

**М.Н.Луппиан, М.В. Озябкина  
Т.В.Шмулевич**

**ПРАКТИКУМ  
ПО УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ  
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ  
ЦЕЛЮЛОЗНО-БУМАЖНОЙ  
ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

**Учебно-практическое пособие**

**Санкт - Петербург  
2012**

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ**  
**УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  
**ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ РАСТИТЕЛЬНЫХ**  
**ПОЛИМЕРОВ»**

**М.Н.Луппиан, М.В.Озябкина, Т.В.Шмулевич**

**ПРАКТИКУМ**  
**ПО УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ**  
**НА ПРЕДПРИЯТИЯХ**  
**ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНОЙ**  
**ПРОМЫШЛЕННОСТИ**

Учебно-практическое пособие

Допущено Учебно-методическим объединением по образованию в области  
производственного менеджмента в качестве учебно-практического пособия  
для студентов, обучающихся по специальности 080502  
« Экономика и управление на предприятии целлюлозно-бумажной  
промышленности» и специальности 080507 «Менеджмент организации»

**Санкт - Петербург**  
**2012**

УДК 676:657.1(075.8)

ББК 65.9(2)304

Л 885

Луппиан М.Н., Озябкина М.В., Шмулевич Т.В. ПРАКТИКУМ ПО УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЦЕЛЛЮЛОЗНО-БУМАЖНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ :учебно-практическое пособие - 2-е изд., испр. и доп. - СПбГТУРП. СПб., 2012. – 67 с.  
ISBN 978-5-91646-034-6

Учебно-практическое пособие содержит методические материалы по теоретическим основам управленческого учета, контрольные и расчетные задания для самостоятельной работы студентов, проведения практических занятий и текущего контроля по всем разделам дисциплины «Управленческий учет».

Издание предназначается для студентов всех форм обучения специальности 080502 «Экономика и управление на предприятии целлюлозно-бумажной промышленности» и специальности 080507 «Менеджмент организации»

Рецензенты: зав.кафедрой бухгалтерского учета и аудита  
СПбГИЭУ, д-р экон. наук, проф. Н.А.Каморджанова  
генеральный директор консалтинговой компании  
«АВ-консалт», канд. экон. наук, доцент В.В.Шмаль

Подготовлено и рекомендовано к печати кафедрой финансов и учета Санкт-Петербургского государственного технологического университета растительных полимеров (протокол № 5 от 5.05.12. г.).

Утверждено к изданию методической комиссией факультета экономики и менеджмента СПбГТУРП (протокол № 10 от 10.05.12. г.).

Рекомендовано к изданию Редакционно-издательским советом университета в качестве учебно-практического пособия

ISBN 978-5-91646-034-6

© Санкт-Петербургский  
государственный  
технологический университет  
растительных полимеров, 2012  
© М.Н.Луппиан, М.В.Озябкина,  
Т.В.Шмулевич, 2012

## ВВЕДЕНИЕ

Управленческий учет это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации.

Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой менеджерам разного уровня для выполнения их функций.

В рыночной экономике управленческий учет сложился как относительно обособленная область экономической деятельности. В организационном плане своевременный бухгалтерский учет, условно, концептуально подразделяется на бухгалтерский, финансовый и управленческий учет. Менеджеры всех уровней современных промышленных предприятий (в том числе ЦБП) имеющих сложную производственную структуру, нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения.

На выходе бухгалтерской информационной системы формируются отчеты для:

1. Внешних пользователей бухгалтерской информации
2. Целей планирования и контроля
3. Принятия решений в нестандартных ситуациях и выборе политики организации.

Задачей финансового учета является составление отчетов для внешних пользователей бухгалтерской информации.

Задачей бухгалтерского управленческого учета является составление отчетов второй и третьей групп, информация которых предназначена внутренним пользователям бухгалтерской информации для анализа и принятия оперативных решений по предотвращению отрицательных результатов хозяйственной деятельности.

Настоящее учебное пособие включает, помимо краткого изложения теоретических основ управленческого учета, разбор практических ситуаций, контрольные и расчетные задания, тесты и вопросы организации самостоятельной работы студентов.

Учебное пособие предназначено для подготовки как специалистов, так и бакалавров.

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Формирование рыночной эффективной рыночной ориентированной технологии менеджмента требует постоянного совершенствования существующих и внедрения принципиально новых управленческих инструментов. Этому способствует программа гармонизации и реформирования бухгалтерского учета, приведение его в соответствие с мировыми стандартами. Одним из направлений реализации этой стратегии является формирование отечественной теории управленческого учета основной деятельности предприятия.

Разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий носит условный характер. Это деление связано в основном с целями информационного обеспечения заинтересованных пользователей. Данные финансового бухгалтерского учета и отчетности необходимы как внутренним пользователям, так и внешним (т.е. поставщикам, инвесторам, контрольным органам). Данные управленческого учета часто являются сведениями конфиденциальными, несущими коммерческую тайну, эта информация может быть не только отчетной, а еще и оперативной, предназначенной для принятия правильных управленческих решений.

Современный бухгалтерский учет включает подготовку информации для внешних и внутренних пользователей. Финансовый учет готовит информацию и для внешних и для внутренних пользователей. Управленческий учет готовит информацию только для внутренних пользователей – менеджеров различного профиля и в настоящее время включает: производственный учет, стратегический учет, контроллинг, управление знаниями и другое.

До недавнего времени управленческий учет в зарубежной практике трактовался только как учет затрат, поэтому определялся как производственный учет. В настоящее время это более сложная система, включающая управление знаниями, затратами, инвестициями, прибылью. Он может нести также контрольную функцию. Например, в Германии, США и других странах управленческий учет включает в себя контроллинг, а в европейских странах – управление затратами (производственный учет) и управление инвестициями (стратегический учет). Кроме управленческой и контрольной функции управленческий учет имеет аналитическую функцию, т.е. требует создания самостоятельных методов управленческого и стратегического анализа.

Управленческий учет представляет собой информационно-вычислительную систему, объединяющую совокупность форм и методов планирования учета контроля и анализа, направленную на формирование альтернативных вариантов функционирования предприятия и предназначенную для информационного обеспечения процессов принятия управленческих решений.

Управленческий учет, являясь составной частью системы управления предприятием призван формировать информацию для:

- планирования будущей стратегии и тактики функционирования предприятия в целом для осуществления хозяйственных операций, оптимизации использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия;
- измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений предприятия, выявление степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг;
- контроля экономичности текущей деятельности предприятия в целом и в разрезе отдельных подразделений и видов продукции;
- корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализацию продукции, работ, услуг.

Управленческий учет предполагает соблюдение следующих общесистемных принципов формирования информации:

- *опережения* данных для принятия управленческих решений. При этом гораздо важнее правильная оценка предстоящих расходов и доходов, чем констатация упущенных возможностей;
- *ответственности* за последствия принятых решений. Если ответственность за результаты хозяйствования на всех уровнях управления отсутствуют, вести управленческий учет нет смысла;
- *целостности*, т.е. управленческий учет должен быть системным и обеспечивать согласованность данных с показателями финансового учета и отчетности даже тогда, когда он ведется без использования первичной документации, счетов и двойной записи;
- *понятности*. Представление данных в виде аналитических таблиц, графиков удобных и понятных для пользователя.

Интерес к развертыванию бухгалтерского учета в управленческом аспекте имел место в отечественной науке и практике еще в 30-е гг. прошлого столетия, в самом начале индустриализации экономики страны. В этот исторический период началась практическая реализация основных приемов и способов управленческого учета на многих передовых предприятиях отечественной индустрии. Наиболее весомым его элементом, внедрены в практику управления многими передовыми промышленными предприятиями того времени, явился нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Реализация данного метода стала возможной на базе строгого нормирования производственных ресурсов предприятия, создания выверенной и постоянно обновляемой нормативной базы затрат хозяйствующего субъекта.

Производственный учет имеет давнюю отечественную историю так для промышленных предприятий особенно таких крупных, как предприятия целлюлозно-бумажной (ЦБП) и деревообрабатывающей промышленности было обязательным использование методов управления затратами и результатами (прибылью) и влияние их на качество продукции. На западе производственный учет был систематизирован, выделен в отдельную науку –

управленческий учет. Некоторые элементы производственного учета были заимствованы из отечественного хозяйственного расчета и методов калькуляционного учета.

Калькуляционный учет, основанный на использовании нормативной базы затрат, во многом связан с оперативным планированием обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Основным информационным продуктом оперативного планирования деятельности предприятия в «дореволюционное» время являлся техпромфинплан. Результаты функционально-структурного анализа данного вида оперативного плана позволяют провести прямые аналогии между ним и гибким бюджетом, также разрабатываемым и являющимся одной из функций управленческого учета. Таким образом, в условиях плановой экономики были заложены теоретические и практические основы управленческого учета. В период становления рыночных отношений появились новые задачи управления, необходимость в реализации стратегии предприятия – выживаемость и функционирование предприятия в конкурентной среде.

### **Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета**

Взаимодействие управленческого и финансового учета достигается на основе преемственности и комплексного использования первичной информации, единства норм и нормативов. В качестве единого объекта выступают все процессы хозяйственной деятельности, а также используются общие характеристики в принципах построения применяемых методов.

Таблица 1

**Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета**

Характеристика	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Обязательность ведения учета	Обязательно по общепринятым стандартным формам не зависимо от того считают ли руководители эти данные полезными или нет.	По усмотрению руководства. Главное – это ценность информации при принятии решений.
2. Цель ведения учета	Составление финансовых документов для пользователей внутри и вне предприятия. Документы составлены, и цель считается достигнутой.	Для внутреннего управления предприятием как средство обеспечения планирования, регулирования и контроля.
3. Пользователи информации	Акционеры, финансово-кредитные учреждения, органы государственного контроля. Запросы большинства внешних пользователей считаются одинаковыми.	Менеджеры различных уровней управления, руководители предприятий. Запросы специфические.

Характеристика	Финансовый учет	Управленческий учет
4. Базисная структура	Основополагающее балансовое уравнение: $\text{активы} = \text{капитал} + \text{обязательства}$ .	Соотношение элементов разделов баланса должно информировать о диспропорциях капитала, влияющих на ликвидность, платежеспособность, устойчивость и финансовую независимость.
5. Привязка во времени	Прошлые и настоящее: бухгалтерские проводки совершаются после совершения соответствующих операций, данные носят исторический характер, цель – показать, как это было.	Настоящее и будущее: наравне с информацией исторического характера оценки и планы на будущее, цель – показать, как это должно быть.
6. Типы информации	Денежное выражение.	Денежное и натуральное.
7. степень точности информации	Максимальная точность.	Ослабление требований точности в пользу скорости получения информации. Допускаются приблизительные оценки.
8. Периодичность отчетности	Полный отчет по итогам года, квартала.	Различные сроки: детализированные отчеты на крупных предприятиях ежемесячно, отчеты по определенным видам деятельности еженедельно или по декадам.
9. Объект отчетности	Организация как единое целое.	Подразделения, выделенные по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности.
10. Ответственность за правильность ведения учета	Наложение штрафных санкций налоговой инспекцией за неправильное оформление финансового результата в целях налогообложения. Кредиторы и акционеры могут подавать в суд при искажении информации.	Дисциплинарная ответственность, причины привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, а не данные управленческого учета.

### Затраты и их классификация в управленческом учете

Затраты возникающие в ходе текущей производственной деятельности организации являются одним из основных объектов управленческого учета. Информация о производственных затратах формируемая в управленческом учете важна для эффективного управления ими. Основная цель управления производственными затратами на предприятии заключается в установлении



рациональной оптимизации сумм и уровней затрат обеспечивающих достижение предусмотренных объемов прибыли.

Формирование информации о производственных затратах в управленческом учете основано на:

- разработке их классификации;
- анализе поведения затрат;
- контроле за затратами;
- определении способов снижения затрат.

В управленческом учете в зависимости от целей и задач управления выделяются различные принципы, при этом основным принципом, на котором строится научно обоснованная классификация затрат служит принцип разграничения понятия «затраты-расходы».

Различие между затратами и расходами касается фактора времени. Расходы – это стоимость использованных ресурсов, которые полностью израсходованы, т.е. потрачены в течение определенного периода времени для получения дохода. Этот период времени не обязательно совпадает с моментом действительной оплаты ресурса. Расходы – это часть затрат понесенных предприятием в связи с получением дохода. Затраты – это денежная оплата приобретенных товаров или услуг, которая со временем будет вычтена из прибыли, т.е. списана в расходы. Текущая производственная деятельность сопровождается затратами различного вида и относительной значимости. К основным элементам производственных затрат относятся:

- 1 - прямые затраты на материалы, используемые в производственном процессе;
- 2 - прямые затраты на зарплату с отчислениями (ЕСН от зарплаты производственных рабочих);
- 3 - производственные накладные расходы, которые включают три вида затрат:
  - косвенные затраты на материалы;
  - косвенные затраты на труд (оплату труда мастеров, бригадиров, кладовщиков и др.);
  - другие накладные расходы (амортизация производственных помещений, коммунальные услуги и др.).

Прямые затраты в момент их возникновения относятся на готовый продукт. Производственные затраты (накладные расходы) предварительно собираются и расчетным путем распределяются с последующим включением в себестоимость продукции, работ, услуг. Сумму производственных затрат называют также затратами на продукт. В настоящее время в бухгалтерском учете все доходы обязательно должны соотноситься с затратами на их получение – расходами (принцип соотнесения доходов и расходов см. в ПБУ 9/99, 10/99 с изменениями и дополнениями 2006 года). Структура затрат на производство продукции может быть определена по элементам и статьям калькуляции.

