена так:

$$A - 800 * 0,42 = 336; B - 104; B - 160; \Gamma - 200.$$

Руководству нужно знать, сколько единиц каждого изделия необходимо продать, чтобы получить эту прибыль. Для каждого вида изделий составим уравнение:

$$\begin{aligned} A - 38x - 35x - 756000 &= 336000; \\ 3x &= 1092000 \\ x &= \mathbf{364} \text{ тыс. шт.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} B - 25x - 23x - 234000 &= 104000; \\ 2x &= 338000 \\ x &= \mathbf{169} \text{ тыс. шт.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} B - 44x - 42x - 360 &= 160; \\ 2x &= 520 \\ x &= \mathbf{260} \text{ тыс. шт.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \Gamma - 58x - 54x - 450 &= 200; \\ 4x &= 650 \\ x &= \mathbf{162,5} \text{ тыс. шт.} \end{aligned}$$

Затем необходимо проанализировать рентабельность производства отдельных видов продукции запланированной производственной программы.

Рентабельность – соотношение прибыли и полной себестоимости. Поэтому необходимо рассчитать полную себестоимость, а значит распределить накладные расходы. Базой распределения накладных расходов будет стоимость основных матери-

алов, т.к. они имеют наибольший удельный вес в прямых затратах на производство изделия.

На долю изделия А будет приходиться постоянных затрат в сумме:

$1800 \cdot 11 / (11 + 8 + 25 + 30) = 1800 \cdot 11 / 74 = 267,568$  руб. Ожидаемый объем производства – 364000 ед., следовательно, косвенные расходы в расчете на одно изделие – **0,74 руб.**

На долю изделия Б будет приходиться постоянных затрат в сумме:

$1800 \cdot 8 / 74 = 194595$  руб. Ожидаемый объем производства – 169000 ед., следовательно, косвенные расходы в расчете на одно изделие – **1,15 руб.**

На долю изделия В будет приходиться постоянных затрат в сумме:

$1800 \cdot 25 / 74 = 608108$  руб. Ожидаемый объем производства – 260000 ед., следовательно, косвенные расходы в расчете на одно изделие – **2,34 руб.**

На долю изделия С будет приходиться постоянных затрат в сумме:

$1800 \cdot 30 / 74 = 729730$  руб. Ожидаемый объем производства – 162500 ед., следовательно, косвенные расходы в расчете на одно изделие – **4,49 руб.**

Расчет полной себестоимости и рентабельности единицы изделия:

<b>Показатели</b>	<b>А</b>	<b>Б</b>	<b>В</b>	<b>Г</b>
Прямые (переменные) затраты, руб.	35	23	42	54
Косвенные (постоянные) затраты, руб.	0,74	1,15	2,34	4,49
Полная себестоимость, руб.	35,74	24,15	44,34	58,49
Цена, руб.	38	25	44	58
Прибыль, руб.	2,26	0,85	-0,34	-0,49
Рентабельность, %	6,3	3,5	-0,8	-0,8

Выполненные расчеты свидетельствуют об убыточности производства изделия В и Г. Изделия А и Б обеспечат совокуп-

ную прибыль – **966290** ( $2,26 \cdot 364 = 822640$  и  $0,85 \cdot 169 = 143650$ ), а товары В и Г принесут убытки – **168025** (88400 и 79625). Совокупная прибыль составит около **798265** рублей. Такой вывод следует из калькулирования полной себестоимости продукции.

**Как оптимизировать производственную программу?**

Что последует, если для улучшения финансового положения снять с производства, например, изделие Г?

Независимо от сокращения объемов производства постоянные расходы останутся на прежнем уровне – 1800 руб. Распределив их между оставшимися изделиями по тому же принципу и скалькулировав полную себестоимость, получим:

Показатели	А	Б	В
Прямые (переменные) затраты, руб.	35	23	42
Косвенные (постоянные) затраты, руб.	1,24	1,94	3,93
Полная себестоимость, руб.	36,24	24,94	45,93
Цена, руб.	38	25	44
Прибыль, руб.	1,76	0,06	-1,93
Рентабельность, %	4,8	0,24	-4,2

Из таблицы видно, что финансовые результаты значительно ухудшились. Рентабельность товаров А и Б снизилась и возросла убыточность В. Эта производственная программа позволит получить прибыль **148980** ( $640640 + 10140 - 501800$ )

Следовательно, принятое управленческое решение было неверным, и снятие с производства изделия Г не только не улучшит финансовое положение, но и приведет к снижению прибыли, при этом произойдет снижение рентабельности по всем позициям производственной программы.

Целесообразность снятия с производства изделия можно определить по системе директ-костинг. Если продукция носит положительный маржинальный доход, то прекращение его производства может ухудшить финансовое положение. Такой вопрос решать калькулированием полной себестоимости нельзя.

В нашем случае для изделия Г маржинальный доход на единицу – 4 (58 - 54); на весь объем – 650000. Следовательно,



оно не является убыточным, поскольку реализация единицы изделия приносит предприятию 4 руб. МД, следовательно, вносится вклад в формирование прибыли.

**Рассмотрим другую ситуацию.** Предположим, что отсутствие материалов не позволяет предприятию производить изделие А. руководство решило временно высвободившиеся производственные мощности загрузить производством изделия Б. Как будет выглядеть производственная программа для достижения желаемого уровня прибыли 800 тысяч.

Теперь структура реализации продукции составит: Б – 55% (42%+13%), В – 20%, Г – 25%.

Совокупные постоянные расходы те же – 1800 тыс. руб. Переменные расходы на единицу те же - 23; 42; 54. Сможет ли предприятие получить запланированную прибыль?. Решая эту задачу, получим, что при реализации 715000 изделий Б, 260000 – В, 162500 – Г, предприятие получит прибыль 799825 рублей.

#### **4. Принятие решений по производству новой продукции**

Новым называют продукт, который обладает новыми свойствами и добавляется к существующему ассортименту. Изделия могут быть абсолютно новыми или состоять из комбинаций новых приспособлений и механизмов без изменения самого продукта. Принятие решений по производству новой продукции опирается на процедуры принятия решения по инвестициям, осуществляется на высшем уровне управления предприятием.

Процесс инноваций можно подразделить на шесть этапов.

1. Сбор и систематизация информации о технологических изменениях на рынке, нововведениях, поступающих из отделов НИОКР, маркетинговых подразделений и т.д.

2. Отбор информации, касающейся идей нового продукта, определение возможностей их практической реализации, выявление общности и различий в технологии новых и старых продуктов, соответствие новой продукции специализации предприятия и т.д.

3. Анализ экономической эффективности нового продукта проводится вместе с разработкой программы маркетинга.

4. Организация производства нового продукта – планирование объема производства нового изделия, создание образца,

проведение технических испытаний, разработка наименования, товарного знака, оформления, упаковки, маркировки.

5. Исследования на ограниченном рынке относительно цены на продукт и других коммерческих условий (скидки, в кредит и т.д.) в течение трех месяцев; выбор оптимальных каналов реализации, средств и методов рекламы.

6. Принятие решения о запуске нового продукта в производство на основе расчетов объема продаж, рентабельности продукции, степени удовлетворения спроса и предложения, стабильности связей с покупателями; производственных мощностей, ресурсов, квалификационного состава персонала; предполагаемых результатов по прибыли или убыткам на расчетный период.

