



МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ  
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
(ДГТУ)**

Факультет «Инновационный бизнес и менеджмент»

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

**КУРС ЛЕКЦИЙ**

по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет»  
для студентов, обучающихся по направлению 38.03.01 Экономика, профиль  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Составитель: к.э.н., доц. каф. «БУАиА» Запорожцева Е.Н.

Ростов-на-Дону  
2021 г.

## СОДЕРЖАНИЕ

Цель и задачи изучения дисциплины	3
Лекция 1 Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета	5
Лекция 2 Взаимодействие финансового и управленческого учета	8
Лекция 3 Понятие затрат, их классификация	12
Лекция 4 Организация учета производственных затрат	23
Лекция 5 Сущность калькулирования себестоимости	28
Лекция 6 Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)	30
Лекция 7 Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	35
Лекция 8 Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости	47
Лекция 9 Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости	38
Лекция 10 Калькулирование по системе «стандарт-кост»	41
Лекция 11 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по методу «директ-костинг»	44
Лекция 12 Понятие и виды бюджетирования	47
Лекция 13 Анализ взаимосвязи и соотношения «затраты – объем – прибыль».	55
Лекция 14 Принятие управленческих решений	59
Вопросы к экзамену по дисциплине	66
Список рекомендуемой литературы	68

## ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ИЗУЧЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

Курс бухгалтерского управленческого учета является одной из основных базовых дисциплин для подготовки бакалавров по направлению Экономика, профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Конечная цель обучения – формирование у будущих бакалавров теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации бухгалтерского управленческого учета предпринимательской деятельности, использованию учетной информации для принятия управленческих решений.

Курс бухгалтерского управленческого учета обеспечивает преемственность и гармонизацию изучения учетных дисциплин.

В процессе изучения курса управленческий (бухгалтерский) учет необходимо решить следующие задачи:

- формирование знаний о содержании управленческого учета, его принципах и назначениях;
- усвоение теоретических основ исчислений затрат и результатов производственной деятельности организаций; учета издержек производства и сбыта по видам, местам формирования и объектам калькулирования;
- представление о современных системах производственного учета, стандарт-косте, нормативном учете затрат, директ-косте и особенностях их изменения на предприятиях различных отраслей народного хозяйства;
- использование информации управленческого учета для принятия управленческих решений и оценки их эффективности.

В ходе изучения дисциплины обучающиеся должны

а) знать:

- сущность, особенности и критерии бухгалтерского управленческого учета; общие принципы его построения;
- методы и способы организации учета состояния и использования ресурсов предприятия в целях управления хозяйственными процессами и результатами деятельности;
- систему сбора, обработки и подготовки информации по предприятию и его внутренним подразделениям;
- проблемы, решаемые бухгалтерами-аналитиками в процессе формирования информации, полезной для принятия управленческих решений;

б) уметь:

- использовать систему знаний о принципах бухгалтерского управленческого учета для систематизации данных о производственных затратах, оценке себестоимости произведенной продукции и определения прибыли;
- применять современные способы группировки затрат по видам, местам формирования и центрам ответственности, методы калькулирования издержек производства и сбыта, учитывающие особенности различных видов коммерческой деятельности;

- решать на примере конкретных ситуаций проблемы оценки эффективности производства и сбыта новых изделий, работ, услуг, изменения объема и ассортимента продукции, капитальных вложений, управления затратами с помощью различного вида смет и систем бюджетирования;

в) иметь представление:

- для каких целей и каким образом используется менеджерами информация, подготовленная бухгалтерским управленческим учетом;

- об отличиях и взаимосвязи двух видов учета – управленческого и финансового в процессе подготовки информации для пользователей;

- об основных концепциях внутренней отчетности и ее взаимосвязи с бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

Изучение курса управленческий бухгалтерский учет предусматривает чтение лекций, проведение практических занятий, выполнение курсовой работы.

## **Лекция 1**

### **Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета**

1. Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет.
2. Объекты, методы и задачи бухгалтерского управленческого учета.
3. Требования, предъявляемые к информации бухгалтерского управленческого учета.

#### **1 Понятие бухгалтерского управленческого учета, его предмет**

В условиях рынка предприятия становятся юридически и экономически самостоятельными. В связи с этим возрастает ответственность руководителя за принимаемые управленческие решения. Для выработки оперативных и эффективных решений руководителям необходима достоверная информация как о финансовом, так и о производственном положении предприятия. Решением этой задачи занимается бухгалтерский управленческий учет. Различают бухгалтерский финансовый и бухгалтерский управленческий учет. Цель первого обеспечить внешних пользователей бухгалтерской информацией. Цель второго обеспечить информацией внутренних пользователей (руководителей, менеджеров, собственников). К такой информации можно отнести: затраты на производство и реализацию, рынки сбыта, спрос, рентабельность продукции, конкурентоспособность.

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. В этих условиях неизбежным становится появление управленческого учета как самостоятельного направления бухгалтерской деятельности.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования, нет.

По мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов».

В книге «Управленческий учет» под редакцией А.Д. Шеремета приводится определение: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».

М.А. Вахрушина дает следующее определение: «Управленческий учет – это самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое

обеспечивает ее управленческий персонал информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также её структурных подразделений».

Этот процесс включает: выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, передачу и приём информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций: принятия управленческих решений, анализа информации о затратах и результатах хозяйственной деятельности, планирования, контроля и регулирования производственной деятельности предприятия.

Бухгалтерский управленческий учет – это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием.

Задачей управленческого учета является составление отчетов для целей периодического планирования и контроля, для принятия решений в нестандартных ситуациях. Эти отчеты составляются для внутренних пользователей бухгалтерской информации и должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства.

**Предметом** бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность организации и её отдельных структурных подразделений, называемых центрами ответственности.

**Центр ответственности** – это структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса.

Центры ответственности могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.

Кроме того, предметом бухгалтерского управленческого может стать деятельность отдельных цехов завода, отделов магазина, отделений больницы и т.д. При этом важно, чтобы каждое подразделение имело своего руководителя.

## **2 Объекты, методы и задачи бухгалтерского управленческого учета**

**Объектами управленческого учета** являются издержки (текущие и капитальные) предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений, результаты производственно-хозяйственной деятельности всего предприятия и структурных подразделений, внутреннее ценообразование, бюджетирование и внутренняя отчетность.

Содержание бухгалтерского управленческого учета следует трактовать шире, чем собственно учет. Помимо учетной функции ему присуща плановая, аналитическая функции. Ведение управленческого учета и отчетности входит в должностные обязанности бухгалтера-аналитика. Помимо названных функций важнейшей функцией является калькулирование.

Совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия, называется **методом управленческого учета**. Он состоит из следующих элементов:

- элементы метода бухгалтерского учета (документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, бухгалтерский баланс, отчетность);
- нормирование – процесс научно обоснованного расчета норм и нормативов, который направлен на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в продукцию;
- лимитирование – первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат;
- индексный метод, применяемый в статистике;
- приемы экономического анализа, анализу подвергается производственная деятельность как всего предприятия, так и отдельных подразделений, выраженная экономическими показателями.
- математические методы (линейного программирования, метод наименьших квадратов).

Все элементы метода действуют не изолированно друг от друга, а в системе организации внутренних хозяйственных связей, направленной на решение задач управления.

#### ***Цели бухгалтерского управленческого учета:***

1. Оказание информационной помощи менеджерам в принятии управленческих решений;
2. Контроль, прогнозирование и планирование экономической эффективности деятельности предприятия;
3. Информационная поддержка в принятии эффективных решений;
4. Выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

Цели реализуются в **задачах** управленческого учета:

- формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;
- планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- формирование информационной базы для принятия решений;
- выявление резервов повышения эффективности деятельности организации.

### **3 Требования, предъявляемые к информации бухгалтерского управленческого учета**

Информация – это сведения о лицах, предприятиях, фактах, событиях, явлениях и процессах, т.е. все то, что расширяет представление об объектах исследования.

К информации бухгалтерского управленческого учета предъявляются **требования:**

1. адресность;
2. достоверность;
3. оперативность;
4. достаточность;
5. понятность;
6. своевременность;
7. аналитичность;
8. гибкость;
9. инициативность;
10. полезность;
11. экономичность.

В бухгалтерском управленческом учете возможно использование, как не количественной информации (результаты социальных опросов, слухи), так и количественной, которая в свою очередь делится на учетную и неучетную. Принцип документальной обоснованности в управленческом учете может не применяться, т.к. используются как фактические так и прогнозируемые оценки. Для принятия оперативных решений может использоваться как полная так и неполная информация об объекте исследования. Как правило, информация бухгалтерского управленческого учета носит конфиденциальный характер и требует защиты.

## Лекция 2

### Взаимодействие финансового и управленческого учета

В управленческом и финансовом учете много **общего:**

- рассматриваются одни и те же хозяйственные операции. Так, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (заработной платы, амортизационных отчислений и т.д.) используются одновременно и в управленческом учете;
- на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета;
- методы бухгалтерского финансового учета применяются и в бухгалтерском управленческом учете;
- использование оперативной информации;
- информация бухгалтерского финансового учета и управленческого учета используется для принятия решений.

Но ряду с этим имеются существенные **отличия** бухгалтерского финансового учета и бухгалтерского управленческого учета:

1. **Обязательность ведения учета.** В соответствии со ст. 18 Закона РФ «О бухгалтерском учете» ведение бухгалтерского финансового учета обязательно. Финансовый учет ведется по требуемой форме, независимо от



желания руководства. В отношении бухгалтерского управленческого учета таких указаний нет, его ведение зависит от воли руководства. При этом должно выполняться условие: затраты на сбор и подготовку управленческой информации должны быть ниже экономического эффекта от ее использования.

**2. Цели ведения учета.** Цель финансового учета – составление финансовых документов для внешних пользователей. Как только финансовая отчетность готова, цель считается достигнутой. Цель управленческого учета – обеспечение внутрипроизводственного планирования, управления и контроля.

**3. Пользователи информации.** Информация финансового учета используется внешними пользователями (инвесторами, покупателями, поставщиками, кредиторами, общественными организациями и т.д.). Потребителями информации управленческого учета является управленческий персонал различных уровней (только внутренние пользователи).

**4. Методы ведения учета.** В финансовом учете важнейшими элементами метода являются документация, инвентаризация, счета и двойная запись. Управленческий учет пользуется этими приемами, но не всегда. Управленческий учет не ограничен двойной записью, может использоваться любая другая система, которая удобна для руководителей.

**5. Свобода выбора (степень регламентации).** В финансовом учете обязательно следование действующим законам, положениям, общепринятым принципам ведения учета. Правила ведения регламентируются государством. Управленческий учет не содержит обязательных норм и ограничений, предоставляется свобода выбора. Ведение учета – внутреннее дело предприятия.

**6. Используемые измерители.** Финансовый учет ведется в российской валюте – рублях. В рублевой оценке должна быть составлена и финансовая отчетность. В управленческом учете используются как денежные, так и неденежные измерители – в зависимости от их «полезности». Применяются натуральные, условно-натуральные, трудовые показатели. Может быть выбрана любая денежная единица, может применяться прогнозная оценка, а не действующий курс.

**7. Основные группировки затрат.** В финансовом учете затраты группируются по экономическим элементам. В управленческом учете затраты группируются по носителям затрат в разрезе статей калькуляции.

**8. Основной объект учета.** В финансовом учете это хозяйственная деятельность предприятия в целом. В управленческом учете больше внимания уделяется структурным подразделениям предприятия, возглавляемым руководителями, которые несут ответственность за результаты их работы – центрам ответственности.

**9. Периодичность составления отчетности.** В финансовом учете периодичность устанавливается нормативными актами. Полный финансовый отчет составляется по итогам года, текущие отчеты поквартально. В управленческом учете отчеты составляются по мере надобности:

ежемесячно, ежегодно, ежедневно иногда немедленно. Администрация сама устанавливает состав, сроки внутренней отчетности. Главный принцип – целесообразность и экономичность.

10. **Степень надежности информации.** В финансовом учете обязательно требуется документальность и объективность — информация подвергается проверке, аудиторскому контролю. В управленческом учете чаще используются субъективные оценки будущих событий, которые сильно зависят от целей управления. Основная задача управленческого учета — прогнозирование.

11. **Степень открытости информации.** Финансовой отчетность не представляет коммерческой тайны, она является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами. Информация управленческого учета относится к сфере коммерческой тайны, доступ к ней ограничен. Она не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.

12. **Привязкам во времени.** Финансовый учет отражает хозяйственные операции, которые произошли на предприятии (в соответствии с принципом документарной обоснованности). Управленческий учет содержит как «историческую» информацию, так и оценки и планы на будущее. Цель финансового учета – показать «как было», а управленческого учета – «как должно быть».

13. **Базисная структура учета.** Финансовый учет строится на уравнении:

**Актив = Собственный капитал + Внешние обязательства**

Управленческий учет оперирует тремя видами объектов: доходы, издержки, активы. Базисное уравнение отсутствует.

14. **Связь с другими дисциплинами.** Финансовый учет основан главным образом на собственном методе. Управленческий учет тесно связан с иными дисциплинами – микроэкономикой, финансами, экономическим анализом. Математической статистикой и др.

15. **Ответственность за правила ведения учета.** За нарушение правил ведения финансового учета и искажение его данных предусмотрены штрафные санкции. В управленческом учете – дисциплинарная ответственность – замечание, выговор и т. д.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Сформулируйте определение бухгалтерского управленческого учета, его цели и задачи.
2. Что является предметом и методом бухгалтерского управленческого учета?
3. Какие требования предъявляются к информации бухгалтерского управленческого учета?
4. Назовите общие и отличительные черты бухгалтерского финансового и управленческого учета.

### **Тесты**

1. Управленческий учет представляет собой подсистему:
  - а) статистического учета;
  - б) финансового учета;
  - в) бухгалтерского учета.

2. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:

- а) внешним пользователям;
- б) внутренним пользователям;
- в) органам исполнительной власти.

3. Основой бухгалтерского управленческого учета является:

- а) финансовый бухгалтерский учет;
- б) налоговый учет;
- в) производственный учет;
- г) статистический учет.

4. Пользователями экономической информации в управленческом учете являются:

- а) акционеры, кредиторы;
- б) налоговые органы;
- в) внебюджетные фонды;
- г) банк на стадии принятия решения о выдаче предприятию кредита;
- д) руководители и специалисты (менеджеры) предприятия.

5. Частота подачи информации:

- а) квартальная, годовая;
- б) месячная, недельная;
- в) определяется задачами и руководителем предприятия.

6. Публикация внутренней управленческой отчетности в средствах массовой информации осуществляется:

- а) ежегодно;
- б) ежеквартально;
- в) в случае банкротства предприятия;
- г) при смене руководителя предприятия;
- д) не осуществляется ни при каких условиях.

7. Чем было обусловлено выделение управленческого учета из единой системы бухгалтерского учета:

- а) требованиями законодательства по бухгалтерскому учету;
- б) требованиями налоговых органов;
- в) спецификой целей и задач управленческого учета.

## Лекция 3

### Понятие затрат, их классификация

1. Понятия: затраты, издержки, расходы, объект учета затрат, объект калькуляции, место возникновения затрат, центр ответственности.
2. Виды центров ответственности.
3. Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета.
4. Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли.
5. Классификация затрат для принятия решений и планирования.
6. Классификация затрат для контроля и регулирования центров ответственности.

#### **1 Понятия: затраты, издержки, расходы, объект учета затрат, объект калькуляции, место возникновения затрат, центр ответственности**

*Под затратами* следует понимать стоимость ресурсов, потребленных на приобретение средств и предметов труда, на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и отражаемых в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем. Отсюда следует, что понятие «затраты» шире, чем понятие «затраты на производство». Затраты на производство представляют собой лишь ту часть ресурсов, которая потреблена в процессе производства продукции (работ, услуг).

В отечественной практике для характеристики производственных затрат за определенный период времени иногда применяется термин «издержки производства».

*Издержки производства* – денежное выражение совокупных затрат производственных факторов для осуществления организацией своей производственной и сбытовой (коммерческой) деятельности.