### Структура затрат на производство по элементам

1. Материальные затраты
2. Затраты на оплату труда и социальные нужды
3. Амортизационные отчисления
4. Прочие расходы

#### Затраты по статьям калькуляции

(рекомендованные для промышленных предприятий в том числе для ЦБП)

1. Сырье и материалы
2. За минусом возвратных отходов
3. Покупные полуфабрикаты и услуги сторонних организаций
4. Топливо и энергия на технологические нужды
5. Зарплата основных производственных рабочих
6. Расходы на социальные нужды
7. Расходы на подготовку и освоение производства
8. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования
9. Прочие производственные расходы
10. Общехозяйственные расходы
11. Общепроизводственные расходы
12. Коммерческие расходы

Классификация по элементам и статьям затрат применяется как в финансовом, так и в управленческом учете. Кроме того, в управленческом учете применяется другая классификация затрат.

Таблица 2

#### Классификация затрат в управленческом учете

Признаки классификации	Виды затрат
1. По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
2. По способу включения в себестоимость	Прямые и косвенные
3. По отношению к изменению объема производства	Переменные и постоянные
4. В зависимости от задач управления: а) для принятия решений и планирования	Применяемые и неприменяемые в расчет при оценках, безвозвратные, вмененные (упущенная выгода), инкрементные (приростные), маржинальные (предельные), планируемые и не планируемые
б) для контроля и регулирования	Регулируемые (подконтрольные) и не регулируемые

К прямым затратам относятся прямые материальные, прямые затраты на оплату труда, связанные с изготовлением одного определенного вида изделия. Эти затраты непосредственно относят на себестоимость соответствующих продуктов.

Косвенными называют расходы, связанные с изготовлением нескольких видов изделий или с различными стадиями обработки изделий. Косвенные расходы обычно учитываются по месту их возникновения (МВЗ) и распределяются между отдельными видами продукции пропорционально выбранной базе (основной зарплата производственных рабочих, количеству отработанных машино-часов, количеству прямых затрат и др.).

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции, т.е. в зависимости от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как основные расходы, т.е. затраты ресурсов, связанные непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, так и косвенные накладные непроизводственные расходы (накладными называются затраты связанные с организацией, управлением и обслуживанием производства).

К производственным переменным затратам относятся материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты. К непроизводственным переменным затратам можно отнести расходы на упаковку готовой продукции, предназначенные для реализации, транспортные расходы, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продаж.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода и не зависят от деловой активности предприятия называют постоянными производственными затратами.

Классификация затрат на переменные и постоянные зависит от продолжительности периода и величины изменения объема производства. На практике редко можно встретить затраты, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. В большинстве случаев издержки являются условно-переменными (условно-постоянными) и содержат как переменные, так постоянные компоненты. В теории и практике управленческого учета существуют методы, позволяющие решить задачу деления затрат на переменные и постоянные.

Таблица 3

## Общая схема классификации затрат на производство

По отношению к технологическому процессу (по экономической роли)	По экономическим элементам	По способу включения в себестоимость	По статьям калькуляции
<p>1. Основные (условно-переменные):</p> <p>а) материалы;</p> <p>б) заработная плата;</p> <p>в) начисления на заработную плату рабочих;</p> <p>г) расходы по освоению;</p> <p>д) резерв на гарантийный ремонт</p> <p>е) потери от брака и др.</p> <p>2. Накладные (условно-постоянные):</p> <p>а) общепроизводственные расходы;</p> <p>б) общехозяйственные расходы.</p>	<p>1. Одноэлементные (элементарные):</p> <p>а) материалы;</p> <p>б) заработная плата рабочих;</p> <p>в) начисления на заработную плату;</p> <p>г) амортизация основных средств и нематериальных активов;</p> <p>д) прочие расходы;</p> <p>2. Комплексные:</p> <p>а) расходы будущих периодов;</p> <p>б) резервы предстоящих расходов;</p> <p>в) общепроизводственные расходы;</p> <p>г) общехозяйственные расходы;</p> <p>д) потери от брака.</p>	<p>1. Прямые:</p> <p>а) материалы;</p> <p>б) заработная плата рабочих;</p> <p>г) расходы по освоению;</p> <p>д) резерв на гарантийный ремонт;</p> <p>е) потери от брака и др.</p> <p>2. Косвенные:</p> <p>а) общепроизводственные расходы;</p> <p>б) общехозяйственные расходы.</p>	<p>1. Материалы;</p> <p>2. Покупные полуфабрикаты;</p> <p>3. Возвратные отходы (вычитаются);</p> <p>4. Транспортно-заготовительные расходы</p> <p><b>Итого: материалы</b></p> <p>5. Зарботная плата рабочих;</p> <p>6. Начисления на заработную плату рабочих;</p> <p>7. Расходы по освоению;</p> <p>8. Резерв на гарантийный ремонт;</p> <p>9. Потери от брака;</p> <p>10. Общепроизводственные расходы;</p> <p>11. Общехозяйственные расходы</p> <p><b>Итого: производственная себестоимость</b></p> <p>12. Расходы на продажу</p> <hr/> <p><b>Итого: полная себестоимость</b></p>

Нормативный учет лежит в основе всего калькуляционного процесса, в отраслях экономики является основой управленческого учета в процессе принятия управленческих решений.

Развитие отечественного управленческого решения базируется на приемах и способах моделирования соотношения «затраты-выгоды», «затраты-объем-прибыль». Одним из ключевых условий построения и использования данной модели является концепция альтернативных затрат, выбора стратегии предприятия.

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. По функциональным задачам управления в целях планирования, контроля, регулирования в управленческом учете разрабатываются следующие виды классификации затрат.

1. Затраты, принимаемые в расчетах при оценках – будущие затраты, которые подвержены влиянию принимаемого решения. Процесс принятия решения усложняется, когда рассматривается большое количество альтернативных вариантов, отличающихся друг от друга по отдельным показателям. Следовательно целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь те, которые меняются от варианта к варианту.
2. Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода) – стоимость уже приобретенных в результате ранее принятого решения ресурсов, когда выбор в пользу какой либо альтернативы не может повлиять на сумму данных затрат. Они не учитываются при принятии будущих решений.
3. Вмененные затраты (упущенная выгода) характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого либо альтернативного варианта действий требует отказа от другого. Понятие «вмененные затраты» применимо только в случае ограниченности ресурсов.
4. Инкрементные (приростные) затраты – дополнительные затраты, возникающие в результате изготовления дополнительной группы единиц продукции. В них могут включаться, а могут и не включатся постоянные затраты. Если постоянные затраты изменяются в результате принятого решения, то их прирост рассматривается как инкрементные затраты.
5. Маржинальные – дополнительные затраты на единицу продукции. Они обычно различны при различных объемах производства. Эти затраты на единицу продукции снижаются с увеличением выпуска. Такой же подход как к классификации затрат применяется в управленческом учете и к доходам.
6. Регулируемые (подконтрольные) и не регулируемые – затраты, регулируемые по отдельным участкам производства (центрам ответственности). Регулируемые – предмет регулирования со стороны менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами. Анализ регулируемых затрат необходим для определения отклонения фактических затрат от плановых.

Ни один из представленных вариантов классификации затрат в управленческом учете не рассматриваются как эталонный. Идеальных подходов к классификации затрат, применимой на все случаи жизни не существует. В управленческом учете в отношении затрат действует принцип – различная классификация затрат для различных целей управления.

Основная целевая ориентация управленческого учета в системе управления организацией – формирование учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений.

Информация, формируемая в управленческом учете должна отвечать следующим требованиям:

- релевантность
- альтернативность
- оперативность
- ориентация на учет будущих действий и результатам по ним
- различные уровни детализации информации
- использование абсолютных, натуральных, стоимостных и относительных показателей и оценок
- интерпретация показателей и оценок.

Релевантной в управленческом учете называют информацию, которая существенно значима для принятия конкретных решений, т.е. изменяется в зависимости от принятого решения. Понятие релевантности зависит от конкретных условий задачи. Если речь идет о решении производить то или иное количество продукции, то релевантными будут совокупные переменные издержки, которые зависят от объема производства. А совокупные постоянные издержки – не релевантными. Однако в длительной перспективе все издержки изменяются, и переменные и постоянные издержки будут релевантными.

На каждом предприятии может быть построена своя система управленческого учета. При этом большое значение имеет группировка затрат по месту их возникновения, носителям затрат, объектам, центрам затрат. Объект затрат – организационное подразделение, контракт или другая учетная единица, по которой собираются данные о затратах и измеряется стоимость процессов, продукции, работ, проектов капиталовложений и т.д. По объектам затрат выделяют методы калькулирования себестоимости:

- позаказный
- попроцессный или попередельный (используемые в ЦБП) и др.

Носители затрат – виды продукции, работ, услуг данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке. Эта группировка необходима для определения себестоимости продукции.

Место возникновения затрат (МВЗ) – структурные единицы, производственные подразделения, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочего цеха, места, бригады и др.). Необходимость выделения мест возникновения затрат связано с проблемой разделения затрат на постоянные и переменные, т.к. один и тот

же вид затрат в разных местах ведет себя по-разному по отношению к изменению объема производства (например, зарплата вспомогательных рабочих).

Особенностью планирования и учета затрат по местам возникновения является то, что затраты в данном месте будут прямыми и постоянные затраты не распределяются между носителями затрат. При организации учета по местам возникновения затрат по системе «директ-кост» исчезает само понятие косвенных расходов, накладные расходы становятся прямыми по отношению к данному месту. Затраты в местах возникновения подразделяются только на постоянные и переменные и калькулирование себестоимости носителей затрат ограничивается только переменными затратами, т.е. определяется не полная, а производственная себестоимость продукции, работ, услуг.

Центр затрат – организационная единица или область деятельности, где целесообразно накапливать информацию об издержках на приобретение активов (входящие затраты) и расходах (затраты на выходе).

В качестве объектов отчетности в управленческом учете выделяют центры ответственности. Центр ответственности – это сегмент предприятия или направление деятельности, ответственность, за результаты которой может быть возложена на несколько структурных подразделений, возглавляемых менеджером, обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за результаты этого сегмента. Например, регион, отдельные производства, отдельные магазины, сервисные центры, подразделения и отделы предприятия, продуктовые линии, группы покупателей и т.д.

Администрация самостоятельно выбирает метод учета затрат, детализацию мест возникновения затрат, увязку их с центрами ответственности. Часто места возникновения затрат совпадают с центрами затрат.

### **Зависимость «затраты-объем производства-прибыль» (система «директ-кост»)**

Для предприятия имеют место экономические ситуации, связанные с колебаниями объема производства, загрузки производственных мощностей и реализацией продукции. Кроме того, наблюдается тенденция увеличения доли постоянных затрат в их общем объеме. Эти процессы существенно сказываются на колебании себестоимости изделий, а значит и на прибыли.

Главной факторной цепочкой, формирующей прибыль является анализ зависимости «затраты-объем производства-прибыль», которая лежит в основе системы управленческого учета «директ-кост». Основные цели анализа:

- определение критического объема производства, выручка от которого покрывает совокупные затраты производства;
- выбор реального объема производства, обеспечивающего реальную прибыль;

- обоснование цены равновесия и допустимых пределов ее снижения;
- определение эффекта, который может быть получен от экономии (снижения затрат).

При помощи этого анализа можно рассчитать различные варианты производственной программы, когда изменяется один или несколько параметров производства (цены на материалы, затраты на рекламу и др.). Так как модель – это абстракция реальных условий, то определяются основные допущения, ориентированные на стабильные условия деятельности предприятия:

- 1 - объем производства = объему реализации;
- 2 - неизменные цены реализации;
- 3 - выручка пропорциональна объему производства;
- 4 - ассортимент продукции – постоянный;
- 5 - прямолинейный характер поведения затрат при изменении объема производства в области релевантности.

Графическая модель анализа безубыточности при данных допущениях называется бухгалтерской моделью безубыточности. Она может быть построена как для предприятия в целом, так и для отдельных видов продукции и для подразделений предприятия.

В рыночных условиях при ценообразовании учитывается прежде всего спрос, а не предложение, т.е. после того, как установлена цена равновесия, т.е. покрыты полные затраты, предприятие должно анализировать все затраты и постараться сократить их. Менеджерам необходимо иметь сведения о возможных пределах падения цен в зависимости от влияния рыночных факторов. Существует понятие краткосрочного и долгосрочного нижнего предела цен. Долгосрочный нижний предел цен показывает какую цену можно установить, чтобы минимально покрыть полные затраты на производство и сбыт. Краткосрочный нижний предел цен ориентирован на цену, покрывающую лишь прямые (переменные) затраты, себестоимость только в части прямых затрат. В этом состоит демпинговая политика.

Такой подход позволяет осуществить выбор изделия с большей рентабельностью, т.к. маржинальный доход = цена отдельного изделия – переменные затраты, что не затушевывает списание постоянных косвенных расходов на себестоимость продукции. Не менее важным инструментом соизмерения затрат и выгод предприятия является маржинальный подход к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции. Этот способ позволяет представить в денежном выражении те ресурсы, которые непосредственно составляют потребительскую стоимость продукции и, следовательно, на прямую влияют на получение конечной выгоды предприятия при минимальных затратах.

Использование системы «директ-кост» создает следующие преимущества:

- 1) выявляются изделия с большей рентабельностью для увеличения их выпуска;



- 2) проводится эффективная политика цен. Появляется возможность использования в конкурентной борьбе демпинга – продажа товаров по заниженным ценам, нижний предел которых не должен быть ниже общей суммы переменных затрат;
- 3) представляется возможность контролировать изменение прибыли в следствие изменения переменных затрат, цен, объема реализации и структуры выпускаемой продукции;
- 4) создаются условия для оперативного контроля за величиной постоянных расходов, т.е. при учете полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой и поэтому контроль за ними ослабевает;
- 5) расширяются аналитические возможности учета, происходит процесс интеграции учета и анализа.