В качестве важнейшего критерия принятия решения используется оценка влияния внедрения нового продукта на объем реализации в целом по предприятию и объем реализации других изделий, а также оценка времени окупаемости затрат на разработку, производство, сбыт, рекламу (обычно считается не более пяти лет, включая трехлетний период от начала массового производства до момента безубыточности).

Успех продукта во многом гарантирован установлением цены на продукт. Основным критерием определения цены на продукт на продукт выступает цена на старый или аналогичный продукт на рынке. Кроме того, для установления и расчета цены на новый продукт используются коэффициенты расходов и прибыли, точка реализации и графики безубыточности продукта. При наличии ряда проектов крупные предприятия делают инвестиции сразу в несколько, а при последующей проверке продуктов производят их отбор. Иногда бывает, что неудачный в прошлом проект бывает успешным в будущем. Для установления соответствия цены и стоимости продукта предусматриваются специальные формы отчетов, которые дополняют бухгалтерские отчеты.

После выпуска продукта проводят проверку процесса его реализации. Информация о темпах реализации нового продукта и факторах, влияющих на величину реализации, регистрируются в бухгалтерском отчете.

## 5. Принятие решений о капиталовложениях

В основе принятия управленческих решений по капитальным вложениям могут лежать следующие причины: обновление имеющейся материально-технической базы; наращивание объемов производственной деятельности; освоение новых видов деятельности.

Основой оценок является определение и соотношение затрат и результатов от осуществления инвестиционного проекта. Общим критерием эффективности инвестиционного проекта является уровень прибыли, полученной на вложенный капитал. При этом под прибыльностью (доходностью) понимается не просто прирост капитала, а такой его темп роста, который полностью компенсирует общее изменение покупательной способности денег в течение рассматриваемого периода, обеспечивает минимальный уровень доходности и покрывает риск инвестора, связанный с осуществлением проекта.

Для оценки эффективности капвложений используют ряд показателей, рассчитываемых статическими и динамическими методами.

К статическим методам оценки эффективности инвестиций можно отнести расчет срока окупаемости и нормы прибыли.

**Срок окупаемости инвестиций** – расчетный период возмещения первоначальных вложений за счет прибыли от проектной деятельности.

**Простая норма прибыли** – коэффициент, рассчитываемый аналогично рентабельности капитала, показывает, какая часть инвестиционных затрат возмещается в виде прибыли в течение одного интервала планирования. Сравнивая рассчитанную величину нормы прибыли с минимальным или средним уровнем доходности, инвестор может прийти к заключению о целесообразности дальнейшего анализа инвестиционного проекта.

Динамические методы оценки эффективности базируются на принципах дисконтирования, которые дают возможность избавиться от основного недостатка статических методов – невозможности учета ценности будущих денежных поступлений по отношению к текущему периоду.

**Чистая текущая стоимость** – разность между приведенной к текущему моменту суммой поступлений от реализации проекта

и суммой инвестиционных и других дисконтированных затрат, возникающих в ходе реализации проекта.

$$ЧТС = \sum_{t=0}^n \frac{D_t}{(1+r)^t} - A_0$$

$D_t$  – денежные поступления в год  $t$ ;

$r$  – ставка процента;

$A_0$  – текущая приведенная стоимость издержек проекта;

$n$  – срок жизни проекта.

На предприятии, где разрабатываются проекты, и руководство которого заинтересовано в их эффективной реализации, следует отдавать предпочтение только тем из них, для которых ЧТС имеет положительное значение.

Данный метод не позволяет сравнивать между собой различные проекты, если капиталоемкость их сильно отличается, даже при одинаковых ЧТС. Тогда используют следующий показатель.

**Индекс прибыльности** – относительная прибыльность проекта, или дисконтированная стоимость денежных поступлений от проекта, в расчете на одну единицу вложений.

$$Ip = \frac{\sum_{t=0}^n \frac{D_t}{(1+r)^t}}{A_0}$$

Если индекс прибыльности больше 1, то проект привлекателен. Этот метод можно использовать для ранжирования проектов с различными затратами.

Величина ставки процента, которая оказывает влияние на оба коэффициента, зависит от темпа инфляции, минимальной реальной нормы прибыли (наименьший гарантированный уровень доходности на рынке капиталов, т.е. нижняя граница стоимости капитала, или альтернативная стоимость) и степени инве-

стиционного риска. В качестве приближенного значения ставки процента можно использовать существующие усредненные процентные ставки по долгосрочным банковским кредитам.

$$ЧТС = \sum_{t=0}^n \frac{D_t}{(1 + ВНРП)^t} - A_0$$

**Внутренняя норма рентабельности проекта** – такая величина ставки процента, при которой чистая приведенная стоимость проекта будет равна нулю, т.е. приведенная стоимость ожидаемых притоков денежных средств равная приведенной стоимости оттоков:

Если ВНРП превышает требуемую норму доходности в данной отрасли, то проект имеет смысл принять. Значение ВНРП можно трактовать как нижний гарантированный уровень прибыльности инвестиционного проекта. ВНРП определяет максимальную ставку платы за привлекаемые источники финансирования проекта, при которой последний остается безубыточным.

Этот метод имеет ряд достоинств: объективность, независимость от абсолютного размера инвестиций, оценка относительной прибыльности проекта, информативность. Кроме того, он легко может быть приспособлен для сравнения проектов с различными уровнями риска: проекты с большим уровнем риска должны иметь большую внутреннюю норму доходности. Недостатки данного метода: сложность расчетов и возможная субъективность выбора нормативной доходности, большая зависимость от точности оценки будущих денежных потоков.

Критерии ЧТС, ВНРП, индекс прибыльности (ИП) служат в инвестиционном анализе для расчета показателей эффективности проекта на основе определения чистого дисконтированного потока денежных средств, поэтому их результаты взаимосвязаны. Для каждого проекта можно ожидать выполнения следующих соотношений: если ЧТС > 0, то ИП > и ВНРП > r;

если ЧТС < 0, то ИП < и ВНРП < r;

если ЧТС = 0, то ИП = и ВНРП = r,

где r – требуемая норма доходности.

Контрольные вопросы для проведения занятий  
и самостоятельной подготовки

1. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере снабжения?
2. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере производства?
3. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере сбыта?
4. Каким образом информация управленческого учета используется при принятии решений о производственных инвестициях?
5. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций по величине срока окупаемости?
6. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций по величине чистой дисконтированной стоимости?
7. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций на основе расчетов внутренней процентной ставки доходности?
8. Как можно учесть инфляцию при принятии решений о производственных инвестициях в управленческом учете?

## РАДЕЛ II. ЛАБОРАТОРНЫЕ ЗАНЯТИЯ

### ТЕМА 1: СОДЕРЖАНИЕ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Целями данного лабораторного занятия являются освоение студентами базовых понятий управленческого учета, изучение классификации методов и приемов, используемых для организации системы управленческого учета на предприятии, а также проведение сравнительного анализа финансового и управленческого учета.

