

*Международный консорциум «Электронный университет»
Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики
Евразийский открытый институт*

Л.И. Егорова

**Бухгалтерский
(управленческий) учет**

Учебно-методический комплекс

Москва 2008

УДК 657
ББК 65.052
Е 302

Егорова Л.И. Бухгалтерский (управленческий) учет:
Учебно-методический комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ. 2008.
– 111 с.

Пособие предназначено для студентов и слушателей всех форм обучения с использованием дистанционных образовательных технологий, а также для преподавателей высших и средних специальных учебных заведений.

ISBN 5-374-00021-7 © Егорова Л.И., 2008
© Евразийский открытый институт, 2008

Оглавление

Тема 1. Основы бухгалтерского управленческого учета	5
Тема 2. Классификация и характеристика затрат	21
Тема 3. Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж(CVP-анализ)	35
Тема 4. Объекты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	47
Тема 5. Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля	75
Тема 6. Система внутрихозяйственной управленческой отчетности	83
Приложение	88
Практикум	91
Список рекомендуемой литературы.....	111

ТЕМА 1

Основы бухгалтерского управленческого учета

- 1.1. Понятие бухгалтерского управленческого учета.
- 1.2. Предмет, метод, задачи и объекты исследования управленческого учета.
- 1.3. Качественные характеристики информации, предоставляемой управленческим учетом. Виды используемой информации.
- 1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.
- 1.5. Организация управленческого учета на предприятии. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет.

1.1. Понятие бухгалтерского управленческого учета

Современный **управленческий учет** можно определить как вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью организации.

Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Управленческий учет представляет собой одновременно систему и область исследований. Он является важным элементом системы управления предприятием. Бухгалтерский управленческий учет – связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием.

Изучение особенностей управленческого учета позволяет сделать вывод о том, что он служит для:

- предоставления необходимой информации администрации для управления производством и принятия решений на перспективу;
- исчисления фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений от установленных норм, стандартов и смет;
- определения финансовых результатов по реализованным изделиям или их группам, новым технологическим решениям, центрам ответственности (центр ответственности – это структурное подразделение, возглавляемое руководителем, который несет ответственность за результаты работы) и другим позициям.

Следует отметить, что в отечественной практике пока не используется понятие управленческого учета. Многие его элементы входят в сложившуюся в России систему бухгалтерский учет (учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции); оперативный учет; экономический анализ (анализ себестоимости продукции, обоснование принимаемых решений, оценка выполнения плановых заданий и др.). Вместе с тем отечественная практика пока не увязана с маркетингом, не определяют отклонения фактических затрат от прогнозных, не используется такая категория, как будущий рубль, и т.п.

1.2. Предмет, метод, задачи и объекты исследования управленческого учета

Предметом управленческого учета является производственная деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений. хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, продажа или покупка имущества, арендные или лизинговые операции, инвестиции в дочерние и за-

висимые общества и т.п.), выходят за рамки предмета управленческого учета.

Объектами управленческого учета являются:

- издержки (текущие и капитальные) предприятия и его структурных подразделений – центров ответственности;
- результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных центров ответственности;
- внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен;
- бюджетирование и внутренняя отчетность.

Задачей бухгалтерского управленческого учета является составление внутренних отчетов, информация которых предназначена для собственников предприятия (организации) и его управляющих (менеджеров). Эти отчеты должны содержать информацию не только об общем финансовом положении предприятия, но и о состоянии дел непосредственно в области производства. Содержание отчетов может меняться в зависимости от их целевого назначения и должности администратора, для которого они предназначены. Менеджеры нуждаются в информации, которая поможет им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации можно отнести, например, продажные цены, затраты на производство, спрос, конкурентоспособность, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием.

Методы, используемые в бухгалтерском учете, весьма разнообразны:

- элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод (применяемый в статистике);
- приемы экономического анализа (в частности, факторный анализ);
- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и др.). Управ-

ленческий учет сегодня немислим без использования ЭВМ.

Все вышеперечисленные методы интегрируются в единую систему и используются в целях управления предприятием. Обобщая сказанное, можно заключить, что **метод управленческого учета** – это системный оперативный анализ.

Рассмотрение особенностей бухгалтерского управленческого учета позволяет сформулировать его важнейшие **цели**:

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

1.3. Качественные характеристики информации, предоставляемой управленческим учетом. Виды используемой информации

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

Целью бухгалтерского управленческого учета является обеспечение внутренних пользователей предприятия информацией, необходимой для контроля за производственной деятельностью и принятия решений по результатам этой деятельности. К такой информации в первую очередь относятся данные о затратах на производство, себестоимости продукции и отдельных ее видов, рентабельности, выпуске и результатах реализации продукции, работ, услуг.

В управленческом учете возможно использование как **неколичественной** информации (слухи, результаты социологических опросов и т.п.), так и **количественной**, источники которой можно подразделить на учетные и внеучетные.

К **учетным источникам** относятся:

1. Бухгалтерский учет и отчетность, которые наиболее полно отражают и обобщают хозяйственные средства и хозяйственные операции. Методами сплошного и непрерывного наблюдения, строгого документирования, систематизации на счетах, группировки в балансе и других отчетных таблицах достигается объективная количественная характеристика всей совокупности средств предприятия по составу и размещению, источникам образования и целевому назначению.

2. Статистический учет и отчетность отражают совокупность массовых явлений и процессов, характеризуют их с количественной стороны (в увязке с качественной стороной), позволяют выявить определенные экономические закономерности, служат важным источником информации.

3. Оперативный учет и отчетность, применяемые на отдельных участках хозяйственной деятельности организаций, обеспечивают более быстрое по сравнению со статистикой и бухгалтерией получение соответствующей информации. Для текущего управления подобная информация необходима.

К **внеучетным источникам** относятся:

- материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита;
- материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля;
- материалы проверок налоговой службы;
- материалы постоянно проводимых производственных совещаний;
- материалы собраний трудовых коллективов;
- материалы печати;
- пояснительные и докладные записки; переписка с вышестоящей организацией, финансовыми и кредитными организациями;
- материалы, получаемые в результате личных контактов с исполнителями.

Принцип документальной обоснованности учетной информации в управленческом учете может игнорироваться, в связи с чем используются как фактические, так и прогнозные оценки.

Для принятия оперативных управленческих решений может применяться **полная** или **неполная** информация об объекте исследования. Неполная информация, которая подвергается быстрой обработке, в ряде случаев оказывается достаточной.

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

- 1) **Адресность.** Внутрипроизводственная учетная информация должна представляться конкретным адресатам в соответствии с уровнем их подготовленности и иерархии.
- 2) **Оперативность.** Информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное решение, в противном случае, она малопригодна для целей управления.
- 3) **Достаточность.** Информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения, однако она не должна быть избыточной и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения.
- 4) **Аналитичность.** Информация для внутренних управленческих целей должна содержать данные текущего экспресс-анализа или предполагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами времени.
- 5) **Гибкость и инициативность.** Конкретный блок информации должен отвечать вышеназванным принципам и обеспечивать всю полноту информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций или в связи с изменениями в факторах производства. Кроме того, центрам ответственности должна предоставляться возможность формулировать свои предложения по использованию данной информации и направлять их на рассмотрение вышестоящего звена.

- 6) **Полезность.** Информация должна привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия.
- 7) **Достаточная экономичность.** Затраты по подготовке внутрифирменной информации не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете. Рассмотрим их общие черты:

1. В обеих системах рассматриваются одинаковые хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, амортизационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете.
2. На основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготовленных на предприятии активов в системе финансового учета.
3. Общепринятые принципы финансового учета действуют и в управленческом учете.
4. Оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов.
5. Наиболее важной чертой, объединяющей два вида учета, является то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные финансового учета помогают инвесторам оценить потенциал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а данные управленческого учета используются менеджерами для решения широкого круга проблем управления.

Однако имеются и принципиальные **различия** между этими видами учета по следующим вопросам (таблицу 1):

**Сравнительная характеристика финансового
и управленческого учета**

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

Признак	Финансовый учет	Управленческий учет
6. Используемые измерители	Ведется в российской валюте – рублях.	Используются как денежные, так и неденегные измерители. Применяются натуральные, условно-натуральные, расчетные показатели.
7. Группировка затрат	Затраты группируются по экономическим элементам (материалы, оплата труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления).	Предприятие самостоятельно решает вопрос о том, по каким статьям классифицировать затраты (по центрам ответственности, по носителям затрат и др.).
8. Основной объект учета	Хозяйственная деятельность предприятия воспринимается как единое целое.	Деятельность предприятия рассматривается по центрам ответственности (центр затрат, центр выручки, центр прибыли).
9. Периодичность составления отчетности	Состав и периодичность составления отчетности устанавливаются законодательными актами. Годовая отчетность составляется за год, промежуточная – за месяц, квартал и т.д.	Администрация предприятия самостоятельно устанавливает состав и периодичность представления внутренней отчетности. Отчеты составляются по мере надобности: ежемесячно, еженедельно, ежедневно.
10. Степень надежности информации	Учет документально подтвержден, но его оценки не могут быть абсолютно точными.	Информация во многом носит расчетный характер и зачастую носит расчетный характер. Часто используются приблизительные оценки.

Признак	Финансовый учет	Управленческий учет
11. Степень открытости информации	Отчетность является открытой, публичной.	Информация обычно является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.
12. Привязка ко времени	Отражает финансовую историю организации. Бухгалтерские проводки выполняются после совершения операции. Данные носят «исторический» характер.	Содержит как «историческую» информацию, так и оценки и планы на будущее.
13. Базисная структура.	Учет строится на известном балансовом уравнении: Активы = Капитал + Обязательства	Структура информации зависит от запросов пользователей.
14. Ответственность за правильность ведения учета	Налоговыми органами могут быть наложены штрафные санкции за неправильное отражение информации в отчетности. Кредиторы или акционеры могут обратиться в суд по причине искажения информации в отчетности.	Внутренняя документация не обязательно должна составляться в соответствии с установленными требованиями и нормами, поскольку предназначена только для внутренних пользователей
15. Связь с другими дисциплинами	Основан главным образом на собственном методе.	Тесно связан с другими дисциплинами – микроэкономикой, финансами, экономическом анализом, статистикой.

1.5. Организация управленческого учета на предприятии

Организация управленческого учета на предприятии является предметом деятельности администрации и никак не регулируется со стороны государственных органов. Многообразие организаций, определяемое формами собственности, экономическими, юридическими, технико-технологическими и другими факторами, а также компетентность руководителей и их потребность в той или иной управленческой информации обуславливают разнообразие конкретных форм организации управленческого учета. В организационной структуре любого предприятия между его отдельными подразделениями возможны линейные и нелинейные (штабные) производственные отношения. *Линейные* отношения предполагают дачу указаний подчиненным лицам. Например, начальники цехов подчинены руководителю производства, что свидетельствует о наличии линейных отношений. Главный бухгалтер-аналитик отвечает за работу всей бухгалтерской службы, следовательно, здесь присутствуют линейные отношения. *Нелинейные (штабные)* производственные отношения возникают тогда, когда один отдел предоставляет услуги другим отделам. В этом смысле функции бухгалтера-аналитика также носят штабной характер, так как подчиненная ему бухгалтерская служба консультирует, обслуживает и координирует остальные подразделения предприятия.

Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет:

1. Планирование. Этому предшествует формирование итогов за отчетный период, их обобщение и анализ. Сформулированные выводы используются в дальнейшем планировании и прогнозировании. На стадии планирования бухгалтер-аналитик участвует в разработке частных бюджетов предприятия, которые затем сводятся в общий (генеральный) бюджет,

Бухгалтерский (управленческий) учет

представляемый на утверждение руководству. Бухгалтер-аналитик участвует в обсуждении производственной программы предприятия, в оценке предложений по капитальным вложениям, выявляет наиболее рентабельные виды продукции, рекомендует потенциальные рынки сбыта и оптимальные цены. Современный бухгалтер-аналитик в равной мере должен владеть методами оперативного бухгалтерского учета, финансового анализа и финансового планирования.

2. Контроль. По окончании отчетного периода бухгалтер-аналитик составляет отчеты об исполнении бюджета каждым центром ответственности, в которых приводится сравнительный анализ запланированных и достигнутых результатов. При этом выявляются нежелательные расхождения между фактическими и плановыми показателями. Затем определяются причины расхождений, чтобы в дальнейшем исключить их влияние.

3. Стимулирование. Бюджеты и отчеты об их исполнении, подготовленные бухгалтером-аналитиком, стимулируют деятельность персонала предприятия, ведь бюджеты содержат плановые показатели, которые должны быть достигнуты. Своей деятельностью бухгалтер-аналитик создает основу для повышения эффективности управления предприятием. Таким образом, бухгалтер-аналитик, во-первых, несет ответственность перед руководством за реальность бухгалтерских отчетов подразделений, во-вторых, оказывает помощь управляющим центрами ответственности в планировании и подведении итогов их работы.

Контрольные вопросы:

1. Сформулируйте определение бухгалтерского управленческого учета.
2. Что является предметом и методом управленческого учета? Каковы его задачи?
3. Какова связь бухгалтерского управленческого учета с производственным и финансовым учетом?
4. Каковы качественные характеристики информации, используемой в управленческом учете? Какие к ней предъявляются требования?
5. Назовите общие черты и особенности бухгалтерского управленческого и финансового учета.
6. Каковы основы организации и ведения управленческого учета в организации?
7. Перечислите основные функции бухгалтера-аналитика, занимающимся управленческим учетом.