*Расходами организации* признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества (ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Иными словами расходы можно трактовать как часть затрат, понесенных организацией в связи с получением дохода.

*Объекты учета затрат* представляют собой объекты, по которым учитывают затраты в ходе производственной деятельности (виды работ, услуг, переделов, заказов и т.д.).

*Объекты калькуляции* представляют собой виды продукции, полученные из производства, завершённые работы, услуги, имеющие потребительную стоимость, и по которым исчисляется себестоимость. Объект калькуляции отождествляется с носителем затрат.

**Место возникновения затрат** – структурное подразделение предприятия (цех, участок, бригада, отдел), по которому организуется планирование и учет издержек производства для контроля и управления ими.

**Центр ответственности** – отдельный сегмент предприятия, за результаты деятельности которого несет ответственность его руководитель.

## 2 Виды центров ответственности

В бухгалтерском управленческом учете различают следующие центры ответственности:

- центр затрат;
- центр доходов;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

В основе этой классификации лежит критерий финансовой ответственности их руководителей.

**Центр затрат.** Руководитель этого центра отвечает лишь за производственные затраты. Он обладает наименьшими управленческими полномочиями и несет минимальную ответственность за результаты. Центр затрат может быть как большим, так малым (рабочее место). Крупные центры состоят из более мелких. Центром затрат может быть такое структурное подразделение, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами.

Центры затрат могут работать в двух направлениях:

1) получение максимальной прибыли при определенном заданном уровне вложений;

2) доведение до минимума вложений, необходимых для достижения заданного результата.

**Центр доходов** – это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственность за издержки (например, отдел продаж). Деятельность руководителя таких центров оценивается по полученным доходам.

**Центр прибыли** – это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности является размер полученной прибыли. Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания цены, затрат и объема выпускаемой продукции.

**Центр инвестиций** – это сегмент предприятия, менеджер которого не только контролирует затраты и доходы своего подразделения, но и следит за эффективностью использования инвестированных в него средств. Руководители таких центров ответственности обладают наибольшими полномочиями, а значит, они несут наибольшую ответственность за принимаемые решения. Им

предоставлено право распределять выделенные администрацией средства по отдельным проектам, т.е. принимать собственные инвестиционные решения.

**Организационная структура** – это разделение предприятия на отдельные структурные подразделения и службы (центры ответственности), предполагающие распределение между ними функций таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед предприятием в целом.

Она может быть представлена как централизованная и децентрализованная.

**Централизованные** организации имеют иерархическую, пирамидальную структуру, построенную по функциональному принципу (администрация, финансы, снабжение, производство, маркетинг и т.д.). В основе системы управленческого учета таких предприятий лежат главным образом центры затрат.

**Децентрализованная** структура характеризуется наличием центров прибыли и инвестиций. Формирование децентрализованной структуры управления предполагает решение двух взаимосвязанных задач:

- 1) распределение ответственности среди исполнителей;
- 2) контроль за качеством их работы.

Основным преимуществом децентрализованной системы управления является свобода руководителей центров ответственности в принятии управленческих решений. Успешное функционирование децентрализованной системы возможно при наличии следующих условий:

- 1) наличие высокопрофессионального управленческого персонала;
- 2) согласованность интересов и целей организации в целом и её отдельных структурных подразделений.

### **3 Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета**

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство продукции группируются по месту их возникновения, по носителям затрат и по видам расходов.

**По месту возникновения** затраты группируются: по производствам, цехам, участкам, и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

**Классификация по носителям затрат** необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Носителями затрат называют виды продукции предназначенные для реализации.

**По видам** затраты группируют по экономическим элементам и по статьям калькуляции.

Таблица 1

**Классификация затрат в зависимости от целей бухгалтерского управленческого учета**

Цель, задачи	Классификация затрат
--------------	----------------------

Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	–входящие и истекшие; –прямые и косвенные; –основные и накладные; –входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические); –одноэлементные и комплексные; –текущие и единовременные; - производительные и непроизводительные; - планируемые и непланируемые; - нормируемые и ненормируемые; - затраты предшествующих периодов, затраты отчетного периода, расходы будущих периодов.
Принятие решения и планирование	–переменные и постоянные; –принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках; –безвозвратные затраты; –вмененные затраты (упущенная выгода); –предельные и приростные; –планируемые и не планируемые.
Контроль и регулирование затрат	–регулируемые и нерегулируемые.

#### 4 Классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли

**Входящие затраты** – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. Входящие затраты в балансе отражаются как активы в виде производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров.

**Истекшие затраты** – это те ресурсы, которые в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем. Истекшие затраты отражаются в составе затрат на производство реализованной продукции.

**Прямые затраты** – это такие затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции, выполнением конкретных работ (услуг), и могут быть прямо включены в их себестоимость, т.е. в Дт 20 (материальные затраты, заработная плата основных производственных рабочих).

**Косвенные затраты** невозможно сразу отнести на конкретный вид продукции, они имеют общий характер для нескольких видов продукции (работ, услуг). Такие расходы распределяются между отдельными видами продукции косвенным путем, согласно выбранной на данном предприятии методике (пропорционально прямым затратам, основной заработной плате и

т.д.). К косвенным затратам можно отнести общепроизводственные, общехозяйственные расходы.

**Основные затраты** – это те виды ресурсов, потребление которых связано с выпуском продукции согласно технологическому процессу.

**Накладные затраты** связаны с функцией обслуживания и управления производством (общепроизводственные) и управлением предприятием (общехозяйственные).

**Производственные затраты** – это затраты, входящие в себестоимость продукции (прямые материальные затраты, прямые затраты на заработную плату и общепроизводственные затраты).

**Внепроизводственные затраты (затраты отчетного периода, периодические затраты)** не зависят от объема производства, а зависят от длительности периода, в котором они возникли. Это административные и коммерческие расходы. Учет их ведется на счетах 26 и 44.

**Одноэлементные затраты** – это затраты, которые состоят из одного экономического элемента и не могут быть разложены на слагаемые. По этому признаку затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления;
- прочие затраты.

**Комплексные затраты** состоят из нескольких экономических элементов (общепроизводственные, общехозяйственные).

**Текущие затраты** – это затраты, имеющие частую периодичность (расход сырья и материалов).

**Единовременные (однократные)** – расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции.

**Производительными** считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

**Непроизводительные затраты** являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции и др.).

**Планируемые затраты** планируются в бизнес-плане (производительные затраты планируются).

**Непланируемые затраты** не отражаются в бизнес-плане.

**Нормируемые затраты** поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации – материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и др.

**Ненормируемые** – это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и др. Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также Налоговым кодексом для целей налогообложения.



## 5 Классификация затрат для принятия решений и планирования

По отношению к объему производства затраты подразделяют на переменные и постоянные.

Переменные затраты, возрастают или уменьшаются пропорционально объему выпускаемой продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Эти затраты характеризуют стоимость продукта (сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др.). В расчете на единицу продукции переменные затраты составляют постоянную величину.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности предприятия, а переменные затраты на единицу продукции – величина постоянная.

Совокупные затраты

Удельные затраты

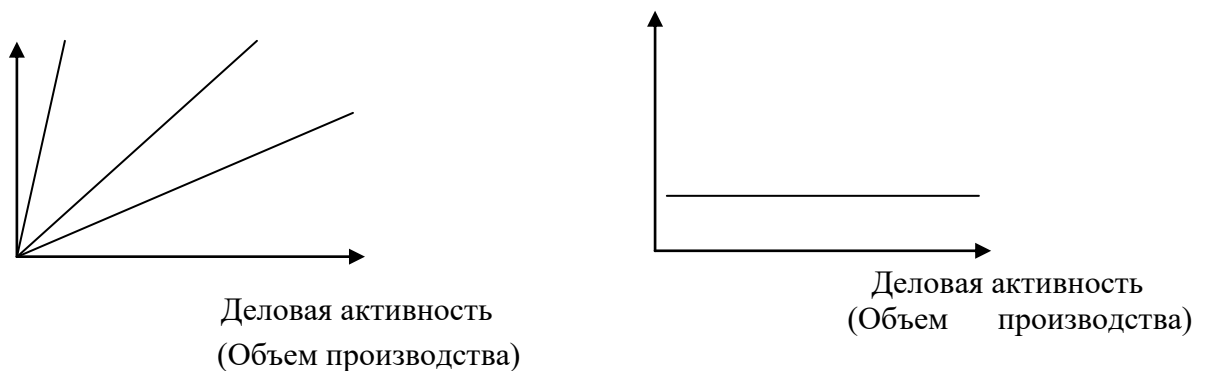


Рис 1. График зависимости совокупных и удельных переменных затрат от деловой активности

**Постоянные затраты** – это затраты, не зависящие от изменения объема производства, т.е. от деловой активности (арендная плата, амортизация основных средств и др.).

Постоянные затраты, рассчитанные на единицу продукции, изменяются в зависимости от объемов производства – уменьшаются (увеличиваются) при увеличении (уменьшении) объема производства. В расчете на весь объем произведенной продукции такие затраты остаются постоянной величиной.



Рис 2. График зависимости совокупных и удельных постоянных затрат от деловой активности.

В реальной жизни редко можно встретить издержки, являющиеся исключительно переменными или исключительно постоянными. В большинстве случаев затраты являются условно-постоянными ли условно-переменными.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете применяют показатель – коэффициент реагирования затрат.

$$\text{Кр.з.} = y/x,$$

где  $y$  – темпы роста затрат (%);

$x$  – темпы роста деловой активности (%).

Затраты, которые считаются постоянными, не реагируют на изменение объемов производства. Коэффициент реагирования постоянных затрат равен нулю. Например, затраты на ремонт офиса, арендная плата, отопление не изменяется если объем производства вырастет на 50%.

$$\text{Кр.з.} = 0/50 = 0$$

Переменные затраты могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными.

**Пропорциональные** – это затраты, которые увеличиваются такими же темпами, что и деловая активность организации. Например, при увеличении деловой активности организации на 50%, затраты тоже увеличатся на 50%.

$$\text{Кр.з.} = 50/50 = 1$$

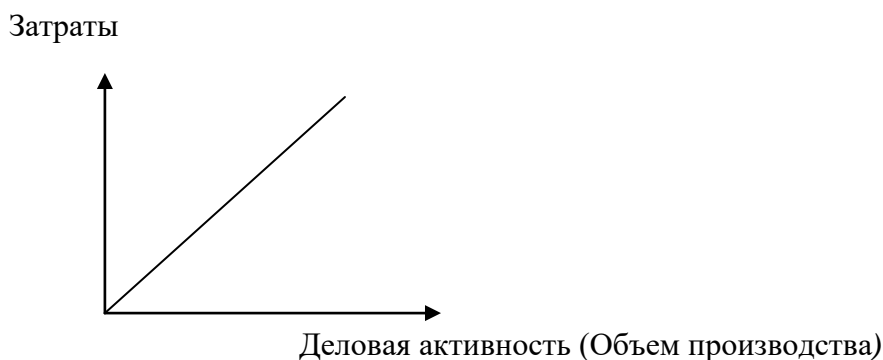


Рис 3. График зависимости пропорциональных затрат от деловой активности

**Прогрессивные затраты** – затраты, которые растут более быстрыми темпами, чем деловая активность предприятия. Например, при увеличении объема производства на 30%, затраты увеличиваются на 60%.

$$\text{Кр.з.} = 60/30 = 2$$

**Дегрессивные** – это затраты, темпы роста которых медленнее, чем темпы роста деловой активности. Например, при росте объема производства на 70%, затраты увеличиваются на 50%.

$$\text{Кр.з.} = 50/70 = 0,71$$

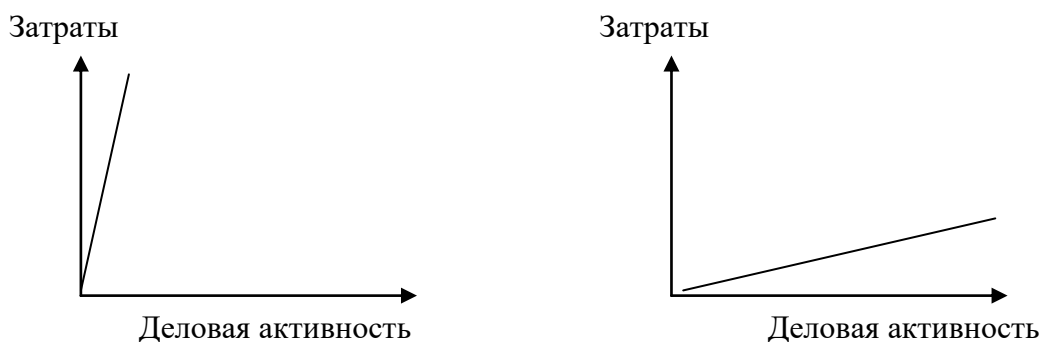


Рис 4. График зависимости прогрессивных и дегрессивных затрат от деловой активности организации

**Регрессивные** затраты сокращаются в абсолютном выражении, несмотря на рост производства.

Любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y = a +$$

$$bx,$$

где

Y – совокупные издержки, руб.;

a – их постоянная часть, не зависящая от объема производства, руб.;

b – переменные затраты в расчете на 1 ед. продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

x – объем производства или деловая активность.

**Пример.** Разделите затраты на постоянную и переменные части.

По центру ответственности имеются следующие данные об объеме выпуска продукции и затратах в течение года:

Период	V выпуска	Затраты
Январь	105	1 200 000
Февраль	120	1 300 000
Март	125	1 360 000
Апрель	140	1 420 000

Май	110	1 230 000
Июнь	130	1 399 999
Июль	113	1 250 000
Август	102	1 150 000
Сентябрь	123	1 330 000
Октябрь	138	1 400 000
Ноябрь	150	1 560 000
Декабрь	145	1 500 000

Метод мини-макси (метод высшей и низшей точек).

Из приведенных данных видно, что наибольший выпуск продукции был достигнут в ноябре (150 шт.) и ему соответствовали расходы в сумме 1 560 000 руб. В августе, напротив, выпущено минимальное количество изделий (102 шт.), на что было израсходовано 1 150 000 руб.

Находим отклонения в объемах производства и в затратах в максимальной и минимальной точках:

$$\Delta q = 150 - 102 = 48 \text{ шт.}$$

$$\Delta Z = 1\,560\,000 - 1\,150\,000 = 410\,000 \text{ руб.}$$

Коэффициент реагирования затрат (ставка переменных затрат на единицу продукции) определим по формуле:

$$\text{Кр.з.} = \Delta Z / \Delta q, \text{ что составит } 410\,000 / 48 = 8542 \text{ руб.}$$

Величину совокупных переменных затрат в максимальной и минимальной точках вычисляем путем умножения рассчитанной ставки на соответствующий объем производства:

$$\begin{aligned} &\text{Совокупные переменные затраты в максимальной точке (в ноябре)} \\ &8542 \cdot 150 = 1\,281\,300 \text{ руб.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &\text{Совокупные переменные затраты в минимальной точке (в августе)} \\ &8542 \cdot 102 = 871\,300 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Из исходных данных известно, что общая сумма в ноябре составила 1 560 000 руб., следовательно, на долю постоянных затрат в максимальной точке приходится

$$1\,560\,000 - 1\,281\,300 = 278\,700 \text{ руб.}$$

$$\begin{aligned} &\text{Постоянные затраты в минимальной точке} \\ &1\,150\,000 - 871\,300 = 278\,700 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Отсюда поведение затрат может быть описано следующей формулой

$$Y = 278\,700 + 8542 X,$$

где Y – общая сумма затрат, руб.;

X – объем производства в натуральном выражении.

Как видно из приведенных расчетов, метод высшей и низшей точек довольно прост в применении. Его цель состоит в том, чтобы спрогнозировать поведение издержек при изменении деловой активности предприятия.