**Задание 1.1.** Дайте определение следующим понятиям:

**Управленческий учет-** \_\_\_\_\_

---

---

---

---

---

**Предмет управленческого учета** \_\_\_\_\_

---

---

---

---

**Объект управленческого учета-**\_\_\_\_\_

---

---

---

---

**Под управлением бизнесом** понимается \_\_\_\_\_

---

---

---

---

---

Под управлением подразделением понимается-

---

---

---

---

**Задание 1.2.** Дайте характеристику составных частей управленческого учета (табл. 1)

Таблица 1 - Составные части управленческого учета

Составные части	Характеристика
Учет снабженческо-заготовительной деятельности	
Учет производственной деятельности и учет затрат	
Учет финансово-сбытовой деятельности	
Контроллинг	



**Задание 1.3.** Совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия, называются **методом управленческого учета**.

Дайте характеристику элементов метода управленческого учета (табл. 2)

Таблица 2

Элемент	Характеристика
Документирование	
Инвентаризация	
Группировка и оценка, использование контрольных счетов	
Планирование, нормирование и лимитирование	

Анализ	
Контроль	

**Задание 1.4.** Опишите отличия финансового и управленческого учета. Ответы представьте в виде таблицы.

Таблица 3

Область сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Степень регламентации		
Точность информации		
Масштабы информации		
Цель учета		
Основные правила		

Пользователи информации		
Частота подачи информации		
Используемые измерители		
Группировка затрат		
Степень открытости		
Ответственность за правильность ведения учета		
Методы ведения учета		
Формы предоставления отчетной информации		



#### 4. План технического оформления.

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

#### 5. План организации труда работников бухгалтерии

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

---

**Задание 1.6.** Для принятия оперативных управленческих решений может использоваться приблизительная информация, которая оказывается достаточной и должна удовлетворять следующим требованиям (табл. 4)

Таблица 3 - Требования, предъявляемые к управленческой информации

Аспекты	Характеристика
Краткость	
Точность	
Оперативность	
Сопоставимость	
Целесообразность	
Рентабельность	
Нетенденциозность	
Адресность	

**ТЕМА 2: КОНЦЕПЦИЯ И ТЕРМИНОЛОГИЯ,  
КЛАССИФИКАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Задание 2.1.** Дайте определение следующим понятиям:

**Классификация затрат –** \_\_\_\_\_

---

---

---

---

**Переменные затраты –** \_\_\_\_\_

---

---

---

---

**Постоянные затраты –** \_\_\_\_\_

---

---

---

---

**Ставка покрытия –** \_\_\_\_\_

---

---

---

---

**Сумма покрытия -** \_\_\_\_\_

---

---

---

---

**Задание 2.2.** Классификация затрат по основным направлениям управленческого учета

Задачи учета затрат	Виды затрат
Для определения расходов, связанных с производством и реализацией	
Для целей калькулирования: расчета себестоимости и оценки запасов, оценки готовой продукции	
Для подготовки информации и обоснования тактических и стратегических управленческих решений	
Для контроля за центрами ответственности	



**Задание 2.3.** Сгруппируйте перечисленные затраты организации по экономическим элементам. Решение осуществите в табл. 2

Таблица 1

№п/п	Наименование	Сумма, тыс. руб.
1	Сырьё и основные материалы	10 150,00
2	Заработная плата основных производственных рабочих	24 250,00
3	Отчисления во внебюджетные фонды	2 850,00
4	Стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями	7 820,00
5	Амортизация производственного оборудования	5 640,00
6	Арендная плата за аренду административных помещений	350,00
7	Стоимость услуг связи	1 560,00
8	Командировочные расходы	200,00
9	Материалы, используемые для ремонта производственного оборудования	Г960ДО
10	Электрическая энергия, расходуемая на технологические цели	8 540,00
11	Топливо, используемое на технологические цели	4 690,00
12	Премия по итогам работы за год, выплачиваемая согласно условиям трудового договора	1200,00
13	Амортизация здания производственного цеха	1650,00
14	Расходы на обязательное страхование автогражданской ответственности владельца транспортных средств	100,00
15	Амортизация грузового автотранспорта	1690,00
16	Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты	23000,00
17	Оплата ежегодного отпуска	840,00
18	Стоимость охранных услуг	1600,00

Таблица 2 - Классификация затрат по экономическим элементам

Наименование затрат	Материальные затраты	Затраты на оплату труда	Отчисления на социальные нужды	Амортизация	Прочие

**Задание 2.4.** Сгруппируйте перечисленные затраты организации на одноэлементные и комплексные. Решение осуществите в табл. 4

Таблицам 3

№ п/п	Наименование	Сумма, тыс. руб.
1	Сырьё и основные материалы	200,00
2	Заработная плата основных производственных рабочих	450,00
3	Расходы на ремонт основных средств, осуществляемый хозяйственным способом	20,00
4	Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	150,00
5	Амортизация производственного оборудования	600,00
6	Общехозяйственные расходы	30,00
7	Расходы на продажу	90,00
8	Топливо, используемое на технологические цели	400,00
9	Представительские расходы	890,00

Таблица 4 - Классификация затрат на одноэлементные и комплексные

№ п/п	Одноэлементные	Комплексные

**Задание 2.5.** Определите величину переменных затрат на единиц продукции и точку нулевой прибыли. Решение осуществите в трёх вариантах,

ООО "Темп" производит 200 000 изделий в месяц. Общие затраты - 640 000 рублей,

выручка от продаж - 800 000 рублей,

постоянные расходы;

1-й вариант - 160 000 рублей;

2-й вариант - 192 000 рублей;

3-й вариант - 208 000 рублей.

**Задание 2.6.** Определите величину переменные затрат на единицу продукции и точку нулевой прибыли, а также сумму валовой прибыли на единицу продукции.

Решение осуществление в трёх вариантах,:

1-й вариант - мощности загружены на 80%;

2-й вариант - мощности загружены на 100%.

Завод производственной мощностью 40000 изделий в месяц имеет валовые затраты 339000 рублей при выпуске 33000 изделий, а при производстве 37000 изделий - 371000 рублей. Цена продаж составляет в среднем 6 рублей за единицу. Переменные расходы завода пропорциональны загрузке производственных мощностей.

### ТЕМА 3: ОСНОВНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА ЗАТРАТ

**Задание 3.1.** Сформулируйте и отразите на счетах бухгалтерского учёта соответствующие хозяйственные операции. Откройте счета учёта затрат, определите сумму общепроизводственных и общехозяйственных расходов и последними записями за месяц, включите их в состав затрат основного производства. Для решения задачи используйте действующие ставки начислений по внебюджетным фондам.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
1	Отпущены в производство основные материалы	900,00		
2	Отпущены в производство покупные полуфабрикаты	570,00		
3	Отпущены на нужды производства вспомогательные материалы	280,00		
4	Вспомогательные материалы отпущены со склада на общехозяйственные нужды	90,00		
5	Вспомогательные материалы отпущены на общехозяйственные нужды	750,00		
6	Начислена заработная плата работникам производственных цехов за изготовление готовой продукции	2 500,00		
7	Произведены отчисления во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих	?		