Тесты по теме 1

1. *Организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации, ведут бухгалтерский управленческий учет:*
 - а) по желанию руководства;
 - б) в соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете» (№129-ФЗ от 21.11.96 г.).
2. *Возможно ли в бухгалтерском управленческом учете использование неденежных измерителей (натуральных, условно-натуральных, расчетных показателей)?*
 - а) да;
 - б) нет.
3. *Информация, содержащаяся в формах внутренней управленческой отчетности:*
 - а) является публичной и открытой для заинтересованных пользователей;

Бухгалтерский (управленческий) учет

- б) обычно не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер.
4. *Относятся ли к предмету управленческого учета хозяйственные операции, носящие финансовый характер (операции с ценными бумагами, арендные и лизинговые операции, инвестиции в другие организации)?*
- а) да, относятся;
б) нет, не относятся.
5. *К учетным источникам информации, используемой в управленческом учете, относятся:*
- а) материалы внутриведомственной ревизии;
б) данные бухгалтерского учета;
в) материалы печати;
г) материалы, получаемые в ходе личных контактов с исполнителями;
д) данные оперативного и статистического учета;
е) пояснительные и докладные записки.
6. *Бухгалтерский управленческий учет имеет следующие отличительные особенности:*
- а) обязательность его ведения закреплена законодательно;
б) пользователями информации являются как внешние, так и внутренние пользователи;
в) используются как денежные, так и неденежные измерители;
г) он основан на общепринятых принципах, которые регулируют запись, оценку и передачу финансовой информации;
д) деятельность предприятия рассматривается по центрам ответственности.
7. *Объектами управленческого учета являются:*
- а) издержки предприятия;
б) операции с ценными бумагами;

- в) внутреннее ценообразование;
 - г) взаиморасчеты с обособленными структурными подразделениями;
 - д) взаимоотношения с кредитными организациями.
8. *Управленческий учет использует следующие методы:*
- а) счета и двойная запись;
 - б) индексный метод;
 - в) методы наименьших квадратов.
9. *Качественная характеристика управленческой информации, в соответствии с которой она должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения, называется:*
- а) оперативность;
 - б) адресность;
 - в) достаточность;
 - г) инициативность.
10. *Предметом управленческого учета являются:*
- а) привлечение внешнего финансирования;
 - б) производственная деятельность;
 - в) инвестиционная деятельность.
11. *К внеучетным источникам информации управленческого учета относятся:*
- а) материалы проверок налоговой службы;
 - б) данные учетных регистров;
 - в) материалы постоянно действующих производственных совещаний;
 - г) материалы печати;
 - д) данные бухгалтерской отчетности.
12. *Требование, в соответствии с которым учетная информация должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное решение, в противном случае она малопригодна для целей управления, называется:*

Бухгалтерский (управленческий) учет

- а) адресность;
- б) оперативность;
- в) достаточность;
- г) аналитичность;
- д) полезность;
- е) экономичность.

13. *Требование, в соответствии с которым учетная информация должна предоставляться в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения, называется:*

- а) адресность;
- б) оперативность;
- в) достаточность;
- г) аналитичность;
- д) полезность;
- е) экономичность.

ТЕМА 2

Классификация и характеристика затрат

- 2.1. Понятие затрат, их классификация.
- 2.2. Организация учета производственных затрат.

2.1. Понятие затрат, их классификация

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют **издержками производства**.

В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин «затраты на производство». Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

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

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи. Эта группировка необходима для определения себестоимости продукции.

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить.

К основным задачам управленческого учета относят следующие:

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

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат.

1) Для расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов и определения размера полученной прибыли различают затраты:

- *Входящие и истекшие*

Входящие затраты – это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы. Если же эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд **истекших**. В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса – товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим.

- *Прямые и косвенные*

К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 20 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Прямые материальные затраты.

Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. *Основные материалы* – это материалы, которые ста-

новятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Например, гвозди в мебели, болты в автомобилях и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним – косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые затраты на оплату труда включают в себя все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые не соответствуют данным характеристикам, называют косвенными расходами на оплату труда. Это, например, оплата труда механиков, контролеров. Такие расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Косвенные затраты (общепроизводственные) – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. Они учитываются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия.

- **Основные и накладные расходы**

К **основным** относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг).

Накладные расходы – это расходы на управление предприятием (таблица 2).

Состав накладных расходов производственного предприятия

Накладные расходы		
<i>Общепроизводственные</i>		<i>Общехозяйственные</i>
<i>Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования</i>	<i>Общехозяйственные расходы на управление</i>	
амортизация оборудования и транспортных средств; текущий уход и ремонт оборудования; энергетические затраты на оборудование; услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест; заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование; расходы на внутривоздушные перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции; прочие расходы, связанные с использованием оборудования.	расходы по производственному управлению; затраты, связанные с подготовкой и организацией производства; содержание аппарата управления производственными подразделениями; амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря; содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря; затраты на обеспечение нормальных условий работы; затраты на профориентацию и подготовку кадров.	административно-управленческие расходы; расходы по техническому управлению; расходы по производственному управлению; расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельностью; на управление финансово-сбытовой деятельностью; расходы на рабочую силу: на набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку кадров и на повышение квалификации; оплата услуг, оказываемых внешними организациями; содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря; обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления.

- ***Производственные и периодические затраты***

Производственные затраты – это материализованные, входящие в себестоимость продукции затраты, состоящие из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Производственные затраты олицетворены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции на складе. В управленческом учете их часто называют запосоемкими.

Периодические затраты – это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. Эти затраты называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами.

Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые представляют собой расходы по управлению предприятием.

- ***Одноэлементные и комплексные затраты***

Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов (общепроизводственные расходы).

- ***Текущие и единовременные затраты***

2) Для принятия решения и планирования различают:

- ***Постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты***

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и полуфабрикаты), так и непроизводственные затраты (расходы на упаковку продукции, транспортные расходы, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара).

Разновидностью переменных затрат являются **пропорциональные затраты**. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия.

Производственные затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода и не зависят от деловой активности предприятия, называются **постоянными производственными** затратами (расходы на рекламу, арендная плата, амортизация основных средств и нематериальных активов).

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты по своему содержанию значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются **условно-переменными (или условно-постоянными)**. В этом случае изменение деловой активности организации также сопровождается изменением издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Условно-переменные (условно-постоянные) затраты содержат как переменный, так и постоянный компоненты. Например, плата за телефон состоит из фиксированной абонентной платы (постоянная часть) и оплаты междугородних переговоров (переменная часть).

- **Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках затраты**

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных

вариантов с целью выбора из них наилучшего, при этом показатели можно разбить на две группы. Первые остаются неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые варьируются в зависимости от принятого решения. Когда рассматривается большое количество альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, процесс принятия решения усложняется. Целесообразно сравнивать между собой показатели второй группы, т.е. те, которые меняются от варианта к варианту. Показатели первой группы, напротив, не принимаются в расчет при оценках.

- ***Безвозвратные затраты***

Это истекшие затраты, которые ни один альтернативный вариант не способен откорректировать, т.е. эти произведенные ранее затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями.

- ***Вмененные затраты (упущенная выгода)***

В управленческом учете иногда для принятия решения необходимо начислить затраты, которые могут реально и не состояться в будущем. Такие затраты называются вмененными. Это упущенная выгода предприятия – возможность, которая потеряна или которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

- ***Предельные и приростные затраты***

Предельные затраты и доходы представляют собой дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции (товара).

Приростные затраты появляются в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции.

- ***Планируемые и непланируемые затраты***

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

Непланируемые – затраты, которые отражаются только в фактической себестоимости продукции.

3) Для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают:

- *Регулируемые и нерегулируемые затраты (контролируемые и неконтролируемые)*

Регулируемые затраты подвержены влиянию менеджера центра ответственности, на *нерегулируемые* он воздействовать не может.

2.2. Организация учета производственных затрат

Следует отметить, что под **организацией учета производственных затрат** понимается, во-первых, система используемых предприятием бухгалтерских счетов и, во-вторых, применяемые предприятием подходы к группировке своих издержек.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета для учета затрат на производство (III Раздел «Затраты на производство»). В ныне действующем счетном плане не предусмотрено специального раздела для счетов управленческого учета, и они встречаются по существу во всех его частях. Для обобщения данных о производственных затратах на обычные виды деятельности предприятия используют калькуляционные счета (20,21,23,29) и собирательно-распределительные счета (25, 26, 28).

Организация производственного учета помимо формирования счетного плана предполагает и определенную группировку издержек предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат.

Объект учета затрат – это места возникновения этих затрат.

При этом возможны учеты издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат.

1. Учет издержек по видам – необходимое условие для итогового контроля издержек. Среди возможных видов выделяют материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления с заработной платы, прочие расходы.

Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции – процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность ее снижения.

2. Учет издержек по местам их возникновения

Место возникновения затрат – это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами.

Местами возникновения затрат являются рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить:

- действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений;
- распределение накладных расходов между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

3. Учет по центрам ответственности

Центр ответственности – это сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель. Цель организации такого учета состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (утвержденного плана) могли быть отнесены на конкретное лицо.

4. Учет затрат по носителям

В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия и полуфабрикаты, группы однородных изделий, виды работ и услуг. Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета следует включить в рабочий план счетов и какие субсчета необходимо открыть к этим счетам.

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, принятая им структура управления, правовая форма и т.п.

Контрольные вопросы:

1. Дайте определение издержкам (затратам) предприятия на производство продукции (работ, услуг).
2. Что называют местом возникновения и носителем затрат?
3. Согласно каким признакам принято классифицировать затраты предприятия?
4. Каково назначение классификации затрат?
5. Какие различают затраты в целях принятия управленческого решения и планирования?
6. На какие виды разделяются издержки предприятия в целях расчета себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и размера полученной прибыли? Приведите примеры.
7. На каких счетах бухгалтерского учета собираются затраты по производству продукции (работ, услуг)?
8. Что понимается под «организацией учета производственных затрат»?
9. Какие выделяют основные подходы к организации производственного учета в организации?
10. Какие факторы оказывают влияние на принятые в организации формы учета производственных затрат?

Тесты по теме 2

1. *К условно-переменным затратам относятся:*
 - а) амортизация офисного помещения, начисляемая линейным методом;
 - б) топливо на технологические цели;
 - в) затраты на упаковку готовой продукции;
 - г) заработная плата производственных рабочих, находящихся на повременной системе оплаты труда.

2. *К условно-постоянным затратам относятся:*
 - а) амортизация производственного оборудования, начисляемая линейным методом;
 - б) стоимость основных материалов на производство продукции;
 - в) заработная плата основных производственных рабочих, находящихся на сдельной системе оплаты труда;
 - г) расходы на рекламу в виде ежемесячного фиксированного платежа за объявление в сборнике;
 - е) заработная плата управленческого персонала, находящегося на повременной системе оплаты труда.

3. *К прямым затратам на производство продукции относятся:*
 - а) заработная плата наладчиков оборудования, находящихся на повременной системе оплаты труда;
 - б) стоимость основных материалов, израсходованных на производство продукции;
 - в) затраты, связанные с подготовкой и освоением производства;
 - г) амортизация офисного помещения, начисляемая линейным методом;
 - д) заработная плата основных производственных рабочих.

4. *К косвенным расходам на производство продукции относятся:*
 - а) стоимость материалов, используемых на производство продукции;

Бухгалтерский (управленческий) учет

- б) полуфабрикаты, используемые при производстве продукции;
 - в) услуги вспомогательных производств по обслуживанию рабочих мест;
 - г) расходы на внутрипроизводственные перевозки материалов;
 - д) заработная плата основных производственных рабочих;
 - е) текущий ремонт оборудования.
5. *К основным расходам, связанным с производством продукции, относятся:*
- а) амортизация административного здания;
 - б) стоимость полуфабрикатов, используемых для производства продукции;
 - в) коммунальные платежи;
 - г) заработная плата управленческого персонала организации;
 - д) заработная плата основных производственных рабочих.
6. *Под организацией учета производственных затрат понимается:*
- 1) система используемых предприятием бухгалтерских счетов;
 - 2) _____
7. *Производственные затраты состоят из следующих элементов:*
- 1) прямые материальные затраты;
 - 2) прямые затрат на оплату труда;
 - 3) _____
8. *Примерами одноэлементных затрат являются следующие затраты:*
- 1) _____

2) _____
3) _____

9. *Примерами одноэлементных затрат являются следующие затраты:*
- а) общехозяйственные расходы;
 - б) коммерческие расходы;
 - в) стоимость основных материалов на производство продукции;
 - г) затраты на ремонт оборудования.
10. *Затраты, рассчитанные на единицу продукции (работ, услуг) называются:*
- а) удельные;
 - б) переменные;
 - в) совокупные.
11. *Затраты организации на приобретение материалов, использованных при производстве проданной продукции, относятся к разряду:*
- а) входящих;
 - б) истекших.

Бухгалтерский (управленческий) учет

ТЕМА 3

Анализ соотношения прибыли, затрат и объема продаж (CVP-анализ)

- 3.1. Анализ поведения затрат.
- 3.2. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части.
- 3.3. Взаимосвязь «затраты – объем – прибыль» и анализ величин в критической («мертвой») точке. Концепция «маржинального дохода».
- 3.4. Допущения CVP-анализа.