К недостаткам системы «директ-кост» относятся:

- условность классификации затрат на переменные и постоянные, т.к. некоторые из них носят полупеременный, полупостоянный характер при изменении объема производства продукции;
- прямолинейный характер зависимости затрат при изменении объема производства не всегда может быть обеспечен;
- ориентация на стабильные условия деятельности предприятия, когда объем производства равен объему реализации, ассортимент продукции – постоянный, цены реализации – неизменны, достигается очень редко и может быть принята только условно.

Однако аналитические преимущества системы «директ-кост» перекрывают существенные ее недостатки. При формировании учетной политики обязательно должны быть соблюдены следующие условия применения системы «директ-кост»:

1. состав переменных и постоянных затрат;
2. метод калькулирования ограниченный (маржинальный). Себестоимость по определенной номенклатуре продукции, работ, услуг;
3. порядок списания постоянных общепроизводственных и общехозяйственных расходов на финансовый результат.

### **Система нормативного учета**

Нормативный метод учета затрат строится на следующих основных принципах:

- 1) предварительное составление нормативной калькуляции себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет;
- 2) ведение в течение планового периода учета изменения действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;

- 3) учет фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм;
- 4) установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм по местам их возникновения;
- 5) определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменения норм.

Нормативный метод характерен тем, что по каждому виду изделия составляется предварительная калькуляция, т.е. калькуляция себестоимости, исчисленная по действующим на начало отчетного года нормам расходов материалов, трудовых затрат, накладных расходов.

Необходимым условием применения нормативного метода является наличие соответствующей нормативной базы, под которой понимается комплекс нормативов, норм и смет, которые используются для планирования, организации и контроля производственного процесса.

Отклонения от норм учитываются по местам их возникновения (участкам, бригадам), по причинам и виновникам на основании документации, так называемой сигнальной документации, имеющей обычно другой цвет (цветную полосу). Такими же сигнальными документами являются требования на дополнительный отпуск материалов для восполнения недодач и брака деталей, акты на замену материала, доплатные листы по зарплате, наряды на выполнение операций, не предусмотренных технологией.

Учет изменения норм осуществляется в специальных ведомостях, где фиксируется содержание каждого извещения об изменении норм: его номер, причины изменения, стандартная и новая величина нормативного расхода и др. Для определения суммы затрат в связи с изменениями норм ежемесячно составляется ведомость пересчета остатков незавершенного производства по нормам, введенным с первого числа отчетного месяца.

Сводный учет затрат и калькулирование себестоимости при нормативной системе ведут обычно в оборотных ведомостях, открываемых для определения вида группы однородных изделий по всем центрам ответственности. Ежедневный обобщенный и основной учет отклонений от норм по местам возникновения затрат и центрам ответственности позволяет своевременно устранять возникшие неполадки в организации производства и предупреждать возможность их появления в будущем, т.е. система нормативного учета издержек создает предпосылки для организации управления производством по отклонениям от норм.

Нормативные затраты включают три элемента производственных затрат: прямые материальные затраты, прямые затраты труда, общепроизводственные расходы. Определение нормативных прямых затрат (материалы и труд) основывается на инженерных оценках и расчетах, изучении трудных операций, технологической специализации и зависят от типа и качества используемых материалов и труда.

Нормативы накладных расходов на единицу продукции рассчитываются на более простых предположениях по ставке распределения пропорционально выбранной базе.

При нормативном методе использования понятия нормативные затраты и бюджетные. Концептуальной разницы между этими понятиями нет. Подход к их определению практически одинаковый, но термин нормативные затраты относится и к единичному законченному продукту, бюджетные к общему их количеству.

### **Система «стандарт-кост». Особенности учета затрат и калькулирование себестоимости**

Система «стандарт-кост» широко применяется в западных странах. Состоит в разработке норм стандартов, составлении стандартных калькуляций до начала производства и учете фактических затрат с выделением отклонений от стандартов.

В рамках «стандарт-кост» осуществляется:

- 1) предварительное калькулирование стандартной нормативной себестоимости продукции;
- 2) текущий учет изменений стандартов норм не ведется, так как стандарты устанавливаются на длительный период;
- 3) выявление отклонения от стандартов и отнесение их на финансовые результаты, при этом возможно прямое отнесение косвенных накладных расходов на финансовые результаты.

В рамках системы «стандарт-кост» нормативные затраты на единицу продукции состоят из шести элементов:

- нормативная цена основных материалов;
- нормативное количество основных материалов;
- нормативное рабочее время по прямым трудозатратам;
- нормативная ставка прямой оплаты труда;
- нормативные коэффициенты переменных общепроизводственных расходов;
- нормативные постоянные общепроизводственные расходы.

Стандарты рассчитываются внутри производства, при этом возможно применение различной напряженности норм затрат по их видам. Допускается, что норматив не является абсолютным и точным значением, а показывает диапазон возможных результатов. При этом отклонения могут возникать внутри диапазона между наименьшим и наибольшим значениями.

Предел контроля конкретного вида отклонений зависит от содержания норматива и составляющих затрат. Основными факторами, вызывающими отклонения и подлежащие оценке являются отклонения по количеству затраченных ресурсов (материальных, трудовых) и отклонения по ценам или ставкам.

Принципиальным моментом системы «стандарт-кост» является то, что нет необходимости в полном распределении накладных расходов на себестоимость произведенной продукции. Возможно, их прямое вычитание

из прибыли, т.е. отнесение на счет 90 «продажи», как расходов будущего периода.

Методика установления нормативных затрат определяется самим предприятием, а не задается вышестоящей организацией. В России в период с 1930-1940 гг. была создана система нормативного учета затрат на производство, которая имеет много общего с системой «стандарт-кост».

В основе обеих систем: строгое нормирование затрат, составление нормативных калькуляций до начала отчетного периода, отдельный учет и контроль затрат на производство по действующим нормам и отклонениям от норм, по местам возникновения затрат и центрам ответственности; систематическое обобщение отклонений от расходных норм с целью исключения информации. Обе системы являются универсальными и могут применяться при любом методе учета затрат на производстве и калькулирования себестоимости продукции.

В отличие от системы «стандарт-кост» традиционная система нормативного учета не ориентирована на процесс реализации, а сосредоточена на производстве и поэтому не позволяет обосновывать цены. Анализ основных средств при нормативном методе проводится по сконструированным показателям неподтвержденным данным бухгалтерского учета. При этом не обеспечивается анализ причинно-следственных связей и факторных отклонений.

#### Преимущества системы «стандарт-кост»:

- расходы сверх установленных норм относятся на виновных лиц и на финансовые результаты и не включаются в затраты на производство;
- обеспечиваются возможности по контролю затрат и оценка выполнения работ с помощью сравнения фактических данных и данных согласно бюджету. Задачей контроля затрат является производство продукции с минимальными возможными затратами;
- выделение проблемных зон с помощью управления по отклонениям;
- адресное определение ответственности за нежелательный результат, таким образом, что становится возможным корректировка воздействия.

В системе «стандарт-кост» большую роль играет анализ. Чаще всего используется факторный анализ. Основными факторами, вызывающими отклонения и подвергающиеся оценке являются отклонение по количеству затрачиваемых ресурсов материальных, трудовых и отклонение по ценам и ставкам ресурсов. Кроме того, необходим процесс согласования сметной фактической прибыли, который состоит в том, что фактическая прибыль определяется как сметная, плановая, откорректированная на благоприятные и неблагоприятные отклонения затрат от стандартов, выявленные в ходе текущей деятельности.

## Система «таргет-костинг»

Относительно новым направлением в характеристике затрат на производство является целевое калькулирование «Таргет-костинг».

Система «Таргет-костинг» (target costing) появилась в 60-х годах двадцатого века в Японии. В 80-е годы получила распространение в США. На сегодняшний день распространена по всему миру в основном в компаниях, работающих в инновационных отраслях (автомобилестроение, машиностроение, электроника, компьютерные, цифровые технологии) и сфере обслуживания.

В основу идеи таргет-костинга положено понятие целевой себестоимости и формула ее расчета: себестоимость равна цене минус прибыль.

Цена – это рыночная цена изделия (услуги), которая определяется при помощи маркетинговых исследований. Прибыль – желаемая величина, которую стремится получить организация от продажи данного изделия (услуги).

Таргет-костинг рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должна стремиться организация, чтобы предложить рынку конкурентный продукт. Поэтому задача таргет-костинга – разработка изделия (услуги), сметная себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если новое изделие таково, что невозможно добиться его целевой себестоимости, не ухудшив его качество, принимается решение о том, что это изделие не будет разработано и внедрено в производство.

### Этапы таргет-костинга:

-Маркетологи определяют возможную рыночную цену изделия. Производится анализ объема рынка сбыта и планирование масштабов производства.

-Устанавливается величина ожидаемой прибыли на единицу изделия (и на объем производства) и рассчитывается целевая себестоимость изделия – максимально допустимое значение себестоимости при заданных рыночных условиях.

-Расчет сметной себестоимости изделия (затрат, требуемых технологией производства) и ее приведению к целевой себестоимости путем использования альтернативных материалов, дизайнерских, технических и технологических решений. Также определяются дрефтинг-затраты (затраты на производство каждого компонента нового изделия) и проводится их оптимизация.

-Разработка и тестирование макета изделия, имеющего целевую себестоимость.

-Принятие решения о начале производства нового изделия.

Если удастся добиться целевой себестоимости или разница составляет до 10%, изготавливается макет изделия и принимается решение о запуске в производство. Если целевая себестоимость не достигнута – разработка изделия прекращается.

В мировой практике этот метод применяется предприятиями различных отраслей промышленности на этапе проектирования изделия, планирование его себестоимости и производства или модернизации устаревшей продукции.

В отечественной практике применение целевого калькулирования применяется как инструмент управленческого учета в антикризисном менеджменте по управлению затратами наравне с известными и традиционно применяемыми методами «директ-костинг», учет затрат по видам деятельности («АВ-костинг»). Особенность метода целевого калькулирования состоит в том, что он позволяет учитывать факторы, относящиеся более к спросу, чем к предложению, т.е. позволяет оценить, сколько покупатель может и хочет заплатить за предлагаемый товар.

### **Управленческий анализ проведения затрат**

Аналитическая функция представлена в управленческом учете наряду с учетной, плановой и контрольной. Ее реализация возложена на управленческий анализ, являющийся одним из видов экономического анализа. Экономический анализ как и бухгалтерский учет в современных условиях уже не может быть направлен лишь в прошлое, он должен носить перспективный характер. Управленческий анализ – внутренний экономический анализ, направленный на оценку как прошлых, так и будущих результатов хозяйствования структурных подразделений предприятия. Он включает три вида внутреннего анализа – ретроспективный, оперативный и перспективный, каждому из которых свойственно решение собственных задач. Внутренний ретроспективный анализ – определение эффективности производственно-хозяйственной деятельности путем сопоставление затрат и результатов по различным объектам учета и в различных временных интервалах. Оперативный анализ – оперативная оценка краткосрочных изменений состояний объектов с тем, чтобы показать, насколько фактическое положение дел отличается от желаемого, а также выявление возможности доведение фактического состояния объекта до желаемого. Перспективный (стратегический) анализ – подготовка информации, полезной для принятия решений направленных в будущее. А стратегический анализ может преследовать различные цели, в том числе оценку эффективности будущих инвестиций и эффективности реорганизации предприятия, сопровождающейся введением трансфертного ценообразования.

Одним из направлений управленческого анализа является исследование поведения издержек при изменении деловой активности организации. Они

необходимы для объективной работы центров ответственности, для контроля затрат, для принятия различных управленческих решений.

В отсутствии такого анализа был бы невозможен процесс бюджетирования. В управленческом анализе выделяют:

- переменные;
- постоянные;
- условно-переменные;
- условно-постоянные затраты.

Переменные затраты характеризуют стоимость собственно продукта. Все остальные (постоянные затраты) стоимость самого предприятия. Рынок интересуется не стоимостью самого предприятия, а стоимостью продукта.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат (Крз). Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия.

$$Крз = \frac{У}{х},$$

где У – темпы роста затрат, %;

х – темпы роста деловой активности фирмы, %.

Затраты считаются постоянными, если они не реагируют на изменение объемов производства. Например, стоимость арендной платы за пользование автомобилем не изменяется при увеличении объемов производства на 30%. В этом случае  $Крз=0$  ( $0/30\%$ ). То есть нулевое значение  $Крз$  свидетельствует о том, что мы имеем дело с постоянными затратами.

Разновидностью переменных затрат являются пропорциональные затраты. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. Например при увеличении объемов производства на 30%, затраты возрастут в той же пропорции, то есть  $Крз=30\%/30\%=1$ . Это характеризует затраты как пропорциональные.

Другим видом переменных затрат является дегрессивные затраты. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности фирмы. Допустим, что при увеличении объемов производства на 30% издержки выросли лишь на 15%, тогда  $Крз=0,5$ , когда  $0 < Крз < 1$  затраты являются дегрессивными.

Затраты растущие быстрее деловой активности называются прогрессивными. Объем производства увеличился на 30%, а издержки на 60%.  $Крз=2$ , следовательно затраты прогрессивные.

В обычных условиях издержки чаще всего бывают условно-переменными или условно-постоянными. В этом случае изменение деловой активности, сопровождаемая изменением затрат, так как условно переменные затраты содержат переменные и постоянные компоненты. Например, при оплате за телефон в организации затраты складываются из фиксированной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних разговоров (переменная часть).

Таким образом можно сделать вывод, что любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой:

$$Y=a+bx,$$

где  $Y$  – совокупные издержки, руб.;

$a$  – их постоянная часть, независящая от объемов производства, руб.;

$b$  – переменные издержки, в расчете на единицу продукции (Крз), руб.;

$x$  – показатель, характеризующий деловую активность организации (объем производства продукции, объем оказываемых услуг, товарооборота и др.) в натуральных единицах измерения.