8	Начислена заработная плата цеховому персоналу за работы по обслуживанию производственного оборудования	700,00		
9	Произведены отчисления во внебюджетные фонды от заработной платы цехового персонала	?		
10	Начислена заработная плата общехозяйственному персоналу	500,00		
11	Произведены отчисления во внебюджетные фонды от заработной платы общехозяйственного персонала	?		
12	Начислена заработная плата администрации предприятия	900,00		
13	Произведены отчисления во внебюджетные фонды от заработной платы администрации предприятия	?		
14	Начислена амортизация производственного оборудования	70,00		
15	Начислена амортизация зданий и сооружений производственных цехов	25,00		
16	Начислена амортизация основных средств, используемых для целей управления предприятием	30,00		
17	Начислена амортизация нематериальных активов, используемых для целей управления предприятием	10,00		
18	Отражены информационно-консультационные услуги, оказанные для бухгалтерии	9,00		
19	Отражена стоимость электроэнергии, обеспечивающей работу производственного оборудования	11,00		

**Задание 3.2.** Определите величину общепроизводственных расходов, приходящуюся на каждый вид готовой продукции. Сформулируйте и отразите на счетах бухгалтерского учета ООО

«Луч» соответствующие хозяйственные операции по списанию общепроизводственных расходов на себестоимость выпускаемой продукции.

ООО «Луч» производит три вида продукции: «А», «Б» и «В».

Учетной политикой ООО «Луч» предусмотрено общепроизводственные расходы распределять пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, В отчетном периоде основная заработная плата рабочих составила: для изделия «А» - 70 000,00 руб.; для изделия «Б» - 40 000,00 руб.; для изделия «В» - 90 000,00 руб., а объем общепроизводственных расходов составил 980 000,00 руб.

**Задание 3.3.** Определите величину общепроизводственных расходов, приходящуюся на каждый вид готовой продукции. Сформулируйте и отразите на счетах бухгалтерского учета ООО «Луч» соответствующие хозяйственные операции по списанию общепроизводственных расходов на себестоимость выпускаемой продукции.

ООО «Луч» производит четыре вида продукции: «А», «Б», «В» и «С».

Учетной политикой ООО «Луч» предусмотрено общепроизводственные расходы распределять пропорционально объему выпущенной продукции в натуральном выражении. В отчетном периоде было выпущено (в штуках): изделия «А» - 400; изделия «Б» - 250; изделия «В». - 70,00; изделия «С» - 150, а объем общепроизводственных расходов составил 550 000,00 руб.

#### **ТЕМА 4: УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ И НАЗНАЧЕНИЮ**

**Задание 4.1.** Рассчитайте стоимость материалов, израсходованных в течение отчетного периода, используя формулу среднего процента. Сформулируйте и отразите на счетах бухгалтерского учёта соответствующие хозяйственные операции по списанию израсходованных материалов.

Показатели	Учётные цены, руб.	Отклонения, руб.
Сальдо на начало периода	64 523,00	1 856,00
Поступило:	255 967,00	10239,00
Списано, в том числе:	312 770,00	
на основное пр-во	288 963,00	
на общепроизводственные нужды	15 238,00	
На управленческие нужды	8 569,00	

**Решение:** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Задание 4.2.** Рассчитайте стоимость материалов, израсходованных в течение отчётного периода, остаток материалов на конец отчётного периода, используя метод ФИФО, метод средней себестоимости

Приобретено материалов в течении отчетного периода		
№ п/п	Количество, шт.	Цена за шт.
1	450	17
2	690	15
3	234	20
Списано в производство		
	940	

**Каким образом применение каждого из перечисленных методов влияет на финансовый результат организации и величину ее активов?**

**Задание 4.3. Определить величину валовой прибыли для каждого из методов оценки запасов:**

1. Средневзвешенной себестоимости.
2. ФИФО.

Условие: Запасы на начала периода: 6 00 шт. по 55.00 руб.

В течение отчетного периода произведены следующие закупки:

1. 100 шт. по 35.00 руб.
2. 200 шт. по 37.00 руб.
3. 150 шт. по 45.00 руб.

За отчетный период продано по себестоимости 910 шт. запасов.

Цена продажи выше себестоимости продаж на 14%.

Показатели	ФИФО	Средневзвешенной себестоимости
1. Объем продаж		
2. Запас на начало марта		
3. Закупки		
4. Запас на конец августа		
5. Себестоимость проданной		
6. Валовая прибыль (1-5)		

**Задание 4.4. Определить величину валовой прибыли для каждого из методов оценки запасов:**

1. Средневзвешенной себестоимости.
2. ФИФО.

Условие: Запасы на начала периода: 250 шт. по 35.00 руб.

В течение отчетного периода произведены

- следующие закупки:
1. 150 шт. по 40.00 руб.
  2. 250 шт. по 37.00 руб.
  3. 200 шт. по 43.00 руб.

За отчетный период продано по себестоимости 750 шт. запасов.

Цена продажи выше себестоимости продаж на 13%.

Показатели	ФИФО	Средневзвешенной себестоимости
1. Объем продаж		
2. Запас на начало марта		
3. Закупки		
4. Запас на конец августа		
5. Себестоимость проданной		
6. Валовая прибыль (1-5)		



**Задание 4.5.** Машина с первоначальной стоимостью 240000 руб. имеет предположительный срок эксплуатации 8 лет. Ее стоимость списывается на издержки предприятия линейным способом. По истечении 5 лет приходят к выводу, что машину можно использовать на 2 года дольше, чем предполагалась первоначально.

**Как правильно исчислить амортизацию машины, если ее первоначальная стоимость не подвергалась переоценки?**

**Задание 4.6.** Машину с первоначальной стоимостью 200000 руб. предполагается эксплуатировать более четырех лет с остаточной стоимостью 20000 руб. В течение времени эксплуатации выпущено 320000 ед. продукции, в том числе в 1 год- 100000 ед., 2. -60000 ед., 3 год-90000 ед., 4. год- 70000 ед.

**Вычислите амортизацию агрегата методами:**

- а) линейного списания;
- б) геометрической регрессии;
- в) арифметической регрессии;
- г) начисления пропорционально объему выпуска продукции.

**Задание 4.6.** Начислите методом уменьшающегося остатка амортизацию объекта основных средств первоначальной стоимостью 120 000 д. е. сроком службы 5 лет, имеющего в конце срока эксплуатации остаточную стоимость 20 000 д. е. Предприятие предполагает в первый год эксплуатации объекта списать на затраты 30% его стоимости.

**Задание 4.7.** Произведите расчет затрат труда и заработной платы рабочего-сдельщика по следующим данным:

1) подготовительно-заключительные операции по норме фрезерование - 195 мин, шлифовка - 123 мин;

2) время обработки: фрезерование одной детали - 7,6 мин, шлифовка - 3 мин;

3) часовая ставка оплаты - 9,42 д. е., премия за экономию рабочего времени - 0,12 д. е./мин.

Рабочий изготовил при 8-часовом рабочем дне 795 деталей в течение 18 дней, используя 4 ч отдыха. Четыре дня в течение

ние месяца он был болен.

**Определите:**

- а) сумму основной заработной платы рабочего;
- б) нормируемые затраты труда на выполненную работу;
- в) фактические затраты рабочего времени;
- г) сумму доплаты (премии) за экономию рабочего времени;
- д) общую сумму начисленной заработной платы.

**ТЕМА 5: ИСЧИСЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ  
ФОРМИРОВАНИЯ, ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ  
И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ**

**Задание 5.1.** Структурная организация закрытого акционерного общества «Заря» предусматривает наличие шести центров ответственности. Имеется информация, характеризующая деятельность этих центров ответственности за квартал, которая представлена в таблице 1.

Дайте оценку деятельности производственных бригад, учитывая что расходы непроизводственных подразделений в ЗАО «Заря» распределяются пошаговым методом.

