

**ЧАСТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНЫХ И ГУМАНИТАРНЫХ ЗНАНИЙ»
(ЧОУ ВПО «ИСГЗ»)**



0077.03.01

Никифорова О.В.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

**УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ
для студентов экономического факультета**

2-е издание, пересмотренное



УДК 657
ББК 65.052
Н627

*Рекомендовано к изданию Учебно-методическим советом
ЧОУ ВПО «Институт социальных и гуманитарных знаний»*

Рецензенты:

Мухамедзянов К.З. — к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
ФГОУ ВПО «Казанский государственный аграрный университет»
Газетдинов М.Х. — д.э.н., профессор кафедры Экономика ЗДО ЧОУ ВПО «ИСГЗ»

Никифорова О.В.

Н627 **Управленческий учет: учебное пособие для студентов экономического факультета / Никифорова О.В.** — 2-е изд., пересмотр. — Казань: Изд-во «Юниверсум», 2013. — 80 с.

Учебно-методический комплекс (УМК) «Управленческий учет» разработан для студентов дистанционного обучения в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом, основной образовательной программы по направлению подготовки 080200.62 Менеджмент, учебным планом.

Учебная дисциплина «Управленческий учет» включена в учебный план базовой (профильной) части профессионального цикла (профиль «Финансовый менеджмент»).

Разработанный УМК имеет цель оказать помощь в организации работы студента во время сессии и межсессионный период.

Общий объем курса по учебному плану 2 (zet) 72 (часа).

Квалификация (степень) выпускника — бакалавр, нормативный срок освоения программы по очной форме обучения составляет 4 года, в т.ч. на базе профильного СПО — 3 года; по заочной форме — 5 лет, в т.ч. на базе профильного СПО — 3,5 года, на базе ВПО — 3 года).

УДК 657
ББК 65.052

Учебное издание

НИКИФОРОВА Ольга Владимировна

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

для студентов экономического факультета

Корректор Шамонова А.М.

Технический редактор, оформление Александровой М.Н.

Формат 60*90/16. Бумага газетная. Гарнитура Times. Печать офсетная. Усл. печ. л. 5,0.

Уч.-изд. л. 4,50. Тираж 400 экз. Заказ №

Издательство «Юниверсум». 420111, г. Казань, ул. Профсоюзная, д.13/16.

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных материалов в типографии
ОАО «Щербинская типография». 117623, г. Москва, ул. Типографская, д.10. Тел. 659-2327.

© Никифорова О.В, 2013

© ЧОУ ВПО «ИСГЗ», 2013

© Оформление. Издательство «Юниверсум», 2013

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
Рабочая программа изучаемой дисциплины	5
Содержание разделов (тем) дисциплины	8
Краткий курс лекций	9
Учебно-методическое и информационное обеспечение дисциплины	55
Самостоятельная работа студента	57
Тестовые задания	69
Приложение. Глоссарий	74

ВВЕДЕНИЕ

Вашему вниманию предлагается учебное пособие, которое поможет Вам правильно и хорошо понять все материалы данного предмета. С его помощью Вам удастся максимально легко изучить дисциплину.

В этом пособии Вы найдете раздел, в котором подробно и понятно представлен весь курс занятий, поделенный для Вас по темам, чтобы Вы смогли ознакомиться с содержанием дисциплины.

Затем следуют методические и дидактические материалы по темам для самостоятельной работы, то есть в данном разделе будет объяснено как, каким образом нужно выполнять те или иные задания, от чего и к чему двигаться в освоении этого предмета, чтобы полностью освоить его.

Вслед за этим размещены примерные тестовые задания. Они даны, чтобы Вы смогли проверить себя после того, как прошли все пункты обучения по программе данной дисциплины, оценить свои знания, увидеть слабые места, чтобы еще раз проработать вопросы и быть уверенным в том, что Вы правильно и качественно усвоили материалы курса. Для этого в разделе «Приложение» дается система оценивания Ваших знаний, чтобы наглядно показать Вам насколько хорошо Вы ориентируетесь в данном курсе.

Успехов Вам в обучении!

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА ИЗУЧАЕМОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Учебная дисциплина «Управленческий учет» относится к базовой (профильной) части профессионального цикла в структуре основной профессиональной образовательной программы и опирается на теоретические основы таких дисциплин как статистика, математика и является предшествующей для следующих дисциплин: инвестиционный анализ, бизнес-планирование, управление проектами, финансовый менеджмент

Целью изучения дисциплины является приобретение студентами знаний в области теории и практики управленческого учета; формирование у студентов фундаментальных знаний по вопросам управления операционной деятельностью организации в целом и отдельных центров ответственности; обучение методологии калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), технологии бюджетирования, принятия экономически обоснованных управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности субъекта.

Задачи:

- исследование сущности управленческого учета и его роли в процессе управления хозяйствующего субъекта;
- систематизация и классифицирование затрат, возникающих в процессе производства продукции, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг или управления организацией;
- установление приемов анализа соотношения показателей «Затраты — Объем — Выручка» и обоснование управленческих решений, основанных на маржинальном доходе;
- изучение особенностей планирования, контроля и анализа деятельности организации посредством введения системы бюджетирования и внутренней отчетности;
- обоснование необходимости создания в рамках организационной структуры управления системы учета по центрам ответственности;
- формирование навыков принятия управленческих решений по вопросам планирования ассортимента продаж, ценообразования, оптимального использования производственных мощностей, закупочной деятельности.

Требования к результатам освоения дисциплины

Общий объем курса по учебному плану 2 (zet) 72 (часа).

Общекультурные компетенции (ОК):

- 1) знанием базовых ценностей мировой культуры и готовностью опираться на них в своем личностном и общекультурном развитии (ОК-1);
- 2) знанием и пониманием законов развития природы, общества и мышления и умением оперировать этими знаниями в профессиональной деятельности (ОК-2);

3) владением культурой мышления, способностью к восприятию, обобщению и анализу информации, постановке цели и выбору путей ее достижения (ОК-5);

4) умением логически верно, аргументированно и ясно строить устную и письменную речь (ОК-6);

5) готовностью к кооперации с коллегами, работе в коллективе (ОК-7);

6) способностью находить организационно-управленческие решения и готовностью нести за них ответственность (ОК-8);

7) умением использовать нормативные правовые документы в своей деятельности (ОК-9);

8) стремлением к личностному и профессиональному саморазвитию (ОК-10);

9) осознанием социальной значимости своей будущей профессии, обладанием высокой мотивацией к выполнению профессиональной деятельности (ОК-12);

10) владеть методами количественного анализа и моделирования, теоретического и экспериментального исследования (ОК-15);

11) владеть основными методами, способами и средствами получения, хранения, переработки информации, навыками работы с компьютером как средством управления информацией (ОК-17);

12) способностью работать с информацией в глобальных компьютерных сетях и корпоративных информационных системах (ОК-18);

13) способностью учитывать последствия управленческих решений и действий с позиции социальной ответственности (ОК-20);

14) способностью придерживаться этических ценностей и здорового образа жизни (ОК-22).

Профессиональные компетенции (ПК):

организационно-управленческая деятельность:

1) знанием основных этапов эволюции управленческой мысли (ПК-1);

2) готовностью к разработке процедур и методов контроля (ПК-3);

3) способностью использовать основные методы финансового менеджмента для стоимостной оценки активов, управления оборотным капиталом, принятия решений по финансированию, формированию дивидендной политики и структуре капитала (ПК-11);

4) способностью оценивать влияние инвестиционных решений и решений по финансированию на рост ценности (стоимости) компании (ПК-12);

информационно-аналитическая деятельность:

1) способностью к экономическому образу мышления (ПК-26);

2) умением применять количественные и качественные методы анализа при принятии управленческих решений и строить экономические, финансовые и организационно-управленческие модели (ПК-31);

3) владением навыками составления финансовой отчетности и осознанием влияния различных методов и способов финансового учета на финансовые результаты деятельности организации (ПК-39);

4) способностью анализировать финансовую отчетность и принимать обоснованные инвестиционные, кредитные и финансовые решения (ПК-40);

5) способностью проводить оценку инвестиционных проектов при различных условиях инвестирования и финансирования (ПК-43);

6) способностью обосновывать решения в сфере управления оборотным капиталом и выбора источников финансирования (ПК-44);

7) владеть техниками финансового планирования и прогнозирования (ПК-45);

8) способностью проводить анализ операционной деятельности организации и использовать его результаты для подготовки управленческих решений (ПК-47).

В результате изучения дисциплины студент должен:

Знать:

- роль и значение управленческого учета в системе управления организацией,
- предмет и метод управленческого учета, объекты изучения данной науки;
- виды и качественные характеристики управленческой информации;
- основные отличия систем управленческого и финансового учета;
- способы калькуляции затрат, методы калькуляции себестоимости;
- различия, достоинства и недостатки калькуляции по полным и по переменным затратам,
- особенности попроцессного, попередельного и позаказного калькулирования,
- особенности нормативной калькуляции,
- возможности и методы бюджетирования в коммерческой организации.

Уметь:

- построить систему классификации затрат организации по статьям калькуляции, исходя из потребностей принятия управленческих и финансовых решений в организации,
- выбрать систему калькуляции себестоимости, исходя из целей такой калькуляции,
- проанализировать систему управленческого учета и контроля в организации;
- использовать полученные знания при принятии управленческих решений;
- калькулировать себестоимость продукции (работ, услуг) различными методами;

Приобрести навыки:

- формирования мнения о существующей структуре информационного обмена для целей принятия решений в организации,
- обоснования и принятия управленческих решений на основе учетной информации,
- обработки учетно-управленческой информации.

СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ (ТЕМ) ДИСЦИПЛИНЫ

Тема 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета

Код компетенции: ПК-41, ОК-1, ОК-12, ПК-7, ПК-17

Понятие управленческого учета, его предмет, объекты и принципы построения. Взаимосвязь и различия управленческого и финансового учета.

Системы управленческого учета. Метод и способы управленческого учета.

Тема 2. Основные системы учета затрат

Код компетенции: ПК-41, ПК-7, ПК-17

Состав затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг). Классификация затрат, принятая в отечественной практике. Классификация затрат в управленческом учете. Группировка затрат по экономическим элементам.

Тема 3. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования

Код компетенции: ПК-41, ПК-17

Сущность и основные принципы калькулирования. Виды себестоимости и калькуляции. Объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционные единицы. Методы калькуляции себестоимости.

Тема 4. Система «Стандарт-кост» и нормативный метод учета затрат

Код компетенции: ПК-41, ПК-17

Система «стандарт-кост». Схема учетных записей в системе учета «стандарт-кост» Нормативный учет затрат

Тема 5. Учет затрат по системе «Директ-костинг»

Код компетенции: ПК-17, ПК-44, ПК-45, ПК-46

Сущность системы Директ-костинг». Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг».

Тема 6. Взаимосвязь показателей «Затраты — объем — прибыль»

Код компетенции: ПК-17, ОК-5, ОК-8, ОК-20, ПК-4, ПК-42

Анализ поведения затрат. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части. Взаимосвязь «затраты — объем — прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода». Допущения СVP-анализа

Тема 7. Бюджетирование и контроль затрат

Код компетенции: ОК -20, ПК-41, ПК-17, ПК-31, ПК-50, ПК-4, ПК-8, ПК-9

Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля. Система внутрихозяйственной управленческой отчетности . Принятие управленческих решений.

КРАТКИЙ КУРС ЛЕКЦИЙ

Тема 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета

Перечень рассматриваемых вопросов:

- 1.1. Понятие управленческого учета, его предмет, объекты и принципы построения.
- 1.2. Взаимосвязь и различия управленческого и финансового учета.
- 1.3. Системы управленческого учета.
- 1.4. Метод и способы управленческого учета.

1.1. Понятие управленческого учета, его предмет, объекты и принципы построения

Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.

Бухгалтерский управленческий учет — это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием. **Предметом управленческого учета** является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений (сегментов), называемых *центрами ответственности*.

Объектами управленческого учета являются затраты (текущие и капитальные) и результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и его отдельных центров ответственности; внутреннее ценообразование и внутренняя отчетность.

Развитие управленческого учета произошло на базе производственного, калькуляционного учета. Поэтому основное его содержание составляет учет затрат на производство и калькулирование.

Важнейшими целями управленческого учета являются:

- оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия;
- обеспечение базы для ценообразования;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

Таким образом, управленческий учет способствует выполнению **важнейшей задачи**, поставленной перед управлением производственной деятельности, — обеспечение данными и показателями внутренних пользователей для выработки, обоснования принятых оптимальных решений по совершенствованию процесса управления.

К принципам управленческого учета относятся:

- непрерывность деятельности предприятия;

- использование единых для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения;
- оценка результатов деятельности подразделений предприятия;
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;
- формирование показателей внутренней отчетности, как основа коммуникационных связей между уровнями управления;
- применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;
- полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;
- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой.

Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета, но не унифицирует учетный процесс.

1.2. Взаимосвязь и различия управленческого и финансового учета

Управленческий учет включает в себя производственный учет и часть финансового учета, необходимую для внутреннего управления (составление отчетов о затратах на производство продукции для внешних пользователей).

Финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные **отличия** по следующим вопросам:

	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Обязательность ведения учета.	Обязательность ведения закреплена законодательно.	Ведение зависит от желания и воли руководства организации.
2. Цель ведения учета.	Составление финансовых документов для внешних пользователей.	Является только средством обеспечения планирования, управления и контроля в данной организации.
3. Пользователи информации.	Внешние пользователи (акционеры, кредиторы, государственные органы и пр.). Их запросы подразумеваются одинаковыми.	Внутренние пользователи (администрация, менеджеры). Известны их специфические запросы, на которые и должна ориентироваться система управленческого учета.
4. Методы ведения учета.	Счета и двойная запись, документация, инвентаризация.	Используются приемы, но не всегда. Возможно использование и специфических методов, запись информации не обязательно ведется по двойной системе.
5. Свобода выбора.	Основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись, оценку и передачу финансовой информации, т.е. он до определенной степени централизован.	Организуется исходя из целей и задач управляющих, никак не регламентируется государством, служит лишь интересам предприятия. В большей степени основан на логике и опыте или на общей преемственности.

	Финансовый учет	Управленческий учет
6. Используемые измерители.	Ведется в российской валюте — рублях.	Используются как денежные, так и неденежные измерители. Применяются натуральные, условнонатуральные, расчетные показатели.
7. Группировка затрат.	Затраты группируются по экономическим элементам (материалы, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, прочие).	Предприятие самостоятельно решает вопрос о том, по каким статьям классифицировать затраты (по центрам ответственности, по носителям затрат и др.).
8. Основной объект учета.	Хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое.	Деятельность предприятия рассматривается по центрам ответственности (центр затрат, центр выручки, центр прибыли). Центр ответственности — структурное подразделение, возглавляемое руководителем, который несет ответственность за результаты работы.
9. Периодичность составления отчетности.	Состав и периодичность составления отчетности устанавливается законодательными актами. Годовая отчетность составляется за год, промежуточная — месяц, квартал, и т.д.	Отчеты составляются по мере надобности: ежемесячно, еженедельно, ежедневно. Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав и периодичность представления внутренней отчетности.
10. Степень надежности информации.	Учет документально подтвержден, но его оценки не могут быть абсолютно точными.	Информация во многом носит расчетный характер и зачастую носит расчетный характер. Часто используются приблизительные оценки.
11. Степень открытости информации.	Отчетность является открытой, публичной.	Информация обычно является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.
12. Привязка ко времени.	Отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки выполняются после совершения операции. Данные носят «исторический» характер.	Содержит как «историческую» информацию, так и оценки и планы на будущее.
13. Базисная структура.	Учет строится на известном балансовом уравнении: Активы = Капитал + Обязательства	Структура информации зависит от запросов пользователей.
14. Ответственность за правильность ведения учета.	Налоговыми органами могут быть наложены штрафные санкции за неправильное отражение информации в отчетности. Кредиторы или акционеры могут обратиться в суд по причине искажения информации в отчетности.	Не обязательно должны составляться в соответствии с установленными нормами и правилами и не предназначены для широкой общественности.
15. Связь с другими дисциплинами.	Основан главным образом на собственном методе.	Тесно связан с другими дисциплинами — микроэкономикой, финансами, эконом. анализом, статистикой.

Взаимосвязь между управленческим, финансовым и налоговым учетом определяется незначительными позициями:

1. Отражение хозяйственных операций в хронологической последовательности.

2. Учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица.

3. Своевременное отражение хозяйственных операций в соответствующих регистрах.

4. Первичные и сводные учетные документы составляются на бумажных носителях информации.

5. Оценка имущества и обязательств производится организацией для отражения в учете и отчетности в денежном выражении — в рублях.

6. Финансовый и управленческий учет расходов может строиться в виде единой системы учета затрат, при которой учет затрат на производство обеспечивает едиными данными, на одних и тех же счетах по учету затрат на производство, и данные служат основой для финансового, управленческого и налогового учета.

7. Финансовый и управленческий учет представляют собой взаимозависимые части единого бухгалтерского учета.

1.3. Системы управленческого учета

Особенностью организации учета на западных предприятиях является его разделение на финансовую и управленческую подсистемы, что обусловлено различием в их целях и задачах.

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

Система управленческого учета характеризуется следующими показателями: объемом информации, целями информации, критериями информации, средствами достижения целей, составом элементов и их взаимодействием.

Организация управленческого учета — внутреннее дело конкретного предприятия. Администрация сама решает, в каких разрезах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности, вести учет фактических или стандартных, полных или частичных затрат.

Основные признаки, по которым классифицируются системы управленческого учета, следующие:

1. Форма связи управленческой и финансовой бухгалтерии:

– интегрированная (монистическая) — система, объединяющая финансовый и управленческий учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета;

– автономная представляет собой обособленное ведение финансового и управленческого учета.

2. Полнота включения в себестоимость:

– система учета полной себестоимости. **Вариант учета полных затрат** представлен традиционным учетом затрат на производство и калькулирования себестоимости;

– система «директ-костинг». **Под вариантом частичных затрат** понимается такой подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые имеют прямой характер и прямо включаются в себестоимость отдельных видов продукции. При этой системе затраты зависят от объемов производства и потому их называют переменными. Часть затрат, которые имеют косвенный характер, относятся ко всей продукции. Такого рода затраты возмещаются из общей суммы выручки.

3. Оперативность учета затрат:

– система учета фактических (прошлых исторических) затрат заключается в формировании информации для расчета себестоимости и прибыли, определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования;

– система «стандарт-кост» включает разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов основных фондов, на затраты труда, накладных расходов, составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет.

В международной практике ни одна из перечисленных систем не применяется в чистом виде. Для ориентации предприятия в сложных рыночных условиях необходима разнообразная информация. Поэтому имеет место интеграция различных систем управленческого учета, например широко используется сочетание систем «стандарт-кост» и «директ-костинг», т.е. речь идет о системе «стандартного директ-костинга». При этом разрабатываются стандарты переменных и постоянных затрат, прямых и косвенных затрат, калькулируется стандартная себестоимость продукции, а учет организуется как учет стандартов и отклонений от них.