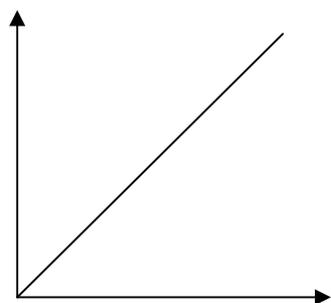
3.1. Анализ поведения затрат

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

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

В предыдущей теме были рассмотрены также постоянные затраты. Динамика совокупных постоянных затрат приведена на рис. 2.

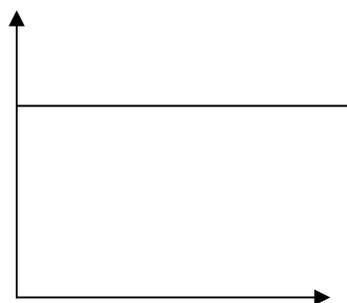
Суммарные переменные
затраты, руб.



Объем производства, штук

a

Переменные затраты на
единицу (удельные), руб.

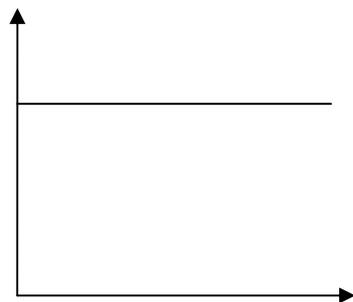


Объем производства, штук

б

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

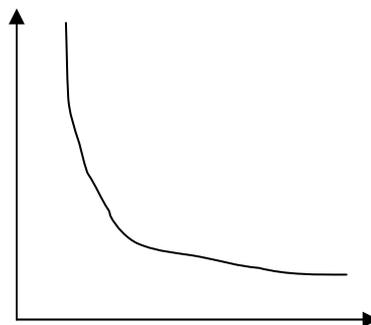
Суммарные постоянные
затраты, руб.



Объем производства, штук

a

Постоянные затраты на
единицу (удельные), руб.



Объем производства, штук

б

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

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

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

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

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

где Y – совокупные затраты, руб.;

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

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

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

3.2. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части

Поскольку в реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными, в большинстве случаев затраты организации разделяют на условно-переменные и условно-постоянные. В теории и практике управленческого учета существует ряд методов, позволяющих решить эту задачу. В частности, это методы корреляции, наименьших квадратов, высшей и низшей точек; последний на практике является наиболее приемлемым.

Метод высшей и низшей точек довольно прост в применении. Его цель состоит в том, чтобы спрогнозировать по-

ведение издержек при изменении деловой активности предприятия.

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

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

(Для иллюстрации возможности применения данного метода решите задачу 1 из Практикума).

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

Анализ соотношения «затраты - объем - прибыль» (CVP-анализ) построен на изучении и анализе поведения затрат. В его основе лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли. CVP-анализ является инструментом управленческого планирования и контроля, поскольку с его помощью принимаются управленческие решения по установлению каналов распределения, заключению договоров, определению расходов на продажу и ценообразованию. Он обеспечивает обзор поведения затрат и выручки по отношению к запланированной прибыли, что может привести к изменению управленческой стратегии. Анализ также является трамплином для составления отчета о финансовых ре-

зультатах по методу Direct Costing (маржинальный отчет). При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, затраты на рекламу, цены на продукцию, поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты – объем – прибыль» позволяет ответить на вопрос, что произойдет с финансовыми результатами при изменении уровня деловой активности организации.

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

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

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

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

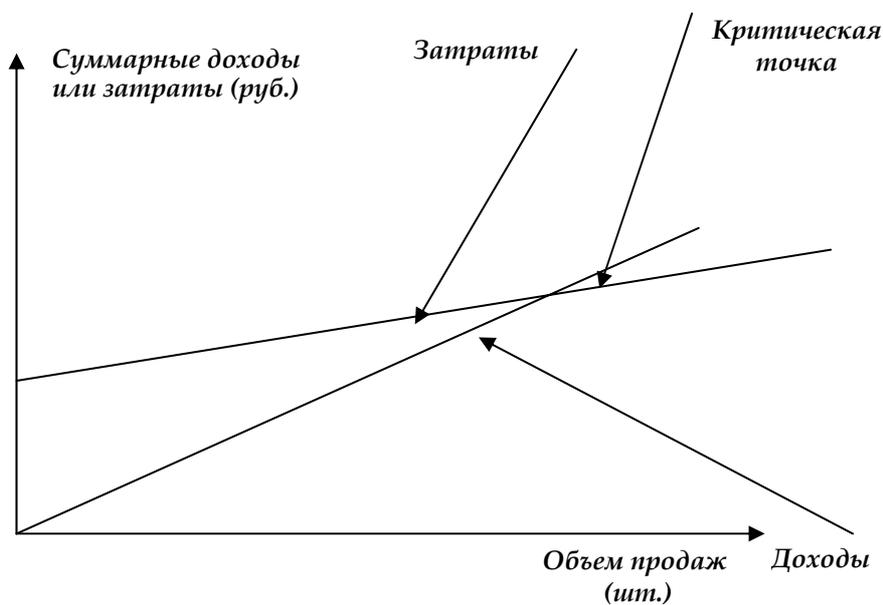


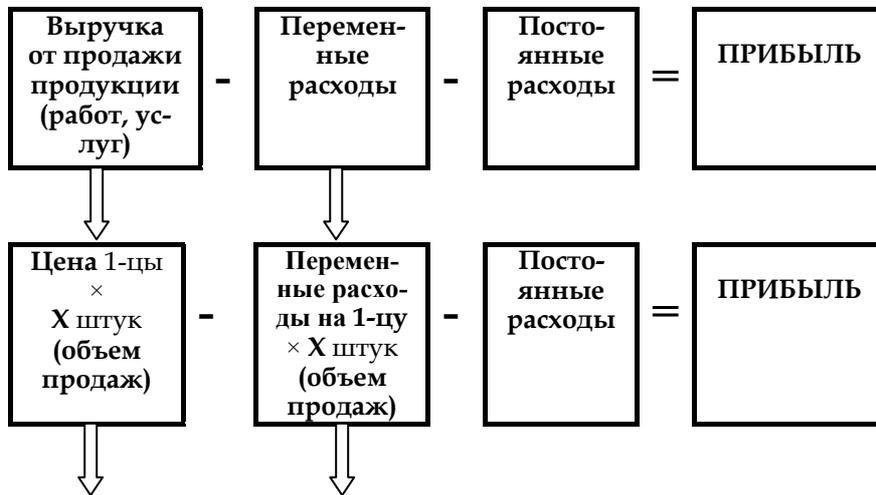
Рис. 3. График безубыточности

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

Рассмотрим применение *математического метода (метода уравнения)*.

Для вычисления точки безубыточности сначала записывается формула расчета прибыли предприятия:

Анализ соотношения прибыли,
затрат и объема продаж (CVP-анализ)



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

(X штук объем продаж)	×	Цена 1-цы - Перемен- ные расхо- ды на 1-цу	-	Посто- янные расходы	=	0
-------------------------------	---	---	---	----------------------------	---	---

↓
Маржинальный доход на единицу продукции

Далее выводится конечная формула для расчета точки равновесия:

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

В реальной жизни встречаются разные ситуации, а управленческие модели базируются на определенных допуще-

ниях, условностях. Анализ в условиях неопределенности и анализ чувствительности позволяют ответить на вопрос: что будет, если? При анализе чувствительности можно, например, получить ответ на вопросы: какова будет прибыль, если объемные показатели отклоняются от планируемых? Какая будет прибыль, если удельные переменные затраты вырастут на 10%? Инструментом анализа чувствительности является величина выручки, которая находится за критической точкой. Критическая точка показывает, до какого предела может упасть объем продаж, чтобы не было убытка.

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

(Для иллюстрации метода решите задачи 2-4 из Практикума).

3.4. Допущения CVP-анализа

Однако, анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль» и анализ величин в критической точке могут быть полезны и дать точные сведения, если выполняются предположения (допущения), лежащие в их основе:

- поведение постоянных и переменных затрат можно измерить точно;
- затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;
- производительность внутри релевантного уровня активности не меняется;
- переменные затраты и цены не меняются в течение периода планирования;

- структура продукции не меняется в течение планового периода;
- объем продаж и объем производства приблизительно равны, то есть на конец анализируемого периода у предприятия не остается запасов готовой продукции (или они несущественны).

Если одно или несколько из данных допущений отсутствует, применение данного анализа может привести к ошибкам.

Контрольные вопросы:

1. Опишите динамику поведения постоянных и переменных затрат.
2. Как рассчитывается коэффициент реагирования затрат?
3. Дайте определение пропорциональных, дегрессивных и регрессивных затрат.
4. Что такое масштабная база и как она влияет на поведение затрат?
5. В чем сущность метода высшей и низшей точек? Каково его практическое значение?
6. Дайте определение «маржинального дохода». Каково практическое значение этого показателя в управленческой деятельности?
7. Что понимают под определением «критическая точка»?
8. Что представляет собой анализ величин в критической точке? Какова цель его проведения?
9. В чем суть проведения анализа в условиях неопределенности и анализа чувствительности?
10. В чем проявляется взаимосвязь показателей затрат, объема продаж и прибыли?
11. Перечислите основные допущения CVP-анализа. В чем их назначение?

Тесты по теме 3

1. *Совокупные постоянные затраты на производство продукции:*
 - а) изменяются в зависимости от деловой активности организации;
 - б) остаются практически неизменными в течение некоторого временного периода;
 - в) не зависят от деловой активности организации и всегда имеют постоянную величину.

2. *Издержки предприятия на производство продукции могут быть описаны следующей формулой:*
 - а) Совокупные затраты = Совокупные переменные затраты + Удельные постоянные затраты на единицу продукции;
 - б) Совокупные затраты = Постоянные затраты + Совокупные переменные затраты * Количество произведенной продукции;
 - в) Совокупные затраты = Постоянные затраты + Удельные переменные затраты * Количество произведенной продукции.

3. *Выручка от продажи продукции составила 590 000 руб., в том числе НДС - 90 000 руб. В отчетном периоде постоянные расходы составили - 40 000 руб. Совокупные переменные расходы составили 450 000 руб. Маржинальная прибыль предприятия равна:*
 - а) 560 000 руб.;
 - б) 50 000 руб.;
 - в) 10 000 руб.;
 - г) 110 000 руб.

4. *Постоянные расходы предприятия за месяц - 30 000 руб., переменные - 18 руб. на единицу изделия. Производственная мощность предприятия - 2 000 штук в месяц. Достижимая цена единицы - 40 руб. Прибыль предприятия*

будет равна 10 000 руб. при продаже продукции в количестве:

- а) 2000 штук;
 - б) 1915 штук;
 - в) 1897 штук;
 - г) 1818 штук
5. *Разница между выручкой от продажи продукции и совокупными переменными затратами на ее производство называется:*
- а) валовой доход;
 - б) маржинальный доход;
 - в) переменный доход.
6. *В расчете маржинальной прибыли участвуют затраты:*
- а) постоянные;
 - б) переменные;
 - в) вариант а) или б) в зависимости от вида управленческих решений.
7. *В критической точке выручка от продаж равна:*
- а) постоянным затратам;
 - б) переменным затратам;
 - в) постоянным и переменным затратам.
8. *В критической точке маржинальная прибыль равна:*
- а) переменным затратам;
 - б) постоянным затратам;
 - в) постоянным и переменным затратам.
9. *При определении критического объема продаж используют выражение:*
- а) удельные переменные затраты / маржинальный доход на единицу продукции;
 - б) постоянные затраты / маржинальный доход на единицу продукции;
 - в) совокупные затраты / маржинальный доход на единицу продукции.

10. Совокупные переменные затраты:

- а) изменяются в зависимости от деловой активности организации;
- б) остаются практически неизменными в течение некоторого временного периода;
- в) не зависят от деловой активности организации и всегда имеют постоянную величину.

11. Удельные постоянные затраты:

- а) изменяются в зависимости от деловой активности организации;
- б) остаются практически неизменными в течение некоторого временного периода;
- в) не зависят от деловой активности организации и всегда имеют постоянную величину.

12. Выручка от продажи продукции составила 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб. В отчетном периоде постоянные расходы составили 40 000 руб. Совокупные переменные расходы - 50 000 руб. Маржинальная прибыль предприятия равна:

- а) 10 000 руб.;
- б) 50 000 руб.;
- в) 60 000 руб.

ТЕМА 4

Объекты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

- 4.1. Определение себестоимости продукции. Ее состав и виды. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством.
- 4.2. Принципы калькулирования, его объект и методы.
- 4.3. Методы калькулирования себестоимости продукции.
- 4.4. Калькулирование полной и производственной себестоимости.
- 4.5. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам. Direct-Costing-System как подсистема управленческого учета.
- 4.6. Нормативный учет и анализ отклонений.

4.1. Определение себестоимости продукции. Ее состав и виды. Роль калькулирования себестоимости продукции в управлении производством

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе ее создания природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Поскольку себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, правильное исчисление этого показателя приобретает огромное значение для управленческого персонала организации, так как эта информация используется при анализе рентабельности выпускаемой про-

дукции, выявлении резервов снижения ее себестоимости, является исходным пунктом в процессе ценообразования.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные фонды, материалы, топливо, тем дешевле обходится производство продукции.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции основной деятельности предприятий и организаций, формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, осуществление которых связано с изготовлением данной продукции.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о подобных расходах установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 06.05.99г. № 33н). Согласно п.8 вышеуказанного документа, «для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно». Помимо указанного документа перечни и классификации затрат на производство продукции приведены в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1. *Затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии.* К ним также относятся:

- затраты, связанные с подготовкой и освоением производства, расходы, связанные с изобретательством и рационализацией;
- расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров;
- отчисления на социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.