Отличительной чертой постоянных затрат является их неизменность в пределах масштабной базы. **Масштабная база** – определенный интервал объема производства, в котором затраты имеют какую-либо четко выраженную тенденцию. Например, на предприятии 50 ед. оборудования и производится 100 тыс. единиц продукции в год. Сумма амортизации составляет 50 тыс. руб. в год.

Администрация в целях увеличения выпуска продукции решила приобрести 5 ед. оборудования. Масштабная база увеличилась, а значит амортизационные отчисления увеличиваются и зафиксированы на определенной постоянной сумме.

**Затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.** Процесс принятия управленческих решений связан со сравнением нескольких альтернативных вариантов и выбором наилучшего из них. С этой целью все показатели можно разбить на две группы:

- 1) показатели остаются неизменными при всех альтернативных вариантах;
- 2) изменяются в зависимости от принятого решения.

Целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели второй группы, т.е. те, которые от варианта к варианту меняются. Затраты отличающие одну альтернативу от другой называются **релевантными**. Они учитываются при принятии решений. Показатели первой группы не принимаются в расчет при оценках.

**Безвозвратные** – это истекшие затраты, которые не один из альтернативных вариантов не способен откорректировать. Они не учитываются при принятии решений.

**Вмененные затраты.** В управленческом учете иногда при принятии решения надо исчислять затраты, которые могут реально и не состояться в будущем - это вмененные (воображаемые) затраты или упущенная выгода предприятия. Например, предприятие работает на полную мощность и выпускает продукцию на 100 тыс. руб. в неделю. Покупатель предлагает новый заказ, что влечет за собой дополнительные затраты на 20 тыс. руб. Какова должна быть минимальная цена договора? Приняв заказ, предприятие не сможет выпускать продукцию и понесет убытки на 100 тыс. руб. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Таким образом, цена договора не может опуститься ниже 120 тыс. руб., где 100 тыс. руб. вмененные затраты или упущенная выгода.

Данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, т.е. при полной загрузке производственных мощностей.

**Приростные затраты** – это дополнительные затраты, которые возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции.

**Предельные затраты** – это дополнительные затраты в расчете на единицу продукции.

Пример. Объем продаж предприятия за текущий период 2 000 ед. Цена реализации 1 000 руб. за единицу. Величина переменных затрат 400 руб. за единицу. Предполагается увеличить объем реализации на 20%. При этом предусмотрено увеличить:

- расходы на рекламу на 10%;
- арендную плату за новые помещения на 20%;
- командировочные расходы на 20%.

Заполните таблицу и определите приростные и предельные доходы и затраты.

Показатели	Текущий месяц	Планируется	Приростные доходы и затраты
Выручка от реализации	2 000 000		
Затраты всего	1 600 000		
в т. ч. — содержание персонала	300 000		
- на рекламу	150 000		
- командировочные расходы	180 000		
- арендная плата	170 000		
-совокупные переменные затраты	800 000		

Расчет приростных затрат и доходов представлен в следующей таблице:

Показатели	Текущий месяц	Планируется	Приростные доходы и затраты
Выручка от реализации	2 000 000	2 400 000	400 000
Затраты всего, в т. ч.	1 600 000	1 845 000	245 000
Содержание персонала	300 000	300 000	-
На рекламу	150 000	165 000	15 000
Командировочные расходы	180 000	216 000	36 000
Арендная плата	170 000	204 000	34 000
Совокупные переменные затраты	800 000	960 000	160 000

Приростные доходы 400 000 руб.

Приростные затраты 245 000 руб.

Предельные доходы 1 000 руб. (400 000: 400)

Предельные затраты 612,5 руб. (245 000: 400)

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

**Непланируемые** – затраты. Не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции.

## **6 Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности**

*Регулируемые (контролируемые) затраты* – подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на нерегулируемые он воздействовать не может. Работа менеджера оценивается по способности управлять регулируруемыми затратами.

### **Лекция 4**

#### **Организация учета производственных затрат**

Организация учета производственных затрат заключается в использовании бухгалтерских счетов и группировок затрат. Группировка затрат зависит от объекта учета.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов:

- вид деятельности предприятия;
- его размер;
- принятая предприятием организационная структура управления;
- организационно-правовая форма предприятия;
- объем выпуска продукции.

Организация учета затрат на производство основана на принципах:

- неизменность принятой методологии учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на производство и на капитальные вложения;
- регламентация состава себестоимости продукции;
- соответствие фактической себестоимости продукции нормативной и плановой.

В России состав себестоимости продукции регламентируется Налоговым кодексом РФ и ПБУ 10/99, ПБУ 6/01 и ПБУ 5/01.

В зависимости от особенностей технологии производства подразделяются на добывающие и обрабатывающие.

По количеству и степени повторяемости изделий производства подразделяют на три типа: индивидуальные, серийные и массовые.

По назначению внутри предприятия производство делится на: основное, вспомогательное и обслуживающее.

В цехах основных производств производят продукцию (выполняют работы, оказывают услуги) для производства которой создана организация. Вспомогательное производство обслуживает основное – это ремонтный цех, транспортный цех, котельная и т.д.

Обслуживающие производства и хозяйства непосредственно не связаны с производственной деятельностью предприятия. Они призваны оказывать услуги работникам организации (столовые, буфеты, санатории, дома отдыха и т.д.).

Для ведения управленческого учета предназначены;

- Счета учета внеоборотных активов:

01 – «Основные средства»;

02 – «Амортизация основных средств»;

04 – «Нематериальные активы»;

05 – «амортизация нематериальных активов».

- Счета учета производственных запасов и затрат применяют счета:

10 – «Материалы»;

20 – «Основное производство»;

21 – «Полуфабрикаты собственного производства»;

23 – «Вспомогательные производства»;

25 – «Общепроизводственные расходы»;

26 – «Общехозяйственные расходы»;

28 – «Брак в производстве»;

29 – «Обслуживающие производства и хозяйства».

- Счета учета готовой продукции и товаров:

40 – «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

41 – «Товары»;

42 – «Торговая наценка»;

43 – «Готовая продукция»;

44 – «Расходы на продажу»;

45 – «Товары отгруженные».

В системе бухгалтерского управленческого учета используются также счета 90 «Продажи», счета расчетов – 60, 62, 68, 69, 70, 76, 79, а также главный счет учета финансовых результатов – 99 «Прибыли и убытки».

Организация производственного учета предполагает и определенную группировку затрат. При этом возможен:

- учет издержек по видам,
- учет издержек по местам их возникновения,
- учет издержек по центрам ответственности,
- учет издержек по носителям затрат.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Дайте определение затрат. В чем заключается различие между затратами и расходами?
2. Перечислите основные классификации затрат.
3. Что называют местом возникновения и носителем затрат?
4. Что такое производственные и периодические затраты?
5. Каково основное отличие переменных затрат от постоянных?
6. Меняется ли величина постоянных расходов в расчете на единицу продукции при изменении объема производства?
7. Что такое масштабная база и как она влияет на поведение затрат?
8. В чем сущность метода высшей и низшей точек (мини – макси)? Каково его практическое применение?



9. Приведите пример безвозвратных затрат.

10. Какие бухгалтерские счета используются в бухгалтерском управленческом учете?

### Тесты

1. Место возникновения затрат:

- а) предприятие, производство, цех, участок;
- б) платежное поручение, требование;
- в) счет-фактура.

2. Центры ответственности:

- а) подразделения, по которым имеется возможность учесть выполнение менеджерами своих обязанностей;
- б) платежные документы;
- в) обязательства.

3. Центр доходов несет ответственность за:

- а) затраты;
- б) затраты и выручку;
- в) выручку.

4. Уровень самостоятельности и ответственности центра инвестиций:

- а) выше уровня ответственности центра прибыли;
- б) ниже уровня ответственности центра прибыли.

5. Входящие затраты:

- а) отражены в активе баланса как производственные запасы;
- б) отражены в составе затрат на производство реализованной продукции отчетного периода.

6. Вмененные расходы:

- а) ресурсы, которыми жертвуют в пользу другого альтернативного решения;
- б) затраты с другого объекта учета.

7. Накладные расходы:

- а) прямые расходы;
- б) общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

8. На какой вопрос дает ответ информация о затратах в разрезе экономических элементов:

- а) какие ресурсы были использованы предприятием в ходе осуществления деятельности;

б) куда были направлены ресурсы предприятия в ходе осуществления деятельности.

9. В рамках масштабной базы удельные постоянные расходы при увеличении деловой активности организации:

- а) остаются неизменными;
- б) постепенно уменьшаются;
- в) возрастают;
- г) не зависят от деловой активности.

10. В рамках масштабной базы удельные переменные расходы при увеличении деловой активности организации:

- а) остаются неизменными;
- б) постепенно уменьшаются;
- в) возрастают;
- г) не зависят от деловой активности.

11. В рамках масштабной базы совокупные переменные расходы при увеличении деловой активности организации:

- а) остаются неизменными;
- б) постепенно уменьшаются;
- в) возрастают;
- г) не зависят от деловой активности.

12. В рамках масштабной базы совокупные постоянные расходы при увеличении деловой активности организации:

- а) остаются неизменными;
- б) постепенно уменьшаются;
- в) возрастают.

13. Периодические расходы состоят из:

- а) коммерческих и административных расходов;
- б) производственных издержек, информация о которых накоплена на бухгалтерских счетах за отчетный период;
- в) общецеховых расходов;
- г) ни один ответ не верен.

14. Вмененные затраты учитываются при принятии управленческих решений:

- а) в условиях ограниченности ресурсов;
- б) при избытке ресурсов;
- в) независимо от степени обеспеченности ресурсами.

15. Прямые материальные затраты в рамках масштабной базы являются:

- а) постоянными;

- б) переменными;
- в) условно-постоянными;
- г) все ответы верны.

16. Метод высшей и низшей точек (метод мини-макси) предназначен для:

- а) минимизации затрат;
- б) разделения затрат на постоянную и переменную составляющие;
- в) оптимизации производственных результатов;
- г) все вышеперечисленное верно.

17. Условно-постоянные затраты могут быть представлены формулой:

- а)  $Y=a$
- б)  $Y=bx$
- в)  $Y=a + bx$

18. Расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю являются:

- а) производственными переменными затратами;
- б) производственными постоянными затратами;
- в) непроизводственными переменными затратами;
- г) непроизводственными постоянными затратами.

19. Совокупные постоянные затраты организации 9 000 руб., объем производства 1 500 изделий. При объеме производства в 1 200 изделий постоянные затраты составят:

- а) 6 000 руб. в сумме;
- б) 9 000 руб. в сумме;
- в) 7,5 руб. на единицу;
- г) верны второй и третий ответы;
- д) ни один ответ не верен.

20. Объектом калькулирования является:

- а) место возникновения затрат;
- б) продукт, работа, услуга;
- в) центр затрат.

21. Если при увеличении объема производства на 10% одновременно увеличиваются переменные производственные затраты на 10%, то это означает:

- а) дегрессивное поведение затрат;
- б) прогрессивное поведение затрат;
- в) пропорциональное поведение затрат.

22. Предприятие планирует себестоимость реализованной продукции 1 000 000 руб., в т. ч. постоянные затраты 400 000 руб. и переменные затраты 40% от объема реализованной продукции. Каким планируется объем реализации:

- а) 750 000 руб.;
- б) 1 000 000 руб.;
- в) 1 500 000 руб.;
- г) 3 200 000 руб.

23. Предприятие в отчете по прибыли показывает объем реализации 2 000 000 руб. Производственные расходы 800 000 руб. (из них 40% постоянные); коммерческие и административные расходы 1 000 000 руб. (из них 60% переменные). Рассчитайте маржинальный доход, игнорируя материальные запасы, и выберите правильный ответ:

- а) 920 000 руб.;
- б) 720 000 руб.;
- в) 1 080 000 руб.;
- г) 1 200 000 руб.;
- д) ни один ответ не верен.

## **Лекция 5**

### **Сущность калькулирования себестоимости**

Одной из задач управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

В себестоимость продукции включаются: затраты труда; средства и предметы труда на производство продукции; затраты на подготовку производства; затраты непосредственно связанные с производством обусловленные технологией производства; затраты по обслуживанию производственного процесса; затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; затраты связанные с набором рабочей силы и с подготовкой и переподготовкой кадров; отчисления на соц. страхование; расходы на управление производством; потери от брака; потери от простоев по внутрипроизводственным причинам; недостачи материальных ценностей в пределах норм естественной убыли; выплаты пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм.

Различают внутреннюю себестоимость (включает прямые затраты и общепроизводственные расходы) и полную (состоит из производственной себестоимости и сбытовых расходов).

Себестоимость бывает индивидуальная и среднеотраслевая. Индивидуальная свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции. Среднеотраслевая характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия.

Существует плановая и фактическая себестоимость. Плановая включает максимально допустимые затраты на изготовление продукции. Фактическая характеризует размер действительно затраченных средств на выпущенную продукцию.

В русском языке слово калькуляция (от латинского calculatio- начисление) появилось в 19 веке и означало исчисление себестоимости.

**Калькулирование** – это система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг.

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

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей различают калькуляцию:

- плановую (она составляется на плановый период на основании норм начального периода);
- сметную (она рассчитывается при проектировании новых производств, при отсутствии норм расхода);
- фактическую или отчетную (она отражает совокупность всех затрат на производство, реализацию продукции и используется для анализа себестоимости).

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа:

- 1) исчисление себестоимости выпущенной продукции в целом;
- 2) исчисление фактической себестоимости по каждому виду продукции;
- 3) исчисление себестоимости единицы продукции.

**Задачи калькулирования:**

- 1) достоверное исчисление себестоимости единицы продукции;
- 2) контроль над выполнением плановых заданий по себестоимости, соблюдение действующих норм и нормативов затрат;
- 3) определение рентабельности продукции;
- 4) оценка эффективности работы производственных цехов (участков, бригад) при сравнении затрат (себестоимости) и результатов;
- 5) обеспечение поступления информации для анализа резервов снижения себестоимости.

**Основные принципы калькулирования:**

- 1) научно обоснованная классификация затрат на производство;
- 2) установление объекта учёта затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;

**Объектами учёта затрат** являются места их возникновения, виды и группы однородных продуктов.

**Местом возникновения затрат** является структурное подразделение (цех, бригада, рабочее место).

**Объект калькулирования (носитель затрат)** – вид продукции предназначенный для реализации.

Объект учёта затрат может совпадать с объектом калькулирования (добывающие отрасли промышленности, организации работающие по заказам), но может и не совпадать (производство, где процесс делится на ряд стадий).

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции. Могут использоваться:

- натуральные единицы (шт, кг, м);
- условно-натуральные (100 пар обуви);
- единицы времени (часы, человеко-дни, машино-часы.);
- единицы работы (1 тонна перевезённого груза).

3) выбор метода распределения косвенных расходов (определяется предприятием самостоятельно и фиксируется в Приказе об учетной политике);

4) разграничение затрат по периодам;

5) выбор метода учёта затрат и калькулирования.

***Принято классифицировать методы по трём признакам:***

- по объектам учёта затрат (попроцессный, позаказный и поперedelный);
- по полноте учитываемых затрат (калькуляция полной и неполной себестоимости);
- по оперативности учёта и контроля затрат (учёт фактических и нормативных затрат).

***Основные этапы калькуляционных расчётов:***

1) группировка первичных затрат по калькуляционным статьям расходов и по объектам учёта затрат;

2) определение себестоимости и отнесение на издержки основного производства затрат вспомогательного производства;

3) распределение косвенных расходов между отдельными объектами учёта затрат;

4) определение себестоимости окончательного брака и потерь от брака;

5) оценка возвратных отходов;

6) оценка незавершенного производства;

7) распределение затрат между товарным выпуском и незавершенным производством;

8) расчет себестоимости каждого объекта калькуляции и калькуляционной единицы.

## **Лекция 6**

### **Позаказный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)**

Этот метод используется при изготовлении уникальных, либо выполняемых по специальному заказу изделий, работ, услуг.

К производствам, где он применяется, относятся:

- строительство;
- самолетостроение и судостроение;

- турбостроение;
- полиграфия;
- выполнение научно-исследовательских и конструкторских работ;
- оказание консультативных и аудиторских услуг и др. производства индивидуального и мелкосерийного типа.

