

**КАЗАНСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**В.Б. ИВАШКЕВИЧ, А.И.ШИГАЕВ**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ  
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА**



**Казань – 2019**

**УДК 657.3**  
**ББК 65.05**

*Принято на заседании учебно-методической комиссии ВШБ КФУ  
Протокол № 2 от 12 ноября 2018 года*

**Рецензенты:**

доктор экономических наук, профессор ВШБ КФУ **И.А. Киршин**;  
доктор экономических наук, профессор ВШБ КФУ **Р.Г. Каспина**

**Ивашкевич В.Б.**

**Управленческий учет и контроллинг результативности бизнеса:  
учебное пособие** / В.Б. Ивашкевич, А.И. Шигаев. – Казань: Казан. ун-т,  
2019. – 117 с.

В учебном пособии в соответствии с программой дисциплины «Управленческий учет и контроллинг результативности бизнеса» изучаются содержание, принципы, назначение и особенности применения управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса, современных систем производственного учета, в том числе стандарт-коста, нормативного учета затрат, директ-коста, рассматриваются теоретические основы исчисления затрат и результатов производственной деятельности организаций, учета издержек производства и сбыта по видам, местам формирования и объектам калькулирования, раскрываются возможности использования информации управленческого учета для участия в разработке вариантов, обосновании и принятии управленческих решений.

Учебное пособие предназначено для проведения лекционных аудиторных занятий и для организации самостоятельной работы студентов, обучающихся по магистерской программе «Учет и интегрированная отчетность в бизнесе» по направлению 38.04.01 "Экономика".

© **Ивашкевич В.Б., Шигаев А.И., 2019**

© **Казанский федеральный  
университет, 2019**

## Краткое оглавление

Методические указания по изучению дисциплины	9
Конспект лекций по теме 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета	12
Конспект лекций по теме 2. Концепции и терминология классификации издержек деятельности предприятия	24
Конспект лекций по теме 3. Основные модели учета затрат	42
Конспект лекций по теме 4. Управленческий учет затрат по видам и назначению	55
Конспект лекций по теме 5. Учет и исчисление затрат по местам формирования и центрам ответственности	63
Конспект лекций по теме 6. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования	75
Конспект лекций по теме 7. Нормативный учет и стандарт-кост на базе полных затрат	89
Конспект лекций по теме 8. Нормативный учет на базе переменных затрат (директ-костинг)	98
Конспект лекций по теме 9. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления.	106
Общий список источников информации	116

## Содержание

Методические указания по изучению дисциплины.....	9
Конспект лекций по теме 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета.....	12
Аннотация .....	12
Тематический план лекции .....	12
Ключевые слова.....	12
Глоссарий .....	12
Методические рекомендации по изучению темы.....	13
Рекомендуемая литература .....	15
Вопросы для изучения по теме .....	15
1.1. Понятие управленческого учета, его отличие от финансового учета .....	15
1.2. Принципы, функции, структура и назначение управленческого учета ....	20
Вопросы для самостоятельного изучения .....	23
Конспект лекций по теме 2. Концепции и терминология классификации издержек деятельности предприятия .....	24
Аннотация .....	24
Тематический план лекций 2-3.....	24
Ключевые слова.....	25
Глоссарий .....	25
Методические рекомендации по изучению темы.....	25
Рекомендуемая литература .....	27
Вопросы для изучения по теме .....	27
2.1. Сущность и содержание затрат и результатов деятельности предприятия, классификация затрат на производство и реализацию в управленческом учете .....	28
2.2. Методы деления затрат на постоянные и переменные .....	36
2.3. Оптимизация соотношения затрат и результатов деятельности предприятия в краткосрочном периоде времени.....	38