Таблица 1

Центр ответственности	Выпущено продукции, шт.	Численность персонала, человек	Текущие затраты, руб.	В том числе материальные затраты, руб.	Выручка, руб.
Бригада № 1	1 800	44	72 000	50 300	91800
Бригада № 2	1480	36	64 800	45 200	90 280
Бригада № 3	1925	28	86 400	56 000	118 965
Администрация		8	16 000		
Цех упаковки		12	28 410	11000	
Отдел материально-технического снабжения		8	18 500		
Итого	5 205	136	286110	162 500	301 045

**Задание 5.2.** Общество с ограниченной ответственностью «Квота» выпускает хлебобулочные изделия: хлеб, сдобу, кондитерские изделия и пряники. Косвенные расходы в апреле составили 26000 руб. (заработная плата инженерно-технических ра-

ботников; аренда производственного помещения; амортизация основных средств; расходы на электроэнергию, освещение, отопление и т.п.).

Необходимо:

- 1) распределить косвенные расходы между видами изделий, используя три различные базы распределения;
- 2) сравнить результаты распределения;
- 3) сделать вывод об оптимальной базе распределения косвенных расходов.

При расчетах используйте информацию из таблицы 2.

Таблица 2

Вид выпускаемой продукции	Выручка от реализации, руб.	Объем производства, руб.	Прямые затраты, руб.	Время работы, маш-ч.
Хлеб	66000	95200	65280	96
Сдоба	16500	16800	14400	12,8
Кондитерские изделия	13200	13300	8640	15,2
Пряники	14300	14700	7680	36
Итого	110000	140000	96000	160

**Задание 5.3.** Используя данные таблицы 3, рассчитайте трансфертную цену на продукцию по формуле «145% от полной себестоимости».

Таблица 3

Расходы	Затраты на производство единицы продукции, руб.
Затраты на сырье и материалы	220
Затраты на оплату труда основных производственных рабочих	98
Расходы на подготовку и освоение производства	42
Расходы на содержание и ремонт здания заводоуправления	54
Амортизация основных фондов	22
Затраты на сертификацию продукции	73
Стоимость покупных полуфабрикатов, использованных для производства продукции	14
Стоимость электроэнергии на эксплуатацию оборудования	19
Хозяйственные расходы заводоуправления	11
Затраты на оплату труда вспомогательных рабочих	10
Отчисления на социальное страхование от заработной платы основных рабочих	7

**Задание 5.4.** На заводе «Кварц» выпускают продукцию трех видов: лаки, краски, грунтовки. Согласно результатам структура предполагаемой реализации будет выглядеть следующим образом: лаки - 20%; краски - 50%; грунтовки - 30%. В таблице 4 представлена информация о предполагаемых расходах на производство и о цене реализации на продукцию.

Таблица 4

Показатель	Лаки	Краски	Грунтовки
Переменные расходы на единицу продукции	120	80	40
Цена реализации	180	110	60

Определите, какое количество лаков, красок и грунтовок необходимо выпустить заводу «Кварц» для получения прибыли в размере 50000 руб., учитывая то, что постоянные расходы составляют 60000 руб.

## **ТЕМА 6: УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ**

**Задание 6.1.** Планируемая сумма общепроизводственных расходов составила – 4200 руб. Остатки на начала периода составили: незавершенного производства -3500 руб., материалов – 4900 руб. В течение отчетного периода отпущено материалов в производство, всего - 4900 руб., в том числе на заказ 1 – 2200 руб., заказ 2 – 2700 руб.

За отчетный период начислена заработная плата работникам основной деятельности – 6750 руб., на производстве заказа 1 – 2950 руб., заказа 2- 3800 руб. Фактический размер общепроизводственных расходов составил – 4000 руб.

**ТРЕБУЕТСЯ:** 1. Составить корреспонденцию, сопроводив ее цифровым материалом:

- 1) по формированию условно – фактической себестоимости каждого заказа;
- 2) оприходовать продукцию на склад;

- 3) произвести продажу продукции покупателю: цена реализации заказа 1 - 7200 руб., заказа 2 – 8950 руб.;
- 4) определить ожидаемый финансовый результат;
- 5) произвести корректировку общепроизводственных расходов до уровня их фактической величины;
- 6) определить фактический финансовый результат.

**Задание 6.2.** Планируемая сумма общепроизводственных расходов составила – 3700 руб. Остатки на начала периода составили: незавершенного производства –4500 руб., материалов – 5000 руб. В течение отчетного периода отпущено материалов в производство, всего - 5000 руб., в том числе на заказ 1 – 2100 руб., заказ 2 – 2900 руб.

За отчетный период начислена заработная плата работникам основной деятельности – 3800 руб., на производстве заказа 1 – 1550 руб., заказа 2- 2250 руб. Фактический размер общепроизводственных расходов составил – 4000 руб.

**ТРЕБУЕТСЯ:** 1. Составить корреспонденцию, сопроводив ее цифровым материалом:

- 1) по формированию условно – фактической себестоимости каждого заказа;
- 2) оприходовать продукцию на склад;
- 3) произвести продажу продукции покупателю: цена реализации заказа 1 - 5400 руб., заказа 2 – 7500 руб.;
- 4) определить ожидаемый финансовый результат;
- 5) произвести корректировку общепроизводственных расходов до уровня их фактической величины;
- 6) определить фактический финансовый результат.

**Задание 6.3.** Планируемая сумма общепроизводственных расходов составила – 2200 руб. Остатки на начала периода составили: незавершенного производства -1500 руб., материалов – 3100 руб. В течение отчетного периода отпущено материалов в производство, всего - 3100 руб., в том числе на заказ 1 – 1500 руб., заказ 2 – 1600 руб.

За отчетный период начислена заработная плата работникам основной деятельности – 3750 руб., на производстве заказа 1 – 1550 руб., заказа 2- 2200 руб. Фактический размер общепроиз-

водственных расходов составил – 2650 руб.

**ТРЕБУЕТСЯ:** 1. Составить корреспонденцию, сопроводив ее цифровым материалом:

- 1) по формированию условно – фактической себестоимости каждого заказа;
- 2) оприходовать продукцию на склад;
- 3) произвести продажу продукции покупателю: цена реализации заказа 1 - 3850 руб., заказа 2 – 4700 руб.;
- 4) определить ожидаемый финансовый результат;
- 5) произвести корректировку общепроизводственных расходов до уровня их фактической величины;
- 6) определить фактический финансовый результат.

**Задание 6.4.** Планируемая сумма общепроизводственных расходов составила – 4800 руб. Остатки на начала периода составили: незавершенного производства -3100 руб., материалов – 3900 руб. В течение отчетного периода отпущено материалов в производство, всего - 3900 руб., в том числе на заказ 1 – 2500 руб., заказ 2 – 1400 руб.

За отчетный период начислена заработная плата работникам основной деятельности – 4650 руб., на производстве заказа 1 – 2150 руб., заказа 2- 2500 руб. Фактический размер общепроизводственных расходов составил – 4500 руб.

**ТРЕБУЕТСЯ:** 1. Составить корреспонденцию, сопроводив ее цифровым материалом:

- 1) по формированию условно – фактической себестоимости каждого заказа;
- 2) оприходовать продукцию на склад;
- 3) произвести продажу продукции покупателю: цена реализации заказа 1 - 7000 руб., заказа 2 – 6600 руб.;
- 4) определить ожидаемый финансовый результат;
- 5) произвести корректировку общепроизводственных расходов до уровня их фактической величины;
- 6) определить фактический финансовый результат.