Объекты учета затрат на производство
и калькулирование себестоимости продукции

2. *Расходы, связанные со сбытом продукции: упаковка, хранение, погрузка и транспортировка* (кроме тех случаев, когда они возмещаются покупателем сверх цены на продукцию); оплата услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионные сборы и вознаграждения, уплачиваемые сбытовым и внешнеторговым организациям; расходы на рекламу, др.

3. *Расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства: отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам полезных ископаемых, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду.*

Кроме того, на себестоимости продукции (работ, услуг) отражаются потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, недостачи материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли, пособия в результате потери нетрудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений.

В зависимости от того, какие затраты включаются в себестоимость продукции, в отечественной экономической литературе традиционно выделяются следующие ее **виды**:

1) цеховая (включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции);

2) производственная (состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции);

3) полная себестоимость (производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов; характеризует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции).

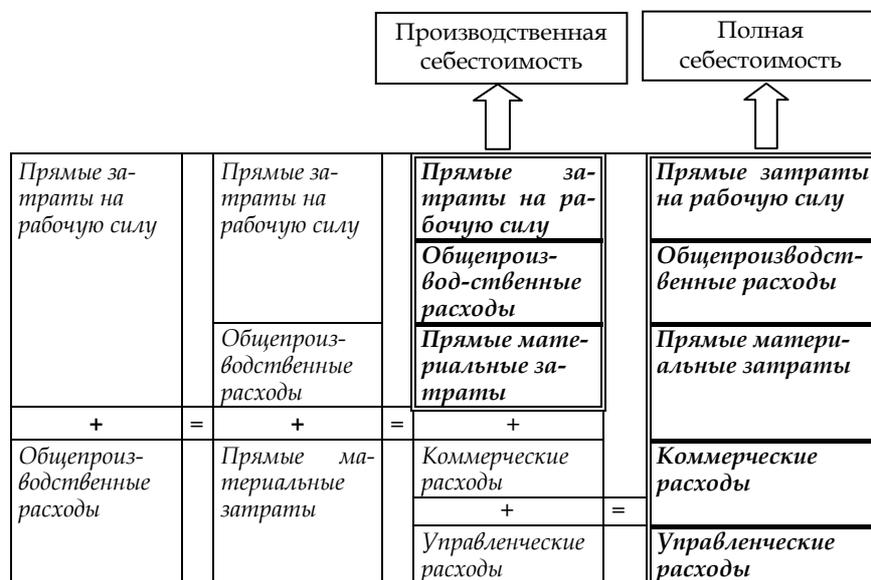


Рис. 4. Элементы себестоимости изделия

В современной экономической литературе **калькулирование** определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг).

В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяются себестоимость единицы продукции.

Задачей калькулирования является определение издержек, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Информация, получаемая в процессе выполнения задач калькулирования, позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;

Объекты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и станочного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

В зависимости от целей калькулирования различают плановую, сметную и фактическую калькуляцию.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм и смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и реализацию продукции. Она используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Все эти калькуляции отражают расходы на производство и реализацию конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Кроме того, различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость.

Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции; *среднеотраслевая* характеризует средние по отрасли затраты на производство данного изделия. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных стоимостей предприятий отрасли.

4.2. Принципы калькулирования, его объект и методы

Объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного продукта.

Современные системы калькулирования предоставляют управленческому персоналу организации информацию,

позволяющую как решать традиционные задачи (оценка запасов готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства), так и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций, как целесообразность дальнейшего выпуска продукции, установление оптимальной цены на продукцию, оптимизация ассортимента выпускаемой продукции, целесообразность обновления действующей технологии и производственного оборудования, оценка качества работы персонала организации.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными **принципами**:

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

Действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету, позволяющими бухгалтеру реализовать этот принцип на практике, являются типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), разработанные с учетом их отраслевых особенностей, для организаций и предприятий сельского хозяйства, рыболовства, нефтедобывающей и газодобывающей промышленности, транспорта, строительства, торговли и общественного питания, издательской деятельности, научно-технической отрасли, электроэнергетики и других. Так, строительные организации при калькулировании руководствуются Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ (утверждено Госстроем РФ 30.11.93 г. № 7-14/187, Минэкономике РФ, Минфином РФ 12.11.93 г.), для научно-технических организаций разработаны Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию научно-технической продукции (утверждены приказом Минэкономике России, Минфина России и Миннауки России от 15.06.1994 г. № ОР-22-2-46) и пр.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Во многих случаях

объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют (как уже говорилось) структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов. Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для продажи. Выбор объекта учета затрат и калькуляционной единицы зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов производится предприятием самостоятельно, фиксируется в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам существует необходимость выполнения принципа начисления, т.е. отражения в бухгалтерском учете операций в момент их совершения без увязки с денежными потоками.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Данный принцип задекларирован в Законе РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34-н.

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования.

4.3. Методы калькулирования себестоимости продукции

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции – это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции.

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Их применение определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (работ, услуг), ее составом, способом обработки. Выбор предприятием соответствующего метода учета затрат на производство осуществляется самостоятельно и зависит от ряда факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции, то есть от индивидуальных особенностей предприятия.

Классификация методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции приведена на рис. 5.

Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции								
<i>Полнота учета затрат</i>			<i>Объективность учета и контроль затрат</i>			<i>Объект учета затрат</i>		
Калькулирование полной себестоимости	Калькулирование неполной себестоимости	Калькулирование себестоимости по переменным затратам	Учет фактической себестоимости	Учет нормативной себестоимости	Система Standard Costs	Попроцессный метод	Попередельный метод	Показный метод

Рис. 5. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и позаказный методы калькулирования.

4.3.1. Процессный метод

Попроцессный метод учета затрат применяется на предприятиях, вырабатывающих однородную продукцию и не имеющих незавершенного производства, полуфабрикатов и запасов готовой продукции. Производственные расходы за отчетный период составляют себестоимость всей выпущенной продукции (работ, услуг). Данный метод применяется на производствах с простым технологическим циклом (в угольной, горнорудной, газовой, нефтяной промышленности).

При отсутствии запасов готовой продукции (энергетические, транспортные организации) применяется *метод простой одноступенчатой калькуляции*.

Себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный месяц на количество произведенной за этот период продукции и рассчитывается по формуле:

$$C = \frac{З}{X},$$

где С – себестоимость единицы продукции, руб.;

З – совокупные затраты за отчетный период, руб.;

Х – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т.д.).

Однако на предприятиях, производящих один вид продукции, при отсутствии полуфабрикатов собственного производства, но имеющих некоторое количество не проданной покупателю готовой продукции, применяется *метод простой двухступенчатой калькуляции*.

Расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа:

- 1) Рассчитывается производственная себестоимость всей произведенной продукции, затем делением всех производственных затрат на количество изготовленных изделий определяется производственная себестоимость единицы продукции.

Бухгалтерский (управленческий) учет

- 2) Сумма управленческих и коммерческих расходов делится на количество проданной за отчетный месяц продукции.
- 3) Суммируются показатели, рассчитанные на первых двух этапах.

Себестоимость продукции методом двухступенчатой простой калькуляции рассчитывается по следующей формуле:

$$C = (Зпр / Хпр) + (Зупр / Хупр),$$

где С - полная себестоимость продукции;
Зпр - совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.;
Зупр - управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;
Хпр - количество единиц продукции, произведенной в отчетном периоде;
Хупр - количество единиц продукции, проданной в отчетном периоде.

Практическое использование предыдущего метода предполагает наличие у предприятия простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы, коммерческие и управленческие расходы.

Если же производственный процесс состоит из нескольких стадий (переделов), на выходе из которых находится промежуточный склад полуфабрикатов, и от передела к переделу запасы полуфабрикатов меняются, то пользуются *методом многоступенчатой простой калькуляции*. В этом случае необходимо организовать учет затрат и количества полуфабрикатов по каждому переделу. Расчет себестоимости единицы продукции ведется по следующей формуле:

$$C = (Зпр1 / X1) + (Зпр2 / X2) + \dots + (Зупр / Хупр),$$

где С - полная себестоимость единицы продукции, руб.;
Зпр1, Зпр2 - совокупные производственные издержки каждого передела, руб.;

Зупр – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;

X1, X2 – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, штук;

Хупр – количество проданные единиц продукции в отчетном периоде, штук.

4.3.2. Попередельный метод

Попередельный метод используется в отраслях промышленности с серийным и поточным производством, когда одинаковые изделия проходят в определенной последовательности через все этапы производства. Производственный процесс характеризуется наличием отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией производства, например, в химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, хлопчатобумажной промышленности.

В этих случаях объектом калькулирования становится продукт каждого законченного передела, включая и такие переделы, в которых одновременно получают несколько продуктов.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов. Объектом учета затрат обычно является передел.

Передел – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или отправлен на сторону.

В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т.е. на выходе из последнего передела имеется не полуфабрикат, а законченный продукт.

Бухгалтерский (управленческий) учет

Особенностями попередельного метода учета, отличающего его от позаказного калькулирования, являются:

- 1) обобщение затрат по переделам, безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость каждого передела;
- 2) списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- 3) организация аналитического учета к синтетическому счету 20 «Основное производство» для каждого передела;
- 4) простота и экономичность: нет карточек учета заказов, отсутствует необходимость распределять косвенные расходы между отдельными заказами.

В условиях массового характера производства, когда номенклатура выпускаемой продукции строго ограничена и когда предприятие специализируется на выпуске одного-двух изделий, также применяется попередельный метод учета. Особенности массового производства являются:

- постоянство выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
- специализация рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительное повышение удельного веса механизированных и автоматизированных процессов и резкое снижение ручных работ;
- применение труда рабочих, специализированных на ограниченном круге работ.

В промышленности применяются два варианта учета затрат на производство: *полуфабрикатный и бесполуфабрикатный*.

Учет затрат на производство при *бесполуфабрикатном* варианте ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое. Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах.

Затраты на изготовление полуфабрикатов, деталей и узлов учитываются по цехам в разрезе статей расходов. Добавленные затраты отражаются по каждому цеху (переделу) в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. При этом варианте учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов) с учетом доли их участия в процессе изготовления.

Этот метод проще, и он менее трудоемок, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо условных расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих цехов и переделов, что повышает точность калькулирования. Данный метод предпочтительнее с точки зрения достоверности и точности калькулирования.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки:

- использование данного метода предполагает инвентаризацию незавершенного производства сразу во всех цехах, так как затраты на незавершенные продукты числятся в местах их изготовления до выпуска готовой продукции;
- бесполуфабрикатный метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой, что бывает необходимо при их продаже.

При *полуфабрикатном* варианте учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. Себестоимость определяется по выпуску продукции каждого цеха (передела). При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов, передаваемой другим цехам для обработки или сборки. Этот вариант используется на предприятиях, реализующих полуфабрикаты собственного производства на сторону.

Здесь предполагается использование синтетического счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных для дальнейшей переработки (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство») или проданным (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»).

Преимуществом полуфабрикатного метода учета является наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела (она необходима при их продаже). Кроме того, этот метод позволяет учитывать остатки незавершенного производства в местах его нахождения, контролировать движение полуфабрикатов собственного производства. При этом не требуется одновременная инвентаризация незавершенного производства по всему предприятию.

4.3.3. Позаказный метод

Позаказный метод учета себестоимости используется при изготовлении уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется, как правило, на предприятиях с единичным типом организации производства. Такие предприятия организуются для изготовления изделий ограниченного потребления.

Объектом калькуляции является производственный заказ (например, постройка корабля, строительство конкретного дома и др.), фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления.

Особенностями единичного типа производства являются:

- большое разнообразие изготавливаемой продукции, значительная часть которой не повторяется и выпускается в небольших количествах по отдельным заказам;

Объекты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

- технологическая специализация рабочих мест и невозможность постоянного закрепления отдельных операций и деталей за рабочими местами;
- применение универсального оборудования и приспособлений;
- относительно большой удельный вес ручных сборочных и доводочных операций;
- преобладание среди рабочих универсалов высокой квалификации;
- относительно длительный срок изготовления продукции.

Сферой применения позаказного метода учета являются также мелкосерийные промышленные предприятия, выпускающие продукцию в незначительных количествах.

Сущность данного метода заключается в следующем: все прямые затраты (затраты основных материалов и заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее) учитываются в разрезе установленных статей калькуляции по отдельным производственным заказам. Остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с выбранной базой распределения.

4.4. Калькулирование полной и производственной себестоимости

4.4.1. Учет прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

Как указывалось выше, затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции, условно делят на две большие группы: прямые и косвенные.

К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Называются они прямыми потому, что могут быть прямо отнесены на носитель

затрат. Для отнесения косвенных расходов на продукт требуются специальные приемы.

Затраты основных материалов являются первым элементом прямых издержек (вспомогательные материалы учитываются в составе косвенных расходов).

Фактическая себестоимость материалов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая проценты за пользование заемными средствами, комиссионное вознаграждение посреднику, расходы на транспортировку и доставку и т.д. На предприятиях текущий учет материалов ведут по учетным ценам, по среднепокупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др. Отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой (нормативной) себестоимости учитываются на отдельных счетах по группам материалов.