1.4. Метод и способы управленческого учета

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

Он состоит из следующих элементов: документация, инвентаризация, оценка; группировка и обобщение; контрольные счета; планирование, нормирование лимитирование; анализ и контроль.

Группировка и оценка, использование контрольных счетов — способ изучения, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте в разрезе определенных признаков.

Контрольные счета — составная часть элемента классификации, позволяющая хранить информацию. Система контрольных счетов выступает связующим звеном финансового и управленческого учета и позволяет установить полноту и правильность учетных записей

Планирование, нормирование и лимитирование — входят в систему управления предприятием. **Планирование** — непрерывный циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка.

Нормирование — процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленный на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в выпуск продукции.

Лимитирование — первая ступень контроля за материальными издержками, основанная на системе норм запасов и затрат. Лимит - установление границ выдачи, исходя из нормы расходов ресурсов на единицу продукции, установленной технологической документацией, и планируемой производственной программы каждому производственному подразделению.

В заключение следует отметить, что все элементы метода действуют не изолированно друг от друга, а в системе организации внутренних хозяйственных связей, направленной на решение целей управления.

Кроме названных приемов, в бухгалтерском управленческом учете используются следующие методы:

- индексный метод (применяемый в статистике);
- приемы экономического анализа (в частности, пофакторный анализ);
- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и др.).

Управленческий учет сегодня немислим без использования ЭВМ.

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение метода управленческого учета?
2. Что собой представляет лимитирование?
3. Каковы принципы управленческого учета?
4. Какие методы управленческого учета Вы знаете?
5. Каковы различия составных частей управленческого учета и финансового учета?

Тема 2. Основные системы учета затрат

Перечень рассматриваемых вопросов:

- 2.1. Состав затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг).
- 2.2. Классификация затрат, принятая в отечественной практике.
- 2.3. Классификация затрат в управленческом учете.
- 2.4. Группировка затрат по экономическим элементам.

2.1. Состав затрат, формирующих себестоимость продукции

В себестоимость продукции (работ, услуг) включаются:

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства;
- затраты связанные с использованием природных ресурсов;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства и управления, с улучшением качества продукции;
- затраты, связанные с рационализаторством, проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по рационализаторским предложениям, организация выставок, смотров, конкурсов и других мероприятий по рационализации, выплата авторских вознаграждений;
- затраты на обслуживание производственного процесса:
- по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- затраты, связанные с управлением производством:
- затраты, связанные с обучением кадров;
- обязательные страховые взносы в Фонд социальной защиты населения, страховые взносы по видам обязательного и добровольного страхования;
- затраты, связанные со сбытом (реализацией) продукции, товаров, работ, услуг:
- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности;
- другие виды затрат, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) в соответствии с установленным законодательством порядком.

В фактической себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются также:

- потери от брака;
- затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- выплаты работникам, с которыми прекращается трудовой договор (контракт) в связи с ликвидацией организации или ее реорганизацией, сокращением численности или штата работников в размерах, установленных законодательством;
- недостача имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством.

Не подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг):

– затраты на выполнение самой организацией или оплату работ (услуг), не связанных с производством продукции (работы по благоустройству территорий, не находящихся в собственности, пользовании или аренде организации, населенных пунктов, оказанию помощи сельскому хозяйству и другие виды работ);

– затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию (включая амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонта) культурно-бытовых и других непромышленных объектов, находящихся на балансе организаций, а также работ, выполняемых в порядке оказания помощи и участия в деятельности других организаций.

2.2. Классификация затрат, принятая в отечественной практике

Признаки классификации затрат	Виды издержек производства	Характеристика затрат
1. По единству состава	Одноэлементные	экономически однородные затраты, их нельзя разложить на составные части
	Комплексные	состоящие из нескольких экономических элементов
2. По отношению к производственному (технологическому) процессу	Основные	обусловленные функцией управления, организации, обслуживания и контроля за производственной деятельностью предприятия в целом и отдельными его отраслями и структурными подразделениями
	Накладные	обусловленные функцией управления, организации, обслуживания и контроля за производственной деятельностью предприятия в целом и отдельными его отраслями и структурными подразделениями
3. По отношению к объему производства	Условно-переменные	затраты, которые изменяются с изменением объема производства
	Условно-постоянные	затраты, абсолютный размер которых, как правило, не зависит от объема производства продукции, т.е. такие затраты остаются более или менее постоянными, не пропорциональными объему производства
4. По способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции	Прямые	затраты, которые связаны с производством определенного вида продукции и они могут быть прямо (непосредственно) включены в его себестоимость
	Косвенные	затраты, которые обусловлены производством нескольких видов продукции, относятся к возделыванию многих с.-х. культур, содержанию нескольких технологических групп животных
5. По степени охвата планом	Планируемые	расходы, включаемые в смету расходов, принимаемые для составления плановой (сметной) калькуляции
	Непланируемые	непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности организации, могут иметь место только в фактической себестоимости продукции

Признаки классификации затрат	Виды издержек производства	Характеристика затрат
6. По участию в процессе производства	Производственные	затраты по выпуску продукции, выполнению работ и услуг
	Внепроизводственные (коммерческие)	расходы по реализации
7. По эффективности (целесообразности расходования)	Производительные	оправданные, целесообразные затраты, вытекают из потребности производства
	Непроизводительные	затраты, связанные с недостатками производства (брак продукции, потери от простоев и др.)
8. По возможности нормирования	Нормируемые	затраты, включенные в нормативную базу
	Ненормируемые	не охвачены системой нормирования
9. По периодичности возникновения	Текущие	постоянные, обычные или имеющие частую (менее месяца) периодичность производственные расходы
	Единовременные	однократные или периодически производимые (с периодичностью более месяца) расходы, обеспечивающие процесс производства в течение длительного времени
10. По отношению к отчетному периоду	Текущие (отчетные)	расходы по производству и реализации продукции данного периода
	Будущих периодов.	затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды
	Предстоящие.	затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере
	Прошлых периодов.	затраты, произведенные в прошлых отчетных периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции в текущем отчетном периоде

2.3. Классификация затрат в управленческом учете

Принятая классификация издержек производства выполняет определенную функцию в системе калькулирования продукции, но не отвечает задачам управленческого учета. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости производственной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Международные стандарты по производственному учету предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от задач, выполняемых управленческим учетом. Для решения каждой из названных задач потребители внутренней информации определяют соответствующую классификацию затрат. Это новое явление в отечественном учете затрат на производство.

Классификация затрат для определения себестоимости и полученной прибыли

Для определения себестоимости и полученной прибыли затраты классифицируются на: входящие и истекшие; прямые и косвенные; основные и накладные; входящие в себестоимость продукции и внепроизводственные; одноэлементные и комплексные.

Входящие затраты — это те ресурсы, которые были приобретены и 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.

К **истекшим** относятся ресурсы, израсходованные для получения доходов в настоящем и потерявшие способность приносить доход в будущем. Истекшие затраты отражаются в составе затрат на производство реализованной продукции, т.е. входящие затраты перешли в истекшие.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие **имеет важное значение при исчислении прибыли и убытков, оценки активов предприятия.**

Классификация затрат для принятия управленческих решений

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

- 1) переменные, постоянные;
- 2) затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
- 3) безвозвратные затраты;
- 4) вмененные затраты (упущенная выгода);
- 5) инкрементные затраты (приростные);
- 6) маржинальные затраты и доходы (предельные);
- 7) планируемые и непланируемые.

Затраты, учитываемые в расчетах при принятии решений, — это такие затраты, которые зависят от принятого решения. Затраты, не принимаемые в расчет, от принятого решения не зависят.

Безвозвратные — это затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и их невозможно изменить в будущем.

Вмененные (иначе их называют воображаемыми) затраты — это расходы, которые добавляются при принятии решений в случае ограниченности ресурсов, но в будущем их может и не быть.

Инкрементные затраты возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные, иначе инкрементные, затраты.

Маржинальные затраты и доходы — это дополнительные затраты и доходы в расчете не на весь выпуск продукции, а на единицу продукции.

Классификация затрат в целях контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности

В целях контроля и регулирования затрат применяется следующая их классификация:

- регулируемые и нерегулируемые;
- эффективные и неэффективные;
- в пределах норм и отклонений от норм;
- контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые — затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, сумма которых зависит от влияния со стороны менеджера. Затраты, на которые управляющий не влияет, называются **нерегулируемыми** с его стороны.

Деление затрат на расходы в **пределах норм** и **отклонений от норм** применяют в текущем учете для определения эффективности работы подразделений путем сопоставления фактических затрат с нормативными.

К **контролируемым** относят затраты, которые контролируются лицами, работающими на предприятии. По составу отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены отдельными расходами.

Неконтролируемые затраты — это расходы, не зависящие от лиц, работающих на предприятии. Например, переоценка основных средств, изменение норм амортизационных отчислений по основным средствам, и т.д.

2.4. Группировка затрат по экономическим элементам

Особенно большое значение в планировании, в планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции имеет **группировка затрат по экономическим элементам** и **калькуляционным статьям**, т.к она позволяет определить планово-расчетные и фактические затраты на производство, планово-расчетную и фактическую себестоимость отдельных видов продукции.

Группировка затрат по экономическим элементам позволяет определить, что и в каком объеме расходует предприятие на производство сельскохозяйственной продукции. В соответствии с этими признаками затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), подразделяются на следующие элементы: материальные затраты, затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности; прочие затраты.

В элементе «Материальные затраты» отражаются: стоимость приобретаемых со стороны сырья и (или) материалов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг); стоимость инвентаря, хозяйственных принадлежностей, специальной оснастки, специальной одежды; стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами самой организации, стоимость природного сырья; потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, установленных законодательством.

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются выплаты по заработной плате за фактически выполненную работу, отработанное время и за периоды, включаемые в рабочее время, а также дополнительные выплаты сти-

мулирующего и компенсирующего характера, иные выплаты, установленные законодательством.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные страховые взносы по установленным законодательством нормам в государственный внебюджетный Фонд по всем видам оплаты труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции, товаров, работ, услуг, независимо от источников выплат, кроме тех, на которые страховые взносы не начисляются.

В элементе «Амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых в предпринимательской деятельности» отражаются суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, используемым в предпринимательской деятельности, произведенных в установленном законодательством порядке (как по собственным, так и по арендованным).

К элементу «Прочие затраты» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся: налоги, сборы (пошлины), платежи и другие обязательные отчисления в государственные целевые бюджетные (включая инновационные фонды) и внебюджетные фонды, включаемые в соответствии с законодательством в себестоимость продукции (работ, услуг); платежи за использование (изъятие, добычу) природных ресурсов, выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы сточных вод или загрязняющих веществ в окружающую среду, размещение отходов производства в пределах установленных лимитов страховые взносы по видам обязательного и добровольного страхования; проценты по полученным займам и кредитам, за исключением процентов по просроченным займам и кредитам, а также займам и кредитам, связанным с приобретением основных средств, нематериальных активов и иных внеоборотных (долгосрочных) активов; затраты на оплату услуг связи; оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации; оплата услуг по охране имущества, затраты по противопожарному обслуживанию аварийно-спасательными службами; плата за обучение кадров; оплата консультационных, информационных услуг; оплата аудиторских услуг по проведению обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности; выходное пособие (компенсация), выплачиваемое в случае прекращения трудового договора; затраты на рекламу и маркетинговые услуги. арендная плата; лизинговые платежи в порядке; командировочные расходы в пределах норм; отчисления в ремонтный фонд и резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Контрольные вопросы:

1. Как делят затраты по отношению к объему производства?
2. Какие постоянные и переменные затраты Вы знаете?
3. Перечислите состав затрат по статьям?
4. Что относят к элементу «Прочие затраты»?
5. Чем отличаются контролируемые затраты от неконтролируемых?

Тема 3. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования

Перечень рассматриваемых вопросов:

- 3.1 Сущность и основные принципы калькулирования.
- 3.2. Виды себестоимости и калькуляции.
- 3.3. Объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционные единицы.
- 3.4. Методы калькуляции себестоимости.

3.1. Сущность и основные принципы калькулирования

Для исчисления себестоимости продукции, работ и услуг составляется **калькуляция** (от лат. *calculatio* —счисление). Калькуляция тесно взаимосвязана с процессом учета затрат на производство и реализацию продукции, с группировкой затрат по отдельным калькуляционным статьям и элементам затрат.

Понятие «калькуляция» — неотъемлемая часть более общего понятия — калькулирования — системы экономических расчетов по исчислению себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькулирование — это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг). Оно является частью производственного учета, охватывающего все стадии подготовки и получения информации о процессе производства и реализации продукции.

Калькуляция — это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг).

Предметом калькуляции как специальной экономической дисциплины являются затраты на производство и реализацию продукции, их группировка и оценка в планировании и учете, а также исчисление себестоимости продукции (всей и единицы), работ, услуг и незавершенного производства.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из **следующих этапов**:

- сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;
- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка отходов производства и побочной продукции;
- оценка незавершенного производства;
- разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

Общие принципы калькуляционной работы:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;

- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам;
- выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы и др.

Эти общие принципы на отдельных предприятиях конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях производится в следующих **целях**:

- установления уровня безубыточной цены;
- контроля затрат на производство (предупреждение потерь в результате неоправданного роста себестоимости);
- определение эффективности проектируемых и осуществляемых технологических, организационных и агрозоотехнических мероприятий по развитию и совершенствованию производства;
- расчета прибыли (рентабельности, доходности) продукции (работ, услуг).

3.2. Виды себестоимости и калькуляции

В зависимости от **источников данных, используемых для исчисления себестоимости**, различают плановую (планово-расчетную), фактическую (отчетную), провизорную, нормативную и сметную себестоимость.

Плановая себестоимость исчисляется в начале календарного периода на планируемый срок и является составной частью плана социального и экономического развития предприятия. Она определяется с учетом принятых норм расхода материальных ресурсов, тарифных ставок и норм выработки, а также плановых показателей производства продукции.

Фактическая (отчетная) себестоимость рассчитывается в конце отчетного периода по данным бухгалтерского учета затрат на производство и выхода продукции. Фактическая себестоимость может отличаться от плановой, поскольку она характеризует реальные затраты на производство и реализацию продукции.

Провизорная (ожидаемая) себестоимость устанавливается на основании фактических данных учета затрат и выхода продукции за девять месяцев и расчетов ожидаемых затрат и выхода продукции в четвертом квартале.

Нормативная себестоимость исчисляется по нормам расхода материальных ресурсов (сырья, кормов, семян, удобрений, топлива, медикаментов и других материальных ценностей), а также на основании норм затрат труда и расценок по заработной плате, действующих на определенную дату.

Сметная себестоимость характеризует затраты на производство конкретных изделий или работ, выполняемых в разовом порядке.

В зависимости от **состава затрат, формирующих себестоимость продукции**, различают цеховую, производственную и полную (коммерческую) себестоимость.

Цеховая себестоимость характеризует затраты конкретного внутрихозяйственного подразделения (цеха, бригады, кооператива и др.) на производство продукции.

Производственная себестоимость характеризует величину затрат, обусловленных производством продукции на конкретном предприятии. Она складывается из цеховой себестоимости и затрат на управление предприятием.

Полная (коммерческая) себестоимость включает себя все затраты, связанные с производством и реализацией продукции. Она складывается из производственной себестоимости и затрат на реализацию продукции.

В зависимости от степени обобщения данных, используемых для исчисления себестоимости, различают индивидуальную, отраслевую и фирменную себестоимость.

Индивидуальная себестоимость характеризует затраты одного предприятия на производство и реализацию продукции.

Отраслевая себестоимость представляет совокупные расходы на производство и реализацию отдельных видов продукции всех предприятий отрасли.

Фирменная себестоимость включает затраты на производство и реализацию продукции по группе предприятий, входящих в объединение, комбинат, фирму, трест.

В зависимости от времени исчисления различают годовую, квартальную и месячную себестоимость.

Виды калькуляций обуславливаются наличием различных показателей себестоимости и их назначением в системе экономической информации.

По времени составления калькуляции подразделяются на предварительные и последующие. **К предварительным** относят плановую (расчетно-плановую), сметную, нормативную и провизорную калькуляции, исчисляемые до изготовления продукции (выполнения работ), **к последующим** — отчетную калькуляцию, рассчитываемую после получения продукции.

Плановая (расчетно-плановая) калькуляция составляется в начале календарного периода на планируемый срок с учетом плановых норм расхода материальных ресурсов, труда и заработной платы, затрат на управление и организацию производства и планируемых показателей производства продукции с целью исчисления среднегодовой (среднеквартальной) себестоимости сельскохозяйственной продукции.

Сметная калькуляция носит предварительный характер и исчисляется в таком же порядке, как и плановая, но только на изделия и работы, выполняемые в разовом порядке (например, на ремонт машин, зданий и сооружений и т.п.).

Нормативная калькуляция - это расчет себестоимости продукции по нормам расхода сырья, материалов, семян, кормов, удобрений, топлива, нормам и расценкам по оплате труда, действующим на определенную дату, и по утвержденным сметам расходов на управление производством.

Провизорная калькуляция составляется сельскохозяйственными предприятиями по состоянию на 1 октября текущего года на основе фактических данных о затратах на производство и о выходе продукции за девять месяцев, а также расчета затрат и ожидаемого объема продукции в четвертом квартале.

Отчетная калькуляция представляет собой расчет фактической себестоимости продукции. Она составляется по данным бухгалтерского учета о фактических затратах и количестве произведенной продукции и характеризует уровень отдельных видов расходов на производство конкретной продукции.

В зависимости от состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, различают калькуляции цеховой, производственной и полной (коммерческой) себестоимости.

Калькуляция цеховой себестоимости позволяет исчислить затраты отдельных внутрихозяйственных формирований (цехов, кооперативов и др.) на производство продукции (всей и единицы).

Калькуляция производственной себестоимости составляется в целом по предприятию с целью исчисления себестоимости конкретных видов продукции (всей и единицы).

Калькуляция полной (коммерческой) себестоимости включает, кроме затрат на производство продукции, еще и расходы по ее реализации.

В зависимости от круга охватываемых предприятий калькуляции делятся на индивидуальные, фирменные и отраслевые.

Индивидуальная калькуляция осуществляется с целью исчисления себестоимости продукции конкретного предприятия.

Фирменную калькуляцию составляют для исчисления себестоимости определенного вида продукции по затратам предприятий, входящих в объединение, комбинат, фирму, трест.

Отраслевая калькуляция — это расчет себестоимости продукции по данным совокупных затрат на производство и реализацию отдельных видов продукции всех предприятий отрасли

Различают еще и **параметрические калькуляции**. Параметрические калькуляции составляются для исчисления себестоимости продукции определенного качества.