***Сущность метода:***

Все прямые затраты учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным заказам. Все остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов, в соответствии с установленной ставкой распределения.

***Объектом учета и калькулирования*** является заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

***Под заказом*** понимается заявка клиента на определенное количество специально изготовленных для него изделий.

Вид заказа определяется договором с заказчиком. В нем же оговаривается стоимость и срок выполнения заказа, порядок расчётов с заказчиком, порядок передачи продукции, работ, услуг.

До момента выполнения заказа все затраты относящиеся к нему являются незавершенным производством.

Учет издержек по отдельным заказам начинается с открытия заказа, т.е. заполнения соответствующего бланка заказа или наряда на выполнение работ. Этот бланк находится в бухгалтерии. Он содержит информацию:

- тип заказа;
- номер заказа;
- характеристика заказа;
- срок исполнения заказа;
- месяц, в котором учитываются издержки по заказу.

Для каждого заказа бухгалтерия открывает карточку (ведомость) – это основной учётный регистр в условиях позаказного метода калькулирования себестоимости.

Косвенные затраты распределяют между отдельными заказами, предварительно пользуясь бюджетными ставками распределения затрат.

Расчет бюджетной ставки происходит в три этапа:

- 1) оцениваются косвенные расходы предстоящего периода;
- 2) выбирается база распределения косвенных расходов между отдельными заказами и прогнозируется её величина;
- 3) рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

Пример.

Ожидаемая сумма косвенных расходов в месяц 150 000 руб. В качестве базы распределения косвенных расходов выбрана заработная плата основных производственных рабочих, которая по оценки бухгалтерии ожидается в размере 100 000 руб.

Бюджетная ставка определяется:  $150\,000/100\,000 = 1,5$

Это означает, что на 1 руб. заработной платы основных производственных рабочих приходится 1,5 руб. косвенных расходов.

Пример.

Предприятие выполняет два заказа- А и Б. Прямые затраты :

- прямые материальные затраты А- 10 000 руб., Б- 12 000 руб.;
- зарплата основных производственных рабочих А- 40 000 руб., Б- 60 000 руб.

Ожидаемая сумма общепроизводственных расходов- 150 000 руб.,

ожидаемая сумма общехозяйственных расходов- 125 000 руб.

База распределения косвенных расходов – заработная плата основных производственных рабочих.

Определить себестоимость заказов А и Б.

Решение.

$150\,000/100\,000 = 1,5$  – ставка распределения общепроизводственных расходов;

$125\,000/100\,000 = 1,2$  – ставка распределения общехозяйственных расходов.

Заказ А: материалы 10 000 руб.

зарплата 40 000 руб.

общепроизводственные расходы 60 000 руб.

общехозяйственные расходы 50 000 руб.

Дт20Кт10 - 10 000 руб.

Дт20Кт70 - 40 000 руб.

Дт20Кт25 - 60 000 руб.

Дт20Кт26 - 50 000 руб.

Дт43Кт20 - 160 000 руб.

Дт90Кт43 - 160 000 руб.

Заказ Б: материалы 12 000 руб.

зарплата 60 000 руб.

общепроизводственные расходы 90 000 руб.

общехозяйственные расходы 75 000 руб.

Дт20Кт10 – 12 000 руб.

Дт20Кт70 – 60 000 руб.

Дт20Кт25 – 90 000 руб.

Дт20Кт26 – 75 000 руб.

Дт43Кт20 - 237 000 руб.

Дт90Кт43 -237 000 руб.

По истечении отчетного периода оказалось, что сумма общепроизводственных расходов 155 000 руб., а общехозяйственных 121 000 руб. Следовательно, в течение отчетного периода общепроизводственные расходы распределены с недостатком в 5 000 руб., а общехозяйственные с избытком в 4 000 руб.

Произведем корректировку

Дт90Кт25 – 5 000

Дт90Кт26-4 000



Такие корректировки допустимы в тех случаях, когда отклонения фактических расходов от ожидаемых незначительны. Существенной признается сумма отклонения которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%. При существенном отклонении, а также при наличии остатка незавершенного производства и нереализованной продукции, сумма отклонения распределяется между счетами 20, 43, 90.

Калькуляцию заказа производят по мере окончания. Сводный учёт по заказам организуется по нескольким вариантам: с помощью контрольных счетов, раздельного учета или калькулирования себестоимости по контракту.

**Контрольные счета** – все бухгалтерские записи производят в ведомости (карточке), итоги переносят в главную книгу.

**Раздельный учет** предусматривает дублирующие записи в двух видах учета.

**Калькулирование себестоимости по контракту** – это система учёта и калькулирования крупных изделий с длительным циклом производства. Контрактом предусматриваются промежуточные выплаты производителю по этапам за выполненные работы, сумма платежей определяется стоимостью реализованных работ, подтвержденных актом заказчика. Здесь же определяется себестоимость незавершенных и несданных заказчику работ.

При использовании этой системы калькуляции следует придерживаться следующих принципов:

- 1) не рассчитывать прибыль на ранних этапах выполнения контракта в связи с низкой достоверностью оценки доходов и затрат;
- 2) проявлять осмотрительность: убытки, выявленные в отчетном периоде, должны быть отнесены в себестоимость реализованной продукции этого же периода;
- 3) проявлять осмотрительность при значительных затратах на контракт в пределах 35%-85%.

Прибыль на дату отчёта следует рассчитывать по формулам:

Прибыль =  $\frac{2}{3}$  предполагаемой прибыли  $\times$  (полученная сумма от заказчика/сумма выполненных работ)

Предполагаемая прибыль = стоимость сданных работ - себестоимость сданных работ - резерв на непредвиденные расходы

Пример. На предприятии за отчетный период имели место следующие затраты (д.е.):

- Стоимость основных материалов	400 000
- Заработная плата по изготовлению продукции	200 000
- Общие затраты на материалы	40 000
- Общие затраты по заработной плате	80 000
- Прочие издержки производства	560 000
- Общие расходы по сбыту	120 000
- Общие расходы по управлению	360 000

Определите процентные ставки распределения общих материальных расходов, общих затрат по заработной плате, прочих общих издержек производства и расходов на управление и сбыт для исчисления

себестоимости единицы продукции по позаказному методу калькулирования.

**Базы распределения затрат**

Вид затрат	База распределения
Общие материальные затраты	Стоимость основных материалов
Общие затраты по заработной плате и прочие издержки производства	Заработная плата по изготовлению продукции
Расходы по управлению и сбыту	Совокупная величина затрат без распределяемой суммы расходов по управлению и сбыту

Какова себестоимость единицы продукции, если на нее расходуется 800 д. е. на материалы и 400 д. е. на заработную плату по изготовлению продукции.

**РЕШЕНИЕ**

1. Ставка распределения материалов =  $40\,000 : 400\,000 \times 100\% = 10\%$   
Ставка распределения заработной платы =  $80\,000 : 200\,000 \times 100\% = 40\%$   
Ставка распредел. общих издержек производства =  $560\,000 : 200\,000 \times 100\% = 280\%$   
Ставка распредел. расходов по управлению и сбыту =  $(120\,000 + 360\,000) : (400\,000 + 200\,000 + 40\,000 + 80\,000 + 560\,000) \times 100\% = 37,5\%$
2. Производственная себестоимость единицы продукции  
 $800 + 400 + 800 \times 10\% + 400 \times 40\% + 400 \times 280\% = 800 + 400 + 80 + 160 + 1\,120 = 2\,560$
3. Полная себестоимость продукции  
 $2\,560 + 2\,560 \times 37,5\% = 3\,520$

**Пример.** При изготовлении и реализации единичного заказа имели место следующие прямые расходы (руб.):

- Материалы	450
- Заработная плата по изготовлению	750
- Прочие прямые затраты по изготовлению	300
- Прямые расходы сбыта	200

Для распределения общих затрат рассчитаны следующие ставки распределения:

- Общие материальные затраты	20%
- Общие расходы по заработной плате	60%
- Расходы по управлению (в % к затратам на изготовление)	15%
Общие расходы сбыта (в % к затратам на изготовление)	20%.

Рассчитайте полную себестоимость заказа.

**Решение**

Прямые материальные затраты	450
Общие материальные затраты	$450 \times 20\% = 90$
Прямая заработная плата	750

Общие расходы по заработной плате	750х60%=450
Прочие прямые затраты по изготовлению	300
ИТОГО затрат по изготовлению	2040
Расходы по управлению	2040х15%=306
Прямые расходы сбыта	200
Общие расходы сбыта	2040х10%=204
ИТОГО СЕБЕСТОИМОСТЬ ЗАКАЗА	2750

## **Лекция 7**

### **Попередельный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции**

**Передел** – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций) заканчивающаяся получением полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию.

**Сущность** этого метода заключается в том, что все прямые затраты отражаются в текущем учёте не по видам продукции, а по переделам.

Особенности:

- 1) калькулирование себестоимости продукции каждого передела в целом;
- 2) списание затрат за календарный период;
- 3) организация аналитического учёта к счету 20 для каждого передела;
- 4) простота и дешевизна.

Этот метод применяется в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической промышленности и т.д., т.е. на предприятиях массового производства продукции, когда номенклатура выпускаемых изделий невелика.

Различают разновидности попередельного метода учета затрат:

- бесполуфабрикатный;
- полуфабрикатный.

#### **Бесполуфабрикатный**

Бухгалтерские записи по передаче полуфабрикатов из одного структурного подразделения в другой не производятся. Себестоимость сырья и материалов включается в себестоимость полуфабриката первого передела. Добавленные затраты (затраты на обработку + общепроизводственные расходы) отражают по каждому переделу отдельно. Себестоимость единицы готовой продукции определяется путем суммирования затрат каждого передела.

#### **Пример**

Технологический процесс изготовления продукции состоит из трех переделов. Стоимость сырья отпущенного в первый передел – 400 000 руб. Добавленные затраты первого передела – 200 000 руб., второго – 150 000 руб., третьего – 90 000 руб. Определить себестоимость готовой продукции.

Дт	20/1	Кт	Дт	20/2	Кт	Дт	20/3	Кт	Дт	43	Кт
400 000		600 000	150 000		150 000	90 000		90 000	600 000		
200 000									150 000		
600 000		600 000							90 000		
									840 000		

Себестоимость готовой продукции = 400 000+200 000+150 000 +90 000 = 840 000 руб.

Допустим, выпущено 1 000 изделий.

Себестоимость 1 изделия составит 840 000:1 000=840 руб.

### **Полуфабрикатный**

При полуфабрикатном методе определяется себестоимость не только готовой продукции, но и каждого передела. Этот метод учета затрат предполагает использование счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

#### **Пример.**

Производство ткани состоит из трех переделов. Стоимость сырья поступившего в переработку 100 000 руб. Добавленные затраты первого передела 80 000 руб., второго- 70 000 руб. После второго передела половина продукции реализована на сторону, оставшаяся часть поступила в третий передел. Затраты третьего передела- 50 000 руб. Определить себестоимость готовой продукции.

Дт	20/1	Кт	Дт	21	Кт	Дт	20/2	Кт	Дт	21	Кт
100 000			180 000		180 000	180 000		250 000	250 000		125 000
80 000		180 000				70 000					125 000

Дт	90	Кт	Дт	20/3	Кт	Дт	43	Кт
125 000			125 000			175 000		
			50 000		175 000			

Преимущества полуфабрикатного метода:

- 1) наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела;
- 2) возможность учитывать остатки незавершенного производства в местах его накопления;
- 3) организация контроля над движением полуфабрикатов собственного производства.

**Пример.** По предприятию, охватывающему три передела, за отчетный период имеется следующая информация: Затраты материалов на единицу продукции 250 руб. Административно- хозяйственные расходы 800 000 руб. Реализовано в отчетном месяце 5 000 единиц продукции. Сведения о затратах и количестве полуфабрикатов по цехам:

	1	2	3
Добавленные затраты (руб.)	1 250 000	1 000 000	1 100 000
Количество полуфабрикатов	6 000	5 800	5 500

Рассчитайте себестоимость полуфабрикатов на выходе из каждого передела, себестоимость единицы готовой продукции и себестоимость единицы реализованной продукции.

**Решение.** Себестоимость полуфабрикатов после первого передела:

$$250 + 1\,250\,000 : 6\,000 = 458,33 \text{ руб.}$$

Себестоимость полуфабрикатов после второго передела:

$$458,33 + 1\,000\,000 : 5\,800 = 630,74 \text{ руб.}$$

Себестоимость единицы готовой продукции:

$$630,74 + 1\,100\,000 : 5\,500 = 830,74 \text{ руб.}$$

Себестоимость единицы реализованной продукции:

$$830,74 - 800\,000 : 5\,000 = 990,74 \text{ руб.}$$

## Лекция 8

### Попроцессный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости

Этот метод применяется в отраслях с серийным или массовым выпуском продукции, ограниченной номенклатурой продукции, полным отсутствием или незначительными размерами незавершенного производства.

**Объектом учета затрат** и калькулирования является выпускаемая продукция.

Чаще всего его применяют в добывающей промышленности и энергетике, в производствах, где производят один вид продукции, нет остатков незавершенного производства, не образуются запасы готовой продукции или присутствуют в ограниченных количествах.

Себестоимость единицы продукции рассчитывается делением суммарных издержек за определенный период на количество изделий, выпущенных в этот период. Если запасов готовой продукции у предприятия нет, то себестоимость рассчитывается методом простого одноступенчатого калькулирования по формуле:

$$\text{Сед.} = Z/K,$$

где Сед.- себестоимость единицы;

Z- затраты на изготовление продукции за определенный период;

K- количество произведенной продукции за определенный период.

**Пример.** Предприятием произведено и реализовано 20 000 т готовой продукции, совокупные затраты за отчетный период 10 000 000 руб. Рассчитать себестоимость 1 т.

$$\text{Сед.} = 10\,000\,000/20\,000 = 500 \text{ руб.}$$

Если на предприятии производят один вид готовой продукции, нет запасов незавершенного производства, но имеется на складе нереализованная продукция, то применяется метод **простого двухступенчатого калькулирования** и себестоимость единицы рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Сед.} = Z_{\text{пр.}}/K_{\text{пр.}} + Z_{\text{упр.}}/K_{\text{реал.}}$$

где Зпр. – совокупные производственные затраты отчетного периода;  
Кпр. – количество произведенной продукции в данном отчетном периоде;  
Зупр. – управленческие расходы;  
Креал. – количество реализованной продукции.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

- 1) рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем определяется себестоимость единицы продукции;
- 2) сумма управленческих и сбытовых расходов делится на количество реализованной продукции за отчетный период;
- 3) суммируются показатели рассчитанные на первых двух этапах.

Если производственный процесс состоит из нескольких переделов на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов и от переделу к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то для расчета себестоимости единицы продукции применяют **метод простой многоступенчатой калькуляции**:

$$\text{Сед.} = \text{Зпр.1}/\text{Кпр.1} + \text{Зпр.2}/\text{Кпр.2} + \text{Зпр.3}/\text{Кпр.3} + \dots + \text{Зупр.}/\text{Креал.};$$

Зпр.1, Зпр.2 ... - совокупные затраты 1, 2 ... переделов.

Для более точных расчетов целесообразно учитывать отдельно затраты сырья и материалов, а в рамках переделов лишь добавленные затраты.

Эта система калькуляции называется калькулированием издержек по стадиям обработки:

$$\text{Сед.} = \text{Змат.} + \text{Здоб.1}/\text{Кпр.1} + \text{Здоб.2}/\text{Кпр.2} + \dots + \text{Зупр.}/\text{Креал.}$$

**Пример.** Предприятием произведено 10 000 ед. продукции, реализовано 8 000 ед. Производственная себестоимость 1 800 000 руб., расходы по управлению и сбыту 400 000 руб. Определите себестоимость единицы продукции, используя попроцессный метод учета затрат.

$$\text{С ед.} = 1\,800\,000 : 10\,000 + 400\,000 : 8\,000 = 230 \text{ руб.}$$

## Лекция 9

### Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Нормативный метод учета затрат пригоден для применения в любом производстве.