Нормативными документами по бухгалтерскому учету разрешено определять фактическую себестоимость материалов, списываемых на носитель затрат, одним из следующих способов:

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

Выбранный метод для оценки израсходованных материалов предприятие должно зафиксировать в своей учетной политике.

Большое значение в организации учета использования материалов имеет оформление первичных документов на отпуск их в производство. Наиболее распространенными являются лимитные и лимитно-заборные карты. В них указываются вид операции, номер склада, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единица измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляются в соответствии с производственным планом на месяц и действующими нормами расхода.

Объекты учета затрат на производство
и калькулирование себестоимости продукции

Для оформления замены материалов при отпуске их сверх утвержденного лимита документы оформляются специальным образом, например, с полосой по диагонали, с тем чтобы отметить факт отступления от норм.

Лимит отпуска материалов может меняться. При этом возможно различное оформление: на одних предприятиях при уточнении лимита выписывается новая лимитная карта, на других отдается распоряжение об изменении лимита.

Отпуск в производство материалов, потребляемых эпизодически, оформляется требованиями.

Однако отпуск материалов в производство еще не означает их фактического потребления. Под фактическим расходом материалов понимается их действительное потребление в производстве на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), на цеховые и общезаводские расходы.

Списание материалов на счета затрат осуществляется на основании документа о расходе. На каждом предприятии определяется круг должностных лиц, ответственных за использование материалов в производстве и оформление соответствующей документации.

Расход материалов, подвергающихся раскрою, оформляется раскройными листами (или картами).

Общий фактический расход материала за отчетный период определяется по формуле:

$$Pф = Онп + П - В - Окп,$$

где $Pф$ – фактический расход материалов за отчетный период, руб.;

$Онп$ – остаток материала на начало отчетного периода, руб.;

$П$ – документально подтвержденное поступление материала в течение отчетного периода, руб.;

$В$ – внутреннее перемещение материала в течение отчетного периода (возврат на склад, передача в другие цеха и т.д.);

$Окп$ – остаток материала на конец отчетного периода, определенный по данным инвентаризации, руб.

Фактический расход материалов на каждое изделие определяется путем их распределения пропорционально нормативному расходу.

Бухгалтерский (управленческий) учет

Результатом документального оформления расхода движения основных материалов и выполненных расчетов становится проводка:

Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 10 «Материалы»
Или	
Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 10 «Материалы»
Дебет счета 20 «Основное производство»	Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материалов»

Вторым элементом прямых расходов является заработная плата основных производственных рабочих с соответствующими начислениями на нее.

Для расчета заработной платы работников, находящихся на повременной системе оплаты труда используются данные табелей учета рабочего времени.

В условиях сдельной формы оплаты труда могут применяться различные системы учета выработки рабочих-сдельщиков. Например, система пооперационного учета выработки. Она предусматривает приемку, подсчет и фиксирование информации о выработке рабочего (бригады) в первичных документах контролером ОТК и мастером после выполнения каждой операции.

В условиях мелкосерийного и индивидуального производства основным первичным документом по учету выработки является наряд на сдельную работу. В нем отражают задание, его выполнение, разряд работы, отработанное время, расценку и сумму заработка.

В серийном производстве первичными документами являются маршрутные листы или карты. В них фиксируется запуск в производство и обработку партии заготовок в соответствии с установленным технологическим процессом. При передаче партии деталей из цеха в цех вместе с ними передается и маршрутный лист.

Объекты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

Выработка рабочих определяется как остаток деталей или заготовок на начало смены, увеличенной на количество деталей, переданных на рабочее место за смену, минус остаток неотработанных или несобранных деталей на конец смены. Рассчитанная таким образом выработка каждого рабочего оформляется рапортами или ведомостями учета выработки.

После умножения сдельной расценки на фактически достигнутую выработку получают размер начисленной заработной платы рабочего сдельщика.

Подобным образом выполненные расчеты позволяют сделать в бухгалтерском учете следующую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 69/1 «Расчеты по социальному страхованию»

Кредит счета 69/2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»

Кредит счета 69/3 «Расчеты по обязательному медицинскому обеспечению»

4.4.2. Учет косвенных расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг)

В данном вопросе рассматриваются общепроизводственные и общехозяйственные (управленческие) расходы, их состав и участие в калькулировании себестоимости продукции.

Затраты на содержание, организацию и управление производством формируются на двух уровнях:

- производственных подразделений (цехов, хозяйств);
- организации (администрации, функциональных служб, подразделений и отделов).

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств включаются в состав общепроизводственных затрат. Их учет ведется на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводст-

Бухгалтерский (управленческий) учет

венные расходы». Объединение названных расходов в единую группу связано с тем, что они имеют ряд общих характеристик:

- носят комплексный характер (в составе расходов отражаются все экономические элементы затрат);
- не могут быть прямо отнесены на изделия, если их выпускается более одного;
- контролируются бюджетно-сметным методом;
- распределяются косвенным путем между видами готовой продукции и незавершенным производством.

Аналитический учет указанных затрат ведется по номенклатуре статей, предусмотренных отраслевыми нормативными документами. Состав общепроизводственных расходов приведен в таблице 3.

Таблица 3

**Состав общепроизводственных расходов
промышленного предприятия**

Общепроизводственные расходы	
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общехозяйственные расходы на управление
<ul style="list-style-type: none">– амортизация производственного оборудования, машин, транспортных средств;– затраты на ремонт указанных объектов;– затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием и ремонтом оборудования;– затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов;– другие.	<ul style="list-style-type: none">– содержание аппарата управления цеха;– содержание прочего цехового персонала;– амортизация зданий, сооружений и инвентаря, относящихся к основным средствам общехозяйственного назначения;– содержание указанного выше имущества;– все виды ремонтов зданий, сооружений, инвентаря;– затраты на испытания, опыты, исследования;– затраты на охрану труда и технику безопасности;– потери от простоев, порчи материальных ценностей и т.д.

Состав затрат, приведенных выше, в течение отчетного периода собирается по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов 02, 05, 10, 16, 19, 21, 23, 29, 43, 60, 69, 70, 71, 76, 79, 94, 96, 97.

В конце отчетного периода учтенная сумма общепроизводственных расходов относится по назначению в соответствии с принятой методикой их распределения.

Процесс распределения общепроизводственных затрат состоит из трех элементов:

- 1) Выбор объекта, на который относятся затраты (например, продукция, услуга, контракт, цех).
- 2) Выбираются и собираются затраты, которые следует отнести на объекты.
- 3) Выбирается база распределения, которая соотносит затраты с носителем затрат.

Методы распределения выбираются произвольно, по решению бухгалтера-аналитика. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует косвенным расходам каждого производственного подразделения. База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, поскольку она представляет собой элемент учетной политики предприятия. Иногда, когда ее несоответствие становится очевидным, возможно ее изменение.

На практике для распределения производственных накладных расходов между носителями затрат применяются следующие базы:

- время работы производственных рабочих (человеко-часы);
- заработная плата производственных рабочих;
- время работы оборудования (машино-часы);
- прямые затраты;
- стоимость основных материалов;
- объем произведенной продукции в натуральном или стоимостном выражении;
- распределение пропорционально сметным (нормативным) ставкам.

Важнейшим принципом выбора способа распределения накладных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции.

При выборе базы распределения следует руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Общехозяйственные расходы связаны с общим обслуживанием и организацией производства и управлением организацией в целом. Они учитываются на одноименном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам этих расходов, а внутри группы – по статьям, что позволяет предприятию контролировать исполнение сметы общехозяйственных расходов.

Типовой номенклатурой предусмотрено выделение следующих статей общехозяйственных расходов промышленного предприятия:

1) Расходы на управление предприятием:

- заработная плата аппарата управления;
- командировки и перемещения;
- представительские расходы;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- прочие.

2) Общехозяйственные расходы:

- содержание прочего общезаводского персонала;
- амортизация основных средств;
- содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
- производство испытаний, опытов, исследований;
- охрана труда;
- подготовка труда;
- прочие общезаводские расходы.

3) Налоги, сборы, отчисления.

4) Непроизводительные расходы:

- потери от простоев;
- недостачи и потери от порчи ценностей на складе.

В течение отчетного периода в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов 02, 05, 10, 16, 19, 21, 23, 29, 43, 60, 69, 70, 71, 76, 79, 94, 96, 97 списываются фактические затраты. В конце отчетного периода счет закрывается, то есть затраты относятся по назначению.

4.5. Калькулирование себестоимости по переменным издержкам. Direct-Costing-System как подсистема управленческого учета

В бухгалтерском управленческом учете одним из альтернативных традиционному отечественному подходу к калькулированию является подход, когда по носителям затрат планируется и учитывается неполная, ограниченная себестоимость. Эта себестоимость может включать только прямые затраты. Она может калькулироваться на основе только производственных расходов, т.е. расходов, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг), даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для этого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются общей суммой из выручки.

Одной из модификаций данной системы является система *Direct Costing*. Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. лишь переменные издержки распределяются по носителям затрат. Оставшуюся часть издержек (постоянные расходы) собирают на отдельном счете, в калькуляцию они не включаются и периодически списываются на финансовые результаты, т.е. их учитывают при расчете прибылей и убытков

за отчетный период. По переменным расходам оцениваются также запасы – остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

4.6. Нормативный учет и анализ отклонений

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

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

Нормативная калькуляция используется для определения фактической себестоимости продукции, оценки брака в производстве и размеров незавершенного производства. Все изменения действующих норм отражаются в течение месяца в нормативных калькуляциях. Нормы могут изменяться, как правило, снижаться, по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов.

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

Система нормативных (стандартных) затрат служит для оценки деятельности отдельных работников и компании в целом, подготовки бюджетов и прогнозов, помогает принять решение об установлении реальных цен.

Контрольные вопросы:

1. Дайте определение себестоимости продукции (работ, услуг).
2. Какие виды себестоимости продукции (работ, услуг) вы знаете?
3. Какие затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг)?
4. В каких нормативных документах по бухгалтерскому учету определен состав затрат на производство продукции (работ, услуг)?
5. Каково назначение и роль калькулирования в принятии управленческих решений?
6. Назовите основные принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).
7. Назовите методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Дайте их краткую характеристику и определите сферы их применения.
8. Назовите статьи прямых затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг).
9. Назовите статьи общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Какие показатели могут применяться в качестве базы их распределения?
10. Назовите принципиальное отличие системы Direct Costing от калькулирования полной себестоимости продукции (работ, услуг).
11. Приведите схему отражения в бухгалтерском учете затрат на производство продукции (работ, услуг) при применении метода Direct Costing в управленческом учете.

Тесты по теме 4

1. *Выбор организацией метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции:*
 - а) определяется организацией самостоятельно;
 - б) регламентируется методическими рекомендациями для различных отраслей деятельности;
 - в) определяется в соответствии с налоговым законодательством.

2. *При каком из нижеперечисленных методов калькулирования себестоимости продукции прибыль от продажи продукции будет иметь наименьшее значение?*
 - а) при калькулировании полной себестоимости продукции;
 - б) при калькулировании производственной себестоимости продукции;
 - в) при калькулировании себестоимости продукции методом Direct-Costing.

3. *При таком методе калькулирования себестоимости продукции, как Direct-costing, в себестоимость продукции включаются:*
 - а) все прямые затраты на производство продукции;
 - б) все переменные затраты на производство продукции;
 - б) все переменные затраты на производство продукции, за исключением коммерческих и управленческих расходов.

4. *При каком из нижеперечисленных методов калькулирования в себестоимость продукции включаются управленческие расходы?*
 - а) при калькулировании полной себестоимости продукции;
 - б) при калькулировании производственной себестоимости продукции;

Объекты учета затрат на производство
и калькулирование себестоимости продукции

- в) при калькулировании себестоимости продукции методом Direct-Costing.
5. *В момент признания в бухгалтерском учете прямые затраты отражаются по дебету счета:*
- а) 20 «Основное производство»;
 - б) 25 «Общепроизводственные расходы»;
 - в) 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - г) 44 «Расходы на продажу».
6. *В момент признания в бухгалтерском учете косвенные производственные затраты отражаются по дебету счета:*
- а) 20 «Основное производство»;
 - б) 25 «Общепроизводственные расходы»;
 - в) 26 «Общехозяйственные расходы»;
 - г) 44 «Расходы на продажу».
7. *Объектом учета затрат при попроцессном методе калькулирования себестоимости является:*
- а) заказ;
 - б) договор;
 - в) вид производимой продукции;
 - г) технология процесса;
 - д) затраты производственного процесса.
8. *Объектом учета затрат при позаказном методе калькулирования себестоимости является:*
- а) заказ;
 - б) договор;
 - в) вид производимой продукции;
 - г) технология процесса;
 - д) затраты производственного процесса.
9. *Прямые затраты на производство изделий – 20 000 руб., постоянные общепроизводственные расходы – 10 000 руб.,*

Бухгалтерский (управленческий) учет

переменные общепроизводственные расходы - 5 000,00 руб., управленческие расходы - 30 000 руб. Полная себестоимость изделий составляет:

- а) 20 000 руб.;
- б) 25 000 руб.;
- в) 30 000 руб.;
- г) 35 000 руб.;
- д) 65 000 руб.

10. Прямые затраты на производство изделий - 20 000 руб., постоянные общепроизводственные расходы - 10 000 руб., переменные общепроизводственные расходы - 5 000 руб., управленческие расходы - 30 000 руб. Производственная себестоимость изделий составляет:

- а) 20 000 руб.;
- б) 25 000 руб.;
- в) 30 000 руб.;
- г) 35 000 руб.;
- д) 65 000 руб.