Если в данной формуле постоянная часть издержек отсутствует, то есть  $a=0$ , то это переменные затраты.

Если  $b$  (Крз) принимает нулевое значение, то затраты носят постоянный характер. Для целей управления – оценки эффективности деятельности предприятия. Анализа его безубыточности, гибкого финансового планирования, принятия краткосрочных управленческих решений и других необходимо описать поведение издержек, то есть разделить их на постоянные и переменные части.

В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу в частности – это методы корреляции; наименьших квадратов; метод высшей и низшей точек, который как наиболее простой оказался наиболее приемлемым.

Таблица 4

Пример:

Динамика выпуска продукции и расходов на содержание и эксплуатацию оборудования по центру ответственности А:

Период	Выпуск продукции, шт. (q)	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, тыс.руб.
январь	2000	200
февраль	2400	220
март	2200	210
апрель	2600	250
май	2300	220
июнь	2700	260
июль	1800	170
август	2800	270
сентябрь	2600	240
октябрь	3000	280
ноябрь	2900	270
декабрь	2800	260

Из таблицы видно, что наибольший выпуск продукции был достигнут в октябре 3000шт., расходы 280 тыс.руб.

В июле напротив было выпущено минимальное количество изделий 1800шт., расходы составили 170 тыс.руб.



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

$$\Delta q = q_{\max} - q_{\min} = 3000 - 1800 = 1200 \text{ (шт.)},$$
$$\Delta Z = Z_{\max} - Z_{\min} = 280 - 170 = 110 \text{ (тыс.руб.)}$$

Тогда ставка переменных расходов на единицу продукции (Ст) или коэффициент реагирования затрат будет:

$$Ст = \frac{\Delta Z}{\Delta q} = \frac{1200}{110} = 91,667 \text{ (руб)}$$

Величину совокупных переменных расходов в максимальной и минимальной точках вычислим умножением рассчитываемой ставки на соответствующий объем производства.

$$\text{Max (окт.) } Ст \cdot q_{\max} = 91,667 \cdot 3000 = 275 \text{ (тыс.руб.)}$$

$$\text{Min (июль) } Ст \cdot q_{\min} = 91,667 \cdot 1800 = 165 \text{ (тыс.руб.)}$$

На долю постоянных затрат в максимальной и минимальной точках приходится:

$$\text{Max } 280 - 275 = 5 \text{ (тыс.руб.)}$$

$$\text{Min } 170 - 165 = 5 \text{ (тыс.руб.)}$$

Опишем поведение расходов на эксплуатацию и содержание оборудования.

$$y = a + bx = 5000 + 91,667 \cdot x.$$

Цель метода высшей и низшей точек состоит в том, чтобы прогнозировать поведение издержек при изменении деловой активности предприятия. Как и в любом прогнозе, здесь существует некоторая вероятность ошибки, так как значения двух крайних показателей не всегда имеют репрезентативный характер.

Поэтому из расчета следует исключать случайные нехарактерные данные.

### Задача

Издательство наряду с другими видами рекламной продукции выпускает рекламные буклеты. В таблице 1 приведена информация об издержках, отнесенных на этот носитель затрат в первом полугодии. Известно, что индекс инфляции за первое полугодие равен 3%, за период с июля по сентябрь – 2%.

Это повлияло на стоимость основных материалов, закупаемых издательством, и как следствие на оплату типографских работ. Кроме того, в апреле и июле зарплата всего персонала индексировалась на 10%. Для анализа необходимо:

- скорректировать исходные данные, привести и сопоставить их ввиду с условиями на 1,10.
- пользуясь методом высших и низших точек, описать поведение издержек, связь с изготовлением буклета

$$y = a + bx$$

Чтобы сделать сравнимыми данные за весь анализируемый период, необходимо выполнить две корректировки:

- пересчитать стоимость основных материалов и типографских работ, а также сумму начисленной зарплаты.

Таблица 5

Затраты издательства, связанные с изготовлением рекламных буклетов.

Период	Тираж, шт.	Стоимость основных материалов и типографских услуг, руб.	Зарплата основных работников (журналистов, редакторов, дизайнеров)	Представительские расходы, по обучению персонала
январь	2800	7000	1800	300
февраль	3000	7300	2000	300
март	2250	7350	2000	320
апрель	2200	7400	2100	320
май	2000	7450	2100	325
июнь	2100	7800	2350	320
июль	2050	7800	2350	310
август	2000	7600	2350	310
сентябрь	1800	7550	2350	310

Основные материалы

С июля по сентябрь ежемесячно цены росли на 2%, Следовательно, 7600 руб. уплаченных в августе, в сентябре бы составили 7752 руб. Показатель июля к концу сентября устарел на 2 месяца. Приведем к сентябрьским ценам стоимость типографских работ:  $7800 \cdot 1,02 \cdot 1,02 = 8115$ .

С января по июль темпы инфляции 3%, следовательно июльская стоимость материалов и услуг пересчитанная на цены сентября =  $7800 \cdot 1,03 \cdot 1,02 \cdot 1,02 = 8359$ .

мая =  $7450 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,02 \cdot 1,02 = 8223$

апреля =  $7400 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,02 \cdot 1,02 = 8413$

марта =  $7350 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,02 \cdot 1,02 = 8607$

февраля =  $7300 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,02 \cdot 1,02 = 8805$

января =  $7000 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,03 \cdot 1,02 \cdot 1,02 = 8696$ .

Зарплата

Зарплата индексировалась дважды: в апреле и в июле, следовательно, выплаты за июль, август, сентябрь в корректировке не нуждаются. Зарплату, начисленная в июле для приведения в сентябрьский вид необходимо увеличить на 10%:

июнь =  $2100 \cdot 1,1 = 2310$

май =  $2100 \cdot 1,1 = 2310$

апрель =  $2100 \cdot 1,1 = 2310$ .

В апреле первая индексация зарплаты, следовательно, сумма начисления в январе-марте для приведения к виду сопоставимому с сентябрьским необходимо скорректировать дважды:

март =  $2000 \cdot 1,1 \cdot 1,1 = 2420$

февраль =  $2000 \cdot 1,1 \cdot 1,1 = 2420$

январь =  $1800 \cdot 1,1 \cdot 1,1 = 2178$ .

Рассмотрев таблицу 2 можно сделать вывод, что рост деловой активности сопровождался увеличением расходов.

Таблица 6

Динамика основных показателей расходов

Период	Тираж, шт. (q)	Ст-ть осн. мат-лов и типогр. услуг, руб.	Зарплата осн. раб-ков	Представит-е расх., расх. по обслуж-ю персонала	Итого расх. (Z)
январь	2800	8696	2178	300	11174
февраль	3000	8805	2420	300	11525
март	2250	8607	2420	320	11347
апрель	2200	8413	2310	320	11043
май	2000	8223	2310	325	10858
июнь	2100	8359	2310	320	10989
июль	2050	8115	2350	310	10775
август	2000	7752	2350	310	10412
сентябрь	1800	7550	2350	310	10210

Периодов с показателями не попавшими в эту зависимость нет, поэтому вся информация может быть исключена как исходная для последующих расчетов.

Рассчитаем совокупность расходов издательства и определим зависимость, т.е. высшую и низшую точку с выпускаемых буклетов. Рассчитаем формулу определения расходов издательства в зависимости от тиража.

$$Z_{\text{пер.}} = 3000 \cdot 1,096 = 3288$$

$$Z_{\text{пост.}} = 11525 - 3288 = 8237$$

$$\text{Совокупные } Z_{\text{пер.}} = 1800 \cdot 1,096 = 1972,8$$

$$\text{Совокупные } Z_{\text{пост.}} = 10210 - 1972,8 = 8237,2.$$

$$y = 8237,2 + 1,0958 \cdot x - \text{тираж в шт.}$$

$$\Delta q = q_{\text{max}} - q_{\text{min}}$$

$$C_{\text{г}} = \Delta Z / \Delta q = 1,096$$

$$\Delta Z = Z_{\text{max}} - Z_{\text{min}}$$

**Вывод:** От правильной оценки поведения затрат зависит правильность принятия управленческого решения. На практике принятие решения предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального в наибольшей степени отвечающего целям предприятия. Для этого необходимо иметь информацию об издержках по

всем альтернативным вариантам – затраты будущего периода. Данные управленческого анализа можно исправлять для установления цены на производимую продукцию или оказываемые услуги.

### **Управленческий баланс**

Управленческий баланс является инструментом моделирования вариантов принимаемых решений. Управленческий баланс формируется в системе внутренней отчетности предприятия для оперативного контроля со стороны высшего звена руководства предприятия. С помощью управленческого баланса можно контролировать основные пропорции капитала, влияющие на способность предприятия оставаться ликвидным, платежеспособным, устойчивым и финансово независимым, а также выявлять основные диспропорции капитала.

Форма управленческого баланса выбирается предприятием самостоятельным (произвольно) должна быть максимально удобна для руководителей предприятия и соответствовать специфике его деятельности.

Периодичность составления управленческого баланса (отчетного и прогнозного) выбирается произвольно – тот период времени за который структура баланса может измениться настолько, что это потребует адекватных управленческих решений.

В целях оперативного управления предприятием используется управленческий баланс, как один из инструментов планирования, прогнозирования и контроля: Анализ дает возможность:

- определить положительную структуру баланса;
- дать рекомендации об оптимальном соотношении отдельных статей актива (средств) и пассива с источников их формирования;
- Контрольная функция заключается в том, что управленческий баланс (его анализ) позволяет оценить насколько удачным для предприятия в целом были решения руководителей, а также вовремя увидеть их реальные последствия для капитала предприятия; Предложенные мероприятия по улучшению показателей дают возможность провести вариантыные расчеты, из которых выбирается оптимальный прогнозный или плановый вариант.

### **Планирование и бюджетирование**

Планирование – это одна из важнейших функций управления, представляющая собой процесс определения действий по использованию ресурсов и получению доходов, которые должны быть выполнены в будущем. Назначение планирования состоит в том, чтобы предвидеть проблемы в деятельности предприятия до того как они возникнут, исключить вероятность поспешных решений имеющих сиюминутную целесообразность.

Планирование как особый тип процесса принятия решений охватывает деятельность всего предприятия в целом. Основная цель планирования – это установление производственно-хозяйственных операций деятельности предприятия, их конкретизация во времени и по подразделениям предприятия, определение необходимого размера ресурсов, источников финансирования, обеспечивающих реализацию поставленных целей деятельности.

Основными элементами планирования являются:

- прогнозирование и подготовка текущих программ;
- бюджетирование или бюджетное планирование.

Прогнозирование состоит в подготовке долгосрочных программ. Программами являются основные направления деятельности, которые предприятие определило для реализации своей стратегии.

Программы должны включать альтернативные планы, разработанные для различных вариантов вероятных условий. Процесс прогнозирования состоит в формировании новых стратегических программ, их корректировке, обосновании текущей программы.

Текущие программы реализуются на основе разработки множества бюджетов текущей деятельности, где в количественной форме формируется годовой план по прибыли, а также ежемесячный план оперативной деятельности.

Бюджетирование – это распределенная система согласованного управления деятельностью подразделений предприятия. Бюджетирование – это процесс формирования бюджетов, направленный на приведение в соответствие возможностей организации с условиями рынка и контроля за их выполнением.

Основные функции системы бюджетирования – это планирование деятельности организации; информирование; составление различных вариантов бюджетов; мониторинг и анализ исполнения бюджетов.

Ключевыми моментами бюджетирования являются:

- координация;
- адресность;
- оценка затрат.

Бюджетирование базируется на системе бюджетов. Бюджет – это количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением. Основной (главный, мастер-бюджет) бюджет охватывает производство, реализацию, распределение и финансирование.

Бюджет (смета расходов и доходов) – финансовый план на конкретный период, согласованный с производственной деятельностью предприятия, цели которого выражены в показателях отчетности в денежном выражении, во взаимосвязи с обязательствами, т.е. ответственностью каждого подразделения за достижение этих целей.

## Классификация бюджетов в управленческом учете

Признаки	Виды бюджетов
По срокам	<ul style="list-style-type: none"> <li>•текущий – на год;</li> <li>•операционный – квартал, месяц;</li> <li>•скользящий</li> </ul>
По назначению	<ul style="list-style-type: none"> <li>•операционный</li> <li>•финансовый</li> </ul>
По методам разработки	<ul style="list-style-type: none"> <li>•статичный (жесткий)</li> <li>•гибкий</li> </ul>
По уровню детализации	<ul style="list-style-type: none"> <li>•главный (основной) – по предприятию в целом</li> <li>•частный – по центрам ответственности</li> </ul>

Бюджет текущей (операционной) деятельности – подробный план структуры доходов и расходов по центрам ответственности. Бюджеты разрабатываются в управленческой бухгалтерии совместно с руководителями центров ответственности. Процесс разработки идет снизу-вверх. В системе управления на основе разработанных бюджетов осуществляется координация различных видов деятельности предприятия, согласование деятельности всех его подразделений, контроль и оценка эффективности.

### Организация управленческого учета на предприятии

Успешное функционирование системы управленческого учета способствует результативному осуществлению функций общей системы управления предприятием. При этом администрация предприятия самостоятельно решает вопросы организации управленческого учета, т.е. как классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как их увязать с центрами ответственности, каким образом вести учет фактических либо плановых (нормативных), полных либо частичных (переменных, прямых, ограниченных) затрат, как организовать внутреннюю управленческую отчетность и контроль на предприятии.

Поскольку управленческий учет является составной частью общей системы управления предприятием, то при его построении исходными являются:

- соответствие целям и задачам деятельности предприятия;
- отражение особенностей технологических процессов производимых товаров или оказываемых услуг;
- оптимизация структуры и уровня детализации базы бухгалтерских данных, используемых менеджерами;
- согласованность с общими принципами формирования организованной структуры управления предприятием.