3.3. Объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционные единицы

Объект учета затрат на производство продукции — это обособленная часть совокупности затрат производственной сферы организации, сгруппированных за отчетный период по определенному признаку и классификации в соответствии с техническими, организационными и экономическими факторами (по видам деятельности, видам производства, периодам возникновения затрат, способу включения их в себестоимость продукции, местам возникновения затрат и другим признакам).

В качестве объектов учета затрат выступают сельскохозяйственные культуры, группы культур, виды и технологические группы животных и птицы, отдельные производства и технологические процессы, по которым учитывают затраты с целью исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), наиболее эффективного управления процессом формирования себестоимости и организации внутрихозяйственного расчета.

Для измерения объектов калькуляции с целью исчисления себестоимости продукции используются **калькуляционные единицы**.

Калькуляционная единица — это измеритель объекта калькуляции.

На практике действуют следующие **группы калькуляционных единиц**:

- натуральные единицы — штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, голова приплода и др.;
- натуральные единицы с учетом качества продукции (высшего сорта, определенной жирности, категории и т.д.);
- условно-натуральные единицы — 100 условных банок консервов, 100 пар обуви определенного вида и др.;
- единицы измерения выполненной работы, оказанной услуги (га, тонно-километры, киловатт-часы, машино-день, кубический метр, Гкал и др.);
- стоимостные единицы (тыс.руб., руб. и т.д.).

3.4. Методы калькуляции

Метод калькуляции — это совокупность способов и приемов, используемых для исчисления себестоимости конкретного вида продукции (всей и единицы).

Все применяемые **способы (приемы) калькуляции** по своим специфическим характерным чертам расчета себестоимости можно классифицировать на следующие:

1. **Способ прямого расчета** применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции (калькуляционного объекта) определяется непосредственно по данным прямого учета затрат по соответствующему объекту, а себестоимость калькуляционной единицы продукции исчисляется делением суммы затрат по объекту их учета на количество единиц произведенной продукции или выполненных работ, оказанных услуг.

2. **Способ исключения затрат** -- из общей суммы затрат на производство исключается стоимость побочной продукции, отходов (возвратных и безвозвратных).

Под **возвратными отходами** производства понимаются остатки сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшихся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используются с повышенными затратами (понижение выхода продукции) или вовсе не используются по прямому назначению. К **безвозвратным отходам** относят отходы, которые не могут быть использованы. Безвозвратные отходы не оцениваются.

Возвратные отходы оценивают следующим образом:

- по пониженной цене исходного материала (если отходы могут быть использованы в основном производстве, но с повышенными затратами — пониженным выходом готовой продукции или для нужд вспомогательного производства проданы на сторону);

– по полной цене, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного сырья.

3. Способ коэффициентов используется в тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, нужно распределить между несколькими видами продукции. Полученная из производства продукция переводится по установленным коэффициентам в условную. После этого исчисляется общее количество условной продукции и себестоимость ее калькуляционной единицы. По данным себестоимости единицы условной продукции и общего количества условной продукции определяют затраты на производство конкретных видов продукции.

Распределение затрат можно производить и по удельному весу условной продукции каждого вида в общем количестве условных единиц.

4. Способ распределения затрат пропорционально экономически обоснованной базе применяется, при необходимости распределения затрат, учтенных по одному объекту, между несколькими видами продукции, на которую не установлены коэффициенты. В этом случае затраты, учтенные по определенному объекту, распределяются между видами продукции пропорционально экономически обоснованной базе. В качестве такой базы может использоваться стоимость продукции, исчисленная по ценам реализации, кормовые единицы и другие показатели.

5. Способ суммирования затрат состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат учтенных по соответствующим технологическим процессам (переделам).

6. Нормативный способ калькулирования является составной частью нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предпосылками применения этого способа являются: наличие норм и нормативов затрат; составление нормативной калькуляции себестоимости единицы производимой продукции; достоверное документирование и учет затрат по действующим нормам и отклонениям от них.

7. Комбинированный способ калькулирования, базирующийся на нескольких последовательно используемых приемах.

Контрольные вопросы:

1. Дайте определение калькуляционной единицы?
2. Укажите объекты калькулирования себестоимости продукции?
3. Каковы принципы калькуляционной работы?
4. Назовите виды калькуляции?
5. Каковы отличия нормативного способа от комбинированного способа калькулирования себестоимости продукции?

Тема 4. Система «Стандарт-кост» и нормативный метод учета затрат

Перечень рассматриваемых вопросов:

- 4.1. Система «стандарт-кост».
- 4.2. Схема учетных записей в системе учета «стандарт-кост».
- 4.3. Нормативный учет затрат.

4.1. Система «стандарт-кост»

Создателем системы «стандарт-кост» является американский экономист Чартер Гаррисон, разработавший ее положения в начале 30-х годов нашего столетия.

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

- основные материалы;
- оплата труда основных производственных рабочих;
- производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, с тем чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Система учета «Стандарт-кост» может быть представлена при помощи следующей схемы:

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п.1 – п.2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п.3 – п.4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, является основной оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Следует отметить, что система «Стандарт-кост» в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. В результате этого даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножают на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без указания количественных норм. Исключение составляют важнейшие составные части накладных расходов (например, непроизводственная заработная плата), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты.

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью, либо исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы.

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупеременные. Последние, в свою очередь, разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы. В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются.

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

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

Вместе с тем, этой системе присущи свои недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства.

Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно.

Таким образом, «стандарт-кост» — это система оперативного управления и контроля за ходом производственного процесса и затратами на производство, а также система анализа причин, в силу которых образовалась разница между стандартной и фактической себестоимостью продукции и выручкой от ее реализации. Принципы этой системы являются универсальными, и поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

4.2. Схема учетных записей в системе учета «стандарт-кост»

Систему учета «Стандарт-кост» предприятие имеет возможность организовать в соответствии с выбранной учетной политикой. План счетов бухгалтерского учета позволяет применять несколько схем учета затрат на производство.

С точки зрения формирования себестоимости продукции (работ, услуг) план счетов предусматривает два варианта учета затрат на производство: традиционный и маржинальный. Однако в зависимости от способа учета выпущенной продукции, сданных работ и оказанных услуг каждая из указанных схем может быть осуществлена в двух вариантах: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без использования этого счета. Таким образом, можно говорить о принципиальной возможности использования четырех вариантов построения учета затрат на производство.

Традиционный вариант учета предусматривает подразделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции, работ, услуг. При этом варианте все прямые и косвенные расходы в конечном итоге отражаются на счете 20 «Основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака — со счета 28 «Брак в производстве».

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Следует обратить внимание на то, что сумма накопленных за месяц общехозяйственных расходов при данном варианте в полном объеме списывается со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Традиционный вариант учета получил в новом плане счетов дальнейшее развитие. В системный учет введена специальная синтетическая позиция, позволяющая контролировать выпуск из производства готовой продукции и формирование издержек производства. Речь идет о счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Согласно инструкции по применению плана счетов этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работ и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Следует сразу же оговориться, что применение счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не является обязательным. Он используется «по желанию» или по мере необходимости. Основное условие включения его в схему синтетического учета — наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции (стандарт-кост, нормативный учет).

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) ведется по обычной схеме, рассмотренной выше. Однако в течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция, оцененная по нормативной (плановой) себестоимости, отражается по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Сданные заказчиком работы и оказанные услуги регистрируются по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи».

По окончании месяца выявившаяся на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В результате на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» формируется информация о выпущенной из производства продукции, сданных работах и оказанных услугах в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

На 1-е число месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Результатом такого сопоставления может быть экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, или перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой). Сумма отклонения

переносится со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на счет 90 «Продажи»: экономия сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи», а перерасход списывается с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Таким образом, ежемесячно счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается, и сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» организуется, как правило, по видам выпускаемой продукции или по структурным подразделениям организации. В целях управления в конкретной организации могут потребоваться иные аспекты группировки информации на данном счете.

Следующий вариант учета затрат на производство предусматривает разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Общий подход к организации данного варианта учета заключается в следующем. Как мы отмечали, условно-переменные расходы связаны непосредственно с производственным процессом и находятся в прямой зависимости от объемов выпускаемой продукции. В общем виде они включают прямые материальные затраты (сырье, материалы, топливо и энергию на технологические цели, работы и услуги сторонних организаций и т.п.), прямые трудовые расходы (оплата труда, обязательные отчисления на социальное страхование и обеспечение), производственные косвенные расходы. Последний вид расходов можно с некоторой долей условности сравнить с общепроизводственными расходами, которые обычно относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы».

В отличие от условно-переменных, условно-постоянные расходы не зависят от объемов производства. Они представляют собой совокупность расходов на управление, хозяйственное обслуживание производства, сбыт продукции. За редким исключением к условно-постоянным расходам можно отнести те затраты, которые при традиционном варианте учета затрат на производство регистрируются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства». Условно-постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов — на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях, имеющих незначительный объем сбытовых расходов, могут оказаться целесообразными отказ от использования счета 44 «Расходы на продажу» и организация учета этих затрат на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Условно-постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Описанный вариант, так же как и традиционная схема учета затрат на производство, может быть реализован с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». При этом записи в части учета условно-переменных расходов делаются по аналогии с описанными выше.

4.3. Нормативный учет затрат

Нормативный учет в той или иной форме удобен любым предприятиям и организациям, имеющим в процессе работы циклические, повторяющиеся элементы, будь то изделия или их части, трудовые операции или технологические процессы. При этом не обязательно, чтобы производство было массовым или хотя бы серийным.

Основное назначение нормативного учета затрат состоит в том, чтобы:

- 1) упрощать процессы планирования и бюджетирования;
- 2) выявлять отклонения, их значимость и природу, способствовать выработке регулирующих воздействий;
- 3) давать прогноз величины ожидаемых издержек и устанавливать цены на основе заранее исчисленной себестоимости продукции;
- 4) упрощать учет затрат на конечный продукт производства;
- 5) контролировать текущую деятельность, способствовать оценке эффективности управления;
- 6) устанавливать (корректировать) цели, которых необходимо достичь, намечать пути совершенствования объектов и процессов.

Организация и порядок расчета нормативных затрат

Нормативные затраты представляют собой тщательно рассчитанные predetermined (стандартные) затраты, которые выражаются обычно в расчете на единицу готовой продукции.

В общем случае нормативные затраты включают три элемента производственных затрат, каждый из которых в свою очередь можно представить в виде двух составляющих — натуральной и стоимостной для прямых и переменной и постоянной для косвенных:

1. Прямые материальные затраты:
 - 1.1. Нормативная цена основных материалов.
 - 1.2. Нормативное количество основных материалов.
2. Прямые затраты труда:
 - 2.1. Нормативное рабочее время (по прямым трудозатратам).

2.2. Нормативная ставка прямой оплаты труда.

3. Общепроизводственные расходы:

3.1. Нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов.

3.2. Нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Для постановки на предприятии системы нормативного учета затрат надо решить ряд задач:

1. Провести нормирование с целью создания нормативной базы.

2. Организовать соответствующим образом учет, чтобы обеспечить идентификацию и контроль отклонений.

3. Определить процедуру работы с отклонениями, обеспечения регулирующими воздействий.

Контрольные вопросы:

1. В чем состоит назначение нормативного учета затрат?

2. Кто является создателем системы «стандарт-кост»?

3. На каком счете собираются прямые условно-переменные расходы ?

4. Кто является создателем системы «стандарт-кост»?

5. В чем состоит основное назначение нормативного учета затрат?

Тема 5. Учет затрат по системе «Директ-костинг»

Перечень рассматриваемых вопросов:

5.1. Сущность системы Директ-костинг»

5.2. Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг».

5.1. Сущность системы «Директ-костинг»

Метод **директ-костинга (себестоимость по прямым затратам)** впервые возник в Германии (в 30е гг. XX столетия). В 1953 г. он был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров для применения в США. В последние годы данный **метод** широко применяется в большинстве развитых стран. В первые годы применения **директ-костинга** производственная **себестоимость продукции** исчислялась только по прямым переменным затратам. В процессе дальнейшего развития **метода директ-костинга** производственную **себестоимость продукции** стали исчислять не только по прямым, но и косвенным переменным расходам.

Применительно к России сущность **метода директ-костинга** заключается в том, что **сокращенная** или неполная производственная **себестоимость продукции** исчисляется только по переменным и условно переменным затратам.

Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и **калькулирования себестоимости продукции** (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца списывают на счет 90 «Продажи». Это означает, что общехозяйственные расходы в производственную **себестоимость продукции** не включаются.

При исчислении **сокращенной себестоимости продукции** используют показатели маржинального дохода и остаточного дохода (прибыли от производства). Маржинальный доход определяют вычитанием из выручки от продажи **продукции** или стоимости произведенной **продукции** суммы переменных.

На основе данных, получаемых при **методе директ-костинга**, обосновывают оптимальный объем производства **продукции**, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую **продукцию** и т.п.

5.2. Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг»

Теория и практика системы калькулирования в условиях развивающихся рыночных отношений нуждается в изучении организационных систем управленческого учета, применяемых в странах рыночной экономики. Одной из таких систем является система калькулирования себестоимости продукции по прямым затратам. До 1928 г. остатки готовой продукции оценивались по себестоимости, исчисленной по полным затратам. Великая депрессия привела к созданию больших запасов нереализованной продукции, а оценка по полным затратам приводила к искусственному искажению прибыли. Постоянные затраты, которые не зависят от объема производства и размеров дохода, перераспределяясь между отчетными периодами, значительно влияли на величину расчетной прибыли. Было решено в достаточной степени условно разделить совокупные затраты на переменные (прямые) и постоянные (бесполезные или косвенные).

Новая система затрат получила название директ-костинг.

В содержании месячного отчета о прибылях и убытках стали разграничивать обычные производственные затраты и косвенные накладные расходы. Дифференциация производственных расходов позволила определять зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и управлять себестоимостью.

Суть этой системы сводится к следующему: прямые затраты обобщают по видам готовых изделий, косвенные же затраты собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Калькулирование себестоимости по системе директ-костинг предусматривает неизменную величину постоянных расходов при любом объеме производства, поэтому основное внимание в управленческом учете уделяется постоянным расходам. Руководители предприятия и структурных подразделений усиливают контрольные функции управления этими затратами.

Система директ-костинг имеет несколько отличительных особенностей:

- 1) разделение производственных затрат на переменные и постоянные;
- 2) калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам;
- 3) многостадийность составления отчета о доходах.

Процесс учета:

1. Устанавливается связь объема производства готовой продукции с прямыми (переменными) затратами, отражается рентабельность производства отдельных видов продукции.

2. Обобщенные на одном счете косвенные (постоянные) расходы сопоставляются с вкладом, полученным от реализации каждого вида продукции.

Результат отражает рентабельность всего производства и реализации.

Эта система ориентирована на реализацию. Чем больше объем реализации, тем больше прибыль. Готовую продукцию и незавершенное производство оценивают только по переменным затратам. Такая система оценки побуждает предприятия изыскивать возможности увеличения реализации.

Система учета директ-костинг на предприятиях может быть организована по-разному. Используется два подхода: автономность и интеграция управленческого и финансового учета. Но интегрированная система отличается сложностью и часто нарушает принцип управленческого учета — сохранение коммерческой тайны.

Калькуляция себестоимости продукции по переменным издержкам обеспечивает контроль над постоянными издержками, за вложениями в получение прибыли каждого выпускаемого вида продукта, за соблюдением ассортимента выпуска продукции. Такие калькуляции выявляют неконтролируемые центрами ответственности издержки, различия между прибыльными и неприбыльными операциями, поведение издержек относительно нормативов. Основным принципом контроля является зависимость: материал накладные расходы. В этих целях используют простейшее выражение для расчета коэффициента контроля издержек: прямые или переменные (отнесенные — неотнесенные) накладные расходы основные материалы + живой труд (первичные издержки).

Другим важным моментом калькуляции себестоимости продукции по переменным затратам является связь калькуляции с анализом безубыточности производства, которая формирует информацию для расчета оптимального соотношения объема и прибыли.

К преимуществам выбора принципа калькулирования по переменным издержкам следует отнести его непосредственное влияние на установление цен на изделия, стимулирование производительности различных сегментов бизнеса.

Система директ-костинг развивается в соответствии с совершенствованием систем управления. Гибкость планирования и принятия управленческих решений потребовали ввода в систему директ-костинг бюджетов (смет) и заданий, анализа их исполнения. Особенностью современной системы директ-костинг является использование стандартов (норм) не только по переменным издержкам, но и по постоянным. Стандартный директ-костинг есть средство достижения конечной цели предприятия — получение чистой прибыли.

Контрольные вопросы:

1. В чем заключается сущность нормативного метода затрат?
2. Изложите сущность метода директ-кост?
3. Кто является создателем системы «стандарт-кост»?
4. Основное назначение нормативного учета затрат?
5. Изложите сущность метода стандарт-кост?

Тема 6. Взаимосвязь показателей «Затраты — объем — прибыль»

Перечень рассматриваемых вопросов:

- 6.1. Анализ поведения затрат.
- 6.2. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части.
- 6.3. Взаимосвязь «затраты — объем — прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода».
- 6.4. Допущения CVP-анализа.

6.1. Анализ поведения затрат

Для того чтобы управлять организацией, менеджерам необходима информация о ее деятельности, в том числе и связанная с затратами. Подходы к группировке и анализу затрат в бухгалтерском и управленческом учете несколько отличаются в связи с внутренней направленностью последнего, использованием результатов анализа не для подготовки внешней отчетности, а для принятия управленческих решений. Понимание причин изменения затрат помогает предвидеть их поведение в различных условиях, оценивать возможности получения прибыли при тех или иных изменениях деловой активности. В качестве основной классификации затрат в управленческом учете используется их деление на переменные и постоянные.

Переменные и постоянные затраты

В целях прогнозирования изменения затрат в зависимости от уровня деловой активности их разделяют на переменные и постоянные. При анализе поведения затрат важным является учет того обстоятельства, что переменные расходы изменяются по общей величине с изменением уровня деловой активности, но остаются неизменными в расчете на единицу активности, а постоянные остаются неизменными по общей величине при изменении уровня деловой активности, но изменяются в расчете на единицу активности.

Чтобы говорить о «переменности» расходов, необходимо определиться, по отношению к чему они рассматриваются. Это «нечто» определяется как базовый показатель деловой активности или фактор затрат — некоторый измеритель, вызывающий изменение переменных расходов. Чаще всего в качестве базы используются отработанные производственными рабочими человеко-часы, машино-часы, произведенные единицы продукции; в других случаях базой могут служить расстояние, обслуживаемая площадь, количество занятых мест.

Разнообразие факторов затрат показывает, что величина расходов связана со многими обстоятельствами в деятельности организации, и будут ли расходы относиться к переменным или постоянным, зависит от того, в составе какой деятельности они рассматриваются.