ТЕМА 5

Бюджеты и стандарты как инструмент планирования и контроля

- 5.1. Основы планирования в организации. Понятие и характеристика бюджетов.
- 5.2. Типы бюджетов и их основные функции.

5.1. Основы планирования в организации. Понятие и характеристика бюджетов

Под **бюджетированием** в управленческом учете понимается процесс планирования. В основе планирования и контроля лежит анализ прошлой финансовой и нефинансовой информации. Финансовая информация, необходимая для планирования, собирается и обрабатывается в системе бухгалтерского учета. Планирование и контроль являются необходимыми атрибутами управления предприятием. При этом под управлением понимается процесс обеспечения деятельности предприятия для достижения его целей в соответствии с намеченными планами. Функция контроля подразумевает отслеживание процесса исполнения планов.

Планы могут классифицироваться следующим образом:

- оперативные планы;
- административные планы;
- стратегические планы.

В управленческом учете как самостоятельной подсистеме учета в западных странах термин «бюджет» используется как «смета».

Бюджет – количественное выражение плана, инструмент координации и контроля за его выполнением. Его часто называют финансовым планом действий.

Бюджеты могут быть составлены как для предприятия в целом, так и для его подразделений.

Основной (генеральный) бюджет (master budget) охватывает производство, реализацию, распределение и финансирование. Здесь в количественном выражении рассматриваются будущая прибыль, денежный поток и поддерживающие планы. Это итог многочисленных обсуждений и решений о будущем предприятия.

Бюджет может иметь неограниченное количество форм и видов. Его структура зависит от того, что является предметом составления бюджета; от размера организации; от степени квалификации и опыта разработчиков. В отличие от формализованных отчета о прибылях и убытках и бухгалтерского баланса бюджет не имеет стандартизированных форм, которые следует строго соблюдать. Бюджет должен представлять информацию просто и ясно, так, чтобы его содержание было понятно пользователю. Основной бюджет с точки зрения методологии составления принадлежит к жестким (статистическим) бюджетам.

Детализированные бюджеты чаще всего составляются на ограниченный период (обычно не более, чем на год) с подразделением на более короткие периоды: кварталы, месяцы. В случаях существенных изменений (например, выпуска нового продукта, внедрения новых технологий и оборудования), которые требуют дополнительных капиталовложений, бюджеты разрабатываются на пять и более лет.

5.2. Типы бюджетов и их основные функции

Основные функции бюджета состоят в следующем:

- планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации;

- координирование различных видов деятельности и подразделений;
- согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации;
- стимулирование руководителей всех рангов к достижению целей своих подразделений;
- контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины;
- основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей;
- средство обучения руководителей.

Процесс составления организацией бюджета называется *бюджетным циклом*, который состоит из таких этапов, как:

1. планирование, с участием руководителей всех центров ответственности, деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений;
2. определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;
3. обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;
4. корректировка планов с учетом предложенных поправок.

Основной (общий) бюджет может быть представлен в качестве плановой модели деятельности организации. Как только бюджет подготовлен, начинается его корректировка в связи с изменением внешних и внутренних условий и необходимостью просчета эффективности различных управленческих решений. Применение компьютера позволяет резко сократить трудоемкость этих операций.

Таким образом, планирование деятельности организации является одной из важнейших функций управления. Бюджеты используются как средство подготовки и координации планов, доведения этих планов до ответственных за их выполнение лиц, стимулирования менеджеров на всех уровнях организации, в качестве средства контроля текущей деятельности, а также в качестве нормативной базы для после-

дующего сравнения с фактическими показателями в целях контроля затрат и управления ими.

Основной бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям и функциям план работы для организации в целом. Состоит из двух основных бюджетов: оперативного и финансового. Отправной точкой подготовки основного бюджета является бюджет продаж. Большая часть других бюджетов базируется на информации, зафиксированной в нем.

Смета (бюджет) денежных средств трансформирует доходы и расходы в поступления и выплаты наличных средств, облегчая тем самым финансовое планирование и формируя данные для подготовки прогнозных финансовых отчетов.

Гибкий бюджет – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, т.е. им предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации.

Для каждого возможного уровня реализации здесь определена соответствующая сумма затрат. Таким образом, гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Если в *статическом бюджете* затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются.

Контрольные вопросы:

1. Что означают понятия бюджет и бюджетирование в управленческом учете?
2. Какие типы бюджетов вы знаете?
3. Какие виды информации лежат в основе бюджетирования?
4. Каковы цели и практическое назначение разработки и использования бюджета?
5. Назовите основные этапы бюджетного цикла.
6. Чем отличается гибкий бюджет от статического?
7. Каковы возможности применения прикладных программ при планировании и бюджетировании деятельности организации?

Тесты по теме 5

1. *Бюджет, составленный для определенного диапазона деловой активности организации, называется:*
 - а) генеральный бюджет;
 - б) статический бюджет;
 - в) гибкий бюджет.
2. *Генеральный бюджет организации включает данные:*
 - а) только производственных подразделений;
 - б) всей организации в целом.
3. *Генеральный бюджет организации является:*
 - а) статическим;
 - б) гибким;
 - в) вариант А) или Б) в зависимости от целей составления бюджета.

4. *При бюджетировании под центром ответственности понимается:*
- а) любой производственный участок предприятия;
 - б) руководитель подразделения или отдела;
 - в) сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель.
5. *Система бюджетирования предполагает выполнение таких функций управления, как:*
- а) учет;
 - б) контроль;
 - в) регулирование;
 - г) анализ;
 - д) планирование.
6. *Функциями управления являются:*
- а) прогнозирование;
 - б) анализ;
 - в) аудит;
 - г) планирование.
7. *Оценка функционирования и эффективности работы всей системы управления является функцией:*
- а) прогнозирования;
 - б) анализа;
 - в) контроля;
 - г) аудита
8. *Отслеживание фактического выполнения планов, соблюдения требований законодательства при совершении хозяйственных операций, является функцией:*
- а) анализа;
 - б) учета;
 - в) контроля;
 - г) все перечисленные варианты неверны.

9. *Планирование, предусматривающее разработку заданий рекомендательного характера, называется:*
- а) директивное;
 - б) индикативное.
10. *Операции, охватывающие финансовую деятельность предприятия, находят отражение:*
- а) в операционном бюджете;
 - б) в финансовом бюджете.
11. *Операции, охватывающие производственную деятельность предприятия, находят отражение:*
- а) в операционном бюджете;
 - б) в финансовом бюджете.

Бухгалтерский (управленческий) учет

ТЕМА 6

Система внутрихозяйственной управленческой отчетности

- 6.1. Основные принципы формирования управленческой отчетности. Пользователи внутрихозяйственной отчетности и периоды ее представления.
- 6.2. Виды и назначение управленческих отчетов.

6.1. Основные принципы формирования управленческой отчетности

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

Составление отчетности – завершающий этап учетного процесса, поэтому она состоит из обобщающих итоговых показателей, которые получают в конце отчетного периода путем соответствующей обработки (группировки, обобщения и т.д.) данных текущего учета. Отчетность может содержать как количественные, так и качественные показатели, как в стоимостном, так и в натуральном выражении.

Цель составления внутренней отчетности, охватывающей все предприятие снизу доверху, – удовлетворение информационных потребностей управленческого персонала путем предоставления стоимостных и натуральных данных (показателей), позволяющих оценивать и контролировать, прогнозировать и планировать деятельность структурных подразделений предприятия, а также конкретных менеджеров.

Цель составления внутренней отчетности обуславливает ее периодичность и формы, а также набор показателей. Точность и объем приводимых данных должны варьировать в зависимости от организационно-технологических и экономических особенностей, присущих конкретному предприятию и конкретному объекту управленческого учета, цели управления применительно к данному объекту учета, содержанию полномочий и ответственности, которые делегированы конкретному структурному подразделению и его менеджеру. В связи с этим разработка внутренней отчетности является прерогативой предприятия. Содержание, формы, сроки и обязанности представления этой отчетности, а также пользователи изменяются в зависимости от условий хозяйствования на конкретном предприятии.

6.2. Виды и назначение управленческих отчетов

В зависимости от уровней управления различают следующие *виды отчетов*:

- отчет об исполнении сметы затрат;
- отчет центра прибыли;
- отчет центра инвестиций.

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

Основными пользователями внутренней отчетности являются, во-первых, менеджеры всех уровней предприятия, во-вторых, персонал предприятия. Сам факт ведения учета и составления отчетности по центрам ответственности повышает дисциплину и ответственность менеджера. Но главное: информация внутренней отчетности необходима для принятия управленческих решений по таким вопросам, как оценка деятельности центров ответственности менеджерами вышестоящих уровней, выявление тенденций развития, недостатков и положительных моментов в их деятельности. Внутренняя отчетность является информационным обеспечением управ-

ленческих решений по оптимизации деятельности предприятия в целом. Так, отчетность по центрам прибыли и инвестиций позволяет составить прогноз о динамике прибыли предприятия или оценить риск новых капитальных вложений.

В то же время, ознакомление персонала с данными отчетности улучшает отношения в коллективе, формирует уверенность работников в своем положении, т.е. активизирует человеческий фактор производства.

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

Периодичность составления внутренней отчетности – вопрос индивидуальный. Можно сформулировать лишь общий критерий выбора периодов составления отчетности. Им является своевременность принятия по данным отчетности управленческих решений, т.е. когда управленческие решения способны в начальной стадии предотвратить развитие негативных тенденций или, наоборот, содействовать развитию позитивных тенденций. Поскольку на нижних уровнях роль оперативности принятия управленческих решений выше, чем на верхних, периоды представления отчетности на нижних уровнях значительно короче. Конкретно же периоды составления внутренней отчетности определяет само предприятие для каждой однородной группы центров ответственности и сегментов индивидуально, при этом важно иметь и соблюдать четкий график представления отчетности заинтересованным пользователям.

Виды управленческой отчетности:

- отчет о произведенной продукции (в натуральном выражении);
- отчет о запасах готовой продукции;
- отчет о незавершенном производстве;

Бухгалтерский (управленческий) учет

- отчет о продаже (в стоимостном выражении);
 - на конкретный период;
 - конкретного продукта.

Все виды отчетов представлены в Приложении 1 на примере фирмы «Монолит».

Контрольные вопросы:

1. Сформулируйте определение понятия «отчетность».
2. Каково назначение внутренней отчетности предприятий?
3. Назовите пользователей внутренней отчетности предприятий. Каковы их основные интересы?
4. Кем определена периодичность составления внутренней отчетности?
5. Назовите основные виды внутренних (управленческих) отчетов.

Тесты по теме 6

1. *Периодичность составления и предоставления внутренней управленческой отчетности:*
 - а) регулируется нормативными документами по бухгалтерскому учету;
 - б) составляется в соответствии с требованиями и информационными потребностями руководства организации;
 - в) определяется указаниями МНС РФ.
2. *Отчет о движении денежных средств входит в состав:*
 - а) внутренней отчетности;
 - б) внешней отчетности;
 - в) и внутренней и внешней.

3. *Пользователями внутренней отчетности предприятия являются:*
- а) покупатели;
 - б) налоговые органы;
 - в) управленческий персонал;
 - г) органы статистики.
4. *Примерами внутренней отчетности являются:*
- а) бухгалтерский баланс;
 - б) отчет о движении готовой продукции;
 - в) отчет о незавершенном производстве;
 - г) прогнозный отчет о прибылях и убытках.
5. *Система внутренней отчетности позволяет реализовать такие функции управления, как:*
- а) планирование;
 - б) контроль;
 - в) учет;
 - г) регулирование;
 - д) анализ.

Приложение 1

ВИДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1. Отчет о произведенной продукции (в натуральном выражении).

Таблица 1.

Отчет о произведенной продукции ЗАО «Монолит»
за период _____ 200__года.

№	Наименование продукции	Номенклатурный номер	Единица измерения	План производства на месяц	План производства за день	Произведено по настоящее время	Отклонение от плана	Причины отклонения
..
..

2. Отчет о запасах готовой продукции.

Таблица 2.

Отчет о запасах готовой продукции ЗАО «Монолит»
на _____ 200__года.

Наименование продукции	Номенклатурный номер	Единица измерения	Местонахождение	Количество в наличии			Дата изготовления	Себестоимость		Прим.
				Всего	в т.ч.: - брака	- для продажи		1-цы	всего	
..
..

3. Отчет о незавершенном производстве.

Таблица 3.

Отчет о незавершенном производстве ЗАО «Монолит»
на _____ 200__ года.

	Наименование продукции	Номенклатурный номер	Единица измерения	Место нахождения	Количество единиц по степени готовности					Потребность в материалах	Прим.
					5%	25%	50%	75%	95%		
..
										..	

4. Отчет о продажах (в стоимостном выражении).

Таблица 4.

Отчет о продажах ЗАО «Монолит» на _____ 200__ года.

	Наименование продукции	Номенклатурный номер	Единица измерения	План продаж (единиц)	Плановая цена единицы (руб.)	План продаж (рублей)	Продано на сегодняшний день (единиц)	Фактическая цена продажи (руб.)	Фактический объем продаж (руб.)	Примечание
..
..

Бухгалтерский (управленческий) учет

Таблица 5.