Построение систематического управленческого учета считаются:

- взаимодействие финансового и управленческого учета;
- организационное обеспечение управленческого учета.

Как известно, финансовый учет обращен в прошлое, так как регистрирует состояние имущества и финансов предприятия на данный момент времени, используя денежный измеритель. В документах отражаются факты хозяйственной деятельности после того, как они совершились и сделать с ними уже практически ничего нельзя, а управленческие решения необходимо принимать в момент возникновения факта. В связи с этим значимость оперативности информации для принятия решений существенно возрастает. Взаимодействие обеих учетных подсистем для внутренних нужд управления может осуществляться двумя путями. Первый вариант предполагает использование контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансового учета. Прямая корреспонденция счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами финансового учета представляет собой интегрированную систему учета на предприятии. В данном случае системность учета предполагает единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение в необходимых случаях согласования данных управленческого учета с показателями финансового учета и отчетности, формирование единой учетной политики финансового и управленческого учета. Построение интегрированной системы учета состоит из нескольких этапов:

I этап – определение основного состава задач внутреннего финансового и управленческого учета, их согласование с функциями общей системы управления предприятием.

II этап – формирование базы данных финансового учета из различных документированных источников, учитывая потребности в информации для принятия управленческих решений.

III этап – установление степени детализации плана счетов, которая зависит от «детальных расширений» собираемой информации, и разработка системы с заданной глубиной.

IV этап – выбор методов и способов учета затрат и формирования финансовых результатов деятельности предприятия, адекватно отражающих особенности осуществления производственных процессов и согласованных с целями управления предприятия, т.е. формирование единой учетной политики.

V этап – формирование учетных технологий, то есть определение системы сбора информации и документооборота, ориентированных как на бухгалтерскую практику, так и на задачи управленческого учета.

VI этап – определение основных методов формирования альтернативных вариантов действий, принятых и удобных для оперативного регулирования, контроля и анализа, т.е. формирование системы управленческого учета.

Таким образом, в интегрированной системе учета задача взаимодействия финансового и управленческого учета сводится к следующему. Внутренний финансовый учет реорганизуется в основную информационную базу по формированию альтернативных управленческих решений и выставляет основные ограничения с учетом требований учетной политики, в рамках которых эти решения могут быть реализованы на практике.

# КОНТРОЛЬНЫЕ И РАСЧЕТНЫЕ ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ ПО ВСЕМ РАЗДЕЛАМ ДИСЦИПЛИНЫ «УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

## Содержание практических занятий

### Модели формирования издержек в управленческом учете

Производственный учет. Классификация полных затрат и сокращенных. Определение центра затрат, центра ответственности, центра прибыли. Объекты учета затрат и объекты калькулирования. Калькулирование материальных затрат).

**Вопросы для рассмотрения:** Затраты и их классификация

1. Классификация затрат для целей планирования и принятия управленческих решений для определения себестоимости продукции и услуг, для целей контроля и регулирования.

2. Выбор затрат, соответствующих различным классификациями, из предлагаемых перечней затрат, регулируемых определенными должностными лицами..

3. Поведение издержек при изменении деловой активности.

Для эффективного управления затратами разработана соответствующая их классификация по различным признакам.

Классификация используется в процессе учета, анализа, калькулирования, планирования, и контроля затрат.

### Контрольное задание № 1

Разделить затраты организации за месяц, приведенные в таблице 8 в зависимости от целей управленческого отчета на:

1. Прямые и косвенные
2. Основные и накладные
3. Текущие и единовременные
4. Одноэлементные и комплексные
5. Переменные и косвенные
6. Принимаемые в расчет и не принимаемые
7. Безвозвратные
8. Регулируемые и нерегулируемые для руководителя производственного центра ответственности
9. Вмененные затраты в том случае, если организация перейдет на выпуск другого изделия при условии, что производственные мощности загружены полностью.



Таблица 8

Исходные данные за отчетный месяц.

Показатель	Сумма руб.									
	Вар 1	Вар 2	Вар 3	Вар 4	Вар 5	Вар 6	Вар 7	Вар 8	Вар 9	Вар 10
<b>Основные материалы</b>	5500	5700	4800	6000	5000	5200	4900	4600	5300	5100
<b>Основная заработная плата производственного персонала</b>	14500	15200	13000	15000	14000	15100	14600	14200	14300	13800
<b>Вспомогательные материалы, используемые для содержания оборудования</b>	2800	3000	2700	2900	2800	2600	2800	2500	2900	3000
<b>Следственно-премиальная заработная плата работников цехового контроля</b>	4500	4700	4500	4600	4500	4300	4200	4800	4900	3900
<b>Качества продукции</b>										
<b>Амортизация основных производственных фондов</b>	1800	1600	1500	1400	1200	1100	1200	1300	1400	1200
<b>Амортизация оборудования заводоуправления</b>	1000	900	850	800	800	900	800	700	800	800
<b>Арендная плата за помещение</b>	6000	6000	6000	6000	6000	6000	6000	6000	6000	6000
<b>Выручка от продажи продукции составляет</b>	90000	85000	82000	84000	80000	83000	85000	81000	82500	79000

## Контрольное задание №2

Учет накладных расходов. Расчет ставок распределение накладных расходов. Определить ставку распределения общепроизводственных расходов.

Используя данные табл. 9, рассчитать производственную себестоимость готовой продукции для производства выпускающего три вида изделий. Сумма общепроизводственных расходов 380 тыс. рублей.

Таблица 9

### Прямые производственные затраты по видам продукции

Продукции	Прямые производственные затраты									
	варианты для расчетов									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Бумага печатная	1820	2150	2430	1750	1840	1920	1860	1910	2056	2050
Бумага писчая	1632	1340	1510	1720	1780	1650	1690	1585	1584	1520
Бумага газетная	1083	960	1025	1095	1210	895	1065	1210	1035	1011
Итого:	4535	4450	4965	4565	4830	4465	4615	4705	4675	4581

### Поведение издержек при изменении деловой активности

Рынок интересуется не стоимостью предприятия, а стоимостью продукта. Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле.

$$\text{Коэффициент реагирования затрат} = \frac{\text{темпы роста затрат \%}}{\text{темпы роста деловой активности фирмы \%}}$$

Любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой:

$$y = a + bx,$$

где  $y$  – совокупные издержки, 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 др.) в натуральных единицах измерения.

При этом применяется метод высшей и низшей точек, который позволяет прогнозировать поведение издержек при изменении деловой активности предприятия.

### **Контрольное задание №3**

По центру ответственности А бумажного производства предприятия имеются следующие данные (таблица 10) об объемах выпуска продукции и соответствующих ему расходах на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) в течение года. Рассчитывать расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.

Таблица 10

Фактические данные бухгалтерского учета

ПЕРИОД	Вариант 1		Вариант 2		Вариант 3		Вариант 4		Вариант 5	
	Выпуск продук- ции (q)	РСЭО тыс.руб. (З)	Выпуск продук- ции (q)	РСЭО тыс. руб.(З)	Выпуск Прод. (q)	РСЭО тыс. руб.(З)	Выпуск продукции (q)	РСЭО тыс. руб.(З)	Выпуск продук. (q)	РСЭО тыс. руб.(З)
Январь	4000	400	2200	200	3000	300	8600	850	7100	700
Февраль	5600	440	2400	210	3500	320	9000	890	7200	710
Март	4400	410	2100	210	3100	310	8100	810	7300	730
Апрель	5200	500	2600	250	2900	290	9400	890	7400	740
Май	4600	440	2300	220	2800	300	7600	750	7500	750
Июнь	5400	520	2700	260	3400	340	8500	840	7000	700
Июль	3600	340	1400	150	3800	350	8300	810	7400	740
Август	5400	540	2800	270	2800	270	8200	800	7200	730
Сентябрь	6000	480	2600	240	3200	310	8600	860	7500	760
Октябрь	6200	560	3000	280	3200	330	8300	830	7200	690
Ноябрь	5800	540	2900	270	2900	280	8500	840	7400	750
Декабрь	5600	520	2800	260	2400	190	8400	830	6800	700
Планируемый выпуск прод. (январь следующего года)	5700	-	2750	-	3700	-	8200	-	7500	-

## Анализ безубыточности производства

Вопросы для рассмотрения

1. Деление затрат на переменные и постоянные. Бухгалтерская модель безубыточности. Расчет объема производства, обеспечивающего безубыточную деятельность предприятия в натуральном и стоимостном измерении.
2. Определение зависимости между объемом производства, затратами и доходом. Построение графиков этой зависимости.

### **Контрольное задание № 4**

(для всех вариантов)

Гуттенберг печатает книги на высококачественной бумаге ручного отлива. Стоимость бумаги и других материалов (клея, краски и д.р.) в расчете на 1 книгу 40 д.е.; За одну книгу Гуттенберг получает оплату 35 д.е. Амортизация помещения начисляется линейным способом 10 д.е. Бухгалтер получает 2500 д.е. в месяц, а продажа в объемном месяце составила 90 баллов.

Определить эффективность продаж, при использовании бухгалтером метода формирования (расчета) себестоимости:

- а) по полным затратам;
- б) по затратам периода.

### **Контрольное задание № 5**

Организация производит и продает один вид целлюлозно-бумажной продукции (бумага для печати).

Определить точку безубыточности. Вычислить финансовый результат при реализации 12000 пачек бумаги.

Таблица 11

#### Исходные данные для расчетов

Показатели	Варианты									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Постоянные затраты за месяц, руб.	72000	70000	75000	73000	72000	71000	72500	71500	74000	73000
Переменные затраты на одно изделие	6	6	7	7	6,5	6,5	7	7	6	6
Цена продажи одной пачки бумаги, руб.	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15

## Контрольное задание №6

При отпуске МПЗ в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретений МПЗ (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретений МПЗ (ЛИФО).

Применение одного из методов фиксируется в учетной политике организации.

Задания: рассчитать варианты отпуска МПЗ в производство для каждого из методов, сделать выводы об их использовании.

На предприятии за месяц имеется следующая информация об остатках, поступлении и расходе материалов:

Таблица 12

Данные об остатках, поступлении и расходе материалов

Движение материалов	Цена руб.	Количество единиц									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Остаток на 01.03	200	50	100	10	80	100	100	100	50	90	110
Закупка 05.03	240	50	170	120	100	100	110	100	70	80	100
Закупка 15.03	250	70	150	150	110	120	120	110	90	100	100
Закупка 22.03	260	100	120	170	120	150	140	120	100	110	110
Закупка 26.03	270	150	130	180	120	110	150	130	110	130	120
Итого поступлений с остатком	-	420	670	720	530	570	620	560	420	510	540
Расход	-	400	370	320	200	170	300	300	200	350	370
Остаток на 01.04	-	20	300	400	330	400	320	260	220	160	170

Расход материалов по датам распределить самостоятельно( 6.03; 11.03; 18.03;25.03 )

Таблица 13

В марте выручка от реализации составила:

Показатель	Варианты									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Выручка от реализации, тыс. руб.	100	200	220	180	250	260	300	100	260	240

Условно допускается, что все опущенные в производство материалы вошли в собственность реализованной продукции, а другие затраты произведены не были.

По закупленным материалам счета по состоянию на 26.03 акцептованы. Оплата счетов произведена 30.03 (НДС по закупленным материалам 18 %)

## **Планирование и бюджетирование**

Бюджетирование – это процесс формирования бюджетов, направленный на приведение в соответствии возможностей организации с условиями рынка, и контроля за их выполнением.

Основные функции системы бюджетирования – это планирование деятельности организации, информирование, составление различных вариантов бюджетов, мониторинг и анализ исполнения бюджетов.

Бюджет – это количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением. Основным бюджет ( мастер – бюджет, главный бюджет) охватывает производство, реализацию, распределение и финансирование.

### **Классификация бюджетов:**

В управленческом учете бюджеты классифицируются по следующим признакам:

#### ***1. По срокам:***

текущий – год;  
оперативный – квартал, месяц;  
скользящий по окончании отчетного периода к исполненному бюджету добавляется следующий, при необходимости скорректированный по фактическим результатам деятельности организации ( скользящее бюджетирование);  
прогнозный - более года.

#### ***2. По назначению:***

операционный;  
финансовый.

#### ***3. По уровню детализации:***

основной ( генеральный или мастер-бюджет) – по организации в целом;  
частные ( специальные) – пол ЦФО, по проектам, по бизнес – процессам.

#### ***4. По уровню анализа:***

статичный ( жесткий) (нулевой и первый уровни анализа);  
гибкий ( второй уровень анализа);  
детализирующий отклонение (третий уровень анализа).

В основе бюджетирования лежит основной бюджет (мастер – бюджет), который представляет собой скоординированный по всем подразделениям и функциям план работы для организации в целом. Он состоит из операционного финансового бюджетов, состав которых определяется организацией самостоятельно. Операционные бюджеты связаны с основными и функциями организации ( бюджет продаж, бюджет прямых затрат на производство, бюджет управленческих расходов). Финансовые бюджеты являются бюджетами организации в целом.

Отправной точкой составления операционных бюджетов служит прогноз объема продаж и определения фактора, ограничивающего сбыт организации. Часто таким фактором оказывается потребительский спрос, выражаемый в прогнозируемой величине объема реализованной продукции в натуральных единицах. В этом случае разработка основного бюджета начинается с формирования программы сбыта ( бюджета продаж), поскольку объём и ассортимент продаж будут определять уровень производства предприятия и всю производственную программу. При неограниченно спросе объема продаж ограничивается имеющимся производственными возможностями, и в этом случае перед составлением бюджета продаж формируется бюджет производства. При составлении операционных бюджетов согласовываются процессы снабжения, производства и сбыта.