Вопросы для самостоятельного изучения .....	40
Конспект лекций по теме 3. Основные модели учета затрат.....	42
Аннотация .....	42
Тематический план лекций 4-5 .....	42
Ключевые слова.....	42
Глоссарий .....	42
Методические рекомендации по изучению темы .....	43
Рекомендуемая литература .....	44
Вопросы для изучения по теме .....	45
3.1. Учет фактической себестоимости продукции на базе реальных, средних и нормативных затрат .....	45
3.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полной и сокращенной себестоимости.....	48
3.3. Концепция маржинальной прибыли. Анализ безубыточности в управленческом учете .....	51
Вопросы для самостоятельного изучения .....	54
Конспект лекций по теме 4. Управленческий учет затрат по видам и назначению.....	55
Аннотация .....	55
Тематический план лекций 6-7 .....	55
Ключевые слова.....	56
Глоссарий .....	56
Методические рекомендации по изучению темы.....	56
Рекомендуемая литература .....	58
Вопросы для изучения по теме .....	58
4.1. Учет и оценка материальных затрат .....	58
4.2. Управление запасами.....	59
4.3. Учет затрат на оплату труда.....	60
4.4 Учет амортизации и прочих затрат .....	61
Вопросы для самостоятельного изучения .....	62

Конспект лекций по теме 5. Учет и исчисление затрат по местам формирования и центрам ответственности .....	63
Аннотация .....	63
Тематический план лекций 8-9 .....	63
Ключевые слова.....	64
Методические рекомендации по изучению темы.....	64
Рекомендуемая литература .....	65
Вопросы для изучения по теме .....	66
5.1 Понятие центра ответственности и места формирования затрат.....	66
5.2 Формирование и учет затрат по местам формирования и центрам ответственности.....	70
5.3. Бюджетирование в системе управленческого учета .....	72
Вопросы для самостоятельного изучения .....	74
Конспект лекций по теме 6. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования.....	75
Аннотация .....	75
Тематический план лекций 10-11 .....	75
Ключевые слова.....	75
Методические рекомендации по изучению темы.....	76
Рекомендуемая литература .....	77
Вопросы для изучения по теме .....	78
6.1. Понятие и общие принципы калькулирования себестоимости.....	78
6.2. Позаказный метод учета затрат .....	80
6.3. Попроцессный метод учета затрат .....	81
6.4. Специальные методики калькулирования.....	82
6.5. Распределение накладных расходов и ABC-костинг .....	83
Вопросы для самостоятельного изучения .....	87
Конспект лекций по теме 7. Нормативный учет и стандарт-кост на базе полных затрат.....	89
Аннотация .....	89

Тематический план лекций 12-13 .....	89
Ключевые слова.....	89
Глоссарий .....	89
Методические рекомендации по изучению темы .....	90
Рекомендуемая литература .....	92
Вопросы для изучения по теме .....	92
7.1. Общая характеристика и цели нормативного учета .....	92
7.2. Исчисление себестоимости продукции при нормативном учете.....	94
7.3. Учет и анализ отклонений в нормативном учете и стандарт-косте.....	95
Вопросы для самостоятельного изучения .....	97
Конспект лекций по теме 8. Нормативный учет на базе переменных затрат (директ-костинг) .....	98
Аннотация темы .....	98
Тематический план лекций 14-15 .....	98
Ключевые слова.....	98
Глоссарий .....	98
Методические рекомендации по изучению темы.....	99
Рекомендуемая литература .....	101
Вопросы для изучения по теме .....	101
8.1. Экономическая сущность системы директ–костинг .....	101
8.2. Виды системы директ–кост.....	103
Вопросы для самостоятельного изучения .....	105
Конспект лекций по теме 9. Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления.....	106
Аннотация темы .....	106
Тематический план лекций 16-18.....	107
Ключевые слова.....	107
Глоссарий .....	107
Методические рекомендации по изучению темы.....	108
Рекомендуемая литература .....	110

Вопросы для изучения по теме .....	111
9.1. Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации .....	111
9.2. Управленческий учет и оценка эффективности производственных инвестиций .....	112
9.3. Сущность методики «Таргет-костинг» и система сбалансированных показателей .....	114
Вопросы для самостоятельного изучения .....	115
Общий список источников информации .....	116



## Методические указания по изучению дисциплины

Учебное пособие предназначено для проведения лекционных аудиторных занятий и для организации самостоятельной работы студентов, обучающихся по магистерской программе «Учет и интегрированная отчетность в бизнесе» по направлению 38.04.01 "Экономика". Место дисциплины в структуре ОПОП ВО: раздел " Б1.В.ОД.4, 1 курс, 2 семестр. Структура и тематический план дисциплины представлены в таблице 1.