Отчет о продажах _____ ЗАО «Монолит» _____ за _____ 200__ года.
(наименование продукта) (период)

Код продукта	Единица измерения _____		Продажная цена продажи (руб.):						
	План продаж (единиц) на месяц	на отчетный период	плановая	минимальная					
...					
Продажи									
Дата	Готовая продукция		Сведения о покупателе			Фактические			
	Остаток на начало дня (единиц)	Поступило за день (единиц)	Копируемые	Наименование	Дата и номер счета	Дата и номер договора	Копируемые	Цена (руб.)	Сумма (руб.)
...	Цена (руб.)	Сумма (руб.)	...	...	...	...	...
...	Копируемые	Сумма (руб.)	...	...	...	...	...
Итого
го

Практикум**Задача 1.**

По предприятию ЗАО «Восток плюс» имеются следующие данные об объемах выпущенной продукции и соответствующих фактических расходах на производство продукции в течение года:

Период	Выпуск продукции, штук (в)	Фактические затраты, тыс.руб. (з)
Январь	980	4150
Февраль	920	3810
Март	1060	4020
Апрель	1290	5070
Май	1570	5430
Июнь	1780	5960
Июль	1820	6890
Август	1040	4050
Сентябрь	1120	4420
Октябрь	1080	4210
Ноябрь	1160	4350
Декабрь	1270	4670

Произведите деление затрат в зависимости от степени их переменной по методу высшей и низшей точек. Найдите прогнозируемую величину фактических затрат при выпуске 2000 штук продукции.

Задача 2.

ООО «Вектор и К» производит один вид продукции. Постоянные расходы предприятия за месяц - 25 000 руб., переменные - 18 руб. на единицу изделия. Производственная мощность предприятия - 2 500 штук в месяц. Достижимая цена единицы - 32 руб.

На основе анализа критической точки определите величину маржинального дохода на 1-цу изделия, объема продаж, при котором прибыль предприятия будет равна:

- нулю;
- 10 000 руб.

Задача 3.

ИЧП «Веста» производит пошив форменной одежды. Для пошива одного комплекта требуется 2 метра ткани. Стоимость одного метра – 400 руб. За пошив одного комплекта работнику требуется заплатить 600 руб. (+ отчисления 156 руб.). Стоимость ниток и фурнитуры для одного комплекта – 86 руб. Амортизация швейного оборудования – 16 456 руб. Стоимость потребленной за месяц электроэнергии – 3 100 руб. Ежемесячная плата за аренду производственного помещения – 20 000 руб. Коммунальные платежи – 2 200 руб. Стоимость рекламных объявлений в месяц – 4 000 руб. Заработная плата технических работников – 4 000 руб. + отчисления в размере 1040 руб. Заработная плата управленческого персонала – 20 000 руб. + отчисления в размере 5 200 руб. Достижимая цена одного комплекта одежды – 2 800 руб.

Используя методы CVP-анализа, решите на следующие задачи:

- 1) Определите прогнозируемый объем продаж за месяц, при котором прибыль данного ИЧП составит 100000 руб.
- 2) На сколько может сократиться объем продаж, чтобы предприятие не понесло убытков.
- 3) В связи с неблагоприятной ситуацией на рынке максимальный объем продаж составляет 100 комплектов одежды в месяц. Определите, до какого уровня может упасть цена на производимую продукцию, чтобы предприятие смогло покрыть свои текущие затраты.

Задача 4.

Продажная цена единицы продукции – 1000 рублей. Переменные затраты на единицу продукции – 800 рублей. Постоянные затраты – 20 000 рублей в месяц. Объем выпуска продукции – 200 единиц продукции.

Текущая прибыль предприятия – 20 000 рублей (1000 × 200 – 800 × 200 – 20 000).

Оцените эффект от изменения на 10 % следующих факторов: повышение продажной цены единицы продукции; снижение переменных затрат на единицу продукции; снижение постоянных затрат; увеличение объема продаж.

Результаты расчетов занесите в таблицу:

Фактор	Влияние на		Новая величина прибыли, руб.	Увеличение прибыли, %
	выручку	затраты		
1. Повышение цены на 10%				
2. Снижение переменных затрат на единицу продукции на 10 %				
3. Снижение постоянных затрат на 10 %				
4. Увеличение объема продаж на 10 %				

Задача 5.

На основе приведенных ниже данных о расходах организации, связанных с производством и продажей продукции, рассчитайте и проанализируйте финансовый результат от продаж за отчетный месяц при исчислении себестоимости следующими методами:

- полной фактической себестоимости;
- неполной производственной себестоимости;
- себестоимости по переменным затратам.

Показатели	Виды изделий			
	А	Б	В	Г
1. Прямые затраты на производство изделия (руб.):				
- материалы;	100,00	150,00	120,00	200,00
- заработная плата производственных рабочих (в том числе ЕСН).	5000	80,00	70,00	100,00
2. Косвенные общепроизводственные расходы (руб.):				
- переменные;		60 000,00		
- постоянные		22 000,00		
3. Коммерческие и управленческие расходы.		38 000,00		
		40 000,00		
4. Объем производства (штук).	900	1200	1000	1400
5. Объем продаж (штук).	800	1100	700	1200
6. Цена 1-цы изделия (руб.)	200	270	230	350

Бухгалтерский (управленческий) учет

База распределения косвенных расходов – стоимость материалов на единицу изделий.

Задача 6.
«Анализ отклонений в системе Standard Costs»

Исходные данные:

Бюджет центра ответственности А

Показатели	Сумма
1. Объем производства продаж (штук)	20 000
2. Цена за единицу (рублей)	300,00
3. Прямые затраты (рублей):	
3.1. Основные материалы:	
- материал А = 40 000 кг по цене 10 руб. за кг;	400 000,00
- материал Б = 20 000 кг по цене 30 руб. за кг;	600 000,00
3.2. Заработная плата основных производственных рабочих (60 000 часов по ставке 30 рублей за час)	1 800 000,00
3.3. Итого прямых затрат	2 800 000,00
4. Косвенные производственные расходы (рублей):	
4.1. Переменные (4 рубля на час работы основных рабочих);	240 000,00
4.2. Постоянные	300 000,00
4.3. Итого косвенных производственных расходов	540 000,00
5. Нормативная себестоимость единицы (рублей)	167,00
6. Прибыль нормативная	2 660 000,00

Отчет о деятельности центра ответственности А

Показатели	Сумма
1. Объем производства (продаж) (штук)	18 000
2. Цена за единицу (рублей)	310,00
3. Прямые затраты (рублей):	
3.1. Основные материалы:	
- материал А = 38 000 кг по цене 11 руб. за кг;	418 000,00
- материал Б = 19 000 кг по цене 29 руб. за кг;	551 000,00
3.2. Заработная плата основных производственных рабочих (55 000 часов по ставке 31 рубля за час)	1 705 000,00
3.3. Итого прямых затрат	2 674 000,00
4. Косвенные производственные расходы (рублей):	
4.1. Переменные	232 000,00
4.2. Постоянные	302 000,00
4.3. Итого косвенных производственных расходов	534 000,00
5. Фактическая себестоимость единицы (рублей)	178,00
6. Прибыль фактическая	2 372 000,00

1 этап. Анализ отклонений по прямым материальным затратам

1.1. Анализ отклонений по цене материалов:

Показатели	Материал А	Материал Б
Цена за 1 кг фактическая		
Цена за 1 кг нормативная		
Отклонение по цене за 1 кг		
Фактически использовано материалов, кг		
Отклонение по цене материалов, руб.		

Отклонение по цене = (Фактическая цена за 1-цу – нормативная цена за 1-цу) × Фактическое количество

1.2. Анализ отклонений по расходу материалов:

Показатели	Материал А	Материал Б
Фактически использовано материалов, кг		
Нормативный расход на фактический объем производства продукции, кг		
Отклонение по расходу, кг		
Цена за 1 кг нормативная		
Отклонение по расходу, руб.		

Отклонение по расходу = (Фактическое количество – Нормативное количество) × Нормативная цена единицы

1.3. Совокупное отклонение по материалам:

	Материал А	Материал Б	Отклонение
Отклонение по цене			
Отклонение по расходу			

2 этап. Анализ отклонений по прямым затратам труда

2.1. Отклонение по ставке заработной платы

Показатели	Сумма
Фактическая ставка, рублей	
Нормативная ставка, рублей	
Фактически отработанное время, часов	
Отклонения по ставке заработной платы, руб.	

Отклонение по ставке = (Фактическая ставка – Нормативная ставка) × Фактическое время

Бухгалтерский (управленческий) учет _____

2.2. Отклонение по производительности труда

Показатели	Сумма
Фактически отработанное время, часов	
Нормативное время на фактический выпуск	
Отклонение по количеству отработанных часов	
Нормативная почасовая ставка, руб.	
Отклонение по производительности труда	

Отклонение по производительности труда = (Фактическое время - Нормативное время, скорректированное на фактический выпуск) × Нормативная почасовая ставка

2.3. Совокупное отклонение по прямым затратам труда

Совокупное отклонение по прямым затратам труда =

= Фактическая заработная плата -

- Нормативные затраты по заработной плате с учетом фактического объема продукции

3 этап. Анализ отклонений по косвенным затратам

3.1. Совокупное отклонение по переменным косвенным расходам

Уровень производства продукции оценивается по нормативной ставке распределения косвенных расходов.

Нормативная ставка распределения косвенных расходов =
= Сумма косвенных расходов /
/ Нормативный объем производства в нормо-часах

Совокупное отклонение по переменным косвенным расходам:

Показатели	Сумма
Фактические переменные косвенные расходы	
Нормативные переменные косвенные расходы на фактический объем продукции	
Отклонение	

3.1.1. Отклонение переменных косвенных расходов по затратам:

Показатели	Сумма
Фактические переменные косвенные расходы	
Нормативные переменные косвенные расходы с учетом фактически отработанного времени по ставке распределения	
Отклонение	

3.1.2. Отклонение переменных косвенных расходов по эффективности:

Показатели	Сумма
Переменные косвенные расходы по фактически затраченному времени	
Переменные косвенные расходы по нормо-часам	
Отклонение	

3.2. Совокупное отклонение по постоянным косвенным расходам

Совокупное отклонение по постоянным косвенным расходам =
 = Фактические постоянные косвенные расходы –
 – Нормативные постоянные косвенные расходы

4 этап. Анализ отклонений по реализации

Для анализа отклонений по реализации нужно нормативную себестоимость единицы продукции пересчитать по ставке переменных расходов на фактический объем реализации.

Ставка переменных затрат на единицу продукции:

Показатели	Сумма
Стоимость основных материалов: - материал А; - материал Б.	
Заработная плата основных производственных рабочих	
Переменные косвенные расходы	
Итого переменных затрат на единицу продукции	

Совокупное отклонение по валовой прибыли складывается из расчета фактической и нормативной маржинальной прибыли на базе нормативных переменных затрат:

Показатели	Сумма
Доход от фактической реализации	
Нормативная переменная себестоимость реализованной продукции для фактического объема реализации	
Фактическая маржинальная прибыль на базе нормативных переменных затрат	

Совокупное отклонение по валовой прибыли =
 = Нормативная маржинальная прибыль на базе нормативных переменных затрат
 – Фактическая маржинальная прибыль на базе нормативных переменных затрат

Бухгалтерский (управленческий) учет _____

Совокупное отклонение по валовой прибыли можно разделить на две составляющих: отклонение по цене и отклонение по объему реализации.

4.1. Отклонение валовой прибыли за счет отклонений по цене реализации:

Показатели		Сумма
Нормативная маржинальная прибыль на фактический объем реализации		
Фактическая маржинальная прибыль		
Отклонение по цене		

4.2. Отклонение валовой прибыли по объему реализации:

Отклонение валовой прибыли по объему реализации =
 = (Нормативный объем реализации -
 - Фактический объем реализации) × Нормативная маржинальная
 прибыль

Сводная аналитическая таблица

№ п/п	Показатели	Сумма, рублей
1	Нормативная прибыль	
2	Отклонения по реализации	
2.1.	Отклонения по цене	
2.2.	Отклонения по объему реализации	
3	Отклонения по прямым материальным затратам	
3.1.	Отклонения по цене	
3.2.	Отклонения по использованию	
4	Отклонения по прямым затратам труда	
4.1.	Отклонения по ставке	
4.2.	Отклонения по производительности	
5	Отклонения по косвенным затратам	
5.1.	Отклонения по переменным затратам	
5.2.	Отклонения по эффективности переменных расходов	
5.3.	Отклонения по постоянным косвенным расходам	
6	Фактическая прибыль (1-2-3-4-5)	

Задача 7. «Разработка операционного бюджета».

Исходные данные по работе:

1. Расшифровки затрат ЗАО «Монолит».

1.1. Статьи нормативной калькуляции себестоимости единицы изделия на начало планового периода.

Статьи нормативной калькуляции	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
1. Прямые затраты, всего:	2188,00	1780,00
в том числе		
– основные материалы;	1760,00	1352,00
– заработная плата основных производственных рабочих;	340,00	340,00
– отчисления с заработной платы основных производственных рабочих.	88,00	88,00
2. Косвенные расходы.	570,00	440,00
Итого производственная себестоимость единицы изделия	2758,00	2220,00

1.2. Нормативный выпуск в месяц – 36 штук изделий каждого вида.

1.3. Состав прямых затрат, включаемых в себестоимость единицы продукции.

Показатели	Виды продукции	
	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
1. Основные материалы:		
- доска обрезная (м ³);	0,1	0,1
- брус (м ³).	0,0037	0,0037
2. Труд основных производственных рабочих (час):		
- резка;	1,75	1,75
- сборка;	2,6	2,6
- обработка.	1,2	1,2

1.4. Планируемая величина прямых затрат на производство продукции.