Кроме того, при анализе затрат необходимо учитывать, что пропорциональность изменения переменных расходов и неизменность постоянных расходов с изменением уровня активности является относительной. Переменные расходы в действительности изменяются, скорее, по криволинейному закону, а постоянные неизменны только в рамках некоторого диапазона деловой активности.

Постоянные затраты иногда рассматривают как расходы на поддержание производственной мощности, т.к. они представляют собой расходы на содержание зданий и сооружений, машин и оборудования и других активов, необходимых для обеспечения базовой способности ведения хозяйственной деятельности.

Для целей планирования можно выделить два вида постоянных расходов: обязательные, которые не могут быть существенно снижены даже на короткое время без фундаментальных изменений в способности организации вести свою деятельность (амортизация, оплата труда ключевых работников аппарата управления), и дискреционные, или управляемые постоянные расходы, которые обычно зависят от текущих решений (расходы на рекламу, поддержание связей с общественностью, программы развития персонала).

Какие постоянные расходы будут отнесены к обязательным, а какие — к дискреционным, зависит от принятой стратегии (например, одни предприятия могут увольнять работников при снижении объемов деятельности, а другие — переводить их на сокращенную рабочую неделю, выплачивать $\frac{2}{3}$ тарифной ставки за простой). Наиболее важной характеристикой дискреционных постоянных расходов является то, что менеджмент практически не ограничен в своих решениях относительно таких расходов, при необходимости они могут изменяться.

Выделяют также смешанные, или условно-переменные затраты, которые содержат в себе элементы как переменных, так и постоянных расходов (примером могут служить расходы на электроэнергию, складывающиеся из платы за установленную мощность и за реально потребленную энергию).

Необходимо отметить, что разные предприятия могут относить свои расходы к разным группам затрат. Так, в результате опроса 257 американских и 40 японских производственных компаний было выяснено, что 86% американских (и только 53% японских) компаний относят расходы на оплату труда производственных рабочих к переменным, 6% (4%) — к смешанным, а 8% (43%) — к постоянным. Японские компании намного чаще, чем американские, склонны рассматривать свои расходы как постоянные.

Смешанные расходы включают в себя постоянную часть — минимальные затраты на поддержание производственных мощностей доступными для использования и переменную часть — затраты, понесенные при фактическом использовании мощности. Оценка величин переменной и постоянной частей смешанных расходов производится на основе анализа счетов или инжинирингового подхода.

Анализ счетов предполагает классификацию счетов бухгалтерского учета, как переменных, так и постоянных, основанную на общем представлении о поведении затрат (к примеру, прямые материальные расходы будут рассматриваться как переменные, а арендная плата — как постоянные). Общая величина постоянных расходов организации будет представлять собой сумму значений по счетам постоянных расходов. Величина переменных расходов на единицу продукции будет получена делением общей суммы по счетам переменных расходов на уровень деловой активности. Анализ счетов лучше использовать, когда можно четко разделить затраты по видам, однако он не учитывает, что некоторые счета могут включать и переменные, и постоянные расходы.

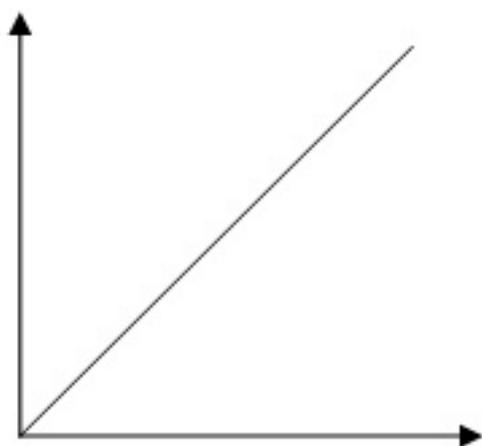
Инжиниринговый подход предполагает детальный анализ того, каким должно быть поведение затрат, на основе оценки используемых технологических процессов, оборудования, сырья и материалов, требований к работникам, эффективности производства, потребления энергии. Чаще всего он используется при отсутствии опыта ведения аналогичной деятельности и расчета затрат на производство продукта, а также для повышения точности при анализе затрат.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут носить как производственные, так и непроизводственные затраты.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от показателя деловой активности организации, а переменные затраты на единицу продукции являются постоянной величиной. Динамика переменных затрат представлена на рис. 1.

Динамика совокупных постоянных затрат приведена на рис. 2 (см. ниже).

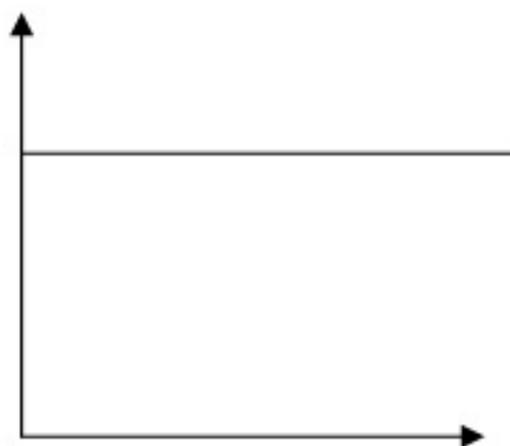
*Суммарные переменные
затраты, руб.*



Объем производства, штук

а

*Переменные затраты на
единицу (удельные), руб.*

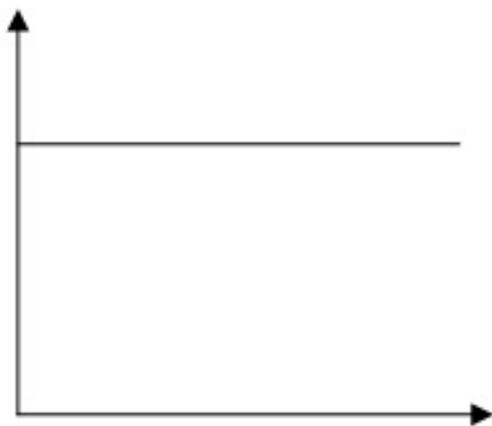


Объем производства, штук

б

Рис. 1. Динамика суммарных (а) и удельных (б) переменных затрат

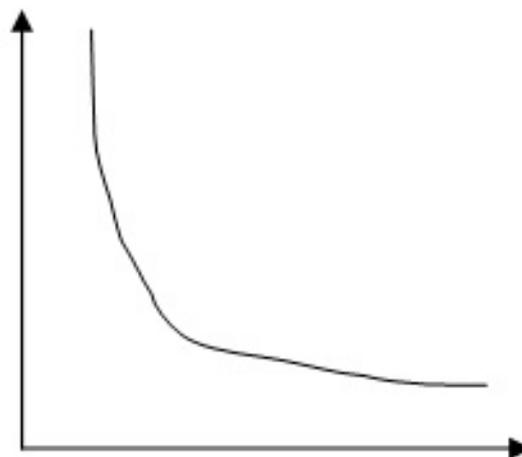
Суммарные постоянные
затраты, руб.



Объем производства, штук

а

Постоянные затраты на
единицу (удельные), руб.



Объем производства, штук

б

Рис. 2. Динамика суммарных (а) и удельных (б) постоянных затрат

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется коэффициент реагирования затрат ($K_{рз}$). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле:

$$K_{рз} = \frac{\text{темпы роста затрат, \%}}{\text{темпы роста деловой активности фирмы, \%}}$$

Учитывая вышеизложенное, следует отметить, что любые издержки в общем виде могут быть представлены следующей формулой:

$$Y = A + B \times X,$$

где Y — совокупные затраты, руб.;

A — их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

B — переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

X — показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, оказанных услуг, товарооборота и т.д.) в натуральных единицах измерения.

6.2. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части

Поскольку в реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными, в большинстве случаев затраты организации разделяют на условно-переменные и условно-постоянные.

Смысл подразделения затрат на переменные и постоянные заключается в их различном реагировании на изменение объема производства.

Переменные затраты — затраты, абсолютная величина которых находится в прямой зависимости от уровня (объема) производства продукции. В зависимости от процентного соотношения изменения затрат и изменения объема производства продукции переменные затраты подразделяются на пропорциональные, прогрессивные и деgressивные расходы.

Постоянные затраты — затраты, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема производства продукции. Постоянные затраты на единицу продукции уменьшаются (увеличиваются) при увеличении (уменьшении) объема производства продукции.

В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу. В частности, это методы корреляции, наименьших квадратов, высшей и низшей точек; последний на практике является наиболее приемлемым.

Метод высшей и низшей точек довольно прост в применении. Его цель состоит в том, чтобы спрогнозировать поведение издержек при изменении деловой активности предприятия.

Из определенной совокупности значений суммарных затрат и объема выпускаемой продукции выбираются соответствующие показатели с максимальным и минимальным значениями. Затем рассчитывается коэффициент реагирования затрат (ставка переменных расходов) и определяется значение суммарных переменных затрат, приходящихся на выпускаемую продукцию. Из значения совокупных затрат вычитается значение переменных расходов, оставшаяся часть приходится на постоянные расходы.

Однако, как и в любом прогнозе, здесь существует некоторая вероятность ошибки. Это связано с тем, что значение двух крайних показателей не всегда имеет репрезентативный характер. Поэтому из расчета следует исключать случайные, нехарактерные данные.

6.3. Взаимосвязь «затраты — объем — прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода»

Анализ соотношения «затраты — объем — прибыль» (CVP-анализ) построен на изучении и анализе поведения затрат. В его основе лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли. CVP-анализ является инструментом управленческого планирования и контроля, поскольку с его помощью принимаются управленческие решения по установлению каналов распределения, заключению договоров, определению расходов на продажу и ценообразованию. Он обеспечивает обзор поведения затрат и выручки

по отношению к запланированной прибыли, что может привести к изменению управленческой стратегии. Анализ также является трамплином для составления отчета о финансовых результатах по методу Direct Costing (маржинальный отчет). При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, затраты на рекламу, цены на продукцию, поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты — объем — прибыль» позволяет ответить на вопрос, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня деловой активности организации.

Маржинальный доход — это превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж. Другими словами, маржинальный доход — это разница между выручкой от реализации и переменными затратами.

Критическая («мертвая») точка может быть определена как точка, в которой маржинальный доход минус постоянные затраты равна нулю, или точка, в которой маржинальный доход равна постоянным затратам. С этой точки организация начинает зарабатывать прибыль.

В системе бухгалтерского управленческого учета для вычисления точки безубыточности применяются следующие методы:

- 1) математический метод (метод уравнения);
- 2) метод маржинального дохода;
- 3) графический метод (рис. 3).

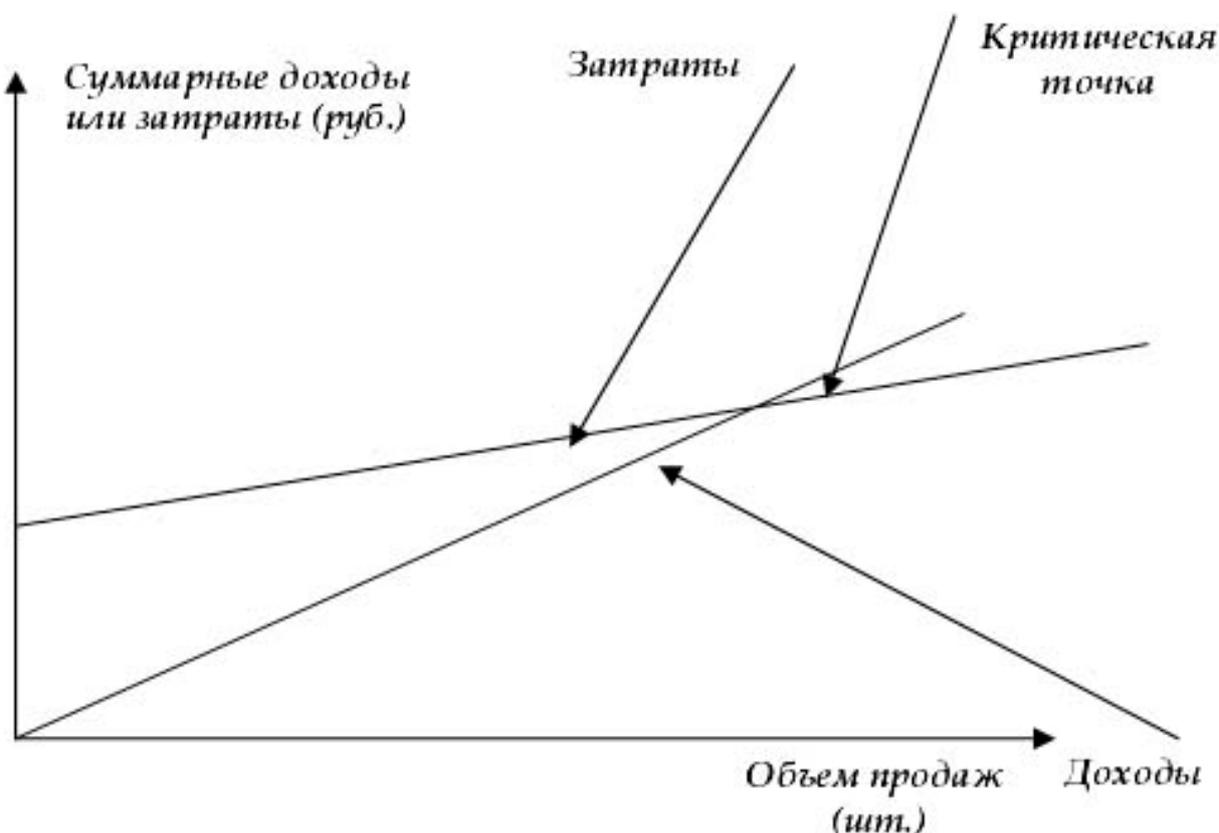
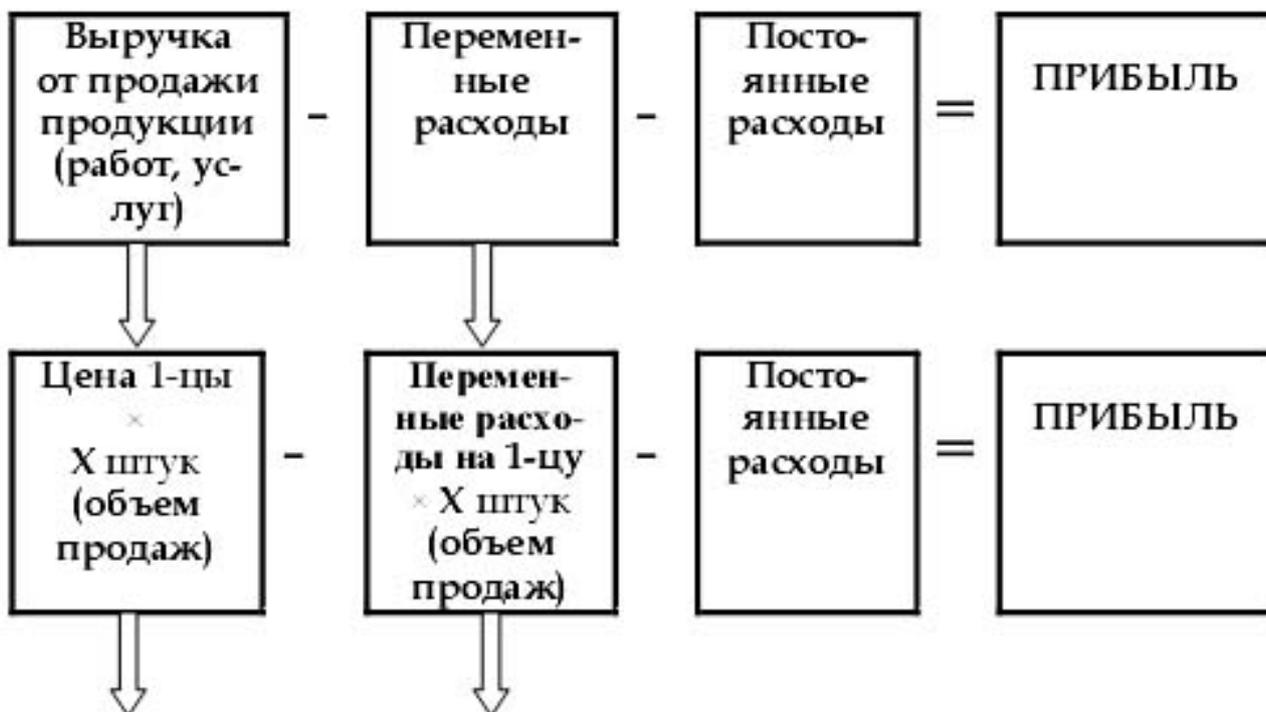


Рис. 3. График безубыточности

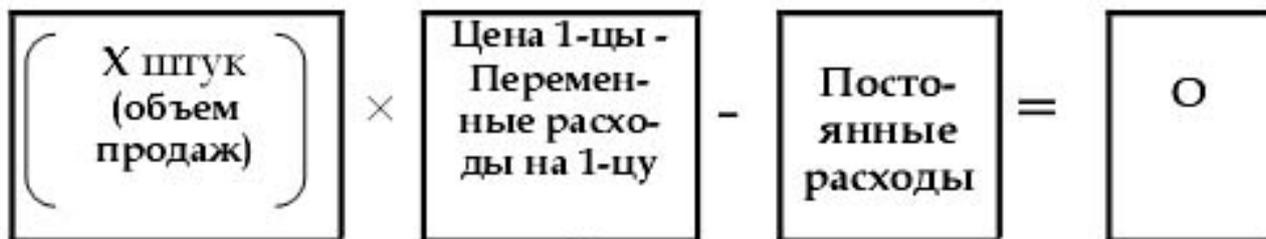
Целью анализа величин в критической точке является нахождение уровня деятельности организации (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль организации равна нулю. Величина в критической точке может быть выражена единицей продажи или денежным выражением продажи. То есть по существу анализ сводится к определению точки безубыточности такого объема производства, при котором организации обеспечен нулевой финансовый результат (нет убытков, но нет еще и прибылей).

Рассмотрим применение математического метода (метода уравнения).

Для вычисления точки безубыточности сначала записывается формула расчета прибыли предприятия:



Затем в левой части уравнения за скобку выносятся объем продаж (X), а правая часть - прибыль - приравнивается к нулю (поскольку цель данного расчета - в определении точки, где у предприятия нет прибыли):



↓
Маржинальный доход на единицу продукции

Далее выводится конечная формула для расчета точки равновесия:

$$X = \frac{\text{Постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}}$$

Величина прибыли, получаемая организацией, определяется как разница между выручкой от продажи продукции и суммарными затратами. Каждая организация стремится максимизировать прибыль, но невозможно продать неограниченное количество продукции по одинаковой цене. Увеличение объема продаж приводит к насыщению рынка и падению платежеспособного спроса на продукцию. Ответы на подобные вопросы можно получить, используя данные анализа в условиях неопределенности и анализа чувствительности.

6.4. Допущения CVP-анализа

Данный метод позволяет выявить зависимость финансовых результатов деятельности от изменения издержек, цен, объемов производства и сбыта продукции. Он имеет исключительно важное значение для подъема экономики предприятия в условиях рынка.