Таблица 1

Структура и тематический план дисциплины

№	Название темы	Се- местр	Часы лекций
1	Содержание, принципы и назначение управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса	2	1
2	Классификация издержек деятельности предприятия и объектов контроллинга	2	0
3	Основные модели управленческого учета затрат	2	1
4	Управленческий учет затрат по видам и назначению	2	0
5	Управленческий учет и контролинг затрат по местам формирования и центрам ответственности	2	1
6	Управленческий учет и контролинг затрат по объектам калькулирования	2	1
7	Нормативный учет и стандарт-кост на базе полных затрат	2	1
8	Нормативный учет на базе переменных затрат (директ-костинг)	2	0
9	Использование данных управленческого учета и контроллинга для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления	2	1
	<b>Итого</b>		<b>6</b>

Учебное пособие и учебно-методические материалы «Конспект лекций» предусмотрены регламентом учебно-методической документации ФГОС ВО третьего поколения и составлены в соответствии с рабочей программой дисциплины «Управленческий учет и контролинг результативности бизнеса».

Лекционные занятия по изучаемой дисциплине предназначены для изучения студентами:

– содержания, принципов и назначения управленческого учета, современных систем производственного учета, в том числе стандарт-коста, нормативного учета затрат, директ-коста и особенностей их применения на предприятиях различных отраслей;

– теоретических основ исчислений затрат и результатов производственной деятельности организаций, учета издержек производства и сбыта по видам, местам формирования и объектам калькулирования;

– возможностей использования информации управленческого учета для участия в разработке вариантов, обосновании и принятии управленческих решений.

Уровень усвоения лекционного материала проверяется непосредственно на практических занятиях.

Учебно-методические материалы лекционного курса по дисциплине «Учет и интегрированная отчетность в бизнесе» включают в себя:

- тематический план лекций;
- ключевые слова;
- список рекомендуемой литературы;
- основное содержание лекций;
- вопросы для самостоятельного изучения студентами некоторых аспектов по темам дисциплины.

Тематический план лекций составлен в разрезе тем дисциплины, предусмотренных программой, и охватывает расширенный круг обсуждаемых вопросов.

Конспекты лекций соответствуют темам дисциплины и раскрывают основные теоретические и практические вопросы изучаемых тем по дисциплине. Материалы конспектов лекций излагаются непосредственно на лекционных занятиях. Содержание лекций основано на зарубежных стандартах по управленческому учету, а также на материалах специальной и научной литературы в области изучаемой дисциплины.

Вопросы для самостоятельного изучения студентами некоторых аспектов по темам дисциплины являются неотъемлемой и важнейшей частью самостоятельной работы студентов, которая основана на более глубокой проработке возможностей применения методов и методик бухгалтерского управленческого учета в различных хозяйственных ситуациях.

Контроль выполнения студентами самостоятельной работы осуществляется преподавателем на семинарских и практических занятиях.

Список учебной литературы по темам лекций рекомендуется студентам к использованию для более тщательной подготовки к семинарским занятиям и промежуточному контролю знаний.

## Лекция № 1

# КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 1. СОДЕРЖАНИЕ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ БИЗНЕСА

### **Аннотация**

Данная тема раскрывает содержание, принципы и назначение управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

### **Тематический план лекции 1 по теме 1**

1.1. Понятие управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса.

1.2. Структура управленческого учета

1.3. Принципы, функции и назначение управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса

### **Ключевые слова**

Управленческий учет, финансовый учет, управленческие решения, цель ведения учета, пользователи информации.

### **Глоссарий**

**Бухгалтерский (финансовый) учет** - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Управленческий учет (УУ)** – интегрированная система учета расходов, доходов и финансовых результатов, нормирования, планирования, контроля

и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

***Пользователи информации, формирующейся в бухгалтерском учете*** - лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

***Предмет управленческого учета*** - предпринимательская деятельность организации в целом и ее отдельных подразделений в процессе всего цикла управления.