Наибольшее применение он получил на предприятиях крупносерийного и массового производства с большой номенклатурой изделий. Применение нормативного метода включает:

1. составление нормативных калькуляций по каждому изделию до начала производства продукции;
2. учет фактических затрат с подразделений на затраты в пределах норм и отклонений;
3. учет изменений действующих норм на каждое изделие;
4. определение фактической себестоимости выпущенной продукции по формуле

$$\Phi_{c/c} = \text{Норм}_{c/c} \pm \text{Отклонение от норм} \pm \text{Изменение норм}$$

Нормативные калькуляции определяют затраты на производство изделий по технологическим нормам на определенную дату. Для составления нормативных калькуляций можно использовать два способа:

1. составление нормативных калькуляций на отдельные детали и узлы, а затем на изделия в целом.
2. составление нормативных калькуляций сразу на изделие в целом.

При первом способе в нормативную себестоимость деталей и узлов включают только прямые затраты. Расходы материалов на каждую деталь определяются по чертежам технологическим картам, с указанием каждого вида потребляемых материалов и их стоимости. Заработная плата производственных рабочих рассчитывается по каждой операции, предусмотренной технологией.

При втором способе расчеты несколько укрупняются и в тоже время резко снижаются контрольные возможности учета. Разработка нормативных калькуляций является основой нормативного метода и наиболее трудоемкой его частью. Для этого привлекаются работники конструкторских служб.

Учет фактических затрат ведется следующим образом:

на основании нормативной калькуляции до начала производства выписываются расходные документы на отпуск материалов в производство, на оплату труда по технологической обработке деталей, на количество продукции предназначенной к выпуску в предстоящем месяце.

После осуществления этих расходов, бухгалтерия учитывает их как расходы в пределах норм. Все отклонения в затратах оформляются специальными сигнальными документами, имеющими отличительный знак (цветную линию).

При получении документов на дополнительный расход вписываются причины его возникновения.

Бухгалтерия учитывает все расходы по сигнальным документам как отклонение от норм. Отклонения группируются по цехам, объектам калькуляции, статьям затрат, причинам и виновникам. К отклонениям от норм относятся так же не планируемые потери от брака, они рассматриваются как перерасход.

При нормативном методе учета затрат отдельно учитывают изменение норм. Они оформляются специальными извещениями об изменении норм. В извещении указывают:

- наименование изделий, узла, детали по которым произошли изменения;
- номер операции;
- разряд работ;
- время;
- расценка до изменения и после изменения;
- количество и сумма расхода до и после изменения нормы;
- с какой даты вводится изменение.

Обычно нормы изменяются с 1-го числа. При изменении норм производится переоценка незавершенного производства по новым нормам на

начало месяца. Аналитический учет затрат на производство к счету 20 ведется в карточках (ведомостях) учета производства по видам изделий.

Аналитическая карточка учета производства включает следующие сведения:

- статьи калькуляции;
- незавершенное производство на начало месяца по статьям калькуляции;
- переоценка незавершенного производства в связи с изменением норм;
- затраты за отчетный месяц по нормам;
- отклонения от норм;
- итого затрат;
- списание затрат на готовую продукцию;
- незавершенное производство на конец месяца.

Основные достоинства нормативного метода учета затрат:

- он позволяет выявлять отклонения от норм в затратах на производство в определенном порядке;
- устанавливает причины этих отклонений;
- обеспечивается органическое сочетание учета и контроля.

Подготовка внедрения нормативного метода учета затрат – очень трудоемка.

### **Классификация норм и нормативов**

Прогрессивные нормы и нормативы – одно из условий повышения эффективности производства, совершенствования планирования, учета и калькулирования себестоимости. **Норма** – это предельно допустимая величина абсолютного расхода конкретно предметов, труда и затрат рабочего времени на различных операциях технологического процесса, связанного с производством продукции.

**Нормативы** – это относительные величины, характеризующие, например, режим работы оборудования, коэффициент использования металлов и т.д. На промышленном производстве регламентируются и устанавливаются следующие нормы и нормативы:

- расходы сырья, материалов, топлива на выпуск готовой продукции, на изготовление инструмента, на эксплуатационные нужды;
- размеры запасов сырья, материалов, топлива, незавершенного производства;
- расход заработной платы (устанавливается нормой времени и нормой выработки);
- затраты на обслуживание оборудования и управление производством.

Нормы и нормативы классифицируются:

- по объекту нормирования (каждый вид продукции, узлы детали, технологических операциях);
- по виду ресурсов (сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и полуфабрикаты собственного производства);
- по масштабам применения (индивидуальные и комплексные);
- по времени действия (текущие, годовые, перспективные);
- по характеру распространения (индивидуальные – применяемые только на данном предприятии, групповые – разработанные для группы предприятий,



отраслевые, межотраслевые); - по способам разработки (расчетно-аналитические, опытные, опытно-аналитические).

**Пример.** Предприятие ведет учет затрат по нормативному методу. Незавершенное производство на начало месяца 120 000 руб. Затраты за месяц:

- материалы по норме 300 000 руб.;
- отклонения по материалам (перерасход) 10 000 руб.;
- заработная плата рабочих с отчислениями от нее по норме 420 000 руб.;
- отклонения по заработной плате (экономия) 12 000 руб.;
- общепроизводственные расходы по норме 250 000 руб.;
- отклонения по общепроизводственным расходам (экономия) 2 500 руб.;
- общехозяйственные расходы по норме 650 000 руб.;
- отклонения по общехозяйственным расходам (перерасход) 4 200 руб.

Незавершенное производство на конец месяца 10 000 руб. Выпуск 20 000 шт. Определите фактическую себестоимость товарного выпуска готовой продукции и фактическую себестоимость единицы продукции.

**Решение.**

Фактическая себестоимость товарного выпуска =  $НП_{нач.} + Норм_{с\&с} \pm \pm Отклонение от норм \pm Изменение норм - НП_{кон.}$ ,

где НП нач. – незавершенное производство на начало месяца;

НП кон. – незавершенное производство на конец месяца.

Фактическая себестоимость товарного выпуска =  $120\,000 + (300\,000 + 420\,000 + 250\,000 + 650\,000) + (10\,000 - 12\,000 - 2\,500 + 4\,200) - 10\,000 = 1\,729\,700$  руб.

Фактическая себестоимость единицы продукции:

$1\,729\,700 : 20\,000 = 86,49$  руб

## Лекция 10

### Калькулирование по системе «стандарт – кост»

Эта система зародилась в США в 20-х годах XX века. Для исчисления себестоимости единицы продукции, установления цен, для оперативного контроля и управления себестоимостью продукции стали разрабатываться нормативы материальных и трудовых затрат. Разработка стандартов, составление стандартных калькуляций до начала изготовления изделий и учет фактических затрат с определением отклонений от стандартов – это сущность метода стандарт-кост.

Стандарт – это количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат, кост – это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции. Экономический смысл системы «стандарт-кост» заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло; а отклонения отражаются отдельно.

Основная задача данной системы – учет отклонений и потерь в прибыли предприятия. Установленные нормы нельзя перевыполнить. Превышение нормы означает, что норма установлена неправильно.

Достоинства системы «стандарт – кост»:

1. Обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию продукции.

2. Установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции.

3. Составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и выявлением причин возникновения этих отклонений.

Стандарты норм и нормативов разрабатываются предприятием самостоятельно.

Расчет себестоимости имеет определенный алгоритм:

1. Нумеруются все операции, связанные с изготовлением изделия.

2. Определяется перечень сдельных и повременных работ.

3. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операций, на стандартную часовую ставку.

4. Стандартная стоимость рассчитывается как произведение постоянной единицы цены на постоянную единицу расхода. В качестве постоянной единицы цены чаще всего используется рыночная цена.

5. Распределяются косвенные расходы между отдельными изделиями. Чаще всего базой распределения является заработная плата производственных рабочих.

Стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но и для управленческих и коммерческих расходов.

Все стандарты можно подразделить на 3 уровня:

1. В зависимости от применяемого метода расчета цен:

- идеальные (предполагают наиболее благоприятные цены на материалы, тарифы, услуги);

- нормальные (рассчитываются по средним ценам в течение экономического цикла в целом);

- текущие (предусматривают расчет на основе действующих в этот период цен);

- базисные цены устанавливаются в начале года и в течение года остаются неизменными.

2. В зависимости от использования производственных мощностей:

- теоретические - это цены, достигнутые предприятием при хорошем или идеальном использовании производственных мощностей, т.е. при полной загрузке мощностей. отсутствии простоев, брака или порчи.

- цены прошлого среднего использования устанавливаются по статистическим данным и включают уже затраты времени на брак, простой, порчу, т.е. недостатки прошлого периода.

- нормального исполнения - это ожидаемый средний уровень напряженности норм в следующем периоде.

3. В зависимости от объема выпуска продукции:

- теоретические - определяются производственной мощностью 100%
- практические - достигаются предприятием близко к теоретическому уровню и допускают неизбежные потери.
- нормальные – это достижение уровня выпуска продукции, исходя из средней величины высшего и низшего объемов производства в течение экономического цикла.
- ожидаемые - рассчитываются на основе конкретных условий производства.

### ***Сравнительная характеристика нормативного метода учета затрат и «стандарт-коста»***

#### **1.Общие черты.**

Оба метода учитывают затраты в пределах норм.

Оба метода предполагают учет полных затрат.

#### **2.Отличия**

Область сравнения	Нормативный	Стандарт-кост
Учет изменений норм	Ведется в разрезе причин и инициаторов	Не ведется
Учет отклонений от норм прямых расходов	Отклонения документируются и относятся на себестоимость	Отклонения относятся на виновных лиц или на финансовые результаты
Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относят на себестоимость в сумме фактически произведенных затрат	Относят на себестоимость в пределах норм. Отклонения относятся на финансовый результат.
Степень регламентации	Регламентирован, разработаны общепромышленные нормы и нормативы	Не регламентирован не имеет единой методики установления стандартов.

**Пример.** Предприятие осуществляет учет затрат по методу «стандарт-кост».

Прямые затраты на материалы:

- количество 0,5 м<sup>3</sup>
- цена 2 000 руб. за 1 м<sup>3</sup>

Прямые затраты по заработной плате:

- количество 12 чел.-час. на 1 изделие
- часовая тарифная ставка 29 руб.

Фактические затраты на производство 200 изделий составили:

- прямые затраты на материалы 242 000 руб. за 110 м<sup>3</sup>
- прямые затраты по заработной плате 74 000 руб. за 2 500 часов.

Рассчитайте отклонения по стоимости и количеству материалов, а также по прямым затратам на заработную плату. Отметьте благоприятные и неблагоприятные отклонения.

**Решение.** На первом этапе анализируют отклонения по материалам.

Отклонения по материалам совокупные 242000 - 200000 = 42000 руб. (Н)

Определим отклонение фактических затрат от стандартных под влиянием первого фактора – цен на материалы. Формула расчета этого отклонения может быть представлена в виде:

$\Delta Ц_{м} = (\text{Фактическая цена за единицу} - \text{Стандартная цена за единицу}) \times \text{Количество закупленного материала}$

$$\Delta Ц_{м} = (2200 - 2000) \times 110 = 22000 \text{ (Н)}$$

Определим отклонение фактических затрат от стандартных под влиянием второго фактора - количества использованных материалов

Формула расчета отклонения фактических затрат от стандартных по количеству использованных материалов:

$\Delta И_{м} = (\text{Фактический расход материалов} - \text{Стандартный расход материалов}) \times \text{Стандартная цена материалов}$

$$\Delta И_{м} = (110 - 100) \times 2000 = 20000 \text{ (Н)}$$

Вторым этапом расчетов является выявление отклонений фактической заработной платы основных производственных рабочих от стандартной и установление причин их возникновения.

Отклонения по заработной плате совокупные  $74000 - 69600 = 4400$  руб. (Н)

Отклонение по тарифной ставке заработной платы определяется по формуле:

$\Delta ЗП_{ст} = (\text{Фактическая ставка заработной платы} - \text{Стандартная ставка заработной платы}) \times \text{Фактически отработанное время}$

$$\Delta ЗП_{ст} = (29,60 - 29) \times 2500 = 1500 \text{ (Н)}$$

Отклонение по производительности труда определяется следующим образом:

$\Delta ЗП_{пт} = (\text{Фактически отработанное время в часах} - \text{Стандартное время на фактический выпуск продукции}) \times \text{Стандартная часовая ставка заработной платы}$

$$\Delta ЗП_{пт} = 29 (2500 - 2400) \times 29 = 2900 \text{ (Н)}$$

## Лекция 11

### Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по методу «директ-костинг»

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда планируется и учитывается неполная (ограниченная, сокращенная себестоимость). Одной из модификаций является система «директ-костинг» (система учета прямых затрат), которая основана на разделении затрат на переменные и постоянные в зависимости от объема производства. Постоянные расходы собираются на отдельном счете и с заданной периодичностью списываются непосредственно в дебет счета «Учета финансовых результатов». Постоянные расходы не включаются в расчет себестоимости. Себестоимость рассчитывается только по переменным издержкам, по переменным расходам оцениваются и остатки незавершенного производства и остатки готовой продукции на складах.

При системе «директ-костинг» схема построения финансового отчета имеет следующий вид:

#### Финансовый отчет

Показатели	Значение
Выручка (без НДС и акцизов) (В)	1000
Переменные затраты (ПЗ)	700
Маржинальный доход (М)	$M = B - ПЗ \quad 1\,000 - 700 = 300$
Постоянные расходы (ПР)	200

Прибыль	(П)	П=М- ПР 300-200=100
---------	-----	---------------------

Маржинальный доход – это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода включаются прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

Экономисты затрудняются утверждать, кто из ученых стоял у истока теоретического обоснования этой системы затрат.

Исторически маржинальный подход стал использоваться в западных странах тогда, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и на ее смену пришла новая модель – модель интенсивного развития. В 1781 году Клинштейн в своей книге «Учение об альтернативах в учете» разделил затраты на прямые и накладные. Прямые списывал на производство, а накладные на финансовый результат. И в 1936 году, развивая идеи деления затрат на постоянные и переменные, американский экономист Джонатан Гаррисон опубликовал учение «директ – костинг», согласно которому в составе себестоимости учитываются переменные расходы. Фактическое внедрение «директ-костинг» началось в США в 1953 году. В настоящее время эта форма учета широко применяется и в Европе. В Германии данный метод учета применяет 54% предприятий, преимущественно крупных.

Вообще, по всему миру от 30-50% компаний использует метод «директ-костинг» для внутренних расчетов.

Эта система предусматривает ряд допущений:

- неизменную величину постоянных расходов при любом объеме производства;
- неизменную стоимость сырья, материалов, эл.энергии, неизменные ставки заработной платы..

Менеджмент всех уровней должен обеспечить контроль над постоянными расходами. Данная система ориентирована на реализацию, т.е., чем больше объем реализации, тем больше прибыли получит предприятие.

В соответствии с международными бухгалтерскими стандартами система «директ-костинг» не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Практическое значение этой системы заключается в следующем:

1) Ее использование позволяет оперативно изучать связи между объемом производства, затратами и доходом, с, следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменении деловой активности предприятия.

2) В условиях рыночных отношений руководители должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от размера постоянных расходов.

3) Определение нижней границы цены продукции (до уровня переменных затрат).

4) Существенно упрощает нормирование, планирование, учет и контроль резко сократившегося числа затрат.

5) Исключается трудоемкая работа по распределению постоянных затрат по отдельным видам продукции.

6) Имеется возможность определить точку безубыточности и запаса прочности предприятия.

7) Контроль за постоянными затратами.