**Задание 6.5.** Обработка изделий ведется последовательно в трех цехах. Стоимость сырья опущенного в производство – 8500 руб., Затраты на обработку в 1 цехе составили – 2400 руб.,

затраты во 2 цехе - 4500 руб., затраты в третьем цехе – 2750 руб.

Требуется: Определить себестоимость готовой продукции. Формирование себестоимости рассмотреть по каждому цеху с отражением записей на счетах учета.

1) при полуфабрикатном способе учета затрат (после второго цеха 25% полуфабрикатов продано);

2) при бесполуфабрикатном способе учета затрат.

**Задание 6.6.** Обработка изделий ведется последовательно в трех цехах. Стоимость сырья опущенного в производство – 10000 руб., Затраты на обработку в 1 цехе составили – 5000 руб., затраты во 2 цехе - 4500 руб., затраты в третьем цехе – 3750 руб.

Требуется: Определить себестоимость готовой продукции. Формирование себестоимости рассмотреть по каждому цеху с отражением записей на счетах учета.

1) при полуфабрикатном способе учета затрат (после второго цеха 45% полуфабрикатов продано);

2) при бесполуфабрикатном способе учета затрат.

**Задание 6.7.** Обработка изделий ведется последовательно в трех цехах. Стоимость сырья опущенного в производство – 11000 руб., Затраты на обработку в 1 цехе составили – 3700 руб., затраты во 2 цехе - 8300 руб., затраты в третьем цехе – 5750 руб.

Требуется: Определить себестоимость готовой продукции. Формирование себестоимости рассмотреть по каждому цеху с отражением записей на счетах учета.

1) при полуфабрикатном способе учета затрат (после второго цеха 37% полуфабрикатов продано);

2) при бесполуфабрикатном способе учета затрат.

**Задание 6.8.** На начало отчетного периода на счете 20 в незавершенном производстве числится 4300 единиц продукции. Сумма затрат, приходящихся на них: материалы –

15000 руб., прочие затраты – 17000руб.

В течение периода начато производство 39000 единиц продукции, при этом принято на склад в качестве готовой продукции 37000 единиц.

За период было списано в производство материалов на

сумму 110000 руб., прочие затраты составили 140000руб. Степень готовности незавершенного производства по материалам - 80%. по прочим затратам 100%.

**Требуется:** 1. Определить фактическую себестоимость выпущенной продукции - всего и единицы. 2. Определить фактические затраты незавершенного производства.

**Задание 6.9.** На начало отчетного периода на счете 20 в незавершенном производстве числится 3700 единиц продукции. Сумма затрат, приходящихся на них: материалы – 10000 руб., прочие затраты – 13000руб.

В течение периода начато производство 35000 единиц продукции, при этом принято на склад в качестве готовой продукции 32000 единиц.

За период было списано в производство материалов на сумму 90000 руб., прочие затраты составили 110000руб. Степень готовности незавершенного производства по материалам - 80%. по прочим затратам 100%.

**Требуется:** 1. Определить фактическую себестоимость выпущенной продукции - всего и единицы. 2. Определить фактические затраты незавершенного производства.

**Задание 6.10.** На начало отчетного периода на счете 20 в незавершенном производстве числится 3300 единиц продукции. Сумма затрат, приходящихся на них: материалы – 12000 руб., прочие затраты – 15000руб.

В течение периода начато производство 26000 единиц продукции, при этом принято на склад в качестве готовой продукции 22000 единиц.

За период было списано в производство материалов на сумму 80000 руб., прочие затраты составили 120000руб. Степень готовности незавершенного производства по материалам - 80%. по прочим затратам 100%.

**Требуется:** 1. Определить фактическую себестоимость выпущенной продукции - всего и единицы. 2. Определить фактические затраты незавершенного производства.



## ТЕМА 7: НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ И СТАНДАРТ-КОСТ НА БАЗЕ ПОЛНЫХ ЗАТРАТ

**Задание 7.1.** Промышленное предприятие выпускает детские пластмассовые игрушки и освобождено от уплаты налога на добавленную стоимость. В таблице 1 содержится основная информация о выпуске пластмассовых машинок.

Таблица 1

Показатель	Данные	
	нормативные	фактические
Расход пластмассы на единицу изделий, кг	2,2	2,3
Цена 1 кг пластмассы, руб.	60	62
Почасовая ставка производственных рабочих, руб.	35	38
Производительность труда, изделий в час	2,5	2,38
Постоянные общепроизводственные расходы, руб.	2200	2000
Переменные общепроизводственные расходы, руб.	1496	1650
Произведено машинок, шт.	440	476
Цена реализации, руб.	185	200

**Составьте схему бухгалтерских записей на производство и реализацию машинок, используя метод формирования нормативной себестоимости.**

## ТЕМА 8: НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ НА БАЗЕ ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ (ДИРЕКТ-КОСТИНГ)

**Задание 8.1.** На основании исходных данных рассчитайте себестоимость единицы продукции, величину остатков готовой продукции на конец периода, себестоимость реализованной продукции за период при различных методах учета затрат. Расчет представьте в таблице.

Предприятие начинает производство нового вида продукции. Прямые материальные затраты составляют 29 568 рублей, прямые трудовые затраты - 38 192 рубля, переменные общепроизводственные расходы - 22176 рублей, постоянные общепроизводственные расходы - 18 480 рублей, За год было выпущено 12

320 единиц, продано 11 000 единиц. Незавершенного производства не было ни на начало, ни на конец отчетного периода.

### Расчет себестоимости при различных методах учета

Показатели	Метод учета переменных затрат	Метод учета полных затрат
Прямые материальные затраты на единицу продукции		
Прямые трудовые затраты на единицу продукции		
Переменные общепроизводственные затраты на единицу продукции		
Постоянные общепроизводственные расходы на единицу продукции		
<b>Итого себестоимость продукции</b>		
Себестоимость остатков готовой продукции на конец года		
Себестоимость реализованной продукции		
Постоянные общепроизводственные расходы		
Итого затраты, указанные в отчете о финансовых результатах		
Всего затрат, подлежащих учету		

**Задание 8.2.** На основании исходных данных и данных задачи 7.4 составьте отчет о финансовых результатах при маргинальном подходе и учете полных затрат.

Цена продажи единицы изделия составляет 49 рублей, переменные коммерческие расходы на единицу продукции 9,60 рубля, постоянные коммерческие расходы 82 430 руб.

## ТЕМА 9: ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ДЛЯ ОБОСНОВАНИЯ РЕШЕНИЙ НА РАЗНЫХ УРОВНЯХ УПРАВЛЕНИЯ

**Задание 9.1.** Завод «Пластик» выпускает пластмассовые изделия широкого ассортимента. Исходя из фактических потребностей и производственных мощностей для каждого вида изделий составляют смету расходов на месяц. В январе завод запланировал выпуск 500 пластмассовых кашпо, продавать которые планировалось по цене 14 руб. за 1 шт. В таблице представлены основные показатели сметы расходов завода «Пластик» на выпуск кашпо.