***Цель управленческого учета*** – обеспечить органы управления различного уровня информацией, необходимой для принятия обоснованного управленческого решения.

***Объекты управленческого учета*** - расходы, доходы и финансовые результаты.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний основных понятий и принципов бухгалтерского управленческого учета, обоснованного суждения в отношении функций и сферы применения бухгалтерского управленческого учета;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы и подготовиться к дискуссии, диспуту по проблемным ситуациям и вопросам темы занятия на семинарском или практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают одну из предложенных проблемных ситуаций, определяют свое мнение по выбранной ситуации, подготавливают аргументы в его защиту и обоснование, выступают перед

аудиторией с сопровождением в виде наглядной презентации. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его выступления, предложить и обосновать альтернативный подход к решению проблемной ситуации. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении проблемных ситуаций на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия и обоснования решения проблемной ситуации в выступлении и презентации, качества слайдов, степени участия в обсуждении проблемных ситуаций.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

## **Рекомендуемая литература**

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 1 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задания 1-3 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018. – глава 1 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=948717>

## **Вопросы для изучения по теме**

1.1. Понятие управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса, его отличие от финансового учета.

1.2. Принципы, функции, структура и назначение управленческого учета.

### **1.1. Понятие управленческого учета и контроллинга результативности бизнеса, его отличие от финансового учета**

Органы управления любой организации постоянно нуждаются в информации разного рода. Значительная доля необходимой информации приходится на экономическую информацию, которая формируется в системе бухгалтерского учета. Однако, необходимость повышения эффективности управления вызвала потребность в разработке новой системы сбора и обработки информации. Для менеджера (управляющего) важна не только та информация, которая поддается количественной оценке, но и качественная, а также прогнозная информация, которая показывает определенные тенденции развития ситуации и позволяет принимать управленческие решения на будущее.

Управленческий учет – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений.

Управленческий учет в основном использует те же принципы, что и финансовый, и является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции.

В середине 20 века в странах с рыночной экономикой из системы БУ выделились две бухгалтерии: управленческая и финансовая. С усилением конкуренции на рынке значительная часть данных, собираемых в системе БУ, становилась коммерческой тайной и не подлежала раскрытию внешним пользователям. Кроме того, стандарты БУ, по которым формировалась информация о затратах и результатах деятельности организаций, не позволяли собирать все необходимые данные для принятия обоснованных управленческих решений. Все большее значение стала иметь оперативность представления информации, а не ее точность. Все это определило выделение управленческого учета в самостоятельную область знаний и вид деятельности. Пользователи информации, формирующейся в бухгалтерском учете - лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию. Управленческий учет направлен на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей, а ФУ – на потребности внешних пользователей информации.

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



Понятие УУ шире и включает в себя не только учет, как функцию управления, но и элементы планирования и анализа.

Произошедшее в середине XX в. выделение управленческого учета из системы бухгалтерии связано с развитием техники и технологии производства, науки и практики менеджмента, появлением новых инструментов рынка, усилением конкуренции. Увеличилось количество вариантов решения экономических проблем и ситуаций, они усложнились.

В современном понимании управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии.

Сам термин УУ в разных странах звучит по-разному и имеет различное наполнение. Во Франции это «маржинальный учет», в Германии термин УУ не используется, а звучит как «исчисление затрат и результатов» и т.д. В России не существует единого определения для термина «Управленческий учет». Наиболее оптимальным можно считать определение УУ, данное Ивашкевичем В.Б.: «УУ – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Таким образом, цель УУ - это подготовка информации, необходимой для осуществления управленческой деятельности, то есть для реализации функций управления: планирования, контроля, анализа, регулирования и принятия управленческого решения.

УУ в основном использует те же принципы, что и финансовый, и является логическим следствием развития бухгалтерского учета его эволюции [Ивашкевич В.Б.]. Однако, ориентация УУ и ФУ на различных пользователей определяет различия между двумя бухгалтериями. Приведем сравнительную характеристику систем финансового и управленческого учета по основным параметрам.