CVP-анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит показателю маржинального дохода.

CVP-анализ — анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объемом производства и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля, т.е. данные взаимосвязи, формируют основную модель финансовой деятельности и позволяют использовать результаты анализа для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Основными его задачами являются:

- 1) расчет объема реализации, при котором обеспечивается полное покрытие затрат — точка безубыточности (порог рентабельности);
- 2) исчисление объема реализации, обеспечивающее при прочих равных условиях получение необходимой суммы прибыли;
- 3) аналитическая оценка объема реализации, при котором предприятие может быть конкурентоспособным (запас финансовой прочности);
- 4) определение цены на продукцию, позволяющее обеспечить спрос и прибыль на запланированном уровне;
- 5) осуществление выбора наиболее эффективных технологий производства;
- 6) осуществление принятия оптимального производственного плана.

Допущения CVP-анализа:

- издержки обоснованно должны подразделяться на постоянную и переменную часть;
- постоянные расходы остаются неизменными в зависимости от объемов производства в пределах исследуемого диапазона производства;

– переменные расходы в указанных пределах прямопропорционально зависят от объема производства. Релевантные уровни — уровни деловой активности, т.е. объемы производства, с которыми организация, скорее всего, пред полагает работать. Обычно это нормальная производственная мощность;

– существуют неизменные цены на реализованную продукцию — с одной стороны, и цены на потребляемые производственные ресурсы — с другой стороны;

– ассортимент изделий постоянный;

– объем производства примерно равен объему реализации;

– поступившая выручка прямопропорциональна объему продукции;

– эффективность деятельности предприятия остается неизменной.

Затраты — объем — прибыль:

1. Выручка = затраты (себестоимость) + Прибыль;

2. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные + прибыль;

3. Выручка = затраты постоянные (объем) + затраты переменные (количество продукции) + прибыль;

4. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные на единицу * количество + прибыль.

CVP-анализ — это система управления предприятием, интегрирующая в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняющая их достижению единой цели. Данная дисциплина должна иметь свой предмет изучения: на наш взгляд, это затраты и результаты деятельности субъекта рыночных отношений. Для управления процессом оптимизации результатов деятельности CVP-анализ должен использовать методы различных дисциплин: учета, анализа, контроля, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, экономико-математических методов и т.д.

Анализ — это связующее звено между различными функциями управления, это инструмент, обеспечивающий научный подход к управлению производством.

Отнесение CVP-анализа к функциям управления обусловлено рядом обязательств:

– анализ производится на всех уровнях управления и во всех подразделениях хозяйствующего субъекта;

– анализ строится на единой методологической основе, что дает возможность вырабатывать общие подходы к организации и проведению анализа в различных отраслях, регионах и других структурных сообществах хозяйствующих единиц;

– анализ финансово-хозяйственной деятельности является необходимым элементом в системе функций управления предприятием, поскольку без него не могут реализовываться и многие другие функции, в первую очередь связанные с принятием управленческих решений.

Задачи анализа в условиях рынка значительно расширяются, и это способствовало тому, что анализ стал играть главенствующую роль по отношению к планированию, стимулированию, организации, контролю и регулированию

производства. Функции анализа реализуются в следующей последовательности: анализ — планирование текущее и оперативное — учет — контроль — анализ — регулирование — анализ — планирование на будущий период. Главным в этой цепочке является то, что анализ предшествует планированию в новом цикле, т.е. он должен утвердить принятие и завершать исполнение решений, оценивая эффективность их реализации.

Система информационного обеспечения CVP-анализа должна включать следующие основные виды информации:

– учетные источники информации: данные бухгалтерского учета и отчетности, управленческого учета и внутренней отчетности, статистического учета и отчетности, выборочные учетные данные;

– внеучетные источники информации: материалы постоянно действующих производственных совещаний; собраний трудовых коллективов и акционеров; информация статистических органов, публикуемая в статистических органах и журналах; а также дополнительная, представляемая по запросам пользователя на коммерческих условиях; научно-техническая информация о современных мировых и отечественных достижениях в той или иной области; технико-технологических возможностях производителей и конкурентов; ценах на продукцию и сырье на нее; сырьевом рынке; возможных рынках сбыта и их емкости; возможностях внутреннего и внешнего финансирования, платежеспособности потребителя и пр.

Основными элементами CVP-анализа являются:

1. Критическая точка;
2. Сила воздействия операционного рычага;
3. Запас финансовой прочности;
4. Эффект финансового рычага.

I. Критическая точка показывает величину выручки от реализации, при которой предприятие в состоянии покрыть все свои расходы без получения прибыли.

Цель анализа критической точки заключается в нахождении такого объема производства, при котором выручка от реализации будет равна сумме всех затрат, а прибыль равна нулю. Таким образом, выручка от реализации в критической точке равна:

Выручка = затраты постоянные + затраты переменные

Для определения критической точки используется 3 метода:

- 1) метод уравнения;
- 2) метод маржинального дохода;
- 3) метод графического изображения.

1 способ. Метод уравнения.

а) Цена за единицу * количество = затраты постоянные + затраты переменные * количество;

б) Цена за единицу * количество – критическая точка.

А) Критический уровень постоянных затрат:

Постоянные затраты = цена * количество – затраты переменные * количество

Постоянные затраты = количество * (цена за единицу – затраты переменные)

Б) Критическая цена реализации:

Цена за единицу = (затраты постоянные / количество) + затраты переменные

В) Плановый объем продукции для заданной суммы ожидаемой прибыли:

Количество = (затраты постоянные + цена планируемого уровня) / (цена за единицу – затраты переменные)

2 способ. Метод маржинального дохода

Метод маржинального дохода — разновидность метода уравнения.

Маржинальная прибыль — превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж.

Маржинальная прибыль = выручка – переменные затраты

Маржинальная прибыль = затраты постоянные + цена

В первую очередь, маржинальная прибыль необходима для покрытия постоянных затрат, а затем уже для получения прибыли предприятия. Эту величину в западной и отечественной практике часто еще называют результатом от реализации после возмещения переменных затрат, суммой покрытия, валовой маржой или маржинальным доходом.

Одной из главных целей предприятия является максимизация маржинальной прибыли, так как она является источником покрытия постоянных затрат и формирования прибыли.

3 способ. Метод графического изображения

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть объем реализации, чтобы не было убытка. Каждая организация стремится максимизировать прибыль, но невозможно продать неограниченное количество продукции по одинаковой цене. Увеличение объема продаж приводит к насыщению рынка и падению платежеспособного спроса на продукцию. В определенный момент для того, чтобы продавать большее количество товара, потребуется снизить цену, что приведет к снижению прибыли.

Точка оптимальной цены продажи продукции определяет объем производства, позволяющий организации получать максимальную прибыль.

Если организация производит несколько видов продукции, то критическая точка может быть найдена по формуле:

$q^* = (\text{затраты постоянные} * d) / \text{средний маржинальный доход на единицу}$

d — доля каждого вида продукции в общем объеме

Средний маржинальный доход на единицу = (сумма маржинального дохода * выручка) / сумма выручки

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка.

II. Сила воздействия операционного рычага рассчитывает отношение валовой маржи к прибыли и показывает, сколько процентов изменения прибыли дает каждый процент изменения выручки.

Следует знать, что СВОР всегда рассчитывается для определенного объема продаж, так что при изменении дохода от реализации изменяется и СВОР.

СВОР в значительной степени зависит от среднеотраслевого уровня фондоемкости: чем больше стоимость основных средств, тем больше постоянные затраты — это объективный фактор. Вместе с тем эффект операционного рычага поддается контролю именно на основе учета зависимости СВОР от величины постоянных затрат - чем больше постоянные затраты при постоянном доходе от реализации, тем сильнее действует операционный рычаг, и наоборот.

Операционный анализ называют анализом безубыточности, т.к. он позволяет вычислить такую сумму или количество продаж, при котором приход = = расходу.

Порог рентабельности (точка безубыточности) — рубеж, который предприятию необходимо перешагнуть, чтобы выжить.

Чем выше порог рентабельности, тем труднее его перешагнуть. С низким легче пережить падение спроса, отказавшись от неоправданно высокой цены реализации. Снижение порога рентабельности можно добиться наращиванием валовой маржи (повышая цену и/или объем реализации, снижая переменные затраты), либо сокращая постоянные затраты.

Идеальное условие — сочетание низких постоянных затрат с высокой валовой маржой.

III. Запас финансовой прочности — показывает, насколько планируемая выручка от реализации отклоняется от порога рентабельности.

Превышение фактической выручки от реализации над порогом рентабельности составляет запас финансовой прочности.

Прогнозируемая прибыль = запас финансовой прочности * коэффициент валовой маржи

а) Расчет порога рентабельности, запаса финансовой прочности и силы воздействия операционного рычага:

Внедрение автоматизации приводит к относительному утяжелению постоянных затрат, т.е. к уменьшению доли переменных затрат в себестоимости единицы продукции. Это складывается на показателях: валовая маржа, порог рентабельности и др.

б) Уровень и динамика ключевых показателей операционного анализа

В автоматизированном производстве управление структурой изделий имеет больше возможностей. Можно решить, что выгоднее иметь: высокие переменные затраты или низкие постоянные затраты.

IV. Эффект финансового рычага — аналогично действию операционного рычага сущность финансового рычага проявляется также в наличии постоянного элемента в расходах предприятия, а именно, процентов за кредит, которые не зависят от объема производства (продаж), а определяются условиями контракта на кредит. Тогда, если экономическая рентабельность больше процентной ставки за кредит, то заемные средства работают на повышение рентабельности собственного капитала. При использовании заемного капитала (кредит, облигационный заем) предприятием возникает эффект финансового рычага.

Существует две основные концепции финансового рычага:

1) Западноевропейские финансисты определяют эффект финансового рычага как приращение к чистой рентабельности собственного капитала,

получаемое благодаря использованию заемного капитала несмотря на платность последнего.

Исходя из их концепции можно сделать следующие выводы:

Если новое заимствование приносит положительный ЭФР, то такое заимствование выгодно. Но при этом необходимо следить за значением дифференциала, т.к. при наращивании плеча финансового рычага банки склонны компенсировать рост своего риска повышением процентной ставки.

Риск кредитора выражен также величиной дифференциала — чем больше дифференциал, тем меньше риск и наоборот.

Эта концепция открывает широкие возможности при определении безопасного объема заемных средств; расчету допустимых условий кредитования; облегчения налогового бремени для предприятия. Но между дифференциалом и плечом финансового рычага (ПФР) существует глубокое противоречие, вызванное возрастанием средней расчетной ставкой процента при увеличении ПФР, что уменьшает дифференциал. Поэтому разумный финансовый менеджер не станет увеличивать безоглядно ПФР, а будет регулировать его в зависимости от дифференциала. 2) С точки зрения американской концепции сила воздействия финансового рычага не дает ответа на вопросы о безопасной величине и условиях кредитования как западноевропейская концепция, зато дает возможность рассчитать сопряженный эффект операционного и финансового рычагов и определить совокупный уровень риска, связанного с предприятием.

Таким образом, CVP-анализ должен способствовать уменьшению риска, связанного с выбором правильного решения, усилению творческого начала в его принятии. Он должен строиться на информации учета, отчетности, планов и прогнозов. Требования к анализу предъявляются из-за потребностей управления. Сам же анализ может предъявлять требования к учету, естественно, не ради анализа, а в целях его результативности для управления.

С помощью CVP-анализа определяются резервы, обеспечивается объективная оценка состояния резервов производства и степени их использования. При этом очевидны реальный дефицит или убыток ресурсов, объективная потребность в их увеличении или прирост производства на имеющихся ресурсах. Но главное заключается не в том, чтобы оценить и указать на имеющиеся ошибки, а в том, что на базе CVP-анализа разрабатываются пути мобилизации резервов, возможности их ресурсного и финансового обеспечения, т.е. способствовать повышению научной обоснованности принимаемых управленческих решений.

Контрольные вопросы:

1. Как рассчитывается коэффициент реагирования затрат?
2. Дайте определение пропорциональных, дегрессивных и регрессивных затрат?
3. Дайте определение «маржинального дохода»?
4. В чем проявляется взаимосвязь показателей затрат, объема продаж и прибыли?
5. Как рассчитывается порог рентабельности?

Тема 7. Бюджетирование и контроль затрат

Цель изучения темы: изучить бюджетирование и контроль затрат.

Перечень рассматриваемых вопросов:

7.1. Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля

7.2. Система внутрихозяйственной управленческой отчетности

7.3. Принятие управленческих решений.

7.1. Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля

Составление бюджетов является неотъемлемым элементом общего процесса планирования, а не только его финансовой части. Бюджеты обычно составляются на год, чаще всего с разбивкой по кварталам.

Бюджет — оперативный финансовый план, составленный, как правило, в рамках до одного года, отражающий расходы и поступления средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. В практике управления финансами фирмы используются два основных вида бюджетов — текущий (оперативный) и капитальный.

Бюджетирование — процесс разработки конкретных бюджетов в соответствии с целями оперативного планирования (например, платежный баланс на предстоящий месяц).

Бюджетирование капитала — процесс разработки конкретных бюджетов по формированию источников капитала (пассивы баланса) и их размещению (активы баланса). Например, прогноз баланса активов и пассивов на предстоящий квартал, полугодие, год.

Бюджетный контроль — текущий контроль за исполнением отдельных показателей доходов и расходов, определенных плановым бюджетом.

Смета — форма планового расчета, определяющая потребности предприятия в денежных ресурсах на предстоящий период и последовательность действий по исчислению показателей. В определенном смысле понятие «смета» является аналогом западного термина «бюджет».

Для организации эффективной системы бюджетного планирования деятельности предприятия предлагается составлять следующую сквозную систему бюджетов: материальных затрат; потребления энергии; фонда оплаты труда; амортизационных отчислений; прочих расходов; погашения ссуд банков; налоговый бюджет.

С позиции количественных оценок планирование текущей деятельности заключается в построении так называемого генерального бюджета, представляющего собой систему взаимосвязанных операционных и финансовых бюджетов. Данная система бюджетов охватывает весь денежный оборот предприятия. Генеральный бюджет предприятия равен сумме всех бюджетов структурных подразделений.

Бюджет продаж. Цель данного бюджета — рассчитать прогноз объема продаж в целом. Исходя из стратегии развития предприятия, его производственных мощностей и, главное, прогнозов в отношении емкости рынка сбыта

определяется количество потенциально реализуемой продукции в натуральных единицах. Прогнозные отпускные цены используются для оценки объема продаж в стоимостном выражении. Расчеты ведутся в разрезе основных видов продукции.

Бюджет производства. Цель данного бюджета — рассчитать прогноз объема производства товарной продукции исходя из результатов расчета предыдущего бюджета и целевого остатка произведенной, но нереализованной продукции (запасов продукции). Формула расчета для каждого вида продукции выглядит следующим образом:

$$Q_n = V_{пр} + O_k - O_n$$

где Q_n — продукция, предназначенная к выпуску в планируемом периоде;

$V_{пр}$ — прогноз объема продаж;

O_k — целевой остаток готовой продукции на конец планируемого периода;

O_n — остаток продукции на начало планируемого периода.

Бюджет прямых затрат сырья и материалов. На основе данных предыдущего бюджета об объемах производства, а также нормативах затрат сырья на единицу производимой продукции, целевых запасах сырья на начало и конец периода и ценах на сырье и материалы определяются потребности в сырье и материалах, объемы закупок и общая величина расходов на приобретение. Данные формируются как в натуральных единицах, так и в денежном выражении.

Бюджет прямых затрат труда. Цель данного бюджета — рассчитать общие затраты на привлечение трудовых ресурсов, занятых непосредственно в производстве (в стоимостном выражении). Исходными данными блока являются результаты расчета об объемах производства в бюджете производства. Алгоритм расчета зависит от многих факторов, в том числе от систем нормирования труда и оплаты работников. В частности, если установлены нормативы в часах на производство той или иной продукции или ее компонента, а также тарифная ставка за час работы, можно рассчитать прямые затраты труда.

Бюджет переменных накладных расходов. Расчет ведется по статьям накладных расходов (амортизация, электроэнергия, страховка, прочие общецеховые расходы и т.п.) в зависимости от принятого в компании базового показателя (объем производства, прямые затраты труда в часах и др.).

Бюджет запасов сырья, готовой продукции. Исходными данными для расчета служат: целевые остатки запасов готовой продукции в натуральных единицах, сырья и материалов (бюджет производства и бюджет прямых затрат сырья и материалов), данные о ценах за единицу сырья и материалов, а также данные о себестоимости готовой продукции.

Бюджет управленческих и коммерческих расходов. Здесь исчисляется прогнозная оценка общезаводских (постоянных) накладных расходов. Постатейный состав расходов определяется различными факторами, в том числе и спецификой деятельности компании.

Бюджет себестоимости реализованной продукции. Расчет ведется на основании данных предыдущих бюджетов с использованием алгоритмов, определяемых принятой методикой исчисления себестоимости.

Формируемые в рамках каждого бюджета количественные оценки не только используются по своему назначению как плановые и контрольные ориентиры, но и как исходные данные для построения финансового бюджета, под которым в данном случае понимается прогнозная финансовая отчетность в укрупненной номенклатуре статей.

Инвестиционный бюджет на основе выбранного критерия эффективности инвестиций определяет, какие долгосрочные активы необходимо приобрести или построить. Влияет на бюджет денежных средств, прогнозный баланс.

Бюджет движения денежных средств является важнейшим документом по управлению текущим денежным оборотом предприятия. Он разрабатывается на предстоящий год с разбивкой по кварталам и месяцам. С помощью этого документа обеспечивается оперативное финансирование всех хозяйственных операций предприятия. На основе бюджета движения денежных средств предприятие прогнозирует выполнение своих расчетных обязательств перед государством, кредиторами и партнерами, фиксирует происходящие изменения в платежеспособности. Данный документ позволяет планировать поступление собственных средств, а также оценивать потребность в привлечении заемного капитала.

Прогнозный баланс. Необходимо спрогнозировать остатки по основным статьям бухгалтерского баланса: внеоборотные активы, запасы и затраты, дебиторская задолженность, денежные средства, долгосрочные пассивы, кредиторская задолженность и др. Каждая укрупненная балансовая статья оценивается по стандартному алгоритму для статей активов и пассивов соответственно:

$$A = C_n + O_d - O_k,$$

$$П = C_n + O_k - O_d$$

где А — расчетная величина активов (конечное сальдо);

П — расчетная величина пассивов (конечное сальдо);

С_н — начальное сальдо (из отчетности);

О_к — оборот по кредиту (прогнозная оценка);

О_д — оборот по дебету (прогнозная оценка).

7.2. Система внутрихозяйственной управленческой отчетности

В общем случае отчетность представляет собой систему взаимосвязанных показателей, характеризующих условия и результаты деятельности предприятия за истекший период.

Составление отчетности — завершающий этап учетного процесса, поэтому она состоит из обобщающих итоговых показателей, который получают в конце отчетного периода путем соответствующей обработки (группировки, обобщения и т.д.) данных текущего учета.

Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели, как в стоимостном, так и в натуральном выражении.

Цель составления внутренней отчетности, охватывающей все предприятие снизу доверху, — удовлетворение информационных потребностей управленческого персонала путем предоставления стоимостных и натуральных данных (показателей), позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать

и планировать деятельность структурных подразделений предприятия, а также конкретных менеджеров.

Цель составления внутренней отчетности обуславливает ее периодичность и формы, а также набор показателей.

В зависимости от уровней управления, различают следующие виды отчетов: отчет об исполнении сметы затрат; отчет центра прибыли; отчет центра инвестиций.

В зависимости от объемов деятельности, выделяют отчетность об отраслевых и территориальных сегментах бизнеса.

Основными пользователями внутренней отчетности являются, во-первых, менеджеры всех уровней предприятия, во-вторых, — персонал предприятия. Сам факт ведения учета и составления отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность менеджера. Но главное — информация внутренней отчетности необходима для принятия управленческих решений по таким вопросам, как оценка деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней, выявление тенденций развития, недостатков и положительных моментов в их деятельности. Внутренняя отчетность является информационным обеспечением управленческих решений по оптимизации деятельности предприятия в целом. Так, отчетность по центрам прибыли и инвестиций позволяет составить прогноз о динамике прибыли предприятия или оценить риск новых капитальных вложений.

Основную группу пользователей отчетности сегментов составляют финансовые аналитики. Они работают по найму потенциальных инвесторов, партнеров и кредиторов и должны представлять заказчикам информацию о прогнозе развития конкретных сегментов, о сравнении прибыльности по отдельным сегментам, о риске вложения капитала в данный сегмент.

Периодичность составления внутренней отчетности — вопрос индивидуальный. Можно сформулировать лишь общий критерий выбора периодов составления отчетности. Им является своевременность принятия по данным отчетности управленческих решений, т.е. когда управленческие решения способны в начальной стадии предотвратить развитие негативных тенденций или, наоборот, содействовать развитию позитивных тенденций. Поскольку на нижних уровнях роль оперативности принятия управленческих решений выше, чем на верхних, периоды представления отчетности на нижних уровнях значительно короче.

Конкретно же периоды составления внутренней отчетности определяет само предприятие для каждой однородной группы центров ответственности и сегментов индивидуально, при этом важно иметь и соблюдать четкий график представления отчетности заинтересованным пользователям.

7.3. Принятие управленческих решений

Одной из важных задач бухгалтерского управленческого учета является сбор и обобщение информации, полезной для принятия менеджерами и высшим руководством предприятия правильных управленческих решений.

Управленческое решение — это результат конкретной управленческой деятельности менеджмента. Принятие решений является основой управления. Выработка и принятие решений — это творческий процесс в деятельности руководителей любого уровня, включающий: выработку и постановку цели; изучение проблемы на основе получаемой информации; выбор и обоснование критериев эффективности (результативности) и возможных последствий принимаемого решения; обсуждение со специалистами различных вариантов решения проблемы (задачи); выбор и формулирование оптимального решения; принятие решения; конкретизацию решения для его исполнителей.

Технология менеджмента рассматривает управленческое решение как процесс, состоящий из трех стадий: подготовка решения; принятие решения; реализация решения.

На **стадии подготовки** управленческого решения проводится экономический анализ ситуации на микро и макроуровне, включающий поиск, сбор и обработку информации, а также выявляются и формируются проблемы, требующие решения.

На **стадии принятия решения** осуществляется разработка и оценка альтернативных решений и курсов действий, проводимых на основе многовариантных расчетов; производится отбор критериев выбора оптимального решения; выбор и принятие наилучшего решения.

На **стадии реализации решения** принимаются меры для конкретизации решения и доведения его до исполнителей, осуществляется контроль за ходом его выполнения, вносятся необходимые коррективы и дается оценка полученного результата от выполнения решения. Каждое управленческое решение имеет свой конкретный результат, поэтому целью управленческой деятельности является нахождение таких форм, методов, средств и инструментов, которые могли бы способствовать достижению оптимального результата в конкретных условиях и обстоятельствах.

Методы принятия решений, направленных на достижение намеченных целей, могут быть различными:

1) метод, основанный на интуиции управляющего, которая обусловлена наличием у него ранее накопленного опыта и суммы знаний в конкретной области деятельности, что помогает выбрать и принять правильное решение;

2) метод, основанный на научно-практическом подходе, предполагающий выбор оптимальных решений на основе переработки больших количеств информации, помогающий обосновать принимаемые решения. Этот метод требует применения современных технических средств и, прежде всего, электронно-вычислительной техники;

3) метод, основанный на понятии «здравого смысла», когда управляющий, принимая решения, обосновывает их последовательными доказательствами, содержание которых опирается на накопленный им практический опыт.

Проблема выбора руководителем решения одна из важнейших в современной науке управления. Она предполагает необходимость всесторонне оценки самим руководителем конкретной обстановки и самостоятельность принятия им одного из нескольких вариантов возможных решений.

Контрольные вопросы:

1. Какова цель составления внутренней отчетности?.
2. Дайте определение управленческое решение?
3. Какие виды бюджетов Вы знаете?
4. Что представляет собой бюджетирование?
5. На основании чего и как разрабатывается бюджет производства?

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Нормативные правовые акты

1. Федеральный закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
2. Федеральный закон от 26.12.95 г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах»
3. Гражданский кодекс Российской Федерации: Часть первая от 30.11.94 г. №51-ФЗ, Часть вторая от 26.01.96 г. №14-ФЗ.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть первая от 31.07.98 г. №146-ФЗ, Часть вторая от 05.08.00 г. №117-ФЗ.
5. Приказ Минфина РФ от 31.10.00 г. №94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкции по его применению».
6. Положения по бухгалтерскому учету.

Основная литература:

7. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие. — Издательство «Дашков и К», 2010. — 252 с.
8. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Курс лекции. — Издательство «Эксмо», 2010. — 224 с.
9. Воронова Е.Ю. Управленческий учет: учебник. — Издательство «Юрайт», 2012.
10. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий учет). — Издательство «Проспект», 2013. — 496 с
11. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет. Практикум. — 7-е изд. — Издательство «Дашков и К», 2010. — 100 с.

Дополнительная литература

12. Лысенко Д.В. «Бухгалтерский управленческий учет». Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2011.
13. Волкова О.Н. Управленческий учет: Учебник. — М.: «ТК Велби: Проспект», 2009. — 468 с.
14. Дусаева Е.М., Курманова А.Х. Бухгалтерский управленческий учет: теория и практические задания: Учебное пособие. — М.: «Финансы и статистика», 2008. — 288 с.
15. Ивашкевич В.Б. «Бухгалтерский управленческий учет». Учебник. — М.: «МАГИСТР», 2008. — 574 с.
16. Маслов Б.Г., Маслова И.А., Попова Л.В. Бухгалтерский управленческий учет: нормативная база, тесты, понятийный аппарат. — М.: «Дело и Сервис», 2008. — 351 с.
17. Волкова О.Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях. — М.: Финансы и статистика, 2007. — 269 с.
18. Гаврилова А.Н. Финансовый менеджмент. Учебное пособие. — М.: КноРус, 2009. — 432 с.

19. Захаров В.Я. Антикризисное управление. Теория и практика: Учебное пособие. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.
20. Кузьмина М.С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы. Учебное пособие. — М.: КНОРУС, 2010.
21. Просветов Г.И. Бюджетирование: задачи и решения: Учебно-практическое пособие. — М.: Альфа-Пресс, 2009. — 374 с.
22. Савчук В.П. Управление прибылью и бюджетирование. — М.: Бином. Лаборатория знания, 2007. — 432 с.
23. Шаховская Л.С., Хохлов О.Г. Бюджетирование: теория и практика: Учебное пособие. — М.: КноРус, 2009. — 400 с.

Интернет-ресурсы

24. <http://www.buh.ru/> — сайт интернет-ресурсов для бухгалтеров. На сайте представлена необходимая современному бухгалтеру информация.
25. <http://www.consultant.ru/> — сайт информационно-правовой системы «Консультант Плюс». Данный сайт располагает широким набором правовых ресурсов.

САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА СТУДЕНТА **(методические материалы по изучению дисциплины** **и дидактические материалы)**

Самостоятельная работа студентов

Самостоятельная работа — это планируемая работа студентов, выполняемая по заданию и при методическом руководстве преподавателя, но без его непосредственного участия. Самостоятельная работа способствует: углублению и расширению знаний студентов; формированию интереса к познавательной деятельности; овладению приемами процесса познания; развитию познавательных способностей. Именно поэтому она становится главным резервом повышения эффективности подготовки современных специалистов.

Самостоятельная работа завершает задачи всех видов учебной работы. Никакие знания, не подкрепленные самостоятельной деятельностью, не могут стать подлинным достоянием человека. Кроме того, самостоятельная работа имеет воспитательное значение: она формирует самостоятельность не только как совокупность умений и навыков, но и как черту характера, играющую существенную роль в структуре личности современного специалиста высшей квалификации.

Для студентов, обучающихся по заочно- дистанционной форме обучения, самостоятельная работа является основной. Самостоятельная работа студентов проводится с целью развития у них навыков работы с учебной и научной литературой, выработки способности вести научно-исследовательскую работу, а также для систематического изучения курса. Она включает изучение материала установочных занятий и рекомендованной литературы, выполнение заданий преподавателя (домашних контрольных заданий, рефератов).

Самостоятельная работа предусмотренная учебным планом в объеме 90% от общего количества часов, должна соответствовать более глубокому усвоению изучаемого курса, формировать навыки исследовательской работы и ориентировать студентов на умение применять теоретические знания на практике. Начинать изучение курса в целом или темы необходимо с рассмотрения его содержания по программе, затем можно приступить к рассмотрению отдельных тем. Работая самостоятельно с учебной литературой, желательно вести конспект, в котором отражать термины, важнейшие нормативные документы и т.п. Кроме того, после прочтения материала по теме для конкретизации прочитанной информации ее можно представить в виде таблиц, схем, графиков. Это позволяет упорядочить знания, а при повторном чтении — легко восстановить в памяти. Переходить к изучению новой темы следует только после полного изучения теоретических вопросов, выполнения самопроверки и решения задач по предыдущей теме.

В процессе изучения дисциплины Управленческий учет студентам необходимо получить знания сущности управленческого учета, его отличие от финансового учета, методы и способы управленческого учета; состав затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг), классификацию затрат,

группировку затрат по экономическим элементам; сущность и основные принципы калькулирования, виды себестоимости и калькуляции, объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционные единицы, методы калькуляции себестоимости; систему «стандарт-кост, нормативный учет затрат; сущность системы Директ-костинг», калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг», взаимосвязь показателей «Затраты — объем — прибыль», бюджетирование и контроль затрат.

Самостоятельная работа студента начинается с внимательного ознакомления с содержанием учебного курса. Изучение каждой темы следует начинать с внимательного ознакомления с набором вопросов. Они ориентируют студента, показывают, что он должен знать по данной теме. Вопросы темы как бы накладываются на соответствующую главу избранного учебника или учебного пособия. В итоге должно быть ясным, какие вопросы темы учебного курса и с какой глубиной раскрыты в конкретном учебном материале, а какие вообще опущены.

Требуется творческое отношение и к самому содержанию дисциплины. Вопросы, составляющие ее содержание, обладают разной степенью важности. Есть вопросы, выполняющие функцию логической связки содержания темы и всего курса, имеются вопросы описательного или разъяснительного характера, а также исторического экскурса в область изучаемой дисциплины. Все эти вопросы не составляют сути понятийного, концептуального содержания темы, но необходимы для целостного восприятия изучаемых проблем.

Изучаемая дисциплина имеет свой категориально-понятийный аппарат. Научные понятия — это та база, на которой строится каждая наука. Понятия — узловые, опорные пункты как научного, так и учебного познания, логические ступени движения в учебе от простого к сложному, от явления к сущности.

Без ясного понимания понятий учеба крайне затрудняется, а содержание приобретенных знаний становится тусклым, расплывчатым.

Студент должен понимать, что самостоятельное овладение знаниями является главным, определяющим. Высшая школа создает для этого необходимые условия, помогает будущему высококвалифицированному специалисту овладеть технологией самостоятельного производства знаний.

Самостоятельная внеаудиторная работа включает чтение текста (учебника, первоисточника, дополнительной литературы, ресурсов Интернет); составление плана текста; графическое изображение структуры текста; конспектирование текста; выписки из текста; работа со словарями и справочниками; ознакомление с нормативными документами; учебно-исследовательская работа; использование компьютерной техники и Интернета и др.

Для закрепления и систематизации знаний: работа с конспектом лекции; работа над учебным материалом (учебника, первоисточника, дополнительной литературы, составление плана и тезисов ответа; составление таблиц для систематизации учебного материала; изучение нормативных материалов; ответы на контрольные вопросы; аналитическая обработка текста (аннотирование, рецензирование, реферирование и др.); подготовка рефератов, докладов; составление библиографии, тематических кроссвордов и др.

Для формирования умений: решение задач и тестов.

В течение семестра по согласованию с преподавателем студент может подготовить реферат, доклад по теме.

Реферат (от латинского «докладывать», «сообщать») представляет собой доклад на определенную тему, включающий обзор соответствующих литературных и других источников или краткое изложение книги, статьи, исследования, а также доклад с таким изложением.

Реферат — это сокращенный пересказ содержания первичного документа (или его части) с основными фактическими сведениями и выводами.

Написание реферата практикуется в учебном процессе вуза в целях приобретения студентом необходимой профессиональной подготовки, развития умения и навыков самостоятельного научного поиска: изучения литературы по выбранной теме, анализа различных источников и точек зрения, обобщения материала, выделения главного, формулирования выводов и т. п.

С помощью рефератов студент глубже постигает наиболее сложные проблемы курса, учится лаконично излагать свои мысли, правильно оформлять работу, докладывать результаты своего труда.

Подготовка рефератов способствует формированию правовой культуры у будущего специалиста, закреплению у него знаний, развитию умения самостоятельно анализировать многообразные общественно-политические явления современности, вести полемику.

К выбору темы необходимо подойти как к выбору проблемы. Формулировка исследуемой проблемы не должна вызывать дополнительных разъяснений. Неточность, неполнота, некорректность формулировки темы реферата изначально свидетельствуют о том, что работа не завершена.

Желательно обратить внимание на наличие материалов по выбранной теме, следовательно, на возможные временные пределы написания реферата. С одной стороны, наличие обширных материалов сокращает время, с другой — отсутствие таковых предоставляет возможность показать собственное видение проблемы, выразить себя.

Работу над рефератом следует начинать с общего ознакомления с темой (прочтение соответствующего раздела учебника, учебного пособия, конспектов лекций). После этого необходимо изучить нормативные акты, литературные и иные источники, рекомендованные преподавателем. Однако перечень источников не должен связывать инициативу студента. Он может использовать произведения, самостоятельно подобранные в результате изучения библиографии в библиотеке. Особенно внимательно необходимо следить за новой литературой по избранной проблематике, в том числе за журнальными статьями. В процессе изучения литературы рекомендуется делать выписки, постепенно группируя и накапливая теоретический и практический материал. План реферата должен быть составлен таким образом, чтобы он раскрывал название работы.

План лучше составить до написания работы и опираться на него во время ее написания. Это помогает сосредоточить внимание на рассмотрении определенных вопросов.

План не должен быть слишком сложным и запутанным. То есть для работы на 10–20 страниц вполне достаточно трех пунктов основной части и, возможно по 2–3 подпункта в каждом пункте.

С самого начала следует выделить основные пункты и подпункты, чтобы основное внимание уделять главным, а не второстепенным мыслям. Лучше не приступать к написанию работы до тех пор, пока план не будет приведен в должное состояние.

Названия пунктов плана необходимо формулировать таким образом, чтобы примерное содержание каждого пункта было ясно из самого названия. С другой стороны, не следует давать слишком подробное описание содержания вашего пункта.

В плане должны быть указаны страницы, на которых рассматриваются соответствующие пункты плана

Введение необходимо для обоснования актуальности темы и предполагаемого метода рассуждения. Это значит, что перед тем как перейти к самой теме реферата, необходимо попытаться ответить на вопрос: «Для чего нужно писать реферат по данной теме? Почему я выбрал именно эту тему? В чем ее актуальность?» Отвечать на эти вопросы следует кратко. Как правило, введение содержит основные направления работы, вопросы, на которые автор собирается ответить, информацию, необходимую для лучшего понимания и изложения темы.

Основная часть работы содержит рассуждения по теме, то есть раскрытие темы, ответ на поставленные вопросы, аргументы, примеры и так далее. Все существенное содержание работы должно быть изложено в основной части. Как правило, основную часть можно разбить на блоки информации. Таким образом, можно последовательно работать с каждым блоком, развивая аргументы, приводя примеры, делая промежуточные выводы.

Разбивая основную часть на пункты (блоки), необходимо помнить о том, что они должны быть примерно одинаковыми по объему, то есть необходимо соблюдать баланс. Если рассмотрение первого пункта занимает 10 страниц работы, а на второй и третий выделено только по две страницы, то налицо несбалансированность, что свидетельствует о недостаточной продуманности основной части работы.

Заключение необходимо для того, чтобы еще раз повторить и закрепить уже сказанное. Как правило, в заключении уже не дается никакой новой информации, а даются основные выводы и рекомендации, вытекающие из содержания работы. Заключение должно с одной стороны плавно завершать реферат, с другой стороны соотноситься со вступлением так, чтобы вопросы и цели, поставленные в начале работы могли соотноситься с ответами и выводами в заключении.

Реферат должен отвечать следующим требованиям:

Читабельность. Это значит, что реферат должен хорошо читаться, то есть при его чтении реферата не должно возникать проблем с пониманием слов и выражений автора. В хорошем реферате легко следовать за мыслью автора, его доказательствами и выводами.

Необходимо помнить, что для передачи мысли требуется не только умение писать, но и умение выражать свою мысль. Как научиться верно и ясно

выражать мысль словами? Самый лучший способ — чтение книг и написание рефератов, потому что приобретение умения писать требует постоянного упражнения и стремления к более высокому уровню.

Для того чтобы реферат была читабельным, он не должен содержать псевдонаучные слова. Часто «мудреные» фразы вставляются в работу, чтобы произвести впечатление на читающего, хотя обычно это производит обратный эффект. Стоит автору употребить какое-нибудь слово неверно, и у читателя закрадывается сомнение в компетентности автора. Неизвестные слова лучше пояснять, научные термины употреблять только в крайних случаях.

Стиль реферата должен быть научно-публицистическим, то есть текст должен быть написан как научная статья, публикация.

Последовательность и логичность. Еще одной важной характеристикой хорошего реферата является ее последовательность и логичность. При написании реферата необходимо обратить особое внимание на то, чтобы все аргументы были четко и ясно сформулированы, а все доказательства были логичны и располагались в определенной последовательности.