Таблица

Показатель	Сумма руб.
Затраты на основные материалы - пластмасса (0,3 кг x 30 руб. x 500 шт.)	4500
Зарплата основных производственных рабочих (0,1 ч x 20 руб. x 500 шт.)	1000
Постоянные общепроизводственные расходы	250
Переменные общепроизводственные расходы	150
Итого	5900

Фактически было выпущено и продано 490 кашпо по цене 18 руб. за 1 шт. Для их производства использовали 160 кг пластмассы на общую сумму 5600 руб. Фактическая заработная плата составила 1274 руб. при запланированной производительности труда. Фактические постоянные общепроизводственные расходы - 240 руб., переменные общепроизводственные расходы - 133 руб.

Определите отклонения по всем видам затрат и по прибыли используя метод «стандарт-кост», выявите причины, их вызвавшие.

## Общий глоссарий

**Анализ безубыточности** — способ определения такого уровня выручки от реализации, при котором предприятие лишь компенсирует постоянные и переменные затраты, или при котором экономическая прибыль равна нулю.

**Вмененные издержки** — экономическая выгода, упущенная вследствие предпочтения одного способа действий другим.

**Внутренняя норма окупаемости** — ставка дисконтирования, при использовании которой дисконтированная стоимость притоков денежных капиталов равна текущей стоимости их оттоков.

**Дисконтирование** — процесс расчета уменьшения стоимости одной и той же денежной суммы в будущем пропорционально возможностям получения дохода и длительности временного интервала до совершения платежа или получения денег.

**Доходность инвестиций** — показатель эффективности инвестиций, определяемый как частное от деления годовой прибыли после уплаты налогов на балансовую стоимость (среднюю за период или на конец периода) активов, всего предприятия или отдельного центра, где генерируется прибыль.

**Емкость рынка** — максимально возможный при данном уровне цен объем реализации изделий и услуг, характеризуемый величиной спроса и предложения.

**Жизненный цикл товара** — время нахождения определенного вида товара на рынке. Делится на ряд этапов: внедрение на рынок, рост продаж, стабилизация спроса, насыщение рынка, сокращение спроса и продаж, уход с рынка.

**Затраты производства** — выраженные в денежной форме расходы предприятия на производство продукции. Включают затраты на освоение производства продукции, расходы, непосредственно связанные с изготовлением изделий, добычей полезных ископаемых, организацией производства и управления на уровне предприятия.

**Издержки производства** — совокупность затрат живого и овеществленного труда на производство продукта, выраженных в натуральной или стоимостной формах.

**Индекс прибыльности** — критерий оценки инвестиционного проекта; текущая дисконтированная стоимость всех ожида-

емых на протяжении всего жизненного цикла проекта денежных притоков, деленная на дисконтированную стоимость денежных оттоков.

**Исследование рынка** — элемент, составная часть маркетингового исследования, способствующая уменьшению неопределенности при принятии коммерческих решений.

**Калькулирование** — система исчисления затрат на производство и реализацию отдельного вида продукции и ее единицы по предприятию в целом и в разрезе его структурных единиц.

**Калькуляционные расходы** — условные издержки, включаемые в затраты производства и сбыта для более полного исчисления их величины.

**Коммерческие расходы** — сбытовые и другие не относящиеся к производству расходы, включаемые в полную себестоимость продукции.

**Контролинг** — система использования экономической информации о затратах и результатах деятельности для управления предприятием.

**Места затрат** — функциональная сфера или область ответственности на предприятии, непосредственно связанная с определенным видом издержками.

**Накладные расходы** — дополнительные к основным затратам расходы, необходимые для обеспечения процессов производства и обращения.

**Непроизводительные расходы** — потери, вызванные невыполнением предприятиями взятых на себя обязательств, недостатками в организации производства, хранении товарно-материальных ценностей. При допущении потерь по вине отдельных работников они несут материальную ответственность перед предприятием в размере действительной величины потерь.

**Нормативный метод учета затрат** — способ исчисления фактических затрат на производство продукции, основанный на предварительном нормировании издержек, системном учете изменений и отклонений от норм. Способствует своевременному выявлению и предупреждению нерационального расходования средств, выявлению внутрихозяйственных резервов, упрощает технику исчисления и анализ себестоимости продукции.

**Обоснованная рыночная стоимость** — цена, по которой

две рационально действующие стороны, обладающие достаточным объемом информации, без принуждения согласились бы совершить сделку.

**Общепроизводственные расходы** — затраты, связанные с управлением, организацией производства и общим хозяйственным обслуживанием производственных подразделений предприятия. Относятся к условно-постоянным затратам, так как непосредственно не зависят от степени выполнения производственных программ и объема реализации.

**Общехозяйственные (общезаводские) расходы** — часть затрат по управлению и обслуживанию производства и предприятия в целом. Состоят из административно-управленческих и организационных издержек, расходов на содержание общезаводских служб.

**Основное производство** — цехи, участки и другие подразделения предприятия, изготавливающие продукцию, ради производства которой оно создано.

**Отчетная калькуляция** — расчет фактической себестоимости единицы продукции по истечении отчетного периода. Составляется по данным бухгалтерского учета затрат на производство и выпуск (реализацию) готовых изделий, работ, услуг.

**Переменные затраты** — расходы, изменяющиеся при росте или снижении объема производственной деятельности в определенном периоде времени.

**Показанный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** - способ организации учета затрат и исчисления себестоимости продукции по производственным заказам отдельных потребителей. Предполагает выделение из общей совокупности расходов на производство таких затрат, которые можно прямо отнести на объекты калькуляции, т.е. обособленные в учете заказы.

**Полуфабрикатный вариант учета на производство** — метод обобщения производственных расходов, при котором в себестоимости конечной продукции предприятия выделяют затраты на производство полуфабрикатов собственной выработки.

**Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** — способ организации учета производственных расходов и исчисления себестоимости продукции, при котором учет затрат ведется по отдельным переделам, тех-

нологическим стадиям, этапам производства.

**Постоянные расходы** — затраты предприятия, в общей сумме не зависящие от объема выпускаемой продукции и величины ее реализации и не изменяющиеся в течение отчетного периода при увеличении или уменьшении этих показателей.

**Предельные затраты, предельная выручка, предельный доход** — элементарное приращение затрат и стоимости при изменении некоторой финансовой переменной в связи с принятием решения.

**Прямые расходы** — затраты, непосредственно связанные с изготовлением (добычей) и сбытом конкретных видов продукции и относящиеся на их себестоимость прямым путем.

**Сопряженная продукция** — разновидность продуктов, получаемых из одного исходного сырья и материалов в едином технологическом процессе.

**Точка нулевой прибыли** — показатель объема продаж, при котором нет ни прибыли, ни убытков. Определяется путем сопоставления переменных и постоянных затрат при различных объемах реализации с выручкой от продажи этой продукции.

**Управление по отклонениям** — принцип управления, при котором корректирующее воздействие на управляемый объект осуществляется на основе информации об отклонениях от заранее заданных параметров состояния или поведения объекта.

**Управленческий учет** — система учета, обеспечивающая формирование информации для оперативного управления предприятием, контроля экономичности его деятельности, сопоставления осуществленных затрат полученных результатов. Как правило, основывается на предварительном расчете (нормировании) основных затрат и параметров деятельности и выявлении отклонений от них.

**Центр прибыли** — подразделение коммерческого предприятия, доходы, затраты и расходы которого могут быть отражены в отдельной отчетности, что позволяет управлять его деятельностью с целью оптимизации прибыли.