Показатели	Сумма, руб.
1. Стоимость материалов (руб./м ³):	
- доска обрезная (массив дуба);	18700,00
- доска обрезная (массив бука);	14300,00
- брус (дуб);	17600,00
- брус (бук).	15400,00
2. Почасовая ставка основных производственных рабочих (руб./ час) (без учета ЕСН):	
- резка;	60,00
- сборка;	65,00
- обработка.	55,00

Бухгалтерский (управленческий) учет

1.5. Состав косвенных общепроизводственных расходов в месяц.

Статьи расходов	Сумма (руб.)
1. Стоимость аренды производственного помещения и оборудования.	22000,00
2. Заработная плата общепроизводственного персонала.	9000,00
3. Отчисления с заработной платы общепроизводственного персонала.	2340,00
4. Вспомогательные материалы и хозяйственный инвентарь.	2000,00
Итого общепроизводственных расходов	35340,00

1.6. Состав косвенных общехозяйственных расходов в месяц.

Статьи расходов	Сумма (руб.)
1. Аренда офисного и складского помещений.	15000,00
2. Амортизация основных средств общехозяйственного назначения.	3066,00
3. Плата за телефон.	900,00
4. Заработная плата управленческого персонала.	26600,00
5. Отчисления с заработной платы управленческого персонала.	6916,00
6. Расходы будущих периодов.	290,00
Итого общехозяйственных расходов	52772,00

1.7. Состав косвенных коммерческих расходов в месяц.

Статьи расходов	Сумма (руб.)
1. Амортизация автомобиля «Газель».	1667,00
2. Заработная плата водителя.	7000,00
3. Отчисления с заработной платы водителя.	1820,00
4. Расходы на рекламу.	2000,00
5. Стоимость упаковки готовой продукции.	200,00
Итого коммерческих расходов в месяц	12687,00

1.8. Остаток основных материалов на складе на начало планируемого периода.

Виды материалов	Запасы на начало периода (м³)	Стоимость единицы запасов (руб.)	Стоимость запасов (руб.)
1. Доска обрезная (массив дуба).	1,6	17000,00	27200,00
2. Доска обрезная (массив бука).	0,8	13000,00	10400,00
3. Брус (дуб).	0,05	16000,00	800,00
4. Брус (бук).	0,04	14000,00	560,00
Итого			38960,00

1.9. Планируемые запасы материалов на конец планового периода.

Материалы	Количество, м³
1. Доска обрезная (массив дуба).	2
2. Доска обрезная (массив бука).	2
3. Брус (дуб).	0,1
4. Брус (бук).	0,1

1.10. Запасы готовой продукции на складе на начало планируемого периода.

Показатели	Готовая продукция	
	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
1. Готовая продукция на начало периода, штук	5	6
2. Себестоимость готовой продукции, руб.	13955,00	13518,00

1.11. Планируемый уровень запасов готовой продукции на конец планируемого периода.

Показатели	Виды продукции	
	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
Планируемые запасы, штук	22	18

1.12. Прогноз продаж на XX г.

Показатели	Виды продукции	
	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
Планируемый объем продаж, штук	500	450
Цена продажи 1-цы продукции, руб.	6100,00	5460,00

Бухгалтерский (управленческий) учет

1 шаг. Разработка бюджета продаж.

Табл.1

Бюджет продаж ЗАО «Монолит» на XX год

Продукция	Количество, шт.	Цена за единицу, руб.	Итого, руб.
1	2	3	4
1. Дверь (дуб).			
2. Дверь (бук).			
Всего			

2 шаг. Разработка бюджета производства.

Табл.2

Бюджет производства ЗАО «Монолит» на XX год
в натуральных единицах

Показатели	Виды продукции	
	Дверь (дуб), штук	Дверь (бук), штук
1	2	3
Продажи плановые		
+ Планируемые запасы на конец периода		
- Запасы на начало периода		
= Планируемый объем производства		

3 шаг. Разработка бюджета затрат основных материалов.

Табл.3

Затраты материалов, необходимые для запланированного объема готовой продукции, в натуральных единицах (м³)

Материал	Дверь (дуб), штук				Всего
	1	2	3	4	
1	517	1	462	5	6
1. Доска обрезная (массив дуба).					
2. Доска обрезная (массив бука).					
3. Брус (дуб).					
4. Брус (бук).					

Бюджет прямых материальных затрат ЗАО «Монолит» на XX год

№	Показатели	Доска (руб)	Доска (руб)	Брус (руб)	Брус (руб)	Всего
1	2	3	4	5	6	7
1	Всего потребности в материалах, м ³					
2	Использовано из запасов, м ³					
3	Цена 1 м ³					
4	Стоимость имеющихся запасов материалов, руб.					
5	Объем закупок материалов, м ³ (стр.1-стр.2)					
6	Цена за 1 м ³					
7	Стоимость закупок материалов, руб. (стр.5 × стр.6)					
8	Общая стоимость материалов, руб. (стр.4+стр.7)					

Бюджет закупок основных материалов в натуральном и стоимостном выражении

№	Показатели	Доска (руб)	Доска (руб)	Брус (руб)	Брус (руб)	Всего
1	2	3	4	5	6	7
1	Потребность в материалах для производства, м ³					
2	Запасы материалов на конец периода, м ³					
3	Всего потребности в материалах, м ³ (стр.1+стр.2)					
4	Запасы материалов на начало, м. куб.					
5	Объем закупок, м ³ (стр.3-стр.4)					
6	Цена за 1 м ³ , руб.					
7	Объем закупок, руб. (стр.5 × стр.6)					

4 шаг. Разработка бюджета прямых трудовых затрат.

Табл.6

Бюджет затрат труда на производство продукции в натуральном и стоимостном выражении.

Виды продукции	Количество произведенной продукции, шт.	Затраты времени на единицу продукции, час	Общие затраты рабочего времени, час.	Стоимость трудовых затрат на единицу продукции, руб. (в том числе ЕСН)	Всего, руб.
Дверь (дуб)					
Дверь (бук)					
Итого					

5 шаг. Разработка бюджета косвенных расходов.

Табл.7

Бюджет косвенных общепроизводственных расходов ЗАО «Монолит» на XX год.

Статьи косвенных общепроизводственных расходов	Сумма в мес., руб.	Годовая сумма, руб.
1. Стоимость аренды производственного помещения и оборудования.		
2. Заработная плата общепроизводственного персонала.		
3. Отчисления с заработной платы общепроизводственного персонала.		
4. Вспомогательные материалы и хозяйственный инвентарь.		
Всего		

Табл.8

Бюджет распределения косвенных общепроизводственных расходов между видами продукции

Показатели	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
1. Сумма косвенных расходов на весь объем произведенной продукции, руб.		
2. Сумма косвенных расходов на единицу произведенной продукции, руб.		

База распределения косвенных расходов – нормативная стоимость основных материалов на единицу продукции.

6 шаг. Разработка бюджета запасов готовой продукции на конец планируемого периода в натуральном и стоимостном выражении.

Табл.9

Расчет себестоимости единицы произведенной готовой продукции

Показатели	Стоимость единицы затрат, руб.	Дверь (дуб)		Дверь (бук)	
		Натур.	Стоим.	Натур.	Стоим.
1	2	3	4	5	6
1. Материалы: - доска (дуб); - доска (бук); - брус (дуб); - брус (бук).					
2. Время работы основных производственных рабочих: - резка; - сборка; - обработка.					
3. Косвенные расходы					
Всего					

Табл.10

Бюджет запасов материалов и готовой продукции на конец планируемого периода

Показатели	Ед. измерения	Количество	Стоимость единицы	Итого, руб.
Запасы материалов: - доска (дуб); - доска (бук); - брус (дуб); - брус (бук).				
Итого материалов				
Запасы готовой продукции: - дверь (дуб); - дверь (бук).				
<u>Итого готовой продукции</u>				
Итого запасов				

Бухгалтерский (управленческий) учет

7 шаг. Разработка бюджета себестоимости проданной продукции.

Табл.11

Бюджет себестоимости проданной продукции ЗАО «Монолит» на XX год.

№	Показатели	Сумма, руб.
1	Запасы готовой продукции на начало периода	
	Запасы материалов	
2	Загратаы труда	
3	Косвенные общепроизводственные расходы	
4	Себестоимость произведенной продукции (стр.2+стр.3.+стр.4)	
5	Запасы готовой продукции на конец периода	
6	Себестоимость проданной продукции (стр.1+стр.5-стр.6)	
7		

8 шаг. Разработка бюджетов коммерческих и управленческих расходов.

Табл.12

Бюджет коммерческих расходов ЗАО «Монолит» на XX год

Показатели	Сумма расходов в месяц, руб.	Годовая сумма расходов, руб.
1. Амортизация автомобиля «Газель».		
2. Заработная плата водителя.		
3. Отчисления с заработной платы водителя.		
4. Расходы на рекламу.		
5. Стоимость упаковки готовой продукции.		
<i>Итого коммерческих расходов</i>		

Бюджет управленческих расходов ЗАО «Монолит» на XX год

Показатели	Сумма расходов в месяц, руб.	Годовая сумма расходов, руб.
1. Аренда офисного и складского помещений.		
2. Амортизация основных средств общего хозяйственного назначения.		
3. Плата за телефон.		
4. Зарботная плата управленческого персонала.		
5. Отчисления с заработной платы управленческого персонала.		
6. Расходы будущих периодов.		
Итого		

9 шаг. Разработка плана прибылей и убытков.

План прибылей и убытков ЗАО «Монолит» на XX год

№	Показатели	Сумма, руб.
1	Выручка от продажи готовой продукции	
2	Себестоимость проданной продукции	
3	Валовая прибыль (стр.1-стр.2)	
4	Коммерческие расходы	
5	Управленческие расходы.	
6	Прибыль от продажи продукции (стр.3-стр.4-стр.5)	
7	Налог на прибыль	
8	Чистая прибыль	

Задача 8. «Разработка гибкого бюджета»

Таблица 1.

Отчет о деятельности ЗАО «Монолит» на основе статического бюджета на XX год

Показатели	Факт		Генеральный бюджет		Отклонения от генерального бюджета		Благоприятные или неблагоприятные отклонения	
	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
1. Продажи, штук	483	474	500	450				
2. Цена за единицу, руб.	6050,00	5450,00	6100,00	5460,00				
3. Выручка от продаж, руб.	2922150,00	2583300,00	3050000,00	2457000,00				
4. Переменные производ. затраты:								
- прямые затраты материалов;	996710,00	728740,00	997430,00	685744,00				
- заработная плата рабочих;	232850,00	227920,00	238337,00	212982,00				
5. Маржинальный доход	1692590,00	1626640,00	1814233,00	1558274,00				
6. Постоянные затраты:								
- производственные затраты;	251430,00	192820,00	245703,00	188745,00				
- коммерческие затраты;	92770,00	73510,00	90660,00	69640,00				
- управленческие затраты.	379940,00	292440,00	375490,00	288450,00				
Итого постоянных затрат	724140,00	558770,00	711853,00	546835,00				
7. Финансовый результат	968450,00	1067870,00	1102380,00	1011439,00				

Таблица 2.

Отчет о деятельности ЗАО «Монолит» на основе гибкого бюджета на XX год

Показатели	Бюджет затрат на единицу продукции		ФАКТ		Генеральный бюджет статический		Гибкий бюджет на объем производства	
	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
1. Продажи, штук	-	-	483	474	500	450		
2. Цена за единицу, руб.	6050,00	5450,00	6050,00	5450,00	6100,00	5460,00		
3. Выручка от продаж, руб.	-	-	292150,00	258330,00	305000,00	245700,00		
4. Переменные произв. затраты:								
- прямые затраты материалов;	1995,00	1524,00	996710,00	728740,00	997430,00	685744,00		
- заработная плата рабочим;	477,00	473,00	232850,00	227920,00	238337,00	212982,00		
Итого перем. произв. затрат	2472,00	1997,00	1229560,00	956660,00	1235767,00	898726,00		
5. Маржинальный доход	3578,00	3453,00	1692590,00	1626640,00	1814233,00	1558274,00		
- производственные затраты;			251430,00	192820,00	245703,00	188745,00		
- коммерческие затраты;			92770,00	73510,00	90660,00	69640,00		
- управленческие затраты.			379940,00	292440,00	375490,00	288450,00		
6. Всего постоянных затрат			724140,00	558770,00	711853,00	546835,00		
7. Финансовый результат			968450,00	1067870,00	1102380,00	1011439,00		

Таблица 3.

Сравнительная таблица

Показатели	ФАКТ		Отклонения фактических затрат от гибкого бюджета		Гибкий бюджет		Отклонения гибкого бюджета от генерального		Генеральный статический бюджет	
	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)	Дверь (дуб)	Дверь (бук)
1. Продажи, штук										
2. Выручка от продаж, руб.										
3. Всего переменных затрат, руб.										
4. Маржинальный доход, руб.										
5. Всего постоянных затрат, руб.										
6. Финансовый результат, руб.										

Список используемой литературы

1. Бороненкова С.А. Управленческий анализ. – М.: Финансы и статистика, 2002.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. М.: ООО «ОМЕГА-Л», 2004.
3. Нидлз Б., Андерсен Х., Кондуэл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2002.
4. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М., 2002.
5. Осипенкова О.П. Управленческий учет. – М.: Экзамен, 2002.
6. Слуцкий М.Л. Управленческий анализ. – СПб.: Питер, 2002.
7. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2000.
8. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 2000.
9. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1998.