### **Вопросы для самопроверки**

1. Сформулируйте определение себестоимости, назовите ее виды.
2. Какова роль калькулирования в управлении производством?
3. В чем сущность попроцессного метода калькулирования? Какова сфера его применения?
4. В каких отраслях промышленности применяется попередельное калькулирование? В чем его особенности?
5. Что является объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования?
6. Назовите принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькулирования полной себестоимости. Какие финансовые показатели формируются в условиях этой системы?
7. Каково практическое применение системы «директ-костинг»?
8. В чем отличия нормативного метода учета издержек и калькулирования от учета фактических издержек?
9. Каковы преимущества системы «стандарт-кост» перед нормативным методом учета затрат и калькулирования?

### **Тесты**

1. Преимуществом полуфабрикатного метода учета затрат является:
  - а) простота ведения бухгалтерского учета;
  - б) дешевизна и оперативность получения необходимой бухгалтерской информации;
  - в) формирование бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела.
2. Расчет себестоимости единицы продукции может осуществляться методом простого одноступенчатого калькулирования себестоимости при условии:
  - а) производства однородной продукции;
  - б) отсутствия незавершенного производства;
  - в) отсутствия запасов готовой продукции;
  - г) при выполнении всех трех вышеперечисленных условий.
3. Позаказный метод учета затрат и калькулирования применяется:
  - а) в массовых и крупносерийных производствах;
  - б) на промышленных предприятиях с поточным производством;

в) в промышленных и непромышленных организациях, работающих в системе заказов;

г) все ответы верны.

4. Позаказный учет затрат:

а) индивидуальная себестоимость и учет;

б) средняя себестоимость и учет;

в) наличие контрольных счетов.

5. Калькулирование себестоимости по системе «стандарт-кост»:

а) калькулирование прямых и постоянных затрат;

б) разработка норм, стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства.

6. Отклонение в стоимости потребленных материалов вследствие влияния фактора цен определяется по формуле:

а) фактическое количество потребленных материалов  $\times$  ( фактическая цена материалов - плановая цена материалов);

б) плановое количество потребленных материалов  $\times$  ( фактическая цена материалов - плановая цена материалов).

7. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг»:

а) учет и калькулирование переменных затрат;

б) учет и калькулирование общехозяйственных затрат;

в) учет и калькулирование косвенных накладных расходов.

8. Суть учета системы «директ-костинг»:

а) обобщение общехозяйственных и общепроизводственных затрат;

б) обобщение прямых затрат по видам готовых изделий и списание косвенных затрат на финансовые результаты.

9. Нормативная система управления затратами:

а) планирование, анализ, калькулирование затрат;

б) планирование, нормирование, составление внутренней отчетности, калькулирование на основе норм и нормативов.

## **Лекция12**

### **Понятие и виды бюджетирования**

*Под бюджетированием* в бухгалтерском управленческом учете понимается процесс планирования. Соответственно бюджет или смета – это план.

*Планирование* – это особый тип процесса принятия решений, который касается не одного события, а охватывает деятельность всего предприятия.

Планирование представляет собой постановку целей в виде количественных и качественных показателей, которые необходимо достигнуть

предприятию за тот или иной период. Процесс планирования тесно связан с процессом контроля. В основе планирования и контроля лежит процесс прошлой финансовой и нефинансовой информации. В зависимости от периода планирования (период планирования – временной промежуток на который составляется план) различают:

- текущее (оперативное, краткосрочное) планирование на период до года;
- тактическое (среднесрочное) планирование от 1 до 3 лет;
- перспективное (долгосрочное) на период 5 и более лет.

**Бюджет** – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую выручку (доход), которая должна быть достигнута и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода и капитал, который необходимо привлечь для достижения заданной цели.

Бюджет является количественным выражением планов организации. Использование бюджета создает для организации следующие преимущества:

1. Планирование помогает контролировать производственную ситуацию. Без наличия плана управляющему остается только реагировать на обстановку, вместо того, чтобы ее контролировать.
2. Бюджетирование создает объективную основу оценки результатов деятельности организации.
3. Бюджет как средства координации работы различных подразделений организации побуждает управляющих отдельных звеньев строить свою деятельность с учетом интересов организации.

Бюджет – основа оценки деятельности центров ответственности, работа менеджера оценивается по отчетам выполнения бюджета, сравнение фактических результатов с данными бюджета указывает области, куда надо направить действия менеджеров.

Задачи бюджетирования:

1. повышение эффективности использования ресурсов предприятия;
2. обеспечение координации деятельности и обеспечение взаимосвязей и интересов отдельных подразделений и предприятия в целом;
3. прогнозирование, анализ, оценка различных вариантов деятельности организации и повышение особенности применяемых управленческих решений;
4. обеспечение финансовой устойчивости.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, который состоит из следующих этапов:

1. Планирование деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений.
2. Определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности, обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией.



### 3.       Корректировка планов, связанная с учетом поправок в целом.

По задачам стоящим перед предприятиями различают следующие виды бюджетов:

- генеральный (общий);
- частный;
- гибкий;
- статический.

Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется **генеральным**. Его цель – объединить и суммировать бюджеты различных подразделений предприятия, которые называются частными бюджетами. Генеральный бюджет в любой организации состоит из двух частей:

1 –операционного бюджета, включающего план прибыли и убытков, который детализируется через частные бюджеты, отражающие статьи доходов и расходов организации (бюджет продаж, бюджет производства, бюджет прямых материальных затрат, бюджет прямых затрат на оплату труда, бюджет общепроизводственных расходов, бюджет общехозяйственных расходов, бюджет доходов и расходов);

2 – финансового бюджета, включающего бюджеты капитальных вложений, движения денежных средств, прогнозируемый баланс.

В отличие от финансовой отчетности формы бюджета не стандартизированы. Информация, содержащаяся в бюджете, должна быть значимой для пользователя и точной.

Этот документ может содержать данные о доходах; о расходах; о доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированные.

**Статический** (жесткий) бюджет - это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. В статическом бюджете доходы и расходы планируются, исходя из одного объема реализации. Сопоставление статей бюджета и фактических данных определяют отклонения.

**Гибкий** бюджет включает доходы и затраты скорректированные на фактический объем реализации.

Сметное планирование включает 2 этапа:

- планирование определение будущих целей;
- мониторинг (сопровождение) – анализ текущей хозяйственной деятельности, т.е. того, как в течение планового периода производится выполнение запланированных решений.

Рассматривают сметы нулевые и приростные.

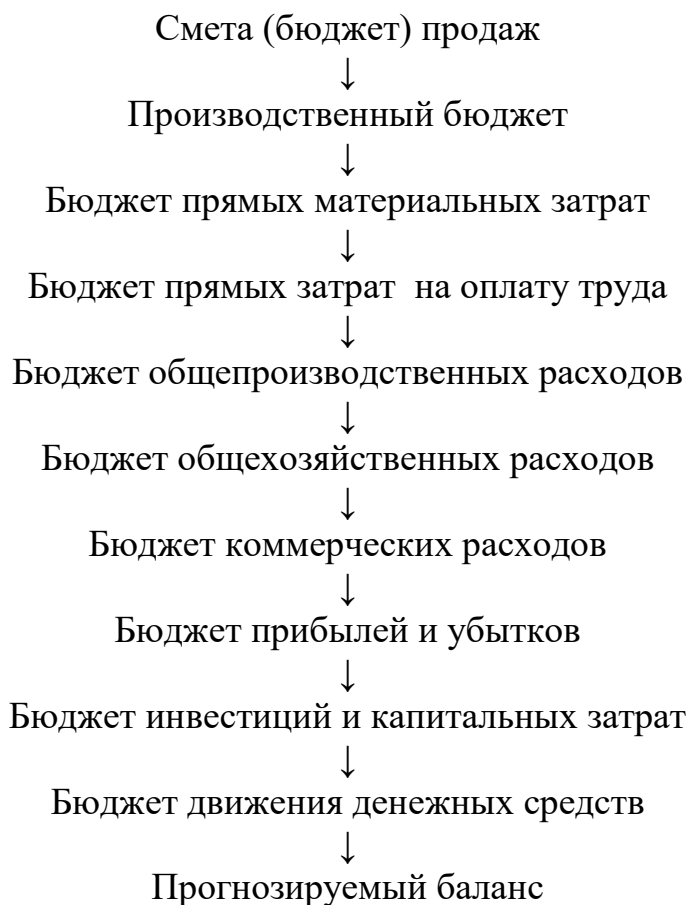
**Нулевые** – разработка сметы начинается с нуля, как правило, для проектируемых новых предприятий или в случае, если предприятие меняет свой профиль.

Планирование от достигнутого (приростные сметы) для стабильных предприятий, не меняющих профиль работы.

По видам деятельности различают сметы по основной деятельности сметы по неосновной деятельности.

По периодичности составления различают сметы непрерывные и периодические.

### **Последовательность составления смет (бюджетов):**



Составление операционного бюджета начинается с разработки бюджета продаж. Объем реализации определяет высшее руководство организации, которое формирует «свое» решение в процессе консультаций с управляющим отделом сбыта. На основе бюджета продаж составляются бюджеты производства и себестоимости реализованной продукции. Составление бюджета предполагает планирование не только денежных потоков, но и потребностей в ресурсах в натуральном выражении. Конечной целью работы над операционным бюджетом является разработка плана прибыли и убытков.

1. **Бюджет продаж.** Планирование продаж зависит не только от производственных возможностей, но и от возможностей сбыта на рынке. При составлении бюджета продаж необходимо учитывать влияние следующих факторов: деятельность конкурентов, стабильность поставщиков и покупателей, результативность рекламы, сезонные колебания спроса, деловая политика, общее состояние экономики, наличие ограничений со стороны государства и др. В бюджете продаж отражаются следующие показатели: виды продаваемой продукции, их количество, цена за единицу и сумма, на которую планируется осуществить продажу. Подготовка бюджета продаж является отправной точкой во всем процессе составления общего бюджета, так как объем продаж и его товарная структура характеризуют уровень деятельности организации.

2. **Производственный бюджет.** После установления планируемого объема продаж в натуральном выражении можно определить количество единиц продукции или услуг, которые необходимо произвести для выполнения бюджета реализации и поддержания запасов готовой продукции на запланированном уровне. Объем производства в натуральных единицах рассчитывается следующим образом:

Бюджет производства = Бюджет продаж + Прогнозируемый запас готовой продукции на конец года – Запас готовой продукции на начало периода

Для определения общих затрат на производство необходимо рассчитать себестоимость единицы продукции, складывающуюся из материальных, трудовых затрат и накладных расходов. Поэтому следующий этап подготовки генерального бюджета — составление частных бюджетов: бюджета использования материалов, бюджета трудовых затрат, бюджета накладных расходов.

3. **Бюджет прямых материальных затрат.** В бюджете закупок определяются сроки закупки и количество сырья, материалов, полуфабрикатов, которое необходимо приобрести для выполнения производственных заданий. При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов материалов на начало и на конец планируемого периода.

Для расчета расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:

- запасы материалов на начало отчетного периода;
- потребности в материалах для выполнения производственного бюджета (определяются производственным бюджетом).

Количество материалов, необходимых для обеспечения плановых показателей производства, рассчитывается следующим образом: материалы, необходимые для производства запланированного объема продукции, — запасы материалов на начало периода.

Умножая количество единиц материалов на их закупочную оценку, получают бюджет закупки материалов.

Если предприятие хочет иметь к концу периода какой-то уровень запасов, то в бюджете закупок это необходимо учесть.

4. **Бюджет прямых затрат на оплату труда.** Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения запланированного объема производства, рассчитанное путем умножения количества единиц продукции (работ, услуг) на норму затрат труда в часах на единицу. Денежное выражение трудовых затрат определяется путем умножения необходимого рабочего времени на различные часовые ставки оплаты труда.

5. **Бюджет общепроизводственных расходов.** Этот бюджет представляет собой подробный план предполагаемых производственных расходов, которые в момент совершения не могут быть сразу включены в себестоимость конкретного носителя затрат (затраты на содержание и эксплуатацию оборудования, амортизация основных средств общепроизводственного назначения и т. д.). Этот бюджет имеет две цели:

- объединить все бюджеты общепроизводственных расходов, разработанные менеджерами по производству и его обслуживанию;

- собрать данные для исчисления нормативов общепроизводственных расходов на предстоящий учетный год.

6. **Бюджет общехозяйственных расходов.** В нем представлен план текущих операционных расходов, отличных от расходов, непосредственно связанных с производством и сбытом продукции, но необходимых для поддержания деятельности предприятия в целом в будущем периоде. В основном это постоянные затраты. Разработка такого бюджета необходима для целей контроля этих расходов и получения информации к подготовке бюджета денежных средств.

7. **Бюджет коммерческих расходов.** Этот бюджет представляет собой подробный план расходов, связанных со сбытом продукции в будущем периоде. За разработку и исполнение бюджета коммерческих расходов несет ответственность отдел продаж.

8. **Бюджет прибылей и убытков.** Составление операционного бюджета завершается разработкой плана прибыли и убытков. На основе подготовленных текущих бюджетов разрабатывается прогноз прибылей и убытков, который в общем виде выглядит следующим образом:

Выручка от реализации продукции – Себестоимость реализованной продукции = Валовая прибыль – Операционные (административные, коммерческие) расходы = Прибыль от основной деятельности

Финансовый бюджет представляет собой план предполагаемых источников финансовых средств и направления их использования. Финансовый бюджет составляется с использованием данных плана прибылей и убытков, бюджета капитальных вложений и прогноза движения денежных средств.

**Бюджет денежных средств** представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. В процессе подготовки общего бюджета смета денежных средств разрабатывается после того, как все операционные бюджеты и план прибылей и убытков уже завершены. В бюджете денежных средств суммируются все потоки средств как результат планируемых операций на всех стадиях формирования общего бюджета. В целом этот бюджет отражает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств и финансовое положение для каждого месяца, для которого его разрабатывают. Следовательно, могут быть запланированы периоды наименьшего и наибольшего наличия денежных средств. Большое сальдо на счете денежных средств свидетельствует, что средства использованы с наименьшей эффективностью. Низкое сальдо означает, что организация не в состоянии расплатиться по своим текущим обязательствам. Поэтому необходимо тщательное планирование денежных средств.

Смета денежных средств состоит из двух частей:

1. Ожидаемые поступления средств. Для их определения используют информацию из бюджета продаж, данные о продаже в кредит за наличные, продаже акций, активов, возможные займы.

2. Ожидаемые платежи. Эти данные берут из различных операционных бюджетов: затраты на материалы и рабочую силу, затраты на приобретение и оплату услуг, будут ли они оплачены сразу или возможна отсрочка платежа,

использование средств на оплату оборудования, на погашение займов и кредитов и т. д.

С помощью бюджета денежных средств достигаются две цели:

- показывается конечное сальдо на счете денежных средств, которое необходимо для завершения прогнозного бухгалтерского баланса.
- выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки, что имеет важное значение в управлении финансовыми ресурсами.

При подготовке бюджета денежных средств особое внимание следует уделять времени фактических поступлений средств или платежей, а не времени исполнения хозяйственных операций. Некоторые статьи затрат (например, амортизация) не требуют расхода денежных средств. Это также необходимо учитывать.

**Прогнозный бухгалтерский баланс.** Последним этапом в процессе подготовки общего бюджета является разработка прогноза финансового положения или прогнозного бухгалтерского баланса для предприятия в целом, предполагая, что запланированная деятельность будет действительно иметь место. Данные всех бюджетов используются для этих прогнозов. Прогнозный бухгалтерский баланс является конечным продуктом всего процесса составления бюджета. Именно на этом этапе руководство предприятия должно вынести решение о принятии предлагаемого общего бюджета или изменить его.

Генеральный бюджет показывает руководству, как его планы скажутся на финансовом положении организации. В процессе обсуждения проекта генерального бюджета может быть изменена кредитная политика предприятия в отношении покупателей; введена скидка за быструю оплату счета или изменены условия предоставления отсрочки платежа.

Первый вариант генерального бюджета редко оказывается окончательным. После корректировки планов действий предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений вносят изменения в генеральный бюджет, и вновь анализируют влияние планов предприятия на его финансовое состояние. В этом смысле процессы планирования и составления бюджета сливаются в один процесс управления.