Аргументы должны быть подтверждающими основное утверждение реферата, то есть все аргументы в пользу того или иного утверждения должны быть четко сформулированы и направлены на доказательство конкретной истины.

Доказательство должно постоянно проверяться на предмет точного следования теме. Ведь очень легко во время доказательства перейти на другие темы и, в конце концов, доказывать совсем не то, что изначально требовалось. Не случайно существует специальная фраза, которой традиционно заканчиваются доказательства: «Что и требовалось доказать».

Широта проведенного исследования, количество книг в списке литературы всегда производит впечатление на читателя, так как чем больше автор реферата проработал различных источников, чем больше разных мнений он рассмотрел, тем более убедительным будут выводы, сделанные на основании исследований.

Формальные требования к реферату

К таким требованиям относятся: оформление титульного листа, оформление страницы, расположение ссылок или сносок на использованную литературу, оформление списка использованной литературы, оформление иллюстраций, таблиц и приложений.

Оформление титульного листа. Он должен отвечать своему назначению, то есть давать представление о теме работы, предмете, по которому она написана, и об авторе работы (номер группы) и годе написания. Титульный лист должен отличаться строгостью и четкостью, поэтому фигурные рамки, раскрашивание разными цветами и картинки не допустимы.

Оформление страницы. Так как реферат может быть представлен как в письменном, так и в напечатанном виде, формальные требования будут различны, но общие требования таковы: текст должен быть только на одной стороне листа, с левой стороны должно быть оставлено место для сшивки реферата — 3 см., а с правой необходимы поля величиной 1.5 см. Сверху и снизу также необходимо отступить от края на 2 см. Если реферат написан от руки, то почерк

должен быть разборчивым и количество строк не должно быть меньше 30 и не больше 40. Небрежно написанные, грязные работы к оценке не допускаются и возвращаются их автору.

Расположение ссылок на литературу. Как следует ссылаться на книги? Цитата берется в кавычки, а после цитаты, в скобках пишутся две цифры: первая — номер книги в списке использованной литературы, вторая - номер страницы, на которой находится указанная цитата. Например, (2, стр.45), где 2 — номер книги в списке использованной литературы, а стр. 45 — номер страницы, на которой расположена цитата.

Особое внимание следует уделить оформлению научно-справочного аппарата и прежде всего подстрочных сносок (внизу страницы, под чертой). Сноска должна быть полной: с указанием фамилии и инициалов автора, названия книги, места и года ее издания, страницы, с которой взята цитата или соответствующее положение. Для статей из журналов, сборников указывают фамилию и инициалы автора, название статьи, затем название журнала или сборника статей с указанием года издания и номера (или выпуска). При ссылке на газетную статью кроме названия и года издания указывают дату. Оформляя нормативные источники, необходимо указывать полное и точное название нормативного акта, дату его принятия и редакции, а также изменений и дополнений. При этом обязательными являются название, год, номер и статья официального издания, где был опубликован нормативный акт. Текст полностью написанной и оформленной работы подлежит тщательной проверке. Ошибки и опiski как в тексте, так и в цитатах и в научно-справочном аппарате отрицательно сказываются на оценке.

Список использованной литературы. Так как суть реферата состоит в рассмотрении темы на основе определенных литературных источников, то в конце реферата приводится список книг, на основании которых написан реферат. Список литературы содержит книги в произвольном порядке с указанием автора, названия книги, издательства, года выпуска.

Иллюстрации, которые расположены на отдельных листах реферата, включают в общую нумерацию страниц. Листы формата более А4 учитывают как одну страницу и помещают в конце реферата после заключения в порядке упоминания в тексте.

Иллюстрации небольшого размера, которые содержатся в тексте реферата, обозначаются словом «Рис.» И нумеруются последовательно арабскими цифрами в пределах части (главы). Номер иллюстрации состоит из номера части (главы) и порядкового номера иллюстрации и разделяется точкой. Например: Рис. 2.3 (третий рисунок второй главы). Если в реферате одна иллюстрация, то ее не нумеруют.

Таблицы нумеруют последовательно арабскими цифрами в пределах части (главы) реферата. Номер таблицы состоит из номера части (главы) и порядкового номера таблицы, разделенный точкой, например: «Табл. 2.2» (вторая таблица второй главы). Ставится он в правом верхнем углу таблицы над соответствующим заголовком. Если в реферате одна таблица, ее не нумеруют и не ставят «Табл.». Если таблица переносится на другую страницу, то над продолжением таблицы ставят «Продолжение табл. 2.2».

Заголовки граф таблиц должны начинаться с прописных букв, подзаголовки — со строчных, если они составляют одно предложение с заголовком, и с прописных, если они самостоятельные.

Приложение оформляется как дополнение и продолжение реферата.

Каждое приложение следует начинать с нового листа (страницы) с указанием в правом верхнем углу слова «ПРИЛОЖЕНИЕ», напечатанного прописными буквами, и иметь содержательный заголовок. Приложения располагаются в порядке появления ссылок на них в тексте реферата. Если в тексте более одного приложения, то их нумеруют арабскими цифрами (без знака №).

Объем реферата — 15 машинописных страниц.

Тематика рефератов по управленческому учету

1. Сущность, задачи и функции управленческого учета.
2. Схемы организации управленческого учета при разных системах учета.
3. Учетная и управленческая классификация расходов деятельности.
4. Поведение расходов при изменениях объема деятельности.
5. Методы определения функции расходов, их сущность и сравнительная характеристика.
6. Характеристика и сфера применения метода учета расходов и калькулирование.
7. Методика и техника калькуляционных расчетов.
8. Характеристика метода однородных секций и метода нормативного распределения постоянных расходов.
9. Сущность и организация учета затрат на методом «стандарт-кост».
10. Сущность и организация учета методом «директ-кост».
11. Особенности развития директ-кост, его преимущества и возможности.
12. Зарождение и развитие стратегического учета.
13. Организация учета расходов на основе видов деятельности.
14. Методы анализа «расхода — объем — прибыль».
15. Определение точки критического объема продаж.
16. Графические методы анализа «расхода — объем — прибыль».
17. Организация учета затрат на нормативным методом.
18. Характеристика видов и форм бюджетов.
19. Порядок составления и назначение операционных бюджетов.
20. Порядок составления и назначение финансового бюджета.
21. Методика и техника контроля за выполнением бюджетов.
22. Анализ отклонений с использованием гибкого бюджета.
23. Принципы организации учета и отчетности по центрам ответственности.
24. Управленческий учет как элемент системы управления финансами предприятия.
25. Понятие, состав и структура себестоимости продукции.
26. Нормативные затраты, комплексные издержки.
27. Управленческий контроль.

Выполнение практических заданий

Одной из активных форм самостоятельной работы студента является практическое задание на определенную тему. В ходе работы над темой происходит изучение источников по теории и практике финансового анализа, знакомство с научной литературой. В процессе решения практических заданий открывается возможность научиться анализировать финансовые результаты хозяйственной деятельности, финансовое состояние предприятия, делать выводы и предложения по результатам проведенного анализа для принятия оптимального управленческого решения.

Практические задания по темам

Тема 2. Основные системы учета затрат

Задача 1. ООО «Дана» имеет следующие виды затрат: материалы, аренда, сдельная заработная плата основных рабочих, оплата электроэнергии на производственные нужды, плата за отопление, транспортные расходы, амортизация основных производственных средств, проценты по кредиту, страхование.

Требуется распределить указанные затраты на переменные и постоянные и дополнить перечень переменными и постоянными затратами.

Задание 2. Суммарные постоянные затраты 30000 тыс.руб. Объем производства составляет 20 тыс.единиц продукции. Рассчитайте постоянные затраты при объеме производства 22 тыс. единиц продукции , если добавились платежи за аренду помещения в сумме 100 тыс руб в месяц.

Задание 3.Совокупные постоянные затраты предприятия составляют 450000 руб. в месяц. Объем производства — 700 единиц.

Определите размер постоянных расходов предприятия, если объем производства продукции снизится до 650 единиц.

Тема 3. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования

Задача 1. Ожидаемая сумма косвенных расходов на предстоящий период — 125 000 руб.

В качестве базы для их распределения выбрана заработная плата производственных рабочих, которая по оценке бухгалтерии составит 100 000 руб. В карточке учета затрат по заказу А содержится следующая информация:

израсходовано материалов — 16 000 руб.

затраты на оплату труда — 5 000 руб.

отчисления на социальное страхование и обеспечение — 26 %.

Определить себестоимость заказа.

Задача 2. Производственный процесс состоит из трех этапов, на каждом из которых присутствуют затраты на обработку:

1 этап — 30 000 руб.

2 этап — 25 000 руб.

3 этап — 34 000 руб.

Стоимость 200 кг сырья, поступившего в переработку, составляет 181 000 руб.

После первого этапа в дальнейшую переработку поступило 150 кг продукта, а после второго — 120 кг. Выход готовой продукции после третьего этапа — 80 кг.

Определить себестоимость единицы готовой продукции.

Задача 3. В начале периода организация приобрела и оприходовала на склад основных материалов на сумму 30 000 руб. и вспомогательных — на сумму 5 000 руб. По предъявлении требования со склада были отпущены основные материалы на заказ А — 8000 руб., на заказ Б — 6 000 руб. и вспомогательные материалы для производственных нужд на сумму 1700 руб.

Начислена заработная плата производственным рабочим по заказу А — 700 руб., по заказу Б — 500 руб., вспомогательным рабочим — 600 руб. Арендная плата, коммунальные услуги и прочие общепроизводственные расходы за отчетный период составили — 2 000 руб. В качестве базы их распределения по заказам выбрана стоимость израсходованных материалов.

Рассчитать себестоимость заказов и составить необходимые бухгалтерские записи.

Тема 4. Система «Стандарт-кост» и нормативный метод учета затрат

Задание 1. При следующих показателях: нормативная себестоимость единицы продукции — 1 400 руб., выпуск — 600 единиц; затраты отчетного месяца составили: перерасход в сумме 14 000 руб., экономию — в сумме 9 000 руб., незавершенное производство на начало месяца — 100 единиц с нормативной себестоимостью 1 ед. — 1 220 руб.

Требуется: 1) рассчитать фактическую себестоимость выпуска для чего определить нормативную себестоимость, отклонения от норм и изменение норм; 2) фактическую себестоимость единицы продукции путем расчета индексов отклонений от норм и изменения норм по формуле:

$$\text{Индекс (\%)} = \frac{\text{сумма отклонений от норм или сумма изменения норм}}{\text{нормативная себестоимость выпуска}} \times 100\%$$

Задание 2. Правильно ответьте на вопрос: не включается в нормативные затраты на единицу продукции:

- непрямые материальные затраты
- прямые материальные затраты
- амортизация оборудования
- зарплата директора

Задание 3. Правильно ответьте на вопрос: техника выявления необычных результатов деятельности компании называется:

- учет нормативных затрат
- анализ отклонений
- управление по отклонениям
- целевое управление

Задание 4. Правильно ответьте на вопрос: основной целью системы учета нормативных затрат является:

- распределять затраты более целесообразно
- управлять затратами
- отложить управленческие решения

Тема 5. Учет затрат по системе «Директ – костинг»

Задание 1. В цехе промышленного предприятия для производства продукции используют две машины со следующими характеристиками:

Машина	Затраты периода, д.е.	Время загрузки, ч
I	68 000	1 420
II	126 900	1 348

На этих машинах производят продукты А, Б, В и Г в любой последовательности. Для изготовления каждого продукта нужно использовать обе машины.

Продукцию характеризуют следующие данные:

Продукты	Максимальное количество сбыта, ед.	Цена, д.е./ед.	Переменные расходы, д.е./ед.	Время загрузки машины, ч/ед.	
				I	II
А	322	412	156	2,4	1,2
Б	322	524	249,6	3,6	0,6
В	880	514,8	374,4	0,84	0,24
Г	490	780	733,2	0,36	0,96

1. Проверьте. Можно ли выполнить программу производства обеими машинами.

2. Определите программу производства, оптимальную по прибыли. Какая будет прибыль в этом случае?

Задание 2. Предприятие производит три продукта — А, Б, и В следующими характеристиками:

	Продукты		
	А	Б	В
Цена продажи, д. е./шт.	65,48	59,92	44,56
Объем производства и сбыта, шт.	8 360	34 960	15 500
Себестоимость, д. е.	243 460	893 728	544 600

1. Какой будет величина прибыли на единицу каждого продукта и в целом по предприятию, если выпускать и продавать все изделия?

2. В предстоящем году при неизменных ценах ожидается снижение объема продаж каждого продукта на 5 %. Как изменится величина прибыли

по каждому изделию, если общие затраты на их производство и сбыт составляет соответственно 224 178 д.е., 755 805 д. е., 507 160 д. е.?

Задание 3. Руководство фирмы определяет возможность принятия дополнительного заказа на выпуск 620 единиц продукции А в месяц. Так как эти изделия будут изготавливаться на машине, мощность которой уже загружена до предела, при положительном решении вопроса о дополнительном выпуске продукта А необходимо уменьшить выпуск продукта Б, уже входящего в производственную программу фирмы.

Тема 6. Взаимосвязь показателей «Затраты – объем – прибыль»

Задание 1. Издательство имеет следующие показатели:

Постоянные затраты за год 200 000 руб, цена реализации единицы продукции 90 руб, переменные расходы на единицу 40 руб. Определить точку безубыточности.

Задание 2. Предприятие ООО «Мир» имеет следующие показатели:

Выручка от продажи 8000 руб, переменные затраты 6000 руб, постоянные затраты 1500 руб, прибыль 500 руб, объем реализации 100 шт. Рассчитать точку безубыточности с помощью коэффициента маржинального дохода.

Задание 3. Имеются следующие данные на единицу: цена — 600 руб. (100%); переменные затраты — 400 руб. (60%); маржинальная прибыль — 300 руб. (40%); постоянные расходы — 80 000 руб.

Предположим, что предприятие выпускает 400 ед. продукции в месяц. По мнению отдела маркетинга, увеличение ежемесячных затрат на рекламу на 10 000 ед. позволит увеличить объем выпуска на 30 000 ден. ед., и, следовательно, приведет к увеличению прибыли.

Обосновать целесообразность увеличения затрат на рекламу.

Задание 4. Предприятие ООО «Орион» имеет следующие показатели:

Объем реализации — 1 000 шт., цена единицы — 100 руб., выручка от продаж — 100 тыс.руб., переменные затраты — 50 тыс. руб., маржинальный доход — 50 тыс. руб.

Постоянные затраты — 30 тыс. руб., прибыль — 20 тыс. руб. Требуется на основе маржинального анализа определить точку безубыточности и зону финансовой безопасности.

Подготовка к экзамену (зачету)

В идеале к экзамену (зачету) необходимо начинать готовиться с первой лекции по данному курсу. Общение с преподавателем в аудитории во время лекционных занятий, в ходе которых студент постепенно, «шаг за шагом», осваивает новую учебную информацию, позволяет ему быть не просто реципиентом (т.е. всего лишь слушателем, пассивно воспринимающим новую информацию), но активным соучастником образовательного процесса, гарантирует высокое качество этого процесса. Именно такой подход, предполагающий постоянную, систематическую работу студента по освоению учебного материала, позволяет ему получить наиболее глубокие и прочные знания.

Вопросы для подготовки к зачету

1. Понятие управленческого учета, его предмет, объекты и принципы построения.
2. Взаимосвязь и различия управленческого и финансового учета.
3. Системы управленческого учета.
4. Метод и способы управленческого учета.
5. Состав затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг).
6. Классификация затрат, принятая в отечественной практике.
7. Классификация затрат в управленческом учете.
8. Группировка затрат по экономическим элементам.
9. Сущность и основные принципы калькулирования.
10. Виды себестоимости и калькуляции.
11. Объекты учета затрат и калькуляции, калькуляционные единицы.
12. Методы калькуляции себестоимости.
13. Система «стандарт-кост».
14. Схема учетных записей в системе учета «стандарт-кост»
15. Нормативный учет затрат.
16. Сущность системы «Директ-костинг».
17. Калькулирование себестоимости по системе «директ-костинг».
18. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части.
19. Взаимосвязь «затраты — объем — прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода».
20. Допущения CVP-анализа.
21. Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля.

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

Тест — задание, испытание стандартной формы, по результатам выполнения которых можно судить о способности, предрасположенности, а также о знаниях, умениях испытуемого.

У студентов, обучающихся с применением дистанционных технологий, промежуточный контроль (зачет и экзамен) по дисциплине осуществляются посредством выполнения тестовых заданий.

Требования к контролю:

- контрольная работа — 7 тестовых заданий. Для успешной сдачи дисциплины нужно правильно ответить на 3 вопроса (40%). Ограничение по времени — 30 минут;
- зачет — 15 тестовых заданий. Для успешной сдачи дисциплины нужно правильно ответить на 6 вопросов (40%). Ограничение по времени — 45 мин.;
- экзамен — 25 тестовых заданий. Ограничение по времени — 60 мин.

Критерии оценки знаний, умений и навыков по промежуточному контролю:

- неудовлетворительно — 0–9 баллов или до 39%;
- удовлетворительно — 10–14 баллов или 40–59%;
- хорошо — 15–19 баллов или 60–79%;
- отлично — 20–25 баллов или 80–100%.

Тема 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета

1. Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:

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

2. Требование обязательности ведения учета в наибольшей степени распространяется на:

- а) финансовый учет;
- б) управленческий учет;
- в) оперативный производственный учет.

3. Принципами управленческого учета являются:

- а) единый подход к выбору целей и задач управленческого и финансового учета производства;
- б) единые планово-учетные единицы для двух видов учета;
- в) однократное введение первичной информации для всех видов учета;
- г) преемственность и дополнение информации одного вида учета другим.

4. Бухгалтерский управленческий учет можно определить как

- а) синтетический учет затрат;
- б) синтетический учет затрат и результатов;
- в) аналитический учет затрат;
- г) аналитический учет затрат и результатов.

5. Общим для финансового и управленческого учета является:

- а) их информация является основой для принятия управленческих решений;
- б) операции могут отражаться лишь в рублевой оценке;
- в) целью ведения является составление бухгалтерского баланса;

Тема 2. Основные системы учета затрат

1. Объектом учета затрат может являться

- а) Место возникновения затрат
- б) Носитель затрат
- в) И место возникновения затрат, и носитель затрат.

2. Себестоимость в управленческом учете это

- а) Один из возможных способов оценки ресурсов
- б) Стоимостная оценка ресурсов, использованных для получения результата
- в) Сумма расходов, обусловленных производственной, сбытовой и управленческой деятельностью предприятия.

3. Себестоимость произведенной продукции — это

- а) Сумма производственных затрат данного периода
- б) Сумма производственных затрат данного периода с учетом изменения запасов незавершенного производства
- в) Сумма производственных затрат данного периода, увеличенная на стоимость общехозяйственных и коммерческих расходов.

4. Калькулирование себестоимости это

- а) Процесс сбора информации о затратах предприятия
- б) Система экономических расчетов, результатом которой является показатель себестоимости
- в) Совокупность способов определения фактической величины расходов.