**Финансовые бюджеты** составляются на основе информации операционных бюджетов.

Не менее важно определить подход к бюджетированию: будут ли разрабатываемые бюджеты основываться на базе бюджетов предшествующих периодов, либо это будут бюджеты на нулевой основе. Составление бюджетов на нулевой основе, как правило, оправдано при инжиниринге деятельности организации и, хотя требует значительных временных затрат, связанных с формированием новой структуры центров финансовой ответственности, разработкой новых форм бюджетов и пересмотром других аспектов бюджетирования, позволяет заново изучить и критически переосмыслить деятельность организации. Бюджетирование на основе бюджетов предшествующих периодов позволяет использовать алгоритм скользящего бюджетирования в течение года. Составление скользящих бюджетов превращает бюджетирование из единовременного, происходящего один раз в год события, в непрерывный процесс.

Скользящее бюджетирование позволяет осуществлять действенный контроль процесса реализации бизнес – проектов, современно выявлять отклонения от бюджетных данных и устанавливать их причины, принимать решения по устранению отрицательных факторов или корректировке бюджетов.



## КОНТРОЛЬНОЕ ЗАДАНИЕ

Определить планируемый бюджет (объем) продаж. Данные для расчета представлены в таблице 14.

Таблица 14

Количество запасов и бюджет производства на начало и  
конец бюджетного периода

ПОКАЗАТЕЛИ	ВАРИАНТЫ									
Начальные запасы товара единиц	25000	18000	22000	20000	20000	30000	35000	18000	13000	20000
Планируемый или прогнозируемый запас готовой продукции на конец бюджетного периода, единиц	15000	12000	18000	15000	14500	20000	25000	12000	12000	13000
Бюджет производства единиц	68000	50000	45000	50000	59000	62000	51000	55000	40000	52000

## КОНТРОЛЬНОЕ ЗАДАНИЕ (ДЛЯ ВСЕХ ВАРИАНТОВ)

Компания продает товары в кредит. Определить денежные поступления от продаж в кредит в сентябре, если: в июле товары проданы на сумму 150000 руб., в августе на 250000 руб., в сентябре на 185000 руб.

Из опыта известно, что продажи каждого месяца оплачиваются на 70%, 28 % оплачиваются в следующем месяце, 2 % - списываются как безнадежные долги. Расчет представить в виде графика ожидаемых денежных поступлений.

## ЦЕНЫ И ПРИБЫЛЬ СОБСТВЕННИКА

Методы ценообразования, предполагают включение в цену продукции, помимо себестоимости, определенного процента наценки. Показатель себестоимости в каждом случае рассчитывается по разному.

Сущность **метода ценообразования на основе переменных затрат** заключается в расчете некоторой процентной наценки к переменным затратам для каждого вида продукции. Для исчисления цены используются две формулы:

**Процент наценки = ( Желаемая величина прибыли + суммарные постоянные затраты + Коммерческие, общие, административные расходы): Суммарные переменные затраты x 100.**

**Цены на основе переменных затрат = Переменные производственные затраты на единицу + ( Процент наценки: 100 x Переменные производственные затраты на единицу продукции)**

Цена устанавливается суммированием процентной надбавки и переменной себестоимости. Она должна покрыть всю сумму затрат и обеспечить получение желаемой прибыли.

Следующий способ ценообразования – **метод валовой прибыли**. В качестве расчетной базы в этом случае используется валовая прибыль, которая определяется как разница между выручкой от реализации продукции и себестоимости продаж. Цен, устанавливаемая по этому методу, должна обеспечить получение желаемой прибыли показать все затраты, которые не были учтены при расчете валовой прибыли. Для расчетов используются две формулы:

**Процент наценки = (Желаемая величина прибыли + Коммерческие, общие, административные расходы): Суммарные производственные затраты x 100**

**Цена на основе валовой прибыли = Суммарные производственные затраты на единицу + ( Процент наценки: 100xСуммарные производственные.**

Третий способ расчёта цены называется **метод рентабельности продаж**. В нём процентная надбавка включает только желаемую величину прибыли. Чтобы данный метод был эффективным, все затраты должны быть распределены по единицам продукции. Для расчетов используются следующие формулы:

**Процент наценки = Желаемая величина прибыли: Суммарные затраты x 100**

**Цена на основе рентабельности продаж = Суммарные затраты на единицу + (Процент наценки: 100x Суммарные затраты на единицу).**

Последний способ расчета цены – **метод рентабельности активов**. Установленные цены этим методом должно обеспечить организации определённый уровень рентабельности активов – 8,5%. Для расчетов цены используется формула:

**Цены на основе рентабельности активов = Суммарные затраты на единицу + ( Желаемая норма рентабельности активов х общая стоимость задействованных активов: Ожидаемый объем продаж в единицах)**

Сумма задействованных активов складывается из внеоборотных активов.

При использовании описанных выше методов ценообразования следует учитывать некоторые особенности. Так, метод переменных затрат целесообразно применять при соблюдении двух условий:

- Стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции, в компании должна быть одинакова.
- Отношение переменных затрат к остальным производственным расходам должно быть одинаково для всех видов продукции.

Для принятия ценовых решений в управленческом анализе часто применяются два понятия – долгосрочный и краткосрочный нижние пределы цены.

**Долгосрочный нижний предел** представляет собой цену, минимально покрывающую полные издержки организации, связанные с производством (закупкой) и реализацией продукции ( товара, услуги). Он определяется размером их полной себестоимости.

**Краткосрочный нижний предел цены** покрывает лишь переменную себестоимость продукции (товара, услуги). Цена, установленная на уровне краткосрочного нижнего предела, обеспечивает организации нулевой маржинальный доход. Информация о нем аккумулируется в системе «директ - костинг».

Цена, установленная на основе переменных затрат может фактически совпадать с ценой, исчисленной на основе валютной прибыли. Поскольку отличие в этих методах состоит в том, что в первом используются только переменные затраты, а во втором – все производственные расходы, то эта разница компенсируется процентной наценкой. Этот метод легко применять на практике, поскольку информацию о производственных затратах, операционных расходах на единицу продукции легко получить из учетных данных. здесь нет необходимости деления затрат на постоянные и переменные.

При расчете цены методом рентабельности продаж наибольшую трудность составляет разделение коммерческих, общих и административных расходов на конкретные виды продукции, иными словами, выделение переменной и постоянной составляющих в совокупных затратах. Ошибки в

распределении этих расходов могут привести к ошибкам в ценообразовании. Необходимо иметь в виду, что полученные результаты можно использовать лишь в качестве отправной точки, поскольку рассмотренный метод не учитывает внешние факторы, такие как положение предприятия на рынке, уровень конкуренции и др.

В ценообразовании методом рентабельности активов основной проблемой является правильное определение стоимости используемых активов. В противном случае этот метод может дать неверный результата.

Таким образом, следует сделать вывод: для расчёта цен можно использовать любой из описанных способов, но наиболее доступным, простым и эффективным с экономической точки зрения является применение метода валовой прибыли.

### КОНТРОЛЬНОЕ ЗАДАНИЕ

Организация ( фирма) выпускает и продает продукцию ( изделия). Сводные данные деятельности фирмы представлены в таблице...

Требуется рассчитать цену 1 тонны продукции на основе: метода переменных затрат, метода валовой прибыли, метода рентабельности продаж, метода рентабельности активов. Сделать выводы.

Таблица 15

Сводные данные деятельности фирмы для расчета цен

ВАРИАНТ РАСЧЕТОВ	ПЛАНИРУЕМАЯ, ЖЕЛАЕМАЯ ВЕЛИЧИНА ПРИБЫЛИ, РУБ.	СУММА ПОСТОЯННЫХ РАСХОДОВ, РУБ.	ПЕРЕМЕННЫЕ РАСХОДЫ НА ЕДИНИЦУ, РУБ.	КОЛ-ВО РЕАЛИЗОВАННЫХ ЕДИНИЦ, Т.	СУММАРНЫЕ ПЕРЕМЕННЫЕ ИЗДЕРЖКИ, РУБ.
1	1137910	1105307	150656	64	9560310
2	1056870	981030	180254	64	9320210
3	1210080	1108501	160240	65	9360840
4	1210840	1095806	160430	65	9480260
5	1250550	1186030	170230	67	9459840
6	1194250	1108305	150240	67	9445830
7	1159870	1085620	158620	67	9465910
8	1175510	1107910	160350	70	9860510
9	1284340	1153240	158240	70	10150200
10	1305210	1210105	165340	70	10200100

Результаты расчётов предлагается свести в таблицу и сделать выводы (табл.16).

## Данные расчета цены разными методами

НАЗВАНИЕ МЕТОДА	% НАЦЕНКИ ИЛИ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ АКТИВОВ	ПЛАНИРУЕМАЯ ЦЕНА, РУБ.
Метод переменных затрат		
Метод валовой прибыли		
Метод рентабельности продаж		
Метод рентабельности активов		

## КОНТРОЛЬНОЕ ЗАДАНИЕ (для всех вариантов)

Провести оценку баланса и сделать выводы.

Исходные данные представлены в таблице 17.

## Управленческий баланс предприятия

№ гр.	Показатель	01.05	%	02.05	%
1	2	3	4	5	6
<b>АКТИВЫ</b>					
1	Денежные средства	221309	0,1	572413	0,3
2	Краткосрочные финансовые вложения	424035	0,3	1847035	1,1
3	Дебиторы нетто	6929455	4,5	8588143	4,9
4	Запасы	6703330	4,3	10163251	5,8
Оборотные средства всего		14278129	9,2	21170572	12,2
Основные средства всего		123136820	79,7	123023401	70,7
5	Счета персонала, дочерних предприятий, других дебиторов	678349	0,4	710792	0,4
6	Инвестиции	187879	0,1	187879	0,1
7	Капвложения	8038244	5,2	14311977	8,2
8	Расходы будущих периодов	0	0,0	0	0,0

1	2	3	4	5	6
9	Нематериальные активы нетто	25738	0,0	76337	0,0
10	Прочие в оборотные активы	82122281	5,3	14596155	8,4
	Прочие в оборотные активы всего	140279311	90,8	152906541	87,8
	<b>АКТИВЫ ВСЕГО</b>	<b>154557440</b>	<b>100</b>	<b>174077113</b>	<b>100</b>
<b>ПАССИВЫ</b>					
11	Краткосрочные кредиты банков ( 1 год)	7692024	5,0	7499876	4,3
12	Краткосрочные займы	104704	0,1	104704	0,1
13	Счета готовые к оплате	6707202	4,3	9617622	5,5
14	Счета зарплаты и дочерних предприятий	269207	0,2	296980	0,2
15	Начисления налоговые и внебюджетные	2530999	1,6	6449974	3,7
16	Выплаты по долгосрочным долгам		0,0		0,0
17	Другие текущие обязательства	1917213	1,2	2698597	1,6
	Текущие обязательства всего	19221349	12,4	26667753	15,4
	Долгосрочные обязательства	16227251	10,5	23739745	13,7
18	Резервы	1709082	1,1	9574	0,0
19	Уставной капитал	33667	0,0	33667	0,0
20	Добавочный капитал	121770762	78,8	127122315	73,2
21	Нераспределенная прибыль	0	0,0	0	0,0
22	Убытки	-4404266	-2,8	-3975349	-2,3
23	Неоплаченный уставный капитал	-5	0,0	0	0,0
	<b>Собственный капитал</b>	<b>119109240</b>	<b>77,1</b>	<b>123190207</b>	<b>71,0</b>
	<b>Обязательства и собственный капитал</b>	<b>154557840</b>	<b>100</b>	<b>173597705</b>	<b>100</b>

## ОРГАНИЗАЦИЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ

Организация самостоятельной работы студентов предполагает:

- проведение индивидуальных занятий под контролем преподавателя;
- выполнение разработанных преподавателем индивидуальных заданий;
- консультации преподавателя;
- работу с дополнительной литературой;
- проработка вынесенных на самостоятельную работу разделов курса;
- подготовка текущих отчетов и домашние задания;
- подготовка докладов и рефератов.

Текущий промежуточный контроль знаний студентов осуществляется в формах:

- опросов
- докладов
- рефератов
- контрольной работы
- зачета (080502) и экзамена (080507)

### **Общие положения.**

Цель изучаемой дисциплины состоит в обеспечении теоретической и практической подготовки специалистов по использованию информации формируемой в системе бухгалтерского учёта для принятия управленческих решений.

В соответствии с рабочей программой по дисциплине «Управленческий учёт» как по специальности 080502, так и 080507, дневной формы обучения предполагается чтение лекций, проведение практических занятий и самостоятельная работа студентов (СРС), форма контроля по окончании курса – реферат, зачёт. Темы рефератов и вопросы к зачёту даны в приложении, а также могут быть предложены студентам самостоятельно и согласованы с преподавателем. Не допускаются к защите и подлежат возврату на доработку рефераты, выполненные на базе устаревших инструктивных материалов.

Реферат представляет собой письменную, четко структурированную работу, объемом до 25 страниц машинописного текста, шрифт -14, интервал - 1,5.

Целью написания реферата является углубленное изучение заданного теоретического вопроса и формирование навыка краткого изложения текста на профессиональную тему.

Реферат представляет собой краткое точное изложение сущности вопроса на основе учебной, монографической и периодической литературы, должен содержать основные фактические сведения, современное состояние вопроса, итоговые выводы и ссылки на источники.

По структуре реферат должен содержать введение, основную часть и заключение. Реферат следует завершить списком использованной литературы.

Сдать реферат следует не позднее, чем за 10 дней до начала сессии. Работа должна быть написана и представлена в соответствии с правилами. К зачёту допускаются студенты, выполнившие все практические задания, а так же самостоятельную работу студента (СРС) в виде сообщения по выбранной теме.