**Экономическая выгода** — конечный результат принятого решения в виде увеличения настоящих и будущих денежных потоков.

**Экономические издержки** — конечный результат принятого решения в виде уменьшения настоящих и будущих денежных потоков (включающих внешние и внутренние издержки).

## ЛИТЕРАТУРА

### нормативно-правовые документы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации.
4. Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (с учетом изменений и дополнений).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н (с учетом изменений и дополнений).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (с учетом изменений и дополнений).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (с учетом изменений и дополнений).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (с учетом изменений и дополнений).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (с учетом изменений и дополнений).
12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утверждено приказом Минфина России от 08.11.2010 г. № 143н (с учетом изменений и дополнений).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (с учетом изменений и дополнений).
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н (с учетом изменений и дополнений).
15. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции



(работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утверждены Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792.

16. Методические рекомендации по применению плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и предприятий АПК, утверждены Приказом Министерством сельского хозяйства РФ от 13.06.01 № 654.

17. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены Приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49.

18. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утверждено Министерством финансов СССР 29 июля 1983 г. № 105.

19. Специализированные формы первичной учетной документации, утверждены Приказом Минсельхоза РФ от 16.05.2003 № 750.

#### основная литература

1. Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Дашков и К, 2009.

2. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2010.

3. Кондраков Н. П. Бухгалтерский управленческий учет.- М.: Инфра-М, 2007.

#### дополнительная литература

1. Блашкевич Л.В., Кузюр Н.В. Варианты учета накладных расходов / Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономики // Сборник научных трудов по материалам II Международной научно-практической конференции, посвященной 175-летию. – Горки: УО Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, 2015. – С. 8-10.

2. Блашкевич, Л.В. Учет затрат по машинно-тракторному парку: проблемы и решения / Л.В. Блашкевич, Н.В. Кузюр / Трансформация экономики региона в условиях инновационного развития // Материалы международной научно-практической конференции, посвященной 30-летию Брянской государственной сельскохозяйственной академии. – Брянск: БГСХА, 2011.– С. 200-203.

3. Блашкевич, Л.В. Особенности учета работы автотранспорта в сельскохозяйственных предприятиях / Л.В. Блашкевич, Н.В. Кузюр / Инновационные подходы к формированию концепции экономического роста региона // Материалы научно-практической конференции. – Брянск: БГСХА, 2013. – С. 193-198.

4. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Омега-Л, 2007.
5. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Бухгалтерский учет, 2005.
6. Горло В.И. Управленческие аспекты учета при производстве продукции растениеводства / Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономики // Сборник научных трудов по материалам II Международной научно-практической конференции, посвященной 175-летию. – Горки: УО Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, 2015. – С. 13-15.
7. Жарикова Л.А. Управленческий учет. Учебное пособие. - Тамбов. Изд-во ТГТУ, 2004. - 136 с./ <http://window.edu.ru/resource/603/21603>
8. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. М.: Экономист, 2006.
9. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. Практикум. - М.: Дашков и К, 2008.
10. Керимов В. Э. Бюджетирование и внутрихозяйственный контроль в торговле.- М.: Эксмо, 2006.
11. Кондраков Н. П. Бухгалтерский управленческий учет.- М.: Инфра-М, 2007.
12. Кузюр Н.В., Блашкевич Л.В. Аспекты учетной политики в разных системах учета / Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономики // Сборник научных трудов по материалам II Международной научно-практической конференции, посвященной 175-летию. – Горки: УО Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, 2015. – С. 30-32.
13. Кузюр Н.В. Порядок реализации результатов инвентаризации / Л.В. Блашкевич, Н.В. Кузюр / Инновационные подходы к формированию концепции экономического роста региона // Материалы научно-практической конференции. – Брянск: БГСХА, 2013. – С. 178-184.
14. Муравицкая Н. К. Тесты по бухгалтерскому учету: теория бухгалтерского учета, бухгалтерский финансовый учет, управленческий учет, бухгалтерская финансовая отчетность.- М.: Финансы и статистика, 2008.
15. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование.- М.: РАГС, 2006.
16. Рыбакова О. М. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование.- М.: РАГС, 2007.
17. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве Ч.1. - М.: Финансы и статистика, 2004.

18. Пизенголец М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве Ч.2. - М.: Финансы и статистика, 2004.

19. Тимошенко Н.А. Актуальные вопросы закрытия счета 20/2 «Животноводство» на материалах СПК «Рабочий» / Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономики // Сборник научных трудов по материалам II Международной научно-практической конференции, посвященной 175-летию. – Горки: УО Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, 2015. – С. 41-43.

периодическая печать

1. Журналы: «Бухгалтерский учет», «Главбух», «Учет в сельском хозяйстве», «Управленческий учет»

2. Газеты: «Российская газета», «Финансовая газета», «Экономика и жизнь»

программное обеспечение и Интернет-ресурсы

[www.minfin.ru](http://www.minfin.ru) - Министерства финансов РФ

[www.audit-it.ru](http://www.audit-it.ru) – сайт для бухгалтеров, аудиторов

[www.gaap.ru](http://www.gaap.ru) – сайт для бухгалтеров

[www.buhsoft.ru](http://www.buhsoft.ru) – сайт для бухгалтеров

[www.garant.ru](http://www.garant.ru) – справочно-правовая система «Гарант»

[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru) - справочно-правовая система «Консультант+»

[www.lgl.ru](http://www.lgl.ru) – БСС «Система Главбух»

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
<b>РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ МАТЕРИАЛ</b>	4
Тема 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета	4
Тема 2. Концепция и терминология, классификация издержек деятельности предприятия	17
Тема 3. Основные модели учета затрат	28
Тема 4. Управленческий учет затрат по видам и назначению	34
Тема 5. Исчисление затрат по местам формирования, центрам ответственности и бюджетирования	40
Тема 6. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования	59
Тема 7. Нормативный учет и стандарт-кост на базе полных затрат	84
Тема 8. Нормативный учет на базе переменных затрат (директ-костинг)	94
Тема 9. Использование данных управленческого учета для обоснования решений на разных уровнях управления	102
<b>РАЗДЕЛ II. ЛАБОРАТОРНЫЕ ЗАНЯТИЯ</b>	119
Тема 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета	119
Тема 2. Концепция и терминология, классификация издержек деятельности предприятия	127
Тема 3. Основные модели учета затрат	132
Тема 4. Управленческий учет затрат по видам и назначению	134
Тема 5. Исчисление затрат по местам формирования, центрам ответственности и бюджетирования	138
Тема 6. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования	140
Тема 7. Нормативный учет и стандарт-кост на базе полных затрат	145
Тема 8. Нормативный учет на базе переменных затрат (директ-костинг)	145
Тема 9. Использование данных управленческого учета для обоснования решений на разных уровнях управления	147
Общий глоссарий	148
ЛИТЕРАТУРА	152



Учебное издание

Кузюр Нина Викторовна  
Блашкевич Людмила Васильевна

# **Бухгалтерский управленческий учет**

Учебно-методическое пособие  
Направление подготовки 38.03.01 Экономика  
Профиль Бухгалтерский учет, анализ и аудит  
Квалификация (степень)- Бакалавр

Редактор Лебедева Е.М.

---

Подписано к печати 09.12.2015 г. Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага офсетная. Усл. п. л. . Тираж 25 экз. Изд. № .

---

Издательство Брянского государственного аграрного университета  
243365 Брянская обл., Выгоничский район, с. Кокино, Брянский ГАУ