### **Вопросы для самопроверки:**

1. Что означают термины «бюджет» и «бюджетирование» в бухгалтерском управленческом учете? Какие виды бюджетов вам известны?
2. Каково практическое значение разработки и использования бюджета?
3. Чем отличается гибкий бюджет от статического?
4. Назовите основные этапы бюджетного цикла.
5. Каков порядок разработки генерального бюджета?
6. Перечислите возможные виды бюджетов и дайте характеристику каждого из них.

### **Тесты**

1. Какой частный бюджет является отправной точкой в процессе разработки генерального бюджета:

- а) бюджет коммерческих расходов;
- б) бюджет продаж;
- в) бюджет производства;
- г) бюджет себестоимости продаж?

2. Бюджет денежных средств разрабатывается до:

- а) плана прибылей и убытков;
- б) бюджета капитальных вложений;
- в) бюджета продаж;
- г) прогнозного бухгалтерского баланса.

3. В процессе подготовки оперативного бюджета последним этапом является подготовка:

- а) плана прибылей и убытков;
- б) прогнозного бухгалтерского баланса;
- в) бюджета денежных средств;
- г) ни один ответ не верен.

4. Для расчета количества материалов, которые необходимо закупить, должен быть подготовлен:

- а) бюджет общепроизводственных расходов;
- б) бюджет коммерческих расходов;
- в) бюджет производства;
- г) бюджет продаж.

5. План прибылей и убытков должен быть подготовлен до того, как начнется разработка:

- а) бюджета денежных средств и прогнозируемого баланса;
- б) бюджета общехозяйственных расходов;
- в) бюджета коммерческих расходов;
- г) бюджета общепроизводственных расходов.

6. Поведение издержек организации описывается формулой:  $Y = 800 + 5X$ . При выпуске 400 единиц изделий планируемые затраты организации составят:

- а) 3 000 руб.;
- б) 2 800 руб.;
- в) 2 000 руб.;
- г) ни один ответ не верен.

7. Предприятие производит 800 изделий. Общая сумма его затрат составляет 160 000 руб., размер постоянных расходов 40 000 руб. Гибкий бюджет затрат предприятия может быть представлен в виде:

- а)  $Y = 40\,000 + 150 X$ ;
- б)  $Y = 160\,000 + 150 X$ ;
- в)  $Y = 120\,000 + 150 X$

## Лекция 13

### Анализ взаимосвязи и соотношения «затраты – объем – прибыль».

#### Анализ безубыточности производства

Анализ «затраты — объем — прибыль» — это анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, объема производства, выручки (дохода), и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля. Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности; что позволяет менеджеру использовать результаты анализа по данной модели для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Анализ соотношения «затраты — объем — прибыль» — один из самых мощных инструментов, имеющихся в распоряжении менеджеров. Он помогает им понять взаимоотношения между ценой изделия, объемом или уровнем производства, прямыми затратами на единицу продукции, общей суммой постоянных затрат, смешанными затратами и прибылью. Он является ключевым фактором в процессе принятия многих управленческих решений. Эти решения касаются вопросов определения ассортимента выпускаемых изделий, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т.д. Благодаря такому широкому спектру применения анализ «затраты — объем — прибыль», несомненно, является лучшим средством управления, чтобы добиться максимально возможной в данных условиях прибыли организации.

Анализ «затраты — объем — прибыль» позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит маржинальной прибыли. Очевидно, что добиться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинальной прибыли. Достичь этого возможно разными способами: снизить цену продаж и соответственно увеличить объем реализации; увеличить постоянные затраты и увеличить объем; пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции.

Анализ «затраты — объем — прибыль» часто называют анализом величин в критической точке. Под критической точкой понимается та точка объема продаж, в которой затраты равны выручке от реализации всей продукции.

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, причем прибыль организации равна нулю, т. е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Таким образом, критической является точка, с которой организация начинает зарабатывать прибыль. Эту точку называют также «мертвой», или точкой безубыточности, или точкой равновесия. В литературе часто можно встретить обозначение этой точки как точки рентабельности.

Для вычисления взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» используются три метода: уравнений, маржинальной прибыли и графический.

Рассмотрим каждый из этих методов на конкретном примере.

Организация планирует продавать на рынке авторучки. Она может приобретать за 0,8 руб., а продавать по 1 руб. за каждую. Единовременная арендная плата за место (условно) составляет 20 руб. Сколько ручек нужно продать, чтобы достигнуть критической точки?

**Метод уравнения.** Любой отчет о финансовых результатах может быть представлен в виде следующего уравнения:

Выручка - Переменные затраты - Постоянные затраты = Прибыль

Обратимся к нашему примеру. Пусть  $X$  равно количеству единиц, которые необходимо продать, чтобы достигнуть критической точки.

$$1X - 0,8X - 20 = 0$$

$$0,2X = 20 \text{ руб.};$$

$$X = 20 \text{ руб.} / 0,2 \text{ руб.} = 100 \text{ единиц.}$$

**Метод маржинального дохода** — это модификация предыдущего. Маржинальный доход равен выручке от реализации минус переменные затраты.

Маржинальный доход на единицу равен цене минус удельные переменные расходы:  $1 \text{ руб.} - 0,8 \text{ руб.} = 0,2 \text{ руб.}$

Критическая точка определяется путем деления постоянных расходов на маржинальный доход на единицу:  $20 \text{ руб.} / 0,2 \text{ руб.} = 100 \text{ руб.}$

Отчет о финансовых результатах в критической точке может быть представлен в следующем виде:

#### Финансовые результаты в критической точке

Показатель	Всего, руб.	На единицу, руб.
Выручка (1 руб. x 100 ед.)	100	1
Переменные расходы (0,8 руб. x 100 ед.)	80	0,8
Маржинальный доход	20	0,2
Постоянные расходы	20	-
Чистая прибыль	0	-

**Графический метод.** График показывает взаимосвязь выручки (доходов), затрат, объема продукции, прибыли (убытков).

Чтобы нанести на график линию переменных расходов, необходимо выбрать подходящий объем, например 180 единиц. Найдём точку расходов, соответствующую данному объёму:  $0,8 \text{ руб.} \times 180 \text{ ед.} = 144 \text{ руб.}$  (точка А).

Чтобы нанести постоянные расходы, отметим на вертикальной оси точку, соответствующую 20 руб. (точка В), также отложим 20 руб. от 180 руб. (точка С). Используя эти две точки, начертим линию постоянных расходов параллельно линии переменных расходов. Линия ВС показывает общую сумму расходов.

Чтобы нанести на график линию выручки, возьмем тот же объем продаж (180 единиц). Нанесем точку Д, полученную от умножения цены за единицу на объем ( $1 \text{ руб.} \times 180 \text{ ед.} = 180 \text{ руб.}$ ). Проведем линию выручки через точки Д и О (рис. 4).



Критическая точка (мертвая точка или точка перелома) образуется от пересечения линии выручки (ОД) и линии суммарных расходов (ВС).

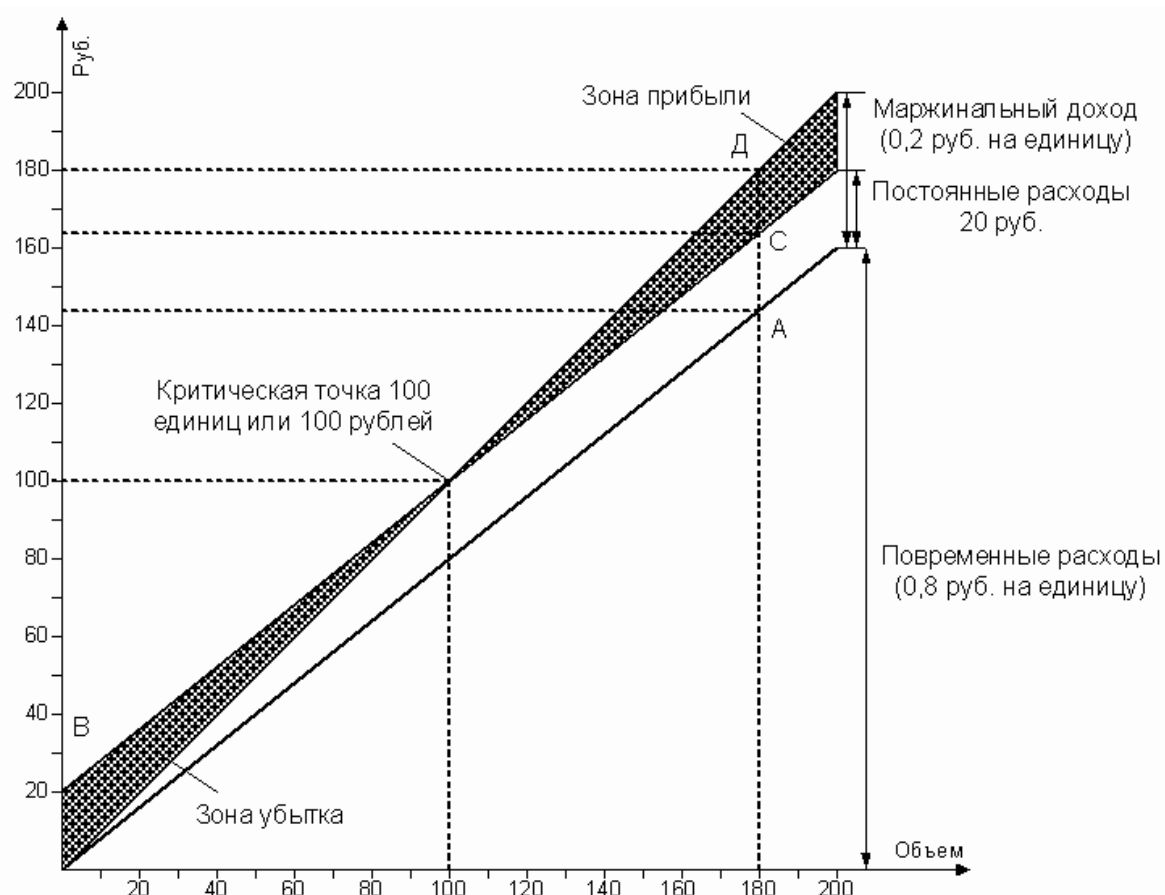


Рис. 5 График безубыточности

Обратите внимание, что на графике видна область прибыли и убытков при различных вариантах объема. Достоверность картины в каждом отдельном случае зависит от точности изображения линий.

Заметьте, что выручка и переменные расходы изменяются прямо пропорционально относительно физического объема, в то время как постоянные расходы неизменны при любом объеме.

Очень часто для более эффективного управления организацией нужна информация о том, сколько товара необходимо продать, чтобы получить определенный размер прибыли (например, 16 руб.). Анализ «затраты — объем — прибыль» может помочь руководству в решении этого вопроса. Попробуем найти ответ разными способами.

Начнем с метода уравнения.

Пусть  $X$  — это количество ручек, которое необходимо продать, чтобы получить заданную прибыль. Тогда: Выручка - Переменные расходы -

- Постоянные расходы = Заданная прибыль.

$$1X - 0,8X - 20 \text{ руб.} = 16 \text{ руб.};$$

$$0,2X = 36 \text{ руб.};$$

$$X = 36 \text{ руб.} / 0,2 \text{ руб.} = 180 \text{ единиц.}$$

## ФИНАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

Показатель	Всего, руб.
Выручка (1 руб. х 180 ед.)	180
Переменные расходы (0,8 руб. х 180 ед.)	144
Маржинальный доход	36
Постоянные расходы	20
Прибыль	16

График показывает, что при объеме реализации 180 единиц будет получена прибыль. Ее размер определяется как разница по вертикали между линиями ОД и ВС. Она равна 16 рублям.

Можно использовать и метод маржинального дохода. В этом случае сумму заданной прибыли необходимо отразить в числителе вместе с суммой постоянных расходов:

Кроме того, с помощью анализа «затраты — объем — прибыль» можно определить объем продаж, при котором прибыль будет равна определенному проценту от величины выручки. Однако для этого необходимо правильно составить уравнение. Например, если требуется прибыль в размере 8,89% от выручки, то уравнение примет вид:

$$1X - 0,8X - 20 \text{ руб.} = 0,0889 \times (1X)$$

$$1X - 0,8X - 0,0889X = 20 \text{ руб.}$$

$$0,1111X = 20 \text{ руб.}$$

$$X = 20 / 0,1111 = 180 \text{ единиц.}$$

Следует помнить, что в основе анализа лежат определенные допущения, и нужно непременно выяснить, соответствует ли им реальная ситуация. Если меняются условия, то изменится и поведение затрат. Игнорирование допущений анализа «затраты — объем — прибыль» может привести к необоснованным решениям и прочим негативным явлениям.

Многие допущения, которые лежат в основе анализа, могут практически изменить полностью результат, лежащий за пределами области релевантности.

Поведение затрат зависит от взаимодействия многих факторов. К ним относятся: физический объем, цены на сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, производительность, изменение технологии производства, войны, забастовки, законодательство и т.д. Любой анализ основывается на допусках поведения затрат, объема и выручки. Изменение ситуации приведет к изменениям графика и перемещению точки перелома. Использование анализа соотношения «затраты — объем — прибыль» принесет большую отдачу, если вы понимаете взаимоотношения факторов, влияющих на прибыль и особенно на затраты.

## Лекция 14

### Принятие управленческих решений

1. Планирование ассортимента выпуска и реализации продукции
2. Принятие решений по ценообразованию
3. Основные концепции снижения затрат

#### 4. Выбор оптимальной стратегии в управлении прибылью, затратами

### 1 Планирование ассортимента выпуска и реализации продукции

Перед предприятиями, выпускающими разноименные виды продукции, стоит задача рационального планирования ассортимента ее выпуска и реализации.

Для наглядности в таблице приведены условные данные о видах выпускаемой продукции, о затратах, выручке, прибыли.

Пример 1.

Показатели	Виды продукции					
	А	Б	В	Г	Д	Всего
Выручка от продажи, руб.	200	600	400	200	350	1750
Переменные затраты, руб.	140	450	250	215	225	1280
Маржинальный доход, руб.	60	150	150	-15	125	470
Маржинальный доход, %	30	25	37,5	-7,5	36	27
Постоянные расходы, руб.						350
Чистая прибыль, руб.						120

Пример 2.

Показатели	Виды продукции					
	А	Б	В	Г	Д	Всего
Выручка от продажи, руб.	200	600	400	-	350	1550
Переменные затраты, руб.	140	450	250	-	225	1065
Маржинальный доход, руб.	60	150	150	-	125	485
Маржинальный доход, %	60	25	37,5	-	36	31
Постоянные расходы, руб.						350
Чистая прибыль, руб.						135

Анализируя данные примера 1, можно принять такие решения:

максимально развивать производство и продажу продукции В, так как этот вид продукции по сравнению с другими видами дает предприятию в процентном соотношении самый большой маржинальный доход;

необходимо либо уменьшить затраты на производство по продукции Г, чтобы ее продажа приносила доход, либо прекратить производство.

При исключении продукции Г из производства (пример 2), выручка предприятия от продажи остальных видов продукции уменьшается на 200 рублей, а прибыль увеличивается на 15 рублей.

При принятии таких решений на предприятии важным моментом является не абсолютная выручка от продажи того или иного вида продукции, а доля его участия в общей прибыли, получаемой на предприятии от реализации всех видов продукции.

## **2 Принятие решений по ценообразованию**

В условиях рыночных отношений установление цены на производимую продукцию, оказываемые услуги и выполненные работы имеет особое значение. В процессе ценообразования имеется несколько подходов:

- установить цену, которая привлечет потребителя;
- используя цены конкурентов, установить для себя определенную границу цен;
- установить цену, удовлетворяющую покупателя и обеспечивающую порог рентабельности.

Затратная цена многими рассматривается как более надежный путь установления реальной цены, поскольку она позволяет гарантированно формировать прибыль в цене. В таком случае используют долгосрочный и краткосрочный нижний предел цены.

Долгосрочный нижний предел цены показывает, какую минимальную цену можно установить, чтобы покрыть полные затраты предприятия на производство и реализацию продукции. Этот предел соответствует полной себестоимости продукции.