5. По отношению к объему производства и продаж затраты подразделяются на:

- а) постоянные и переменные;
- б) прямые и косвенные;
- в) основные и накладные;
- г) включенные в продукт и периодические.

Тема 3. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования

1. Калькулирование себестоимости единицы продукции обязательно в системе

- а) бухгалтерского (финансового) учета
- б) управленческого учета
- в) налогового учета

2. Способ распределения расходов между отчетными периодами:

- а) влияет на себестоимость единицы продукции
- б) не оказывает на затраты по объектам калькулирования никакого влияния
- в) влияет только на величину маржинального дохода предприятия

3. Базами распределения косвенных расходов являются:

- а) только количественные показатели
- б) только стоимостные показатели
- в) количественные и стоимостные показатели

4. Сводный учет затрат может быть организован:

- а) индексным методом
- б) инвентарным методом
- в) полуфабрикатным и бесполуфабрикатным методом
- г) методом крайних точек

5. При расчете себестоимости взаимооказываемых услуг, какой метод является наиболее точным?

- а) метод с использованием твердых (плановых) цен
- б) метод с использованием системы уравнений
- в) метод прямого распределения
- г) метод последовательного распределения

Тема 4. Система «Стандарт-кост» и нормативный метод учета затрат

1. Нормативная система учета формирует

- а) Только нормативные затраты
- б) Как нормативные, так и фактические затраты
- в) Только фактические затраты.

2. Понятие «нормативные затраты»

- а) Является синонимом понятия «сметные затраты»
- б) Не является синонимом понятия «сметные затраты»
- в) Является синонимом понятия «сметные затраты», если смета разработана на основе нормативов.

3. Возникающие отклонения при нормативной системе учета выявляются на основе

- а) Методов документирования
- б) Методов расчетов
- в) Как методов документирования, так и методов расчетов.

4. Неблагоприятные отклонения фактических затрат от нормативных в системе «стандарт-костинг» отражаются

- а) По дебету специально открываемых счетов
- б) По кредиту специально открываемых счетов
- в) Как сальдо счета «Выпуск продукции».

Тема 5. Учет затрат по системе «Директ-костинг»

1. Система «директ-костинг»

- а) Исключает постоянные производственные затраты из расчетов валовой прибыли
- б) Не исключает постоянные производственные затраты из расчетов валовой прибыли
- в) Не позволяет рассчитать валовую прибыль.

2. Большой аналитической ценностью обладает

- а) Одноступенчатый «директ-костинг»
- б) Многоступенчатый «директ-костинг»
- в) Обе разновидности имеют одинаковую аналитическую ценность.

3. Специальные затраты в системе развитого (усовершенствованного) «директ-костинга» — это

- а) Определенные доли общих постоянных производственных затрат, отнесенные на соответствующие подразделения
- б) Переменные непроизводственные затраты данного объекта
- в) Разновидность постоянных затрат, являющихся прямыми относительно определенной группы объектов

4. В качестве основы многоуровневого «директ-костинга» могут быть использованы

- а) Только внутренние сегменты
- б) Только внешние сегменты
- в) Либо внутренние, либо внешние сегменты.

5. В системе «АВ-костинг» промежуточными объектами отнесения затрат являются

- а) Подразделения предприятия
- б) Виды деятельности
- в) Виды производимой продукции.

Тема 6. Взаимосвязь показателей «Затраты – объем – прибыль»

1. Порог рентабельности — это:

- а) показатель, характеризующий рентабельность продаж;
- б) показатель, характеризующий рентабельность производства;
- в) показатель, характеризующий объем продаж, при котором выручка равна совокупным затратам;
- г) показатель, характеризующий объем продаж, при котором выручка равна переменным затратам.

2. Маржинальный доход рассчитывается как:

- а) разница между выручкой и переменными расходами
- б) сумма постоянных расходов и прибыли
- в) разница между выручкой и полной себестоимостью
- г) прибыль после уплаты налогов

3. К показателям финансовой устойчивости относится:

- а) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами
- б) коэффициент текущей ликвидности
- в) коэффициент оборачиваемости активов
- г) коэффициент автономии

4. Точка безубыточности в натуральном выражении находится как отношение постоянных затрат к:

- а) общей сумме маржинального дохода
- б) удельному весу маржинального дохода
- в) ставке маржинального дохода в цене за единицу продукции

5. Индекс эффекта операционного рычага показывает:

- а) на сколько % изменится прибыль при изменении выручки на 1%
- б) на сколько % изменится прибыль при изменении переменных затрат на 1%
- в) на сколько % изменится прибыль при изменении постоянных затрат на 1%

Тема 7. Бюджетирование и контроль затрат

1. Гибкий бюджет — это:

- а) Модель поведения затрат при изменении объемов деятельности
- б) Бюджет, составленный с учетом возможного изменения цен на сырье и ставок оплаты труда в предстоящем плановом периоде
- в) Бюджет, составленный с учетом прогнозируемого изменения цен на сырье, ставок оплаты труда и цен реализации продукции.

2. В управленческом учете выделяют следующие виды бюджетов:

- а) плановые и фактические;
- б) генеральные и частные;
- в) гибкие и статичные;

3. В процессе бюджетирования используется:

- а) лишь фактическая, документально подтвержденная бухгалтерская информация;
- б) лишь прогнозные данные и оценки на будущее;
- в) как прогнозные, так и фактические данные;

4. Важнейшими функциями бюджета являются:

- а) стратегическое и тактическое планирование деятельности организации;
- б) создается объективная основа оценки результатов деятельности организации в целом и ее подразделений;
- в) координация деятельности различных подразделений организации;
- г) оценка выполнения планов центрами ответственности и их руководителями;

5. Бюджет денежных средств разрабатывается до:

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

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

- а) плана прибылей и убытков;
- б) прогнозного бухгалтерского баланса;
- в) бюджета денежных средств;

ПРИЛОЖЕНИЕ

Глоссарий (словарь)

- Анализ безубыточности** — анализ, основанный на зависимости между доходами, расходами и прибылью в течение краткосрочного периода, позволяющий в частности, определить точку безубыточности организации.
- База распределения косвенных расходов** — показатель, пропорционально которому косвенные расходы распределяются по носителям затрат.
- Бухгалтерский управленческий учет** — вид деятельности в разрезе одной организации, который обеспечивает ее управленческий персонал информацией для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. В основе информационной базы управленческого учета — данные о затратах предприятия.
- Бюджет (смета)** — количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. Является основой для оценки выполнения плана центрами ответственности.
- Бюджетная ставка распределения косвенных расходов** — заранее рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы по носителям затрат.
- Вмененные (воображаемые) затраты** — затраты, которые бухгалтеру-аналитику необходимо вообразить для принятия правильного управленческого решения. По существу, упущенная выгода предприятия.
- Генеральный (общий) бюджет (смета)** — финансовый документ, охватывающий всю деятельность организации.
- Гибкий бюджет** — бюджет, составленный на несколько альтернативных уровней деловой активности организации.
- Двухкруговая система бухгалтерского учета (вариант автономии)** — организация бухгалтерского учета, при котором финансовый и управленческий учет являются самозамкнутыми системами.
- Дегрессивные затраты** — разновидность переменных затрат. Темпы роста отстают от темпов роста деловой активности организации.
- Деловая активность** — производственная активность организации, которая может измеряться как натуральным, так и стоимостным показателем. Например, деловая активность вуза — контингентом студентов; банка — количеством обслуживаемых клиентов; больницы — количеством койкомест и т.п.
- «Директ-костинг»(Direct-Costing-System)** — один из вариантов калькулирования неполной себестоимости, при котором в себестоимость включаются лишь переменные расходы.

Дисконтирование — процедура приведения денежных средств к их стоимости в момент сравнения.

Дисконтированная стоимость — расчетная величина денежных средств будущих поступлений, выраженная через текущую стоимость и коэффициент дисконтирования.

Добавленные затраты — издержки, производимые кем-либо в дополнение к ранее понесенным затратам.

Запасоемкие затраты — затраты, осуществление которых ведет к увеличению стоимостной оценки запасов (см. оценка запасов): затраты материальных ресурсов на оплату труда основных производственных рабочих с начислениями на нее, амортизация основных средств цехового назначения и т.п.

Затраты — 1) совокупность произведенных выплат в наличной и безналичной форме в связи с производством продукции, оказанием услуг, выполнением работ и их реализацией; 2) средства, израсходованные на приобретение ресурсов, имеющих в наличии, и регистрируемые в балансе как активы предприятия, способные принести доход в будущем.

Издержки — денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью. Издержки, понесенные организацией в момент приобретения каких-либо материальных ценностей или услуг, составляют затраты организации.

Издержки производства и обращения — совокупность денежных расходов на производство и реализацию товаров.

Калькуляция — 1) расчет, вычисление в денежном выражении ряда экономических показателей; себестоимости продукции, работ и услуг, оптовых и других продажных цен; 2) форма калькуляционного листа, в котором производится расчет себестоимости продукции (работ, услуг) по установленным статьям расходов; 3) один из элементов метода бухгалтерского учета.

Капитальное уравнение бухгалтерского учета: $\text{Актив} = \text{Собственный капитал} + \text{Внешние обязательства}$

Косвенные затраты — издержки, которые невозможно или экономически невыгодно прямо относить на носитель затрат. Распределяются между отдельными носителями согласно выбранной предприятием методике, описываемой в учетной политике.

Маржинальный доход — разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. Определяется в системе «директ-костинг».

Масштабная база — определенный период в деловой активности организации, в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют четко выраженную тенденцию.

Место возникновения затрат — структурное подразделение организации (рабочее место. Участок, цех), по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления ими.

Метод высшей и низшей точек позволяет разделить затраты на постоянную и переменную части. Описав их формулой $y=a+bx$, где y — совокупные затраты; a — постоянная часть; b — удельные переменные затраты, x — деловая активность предприятия.

Метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости единицы продукции. По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы, по полноте учитываемых издержек — калькулирование полной и неполной себестоимости, по оперативности — методы учета фактической себестоимости и нормативных затрат. Метод учета затрат на производство и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно.

Метод учета фактических затрат — последовательное накопление данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам. Позволяет рассчитать фактическую («историческую») себестоимость продукции (работ, услуг).

Накладные расходы — расходы на хозяйственное обслуживание производства и управление предприятием, являющиеся дополнительными к основным затратам и наряду с ними включаемые в издержки производства.

Нерегулируемые (неконтролируемые) затраты — затраты, на которые руководитель центра ответственности влиять не способен.

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

Нормативный метод учета затрат предполагает предварительное определение затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений фактических издержек от нормативных. Позволяет рассчитать нормативную себестоимость и отклонения от нее.

Носитель затрат (объект калькулирования) — вид продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенный на продажу.

Объект учета затрат — место возникновения затрат, виды или группы однородных продуктов.

Однокруговая (интегрированная) система — организация бухгалтерского учета, в которой применяется единая система счетов и бухгалтерских проводок для финансового и управленческого учета.

Операционный бюджет — часть генерального бюджета, включающая план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) бюджеты (сметы), отражающие статьи расходов и доходов организации.

Оперативное управление — управление имуществом предприятия, финансируемого собственником.

- Отклонение** — арифметическая разность между фактическими и предварительно установленными нормативными или сметными данными. Существенное отклонение — арифметическая разность составляет более 5% от предварительно установленных нормативных данных
- Оценка по нормативным затратам** — заключается в применении норм затрат на единицу продукции (работ, услуг), установленных предприятием с учетом нормальных уровней использования запасов, труда, производственных мощностей и действующих цен.
- Оценка по средневзвешенной себестоимости** — проводится по каждой единице запасов делением суммарной стоимости остатка таких запасов на начало месяца и стоимости полученных в отчетном месяце запасов на суммарное количество запасов на начало отчетного месяца и полученных в отчетном месяце запасов.
- Переменные затраты** — затраты, возрастающие или уменьшающиеся при изменении деловой активности организации.
- Период окупаемости** — время, по истечении которого чистый доход организации полностью покрывает первоначально вложенный капитал.
- Периодические затраты (затраты отчетного периода)** — затраты, непосредственно не связанные с производством продукции (работ, услуг). Состоят из коммерческих и административных расходов.
- Планирование** — процесс, обеспечивающий сбалансированное взаимодействие отдельных видов ресурсов в рамках выбранного объекта управления, устанавливающий пропорции и темпы роста.
- Показный метод учета затрат и калькулирования** — метод, используемый при изготовлении уникального или выполняемого по специальному заказу изделия. Применяется на предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным характером производства: в сфере бытового обслуживания, в полиграфической промышленности, строительстве и т.п. Объектом учета затрат и объектом калькулирования является заказ-заявка клиента на определенное количество специально изготовленных для него изделий.
- Попередельное калькулирование** — метод учета затрат и калькулирования, применяемый в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все стадии производства, называемые переделами.
- Попроцессный метод калькулирования** применяется в добывающих отраслях промышленности и энергетике, характеризующихся массовым характером производства, непродолжительным производственным циклом, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования. Часто рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования.

- Постоянные затраты** — затраты, которые в рамках определенной масштабной базы не реагируют на изменение деловой активности организации.
- Переделные затраты (доходы)** — дополнительные затраты (доходы) в расчете на единицу дополнительно изготовленной продукции.
- Приростные затраты (доходы)** — дополнительные затраты(доходы), появляющиеся в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции (работ, услуг).
- Прогрессивные затраты** — затраты, растущие быстрее деловой активности.
- Производственная себестоимость** включает только производственные затраты. Управленческие и коммерческие расходы из калькулирования исключаются.
- Производственные затраты** — затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг). Учитываются в расчетах производственной себестоимости.
- Производственный учет** — основа бухгалтерского управленческого учета. Накапливает информацию об издержках производства, анализирует причины их роста в сравнении с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, выявляет возможные резервы экономики.
- Пропорциональные затраты** — разновидность переменных затрат. Увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность организации.
- Прямые затраты** — затраты, относимые на носитель затрат прямо, без использования каких-либо косвенных методов. Состоят из прямых материальных затрат и прямых затрат на оплату труда.
- Расходы** — часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода, по существу характеризуют себестоимость проданной продукции (работ, услуг).
- Регулируемые (контролируемые) затраты** — затраты, подверженные влиянию со стороны руководителя центра ответственности.
- Релевантные затраты** — затраты, принимаемые во внимание при выборе оптимального управленческого решения.
- Сводный учет** — система обобщения производственных затрат по статьям расходов в разрезе цехов основного и вспомогательного производства, видам продукции (работ, услуг) в целом по предприятию с целью подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции, всей выпущенной продукции т для распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством. Существует в двух вариантах — бесполуфабрикатном и полуфабрикатном.
- Себестоимость продукции (работы, услуги)** — выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, т.е. на сырье, материалы, топливо, энергию, основные фонды, трудовые и иные ресурсы. Различают цеховую, производственную, полную, а также «ограниченную» себестоимость (см. «директ-костинг»).

- Сегментарная отчетность** — отчетность, сформированная по отдельным сегментам бизнеса организации.
- Сегментарный учет** — система сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений (сегментов) организации. Является важнейшей составляющей бухгалтерского управленческого учета.
- Ставка капитализации** — коэффициент, устанавливающий зависимость размера дохода, ожидаемого вследствие эксплуатации актива, от стоимости актива.
- Ставка распределения косвенных расходов** — заранее, до начала отчетного периода, рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы между объектами калькулирования.
- «Стандарт-кост» (Standard Costs)** — система калькулирования, основанная на жестком нормировании всех затрат и позволяющая рассчитать «стандартную» себестоимость. Предполагает бухгалтерский учет и подробный анализ возникших отклонений фактических расходов от стандартных с последующим возложением ответственности за неблагоприятные отклонения на руководителей соответствующих центров затрат. Прообраз отечественного нормативного учета.
- Статистический (жесткий) бюджет** — бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации.
- Статья калькуляции** — вид затрат с учетом места его возникновения и носителя затрат. Классификация затрат по статьям калькуляции отвечает на вопросы: на что израсходованы ресурсы и где?
- Точка безубыточности (критическая, мертвая точка, точка равновесия)** — уровень деловой активности организации, обеспечивающий ей нулевой финансовый результат.
- Трансфертная цена** — цена, по которой один центр ответственности передает свою продукцию или услугу другому центру ответственности. Трансфертное ценообразование применяется организациями, обладающими децентрализованной организационной структурой.
- Условная единица** — набор затрат, необходимых для производства единицы законченной продукции.
- Условно-переменные (условно-постоянные) затраты** — затраты, содержащие как переменный, так и постоянный компонент.
- Учетная политика организации** — выбор организацией вариантов учета и оценки соответствующих объектов, а также техники, формы и организации бухгалтерского учета, исходя из установленных требований и допущений, а также особенностей своей деятельности (организационных, технологических, уровня квалификации кадров и др.)
- Финансовый бюджет** — часть генерального бюджета, включающая бюджеты капитальных вложений, денежных средств и прогнозируемый баланс.

Цена — денежная форма выражения стоимости товара; суммы, уплачиваемая за объект собственности, выраженная в денежных единицах; фундаментальная экономическая категория, означающая количество денег, за которое продавец согласен продать, а покупатель готов купить единицу товара. Цена определенного количества товара составляет его стоимость, поэтому правомерно говорить о цене как денежной стоимости единицы товара. В случае, когда единица данного товара обменивается на определенное количество другого товара, количество становится товарной ценой данного товара. Чтобы получить достаточно полное представление о цене как о многогранной экономической категории, необходимо усвоить такие понятия, как цена продавца, цена покупателя и др.

Цена безубыточности — цена товара, при которой производственная фирма имеет возможность лишь покрывать свои издержки. Иначе говоря, цена, равная издержкам производства.

Цена контрактная — цена, фиксируемая в сделке по купле-продаже товара (контракте), в том числе при внешнеторговых операциях. Она может быть: 1) твердой, зафиксированной на определенном уровне в момент подписания контракта; 2) ценой с последующей фиксацией, которая устанавливается в согласованные сторонами сроки; 3) скользящей — изменяемой по согласованной схеме в течение периода действия контракта.

Цена продажи — сумма денег (или их эквивалент в виде финансовых условий), уплаченных конкретно совершивших сделке по передаче прав на недвижимость.

Цена спроса — цена товара (работы, услуги), предлагаемая покупателем (пользователем) этого товара (работы, услуги).

Центр ответственности — структурное подразделение организации, возглавляемое руководителем, несущим ответственность за результаты его работы.

Центр прибыли — центр ответственности, от которого в большой степени зависят главные, определяющие прибыль показатели: объем продаж, цена, переменные издержки.

Чистая приведенная (дисконтированная) стоимость — дисконтированная стоимость, уменьшенная на сумму первоначальных инвестиционных затрат.

Экономический элемент — однородный вид затрат на производство. Группировка затрат по элементам отвечает на вопрос: что затрачено на производство в отчетном периоде? При этом не учитываются место возникновения и носитель затрат.