### **Примерный перечень тем самостоятельной работы**

1. Управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета.
2. Предпосылки появления управленческого учета в РФ. Направления его развития.
3. Влияние организационной структуры предприятия на построение системы управленческого учета.
4. Характеристика информации, предоставленной управленческим учетом.
5. Направления управленческих решений при использовании информации управленческого учета.
6. Возможные варианты организации управленческого учета на предприятиях ЦБП.
7. Организация сегментарной отчетности на предприятиях ЦБП.
8. Бюджетирование и оценка фактических результатов деятельности центров ответственности.
9. Трансфертная цена: ее виды и принципы формирования.
10. Возможности транспортного ценообразования на предприятиях ЦБП.
11. Управление знаниями.
12. Контролинг.
13. Стратегический учет.
14. Система «Директ-кост».
15. Система «Стандарт-кост».
16. Управленческий учет в системе управления предприятием.
17. Затраты и их классификация в управленческом учете.
18. Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
19. Система учета переменных затрат "Директ-кост".
20. Система нормативного учета затрат и система "Стандарт-кост".
21. Планирование и бюджетирование.
22. Бюджетирование как элемент управленческого учета.
23. Управленческий анализ.
24. Управленческий учет.
25. Управленческий финансовый анализ: аспекты взаимодействия.
26. Организация управленческого учета.



27. Контролинг как инструмент управления предприятием.
28. Стратегический учет.
29. Метод калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) как базы ценообразования.
30. Модели формирования и учета затрат в управленческом учете.
31. Производственный учет как составная часть управленческого учета.
32. Сущность, содержание, принципы и назначение управленческого учета.
33. Организация контролинга на предприятии.
34. Производственный учет как составная часть управленческого учета.
35. Децентрализация учета управления и система учета по центрам ответственности.
36. Планирование и бюджетирование.
37. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования на различных уровнях управления.
38. Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) как база ценообразования.
39. Методы установления цен на основе затрат предприятия.
40. Анализ безубыточности в системе "директ-кост".
41. Система управления по отклонениям.
42. Сущность инвестиционных решений и их влияние на будущие затраты и доходы.
43. Современные тенденции развития бухгалтерского учета и его место в информационной системе управления предприятием.
44. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости: особенности и область применения.
45. Бюджетирование как распределительная система согласованного управления деятельностью центров ответственности.

## ТЕСТЫ

Тестовые задания используются для промежуточного контроля знаний на аудиторных занятиях, а также для самостоятельной работы в процессе подготовки к экзамена студентами всех форм обучения.

### Контрольный тест

Выберите правильный ответ.

1. Управленческий учет определяется как процесс:

- а) подготовки и передачи финансовой информации для использования руководством;
- б) идентификации, измерения, сбора, анализа, подготовки и передачи финансовой информации для использования руководством;
- в) идентификации, измерения затрат, анализа, подготовки и передачи информации о затратах для использования руководством.

2. Выбор способа деления организации на центры ответственности определяется:

- а) спецификой конкретных ситуаций условий хозяйствования;
- б) спецификой организационно-правовых форм и нормативными требованиями;
- в) нормативными требованиями.

3. Различают центры затрат:

- а) центр регулируемых и произвольных затрат;
- б) центр регулируемых основных и косвенных затрат;
- в) центр регулируемых, произвольных и слаборегулируемых затрат.

4. Производственный учет включает:

- а) этапы учета затрат на производство и калькуляционного учета;
- б) этапы учета затрат на производство;
- в) этапы первичного отражения затрат на производство по мере их возникновения и выделение данных о затратах по видам деятельности.

5. Организация бухгалтерского управленческого учета при выборе варианта автономии предполагает:

- а) группировку затрат в финансовой бухгалтерии по экономическим элементам, а в управленческой - по статьям калькуляции;
- б) группировку затрат в финансовой бухгалтерии по экономическим элементам, а в управленческой - по прямым и косвенным расходам;
- в) группировку затрат в управленческой бухгалтерии по статьям калькуляции.

6. Организация бухгалтерского управленческого учета при выборе интегрированного (однокругового) варианта предполагает:

- а) регистрацию в управленческом учете формирования затрат, их списание и сальдо расчетов;
- б) регистрацию в управленческом учете формирования затрат, их списание и регистрацию движения на склад готовой продукции;
- в) регистрацию в управленческом учете формирования затрат, их списание и сальдо; регистрацию движения на склад готовой продукции, ее списание по переменной стоимости при реализации и сальдо.

7. Точка безубыточности в стоимостном выражении соответствует:

- а) объему реализации, обеспечивающему прибыль равную нулю;
- б) прибыли равной нулю и характеризует состояние банкротства;
- в) характеризует состояние банкротства.

8. Многоступенчатый учет затрат используется для:

- а) установления нижней границы отпускных цен;
- б) оценки окупаемости производства конкретных видов продукции, определения рентабельности отдельных подразделений, установления нижней границы отпускных цен;
- в) оценки окупаемости производства конкретных видов продукции, установления нижней границы отпускных цен;

9. Метод учета по фактической себестоимости:

- а) позволяет устанавливать и применять нормы для контроля за использованием ресурсов
- б) имеет ряд недостатков, в том числе: отсутствие норм для контроля за использованием ресурсов, и возможностей анализа причин отклонений от норм;

в) позволяет устанавливать и применять нормы для контроля за использованием ресурсов, определять фактические затраты до окончания отчетного периода.

10. Нормативный метод учета затрат:

- а) позволяет оценить фактический результат учета;
- б) позволяет анализировать ожидаемый результат учета;
- в) позволяет оценить фактический и ожидаемый результат учета.

11. Особенностью учета затрат по полной себестоимости является:

- а) включение в себестоимость издержек независимо от их деления на постоянные и переменные, на прямые и косвенные;
- б) включение в себестоимость издержек независимо от их деления на постоянные и переменные;
- в) включение в себестоимость издержек независимо от их деления на прямые и косвенные.

12. Особенностью учета затрат по неполной (усеченной) себестоимости является:

- а) формирование маржинальной прибыли;
- б) распределение между видами продукции части издержек предприятия, изменяющихся пропорционально объему выпуска продукции;
- в) распределение между видами продукции части издержек предприятия, изменяющихся пропорционально объему выпуска продукции и формирование маржинальной прибыли.

13. При позаказном калькулировании накладные производственные рассматриваются как:

- а) затраты периода и не относятся на конкретные заказы;
- б) затраты периода и списываются без распределения по конкретным заказам;
- в) списываются с распределением между заказами в результате процедур выбранного метода распределения затрат по определенным этапам.

14. Бюджетирование представляет собой процесс:

- а) формирования, утверждения и исполнения планов (смет);
- б) формирования, утверждения, исполнения, а также контроля и анализа заложенного в плане (смете) материала;
- в) формирования и контроля заложенного в плане (смете) материала.

15. Процедуры контроля при бюджетировании исполнения включают следующее:

- а) контроль формирования отчетности по срокам ее подготовки и форме ответственности, регулирования отклонений, выполнения корректировок и учетных процедур;
- б) контроль формирования отчетности по срокам ее подготовки и форме ответственности; формирование отклонений по бюджетам; рекомендации по корректировкам статей бюджетов.
- в) контроль формирования отчетности по срокам ее подготовки и форме ответственности.

16. Процедуры исполнения бюджетов включают следующее:

- а) оперативное планирование и учет, выполнение указаний по корректировке бюджетов;
- б) оперативное планирование и учет, управление договорами, управление платежами с учетом установленных приоритетов по исполнению, выполнение указаний по корректировке бюджетов;
- в) оперативное планирование и учет, управление договорами, управление платежами с учетом установленных приоритетов по исполнению, управление ликвидностью, управление чрезвычайными событиями и резервами; выполнение указаний по корректировке бюджетов.

17. Статический (жесткий) бюджет рассчитывают:

- а) для отражения издержек в зависимости от изменения объема реализации (товарооборота);
- б) на конкретный уровень активности;
- в) на конкретный уровень активности за ряд лет.

18. При управлении постоянными затратами возможно наличие резервов их снижения, таких как:

- а) сокращение накладных расходов (расходов по управлению) при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, сокращение объема ряда коммунальных услуг, продажа части неэффективно используемого (неиспользуемого) оборудования;
- б) сокращение объема ряда коммунальных услуг, продажа части неэффективно используемого (неиспользуемого) оборудования;
- в) сокращение накладных расходов (расходов по управлению).

19. При управлении переменными затратами возможно наличие резервов их снижения, таких как:

- а) снижение численности работников за счет сокращения объемов производства и реализации, сокращение величины материальных (товарных) запасов, оптимизация условий поставки материальных ресурсов;
- б) снижение численности работников, сокращение величины материальных (товарных) запасов;
- в) снижение численности работников за счет роста производительности труда, сокращение величины материальных (товарных) запасов в период неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка, оптимизация условий поставки материальных ресурсов.

20. Внутрихозяйственное управление и внутрихозяйственный расчет предполагают:

- а) принятие управленческих решений, повышение персональной ответственности менеджеров при организации управленческого учета в соответствии с нормативными требованиями;
- б) расширение самостоятельности и увеличение полномочий менеджеров при принятии управленческих решений, повышение персональной ответственности при контроле и оценке результатов деятельности внутренних структурных подразделений;
- в) организацию управленческого учета в соответствии с нормативными требованиями.

21. Укажите главные факторы, повлиявшие на относительное разграничение финансового и управленческого учета в системе бухгалтерского учета:

- а) требование органов государственного контроля;
- б) запросы менеджеров организации;
- в) требование акционеров.

22. Какова целевая ориентация управленческого учета в системе управления организацией:

- а) формирование учетно-аналитической информации для принятия решений;
- б) формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей.

23. Что означает «релевантность» информации в управленческом учете:

- а) изменяющаяся в зависимости от принимаемого решения;
- б) неизменная при любом управленческом решении.

24. Какие объекты отчетности выделяются в управленческом учете? Приведите примеры.

- а) отдельный заказ на изготовление изделия;
- б) группы покупателей;
- в) отдельное структурное подразделение.

25. Каковы основные задачи профессиональной деятельности бухгалтера аналитика:

- а) составление налоговой отчетности;
- б) регистрация хозяйственных операций;
- в) формирование информации для управления.

26. На каком принципе строится стоимостная оценка произведенной продукции (оказанных работ, услуг):

- а) на принципе разграничения понятий «расходы» и «затраты»;
- б) на принципе разграничения понятий «доходы» и «расходы».

27. Укажите, что является основанием при классификации затрат на основные и накладные, прямые и косвенные:

- а) экономическая роль в процессе производства;
- б) способ включения в себестоимость продукции;
- в) возможность регулирования.

28. Укажите, какие элементы затрат относятся к затратам на продукт:

- а) прямые материальные затраты;
- б) прямые трудовые затраты;
- в) общепроизводственные расходы;
- г) добавленные расходы;
- д) общехозяйственные расходы.

29. Какие элементы затрат составляют полную себестоимость продукции (работ, услуг):

- а) прямые материальные затраты;
- б) добавленные затраты
- в) общепроизводственные расходы;
- г) общехозяйственные расходы.

30. Перечень расходов по статьям затрат:

- а) регламентирован;
- б) не регламентирован.

31. Нормативные потери относятся к:

- а) контролируемым;
- б) неконтролируемым.



32. При сравнении альтернативных вариантов действий сопоставляются:

- а) все показатели затрат;
- б) безвозвратные затраты;
- в) релевантные затраты.

33. Какие затраты включаются в маржинальную себестоимость.

- а) переменные;
- б) постоянные;
- в) переменные и постоянные.

34. Какие финансовые показатели устанавливаются в системе учета переменных затрат «директ-кост»:

- а) операционная прибыль;
- в) маржинальный доход.

35. Сверхнормативные потери:

- а) контролируемые;
- б) неконтролируемые.

36. Будет ли изменяться прибыль, рассчитанная на единицу продукции, при изменении объема производства продукции:

- а) да;
- б) нет.

37. Будет ли изменяться маржинальный доход, рассчитанный на единицу продукции, при изменении объема производства продукции:

- а) да;
- б) нет.

38. Какие способы расчета условного объема производства используются при попроцессном методе калькулирования себестоимости:

- а) средней себестоимости;
- б) ФИФО.

в) ЛИФО

39. Зона безопасной или устойчивой работы организации характеризуется:

- а) разностью между маржинальным доходом и прибылью от реализации;
- б) разностью между фактическим и критическим объемом реализации;
- в) разностью между маржинальным доходом и постоянными затратами.

40. Суммарные постоянные затраты - 240 000 руб. при объеме производства – 60 000 единиц. Определите постоянные затраты на единицу продукции при объеме производства 40 000 единиц:

- а) 6,0 руб.;
- б) 4,0 руб.

41. Определите точку критического объема реализации, если выручка – 2 000 руб., суммарные затраты - 800 000 руб., суммарные переменные затраты - 1 000 руб.

- а) 1600 тыс. руб.;
- б) 1400 тыс. руб.

42. При каком уровне производства организация работает безубыточно, если цена единицы - 20 руб., ставка переменных затрат - 16 руб., суммарные постоянные затраты - 1600 руб.:

- а) 500 ед.;
- б) 400 ед.;
- в) 300 ед.

43. Какой будет прибыль организации в результате сокращения удельных переменных издержек на 10%, суммарных постоянных издержек на 200 руб., если первоначальный уровень удельных переменных издержек составлял 160 руб., суммарных постоянных затрат - 4200 руб., цена единицы продукции – 180 руб., объем продаж - 1000 шт.

- а) 28 000 руб.;
- б) 30 000 руб.;
- в) 32 000 руб.