Краткосрочный нижний предел цены — это та цена, которая способна покрыть лишь переменную часть затрат. Этот предел соответствует себестоимости, рассчитанной по системе «директ-костинг».

Однако затратные цены не учитывают состояние рынка и место продукта на данном рынке, конкуренцию. Большинство предприятий применяют сочетание из трех перечисленных подходов.

На продукцию могут быть установлены цены: официальные — обязательные для продавцов и покупателей, регулируемые — одинаковые для всех покупателей данного вида продукции у предприятия, договорные — разные в каждом отдельном акте купли-продажи.

Официальные и регулируемые цены устанавливаются на основе цен мирового рынка или обоснованных затрат на производство. Договорные цены устанавливаются на основе индивидуальных затрат или в результате колебаний спроса и предложения.

Для установления экономически обоснованной цены руководство предприятия должно выполнить ряд условий:

- обосновать состав затрат, который следует учитывать при принятии решений;
- выбрать соответствующий метод калькулирования;
- определить уровень производства, при котором постоянные затраты минимальны;

- рассчитать сумму прибыли.

Этим самым предоставляется возможность предприятию осознать свое положение на рынке в целом и предсказать реакцию потребителя на предлагаемую продукцию.

### **3 Основные концепции снижения затрат**

В принятии управленческих решений значительный упор делается на снижение себестоимости продукции (работ, услуг), выпускаемой (оказываемых) на предприятии. Определение путей сокращения издержек и повышение эффективности происходит на всех стадиях производственного процесса — от закупки материалов и их переработки до контроля на стадии выпуска готовой продукции и доставки ее потребителю. Основные концепции снижения себестоимости продукции базируются на разных подходах.

Первая концепция — прямые издержки.

Процедуры разработки мероприятий по снижению прямых издержек включают:

- анализ прямых отклонений затрат по материалам и живому труду, т. е. систематизация информации и анализ отклонений при закупке материалов относительно объемов, методов и стоимости собственного производства; решение вопроса закупать или производить; регулирование стоимости рабочей силы; решение вопроса эффективности труда. Издержки могут быть сокращены благодаря улучшению хранения, переработки сырья, минимизации потерь при транспортировке, складировании и отходов при производстве;

- анализ нормативов затрат живого труда, т. е. систематизация нормативно-справочной информации проводится с позиции полноты охвата производственных затрат труда; систематизация условий производства имеющихся и стандартных;

- анализ стоимости продукции, т. е. каждый вырабатываемый или планируемый к производству вид продукции рассматривается с точки зрения его общей стоимости и конкурентоспособности. Оценка стоимости может быть использована при выборе альтернативных вариантов по производству новых видов продукции, реконструированию старых. Стоимостной анализ позволяет проанализировать выводы, прежде чем они сделаны, сравнить результаты альтернативных вариантов, ориентируясь на максимальную прибыль.

Стоимостная оценка помогает поощрить производство или сократить его до полного прекращения.

Вторая концепция — косвенные издержки. Процедуры разработки мероприятий по снижению косвенных (накладных) расходов включают:

- анализ косвенных отклонений затрат, т. е. систематизация информации и ее анализ о производственном плане, об использовании производственных мощностей, о стандартах живого труда, о введении новой базы расчета нормативов накладных расходов;

- гибкое планирование и анализ нормативов для отделов и служб управления и обслуживания, т. е. анализируют цели, поставленные перед каждым производственным и непроизводственным отделом предприятия,

определяют полноту и соответствие распределяемых накладных расходов объему работ, выполняемых этими отделами и службами;

— анализ рентабельности продукции с точки зрения исследования норматива накладных расходов на производимую продукцию, выявления избыточных накладных расходов.

Последовательное рассмотрение себестоимости различных видов продукции позволяет разработать программу снижения общих издержек и выбрать оптимальную политику предприятия относительно объема производства и повышения эффективности на всех стадиях производственного процесса.

#### **4 Выбор оптимальной стратегии в управлении прибылью, затратами**

На основании данных анализа безубыточности производства можно прогнозировать развитие предприятия, т. е. выбирать оптимальную стратегию в управлении прибылью, затратами. При этом возможны пять основных стратегий:

1. Увеличение цены реализации.
2. Снижение переменных затрат.
3. Снижение постоянных затрат.
4. Увеличение объема производства и реализации.
5. Сочетание любых перечисленных стратегий.

Выбор стратегии для наглядности оформим в таблице

№ п/п	Исходная позиция	Точка безубыточности, ед.	Запас прочности, ед.	Увеличение прибыли, руб.	Выбор
1	Исходная позиция	83	99	—	—
2	Увеличение цены реализации на 10%	84	118	45	—
3	Снижение переменных затрат на 10%	70	112	28	—
4	Снижение постоянных затрат на 10%	74	108	7	—
5	Увеличение объема реализации на 10%	83	117	102	+

Приведенные расчеты возможны лишь при классификации затрат на переменные и постоянные. Такие расчеты справедливы для определенной масштабной базы, т. е. для интервала в объеме реализации, в котором постоянные затраты не изменяются.

Владея рассмотренными методами, бухгалтер-аналитик имеет возможность моделировать различные комбинации объема реализации,

издержек и прибыли, выбирая из них наиболее приемлемый, позволяющий предприятию создать условия для расширенного воспроизводства.

Рассмотрим выбор стратегий на нашем примере.

1. При увеличении цены реализации на 10%, то есть на 0,25 рубля, она составит 2,75 руб.

Маржинальная прибыль на единицу продукции =  $2,75 - 1,64 = 1,11$  (руб.).

Точка безубыточности =  $71 / 1,11 = 64$  (изд.). Запас прочности =  $182 - 64 = 118$  (изд.).

Прибыль =  $118 \times 1,11 = 131$  (руб.).

Следовательно, увеличение цены реализации на 10% приведет к увеличению прибыли:  $131 - 86 = 45$  (руб.).

2. Снижение переменных затрат на 10%, т. е. на 0,16 и составят они  $1,64 - 0,16 = 1,48$  (рубля на единицу продукции).

Маржинальная прибыль на единицу продукции =  $2,50 - 1,48 = 1,02$  (руб.).

Точка безубыточности =  $71 / 1,02 = 70$  (изд.).

Запас прочности =  $182 - 70 = 112$  (изд.). Прибыль =  $112 \times 1,02 = 114$  (руб.). Следовательно, уменьшение переменных затрат на 10% приведет к увеличению прибыли:  $114 - 86 = 28$  (руб.).

3. Снижение постоянных затрат на 10%, т. е. на 7,1 руб. и составят они  $71 - 7,1 = 64$  (руб.).

Маржинальная прибыль на единицу продукции —  $2,50 - 1,64 = 0,86$  (руб.).

Точка безубыточности —  $63,9 / 0,86 = 74$  (изд.).

Запас прочности =  $182 - 74 = 108$  (изд.).

Прибыль =  $0,86 \times 182 - 64 = 93$  (руб.).

Следовательно, снижение постоянных затрат на 10% приведет к увеличению прибыли:  $93 - 86 = 7$  (руб.).

4. Увеличение объема производства и реализации на 10%, т. е. на 18,2 изд., и составит  $182 + 18 = 200$  (изд.).

Цены и затраты остались прежними. Следовательно, точка безубыточности осталась прежней.

Запас прочности =  $200 - 83 = 117$  (изд.).

Прибыль рассчитаем с помощью силы операционного рычага, он равен 1,83, следовательно, прибыль увеличится на 18,3% от 86 руб. и составит 102 руб. ( $86 + 16$ ).

### Вопросы для самопроверки:

1. Какие оперативные вопросы и задачи перспективного характера решаются на базе информации бухгалтерского управленческого учета?
2. В чем сущность и практическое значение анализа безубыточности?
3. Каковы возможности системы «директ-костинг» в области оптимизации производственной программы?
4. Каково определение точки безубыточности?
5. Какова характеристика методов определения точки безубыточности: уравнений, маржинальной прибыли, графического?

6. В чем состоит разница между валовой прибылью и маржинальной прибылью предприятия?
7. Предположим, что постоянные затраты на предприятии увеличились. Как это отразится на точке безубыточности?
- 8.

### Тесты

1. Чему будет равен критический объем, если цена реализации 12 руб., переменные затраты на единицу 8 руб., постоянные расходы за период 200 руб.:
  - а) 50 ед.;
  - б) 100 ед.;
  - в) 80 ед.
  
2. Сколько единиц произведенной и реализованной продукции обеспечат получение прибыли в размере 400 руб., если цена реализации 12 руб., переменные затраты на единицу 8 руб., постоянные расходы за период 200 руб.:
  - а) 100 ед.;
  - б) 150 ед.;
  - в) 190 ед.
  
3. Определите необходимую цену реализации, чтобы продав 200 ед. получить прибыль в сумме 400 руб, если переменные затраты единицу 8 руб, постоянные расходы за период 200 руб.:
  - а) 18 руб.;
  - б) 11 руб.;
  - в) 15 руб.
  
5. Маржинальный доход рассчитывается как:
  - а) разница между выручкой от реализации продукции и ее переменными затратами;
  - б) сумма постоянных издержек и прибыли организации;
  - в) разница между выручкой от реализации продукции и ее производственной себестоимостью;
  - г) верны первые два ответа.



## **ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ ПО ДИСЦИПЛИНЕ**

1. Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета.
2. Сущность, содержание, принципы и назначение управленческого учета.
3. Центры ответственности и организационная структура предприятия.
4. Объекты и методы бухгалтерского управленческого учета.
5. Задачи бухгалтерского управленческого учета.
6. Информация бухгалтерского управленческого учета, требования к ней. Пользователи информации.
7. Производственный учет как составная часть управленческого учета.
8. Взаимодействие финансового и управленческого учета.
9. Классификация затрат по месту возникновения, носителям затрат.
10. Группировка затрат по экономическим элементам и статьям затрат.
11. Классификация затрат для расчета себестоимости продукции: затраты входящие и истекшие, прямые и косвенные.
12. Классификация затрат для расчета себестоимости продукции: затраты основные и накладные, одноэлементные и комплексные, текущие и единовременные.
13. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования: затраты постоянные и переменные.
14. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования: безвозвратные затраты, вмененные затраты (упущенная выгода), приростные и предельные затраты.
15. Зависимость затрат от объема производства. Коэффициент реагирования затрат. Пропорциональные, прогрессивные и регрессивные затраты.
16. Регулируемые и нерегулируемые затраты.
17. Характеристика и состав общепроизводственных расходов.
18. Характеристика и состав общехозяйственных расходов.
19. Организация учета производственных затрат. Счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».
20. Учет и распределение накладных производственных расходов. Счет 25 «Общепроизводственные расходы».
21. Учет и распределение административно-управленческих расходов. Счет 26 «Общехозяйственные расходы».
22. Учет потерь от брака. Счет 28 «Брак в производстве».
23. Учет расходов по сбыту продукции. Счет 44 «Расходы на продажу».
24. Понятие о себестоимости продукции. Затраты, относимые на себестоимость.
25. Состав и виды себестоимости.
26. Исчисление и оценка издержек производства и реализации продукции по видам затрат в управленческом учете. Методы определения количества расходуемых материальных ресурсов.
27. Учет затрат на содержание персонала. Производственная заработная плата и оклады. Расходы на социальное страхование и обеспечение.
28. Методы начисления амортизации основных средств.
29. Сущность калькулирования себестоимости. Задачи калькулирования.
30. Плановая, сметная, фактическая калькуляция.

31. Объекты учета затрат, объекты калькулирования. Выбор калькуляционной единицы.
32. Основные системы учета затрат на предприятии.
33. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования. Позаказная калькуляция. Учетные записи при позаказном калькулировании.
34. Калькуляция себестоимости по контракту.
35. Пооперационный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Метод простого и двухступенчатого калькулирования.
36. Пооперационный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Метод многоступенчатой калькуляции.
37. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Учетные записи при бесполуфабрикатном методе учета затрат.
38. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. Учетные записи при полуфабрикатном методе учета затрат.
39. Общая характеристика нормативного метода учета затрат.
40. Классификация норм и нормативов по объему нормирования, по виду ресурсов, по масштабам применения, по характеру распространения, по способам разработки.
41. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по системе «стандарт-кост».
42. Нормативный учет и «стандарт-кост»: общее и различия.
43. Калькулирование себестоимости по переменным затратам. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг».
44. Система счетов бухгалтерского учета затрат на производство при учете затрат на основе полной и сокращенной номенклатуры расходов, взаимосвязь между ними.
45. Маржинальный доход и методы списания постоянных расходов. Расчет прибыли при учете затрат по системе «директ-костинг».
46. Оптимизация объема производства, прибыли и издержек в системе «директ-костинг».
47. Анализ безубыточности производства. Математический метод.
48. Анализ безубыточности производства методом маржинального дохода.
49. График безубыточности. Точка нулевой прибыли, зоны убытков и прибылей.
50. Планирование, бюджетирование, их цели и значение в управленческом учете.
51. Бюджетирование и контроль затрат по центрам ответственности.
52. Виды бюджетов по срокам и детализации.
53. Нулевые и приростные сметы, периодические и непрерывные сметы.
54. Статический и гибкий бюджет.
55. Сметное планирование. Смета продаж, смета производства.
56. Смета прямых материальных затрат, смета затрат на оплату труда.

- 57.Смета накладных производственных расходов, смета текущих (периодических) расходов.
- 58.Смета себестоимости реализованной продукции, смета прибылей и убытков.
- 59.Смета капитальных затрат, смета движения денежных средств.
- 60.Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления.

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРА

1) Сигунова, Т.А. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Т.А. Сигунова, Н.Б. Кутинова. - Москва ; Берлин : Директ-Медиа, 2017. - 150 с. : табл. - Библиогр. в кн. - ISBN 978-5-4475-9296-7 ; То же [Электронный ресурс]. - URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=468251>;

2) Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В.Э. Керимов. - 10-е изд., перераб. - Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2016. - 400 с. : табл., ил., схемы - (Учебные издания для бакалавров). - Библиогр.: с. 392-394. - ISBN 978-5-394-02539-6 ; То же [Электронный ресурс].

URL:<http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=389536>;

3) Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Л.М. Полковский. - Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2016. - 256 с. : ил. - (Учебные издания для бакалавров). - Библиогр. в кн. - ISBN 978-5-394-02544-0; То же [Электронный ресурс].

URL:<http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=453339>;

4) Курманова, А.Х. Практикум по бухгалтерскому управленческому учету / А.Х. Курманова; Министерство образования и науки Российской Федерации, Оренбургский Государственный Университет. - Оренбург : ОГУ, 2016. - 131 с. : ил., схем., табл. - Библиогр.: с. 127-128. - ISBN 978-5-7410-1615-2 ; То же [Электронный ресурс].

URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=468859>;

5) Бухгалтерский управленческий учет: Методические указания к практическим занятиям и самостоятельной работе для обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» (уровень бакалавриата) / Е.В. Коваленко, Р.П. Макарова, А.А. Петрова, И.Р. Трушкина ; Министерство сельского хозяйства РФ, Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, Кафедра бухгалтерского учета и аудита. - Санкт-Петербург :

СПбГАУ, 2016. - 102 с. : табл., схем. - Библиогр. в кн.. ; То же [Электронный ресурс]. –

URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=445944>;

6) Андреева, С.Ю. Бухгалтерский управленческий учет : конспект лекций / С.Ю. Андреева. - Йошкар-Ола : ПГТУ, 2013. - 116 с. : табл. - Библиогр. в кн. - ISBN 978-5-8158-1133-1 ; То же [Электронный ресурс]. -

URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=277012>;

7) Васильковская, Н.Б. Управленческий учет: учебное пособие / Н.Б. Васильковская ; Министерство образования и науки Российской Федерации, Томский Государственный Университет Систем Управления и Радиоэлектроники (ТУСУР). - Томск : ТУСУР, 2015. - 116 с. : схем., табл. - Библиогр.: с. 110. ; То же [Электронный ресурс]. -

URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=480923>

8) <http://www.consultant.ru> – Информационно-справочная система КонсультантПлюс.