44. Компания в ежемесячном отчете о прибыли показывает объем реализации - 200 000 руб., производственные расходы - 80 000 руб. (в том числе 40% постоянные затраты), административно-коммерческие - 100 000 руб. (в том числе 60% переменные). Рассчитать маржинальную прибыль:

- а) 100 000 руб.;
- б) 92 000 руб.

45. Как отражаются в учете отклонения от норм прямых расходов при системе «стандарт-кост»:

- а) относятся на себестоимость;
- б) относятся на финансовый результат.

46. Что понимается под согласованием сметной и фактической прибыли в системе «стандарт-кост»:

- а) разность между сметными и фактическими затратами;
- б) сметная прибыль, откорректированная на отклонения от норм расходов;
- в) разность между фактической выручкой и фактическими затратами.

47. Как в отчете отражаются благоприятные и неблагоприятные отклонения при использовании системы «стандарт-кост»:

- а) неблагоприятные отклонения отражаются по дебету счетов статей затрат благоприятные по кредиту;
- б) неблагоприятные отклонения отражаются по кредиту счетов статей затрат благоприятные по дебету.

48. Какой текущий бюджет должен быть подготовлен, чтобы оценить количество материалов, которое необходимо закупить:

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

49. Предприятие имеет начальные запасы товара 20 000 шт. В конце бюджетного периода планирует конечные запасы 14 500 шт. этого товара и планирует произвести 59 000 шт., в течение периода. Определите планируемый объем продаж:

- а) 64 500 шт.;
- б) 59 000 шт.;
- в) 64 000 шт.

50. Чистый поток денежных средств характеризуется:

- а) разностью между поступлением платежей от дебиторов и получением заемных средств;
- б) разность между поступлением платежей от дебиторов и платежей кредиторам;
- в) разность между платежами кредиторам и поступлениями от дебиторов.

51. Какой показатель необходимо использовать для оценки деятельности центра затрат:

- а) прибыль;
- б) расходы;
- в) доходы.

## ОСНОВНЫЕ ТЕРМИНЫ

### **Бюджетирование по видам деятельности (Activity-based budgeting, ABB)**

— метод бюджетирования, использующий информацию, полученную с помощью учета затрат по видам деятельности для составления бюджетов и для проведения анализа отклонений, необходимого для осуществления процесса обратной связи (бюджетного контроля) на предприятии.

**Видение (Vision)** — формулировка, которая дает картину того, чего намерена достичь компания в долгосрочном стратегическом плане. Наиболее полезный способ использования видения организации — это определение долгосрочных целей организации в целом. Поскольку видение организации — это общее понятие, неопределенное во времени, то видение организации нельзя измерить и достигнуть в практическом понимании этого слова. Но тем не менее видение организации обеспечивает стремление организации к движению вперед. Так видение торговой компании (например, сети супермаркетов) может звучать следующим образом: *«Мы будем одной из лидирующих компаний среди сетевых магазинов г. Москвы».*

**Миссия (Mission)** — это предназначение компании. *Миссия* отражает специфическую роль, которую планирует осуществить организация в обществе в долгосрочном периоде. Устанавливая миссию менеджер определяет сферу деятельности компании (например, оказание промышленных услуг, обработка продуктов-полуфабрикатов, торговля), а также те услуги, которые она будет предоставлять своим клиентам. Так миссия торговой компании (например, сети супермаркетов) может звучать следующим образом: *«Мы хотим обеспечить покупателей продукцией высокого качества по доступным ценам. Мы будем использовать наши знания, творческие способности и отличное настроение для того, чтобы каждый покупатель чувствовал исключительную заботу о себе и получал наслаждение при покупке у нас товаров».*

### **Система сбалансированных показателей (The Balanced Scorecard, BSC)**

это подход, необходимый для обеспечения менеджмента компании информацией, помогающей в формулировании стратегической политики и целей организации. Данный подход делает акцент на том, что пользователя необходимо объективным и беспристрастным образом обеспечить информацией, которая направлена на все значимые участки деятельности организации. Предоставленная информация должна включать в себя, как финансовые, так и нефинансовые элементы. Так, *система сбалансированных показателей* охватывает важнейшие аспекты деятельности предприятия — потребительский аспект; аспект, характеризующий внутренние бизнес-процессы; финансовый аспект и аспект, характеризующий обучение и перспективы роста сотрудников. Таким образом, *система сбалансированных показателей* является инструментом, позволяющим полномасштабно увязать

стратегию предприятия с оперативным бизнесом; кроме того, данная система дает возможность принимать более объективные решения в области распределения ресурсов. Этот подход был впервые разработан Капланом и Нортоном в 1996 г.

**Стратегический менеджмент (Strategic management)** — процесс управления организацией, при котором менеджеры сначала устанавливают долгосрочные направления развития организации и ее стратегические цели, а затем разрабатывают стратегию для их достижения и соответствующие методы контроля. В процессе разработки учитываются не только внутренние, но и внешние обстоятельства, в которых действует организация, распределение ресурсов предприятия производится в соответствии с составленным эффективным планом действий.

**Стратегическое планирование (Strategic planning)** — процесс разработки долгосрочного плана действий, необходимого для достижения долгосрочных/стратегических целей организации.

**Стратегический управленческий учет (Strategic management accounting)** — комплексное направление управленческого учета, ориентированное на процесс принятия долгосрочных (стратегических) решений, в рамках которого предполагается тщательный анализ внешней бизнес-среды, где предприятие осуществляет свою деятельность (при проведении данного анализа должны быть учтены стратегическая позиция фирмы на рынке, дифференциация продуктов фирмы, а также должна быть построена полная цепочка ценностей рассматриваемой компании). При применении стратегического управленческого учета следует учитывать его объемность и широту, а именно иметь в виду, что любые технологии, которые способствуют принятию тех или иных стратегических решений, можно отнести к технологиям стратегического управленческого учета. Стратегический управленческий учет действует, как поддерживающая учетно-аналитическая система стратегического менеджмента на предприятии.

**Стратегические цели (Strategic goals)** — долгосрочные цели, которые в конечном итоге должны привести к завоеванию организацией конкурентных преимуществ.

**Стратегия (Strategy)** — последовательность действий, направленная на достижение стратегических целей организации (или путь достижения целей).

**Управление, основанное на стоимости (Value based management)** — система управления предприятием, при которой внимание менеджмента сконцентрировано на поиске и внедрении видов деятельности, которые, в конечном итоге, приведут к увеличению стоимости компании.

**Управление по видам деятельности (Activity-based management, ABM)** — система управления, которая использует информацию, полученную с помощью учета затрат по видам деятельности для разнообразных целей, включающих, например, экономию затрат, моделирование затрат и анализ прибыльности потребителей.

**Учет затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing, ABC)** — метод учета, распределения и мониторинга затрат, который основан на предположении, что поведение части косвенных затрат предприятия прямо не зависит от количества единиц произведенной продукции, вследствие этого для распределения данных косвенных затрат в качестве базы распределения не могут быть использованы человеко-часы и машино-часы, отражающие объем произведенной продукции на предприятии. При применении ABC затраты сначала распределяются по видам деятельности (*виды деятельности* — это процессы и операции, которые осуществляет предприятие в ходе своей работы, например, наладка оборудования, проверка качества продукции, транспортировка материалов и т. п.), а затем с использованием носителей затрат на производимую продукцию. *Носитель затрат* (cost driver) — это фактор, который наилучшим образом определяет, почему ресурсы потребляются в процессе определенного вида деятельности, и, следовательно, почему данный вид деятельности приводит к затратам. Учет затрат по видам деятельности включает в себя не только учет затрат на выпущенную продукцию, но и отслеживание потребления ресурсов.

**Экономическая добавленная стоимость (Economic Value Added, EVA)** — финансовый показатель для оценки эффективности деятельности, который более полно, чем другие показатели, отражает значение истинной экономической прибыли предприятия. При оценке EVA традиционные финансовые отчеты (traditional financial statements) переводятся в EVA-отчеты (EVA statements) путем исправления возможных искажений в операционной деятельности предприятия, которые вызваны правилами бухгалтерского учета, и путем корректировки операционной прибыли (operating profit). EVA — это единственный показатель, который используется для того, чтобы отследить полностью весь процесс создания стоимости бизнеса. EVA — это всеобъемлющий показатель, который позволяет должным образом оценить результаты деятельности предприятия и помогает менеджерам сбалансировать противоречия, возникающие в стратегических целях.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

### *Основная литература*

Федеральный закон "О бухгалтерском учете" № 129-ФЗ от 21.11.96.

Приказ МФ РФ № 34Н от 29 июля 1998 г. "Положение по бухгалтерскому учету и отчетности в РФ".

Приказ МФ РФ № 106н от 06 октября 2008 г. ПБУ 1/2008 учетная политика организаций (изм.от 11.03.2009 Приказ № 22н).

Приказ МФ РФ № 43Н от 6 июля 1999 г. ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации".

Приказ МФ РФ № 4Н от 13 января 2000 г. "О формах бухгалтерской отчетности организации".

Приказ МФ РФ № 32Н от 06 мая 1999 г. ПБУ 9/99 "Доходы организации".

Приказ МФ РФ №33Н от 06 мая 1999 г. ПБУ 10/99 "Расходы организации".

План счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению. План счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности предприятий с имен. и доп. утв.приказом ПФ РФ № 94Н от 31.10.2000.

Анискин Ю.П. Планирование и контроллинг: учебник по спец. «Менеджмент организации» - М.: Омега-Л, 2007.

Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. - М, ЗАО "Финстат-информ", 2008 г.

Карпова Т.П. Управленческий учет. Москва. –М.: Аудит, ЮНИТИ, 2004 г.

Николаева С.А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. Особенности учета затрат в условиях рынка. Система "Директ-костинг". Аналитик- пресс - М.: Финансы и статистика, 1993.

Контроллинг как инструмент управления предприятием/ под ред. Н.Г.Данилочкиной -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

Боб Райан. Стратегический учет для руководителей. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.

Васильева Л.С., Петровская М.В. Бухгалтерский управленческий учет. Порядок постановки и основные направления развития: практ. руководство. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009.

Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебное пособие для вузов/пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.

Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для ВУЗов. – М.: Экономистъ, 2006.

Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2007.



Мильнер Б.З. Управление знаниями. -М.: ИНФРА-М, 2003.

Елакова А.А. Таргет-костинг как инструмент управленческого учета. Журнал «Бухгалтерский учет», №12 декабрь 2011, с. 106.

### *Дополнительная литература*

Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. -М.: ФБК, Контакт, 2002.

Вил В. В., Палий В.Ф. Управленческий учет. -М.: Инфра - М, 1997.

Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. –М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

Хонтрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. –М.: Финансы и статистика, 1995.

Управленческий учет: учеб. пособие/ под ред. А.Д. Шеремета -2-е изд. –М.: ИД ФБК-пресс 2002.

Пашигорева Г.Н., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа; -СПб.: Питер, 2003.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

### Приложение 1

#### Темы рефератов

1. Виды информации, используемые в управленческом учёте.
2. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учёта.
3. Классификация затрат для целей калькулирования себестоимости и оценки целлюлозно-бумажной продукции.
4. Классификация производственных затрат для принятия решений и планирования.
5. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования.
6. Незавершённое производство и полуфабрикаты как объекты учёта производственной деятельности на предприятиях ЦБП.
7. Система управленческого контроля за деятельностью подразделений ЦБ предприятий.
8. Формирование центров ответственности, центров затрат и центров прибыли на предприятиях ЦБП промышленности.
9. Учётные записи в системе производственного учёта.
10. Учётные записи в системе директ костинг.
11. Элементы учётной политики в управленческом учёте.
12. Место счетов управленческого учёта в рабочем плане счетов.
13. Организация управленческого учёта на предприятиях ЦБП.
14. Контролинг как элемент управления предприятием.
15. Стратегический учёт.
16. Управление знаниями.
17. Основа контроллинга.
18. Организация системы контроллинга на предприятии.
19. Управленческий анализ.
20. Стратегический анализ.

## ВОПРОСЫ К ЗАЧЕТУ ПО КУРСУ "УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ"

1. Управленческий учет, основные задачи и принципы.
2. Отличительные и общие черты управленческого и финансового учета.
3. Понятие "затраты", "расходы" и какое значение эти понятия имеют для формирования доходов предприятия и финансового результата предприятия.
4. Особенности подходов и классификации затрат в управленческом учете.
5. Значение группировки затрат по месту их возникновения, носителям затрат, объектам затрат, центрам затрат.
6. Факторы, влияющие на поведение затрат, и в каких задачах управления предприятием учитываются эти характеристики.
7. Основные цели анализа зависимости "затрат – объем - прибыль", в чем сущность концепции безубыточности.
8. Значение точки безубыточности как характеристика анализа безубыточности.
9. Система "директ-костинг" понятие, назначение.
10. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).
11. Роль учета затрат и калькулирования себестоимости в управленческом учете.
12. Бюджет и бюджетирование в управленческом учете.
13. Назначение и основные этапы разработки бюджета денежных средств.
14. Классификация и назначение бюджетов в управленческом учете.
15. Влияние, оказываемое методами учета затрат на себестоимость реализованной продукции и величину прибыли при оценке альтернативных вариантов деятельности.
16. Основные варианты управленческого учета и взаимодействие с финансовым учетом.
17. Использование данных бухгалтерского финансового учета при принятии управленческих решений.
18. Особенности учета отпуска материалов в бухгалтерском и управленческом учете.
19. План счетов бухгалтерского учета, возможность его использования для управленческого учета.
20. Управленческий баланс: цель разработки управленческий баланса, правила разработки.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	3
Теоретические основы управленческого учета.....	4
Контрольные и расчетные задания для самостоятельной работы студентов по всем разделам дисциплины «Управленческий учёт» .....	31
Цены и прибыль собственника.....	41
Организация самостоятельной работы студентов.....	46
Тесты.....	49
Основные термины.....	60
Библиографический список.....	63
Приложения.....	