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета  
по основным параметрам

Параметры сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
Главные потребители	Главным образом внешние пользователи	Менеджеры предприятия
Цели ведения учета	Составление финансовой отчетности для внешних пользователей	Обеспечение процессов управления внутри предприятия
Свобода выбора методов ведения учета	Ограничена общепринятыми принципами ведения бухгалтерского учета	Никаких ограничений, кроме стоимости, сопоставляемой с доходами от принятия более эффективных управленческих решений
Учетная система	Двойная запись	Любая полезная система
Временной аспект	Нацеленность в прошлое	Нацеленность на будущее
Временной интервал	Обычно год или квартал	Любой
Измерители	Денежные	Любые
Набор показателей	Определен точно. Относительные показатели используются незначительно	Набор до конца не определен
Степень открытости информации	Не представляет коммерческой тайны. Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами	Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер
Основные требования к информации	В большей степени точность	В большей степени скорость предоставления
Связь с другими дисциплинами	Основан главным образом на собственном методе	Тесно связан с другими дисциплинами - микроэкономикой, финансами, экономическим анализом, математической статистикой и др.

Наиболее существенные различия между финансовым и управленческим учетом сводятся к следующему.

1. Финансовый учет предназначен для составления бухгалтерской отчетности установленной формы и содержания, в основном ориентированной на внешних пользователей: акционеров и других собственников имущества, государственные органы власти и управления, кредиторов и инвесторов. Цель этого учета и соответствующей отчетности – информирование собственников предприятия, государства и третьих лиц о наличии имущества и обязательств организации, ее финансовом состоянии и результатах деятельности, расчет налогооблагаемых показателей и налоговых платежей, управление дебиторской и кредиторской задолженностью, расчеты с клиентами и персоналом. Цель управленческого учета – обеспечение менеджеров организации информацией, необходимой для контроля экономичности производственно-хозяйственной деятельности, решения внутренних задач управления фирмой, поиска и обоснования управленческих решений.

2. Финансовый учет обязателен для предприятия, управленческий учет – нет.

3. Финансовый учет охватывает все хозяйственные операции, всю деятельность предприятия, его имущество, обязательства и расчеты. Но это учет факта, прогнозные, ожидаемые величины бухгалтерский учет не включает. Управленческий учет – это главным образом исчисление затрат и результатов; выявление отклонений от оптимального использования хозяйственных средств.

4. Пользователями информации финансового учета и отчетности являются в основном собственники, кредиторы, инвесторы, налоговые органы, внебюджетные фонды, органы государственной власти, т.е. внешние потребители.

5. Информация управленческого учета предназначена для руководителей предприятия (менеджеров) разного уровня полномочий и ответственности. Естественно, каждому из них необходим индивидуальный перечень учетных данных для управления, соответствующий их правам и обязанностям.

6. Финансовый учет ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Управленческий учет может придерживаться этого принципа полностью или частично, а может и не придерживаться.

7. Финансовый учет ведется в целом по предприятию, рассматривает его как единый хозяйственный комплекс. Управленческий учет ведется по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений, и лишь для высшего руководства его данные обобщаются в целом по предприятию.

8. Информация финансового учета характеризует результат свершившихся фактов и хозяйственных операций за минувший период времени, отражает их по принципу «как это было». Данные управленческого учета ориентируются на решение «как это должно быть» и контроль исполнения принятого решения. Учет фактических величин для управленческого учета тоже важен, но в основном как база для принятия решений и анализа их эффективности.

9. Разной может быть точность финансового и управленческого учета, исчисления их показателей. Данные финансового учета должны быть довольно точными. В управленческом учете допустимы приблизительные оценки, вероятностные расчеты, ориентировочные показатели.

10. Различна степень открытости информации бухгалтерского и управленческого учета. Финансовая отчетность большинства предприятий (за исключением режимных) открыта для ознакомления. Информация управленческого учета закрыта для сторонних физических и юридических лиц,

## **1.2. Принципы, функции, структура и назначение управленческого учета**

Предметом УУ является предпринимательская деятельность организации в целом и ее отдельных подразделений в процессе всего цикла управления. Цель УУ – обеспечить органы управления различного уровня информацией, необходимой для принятия обоснованного управленческого решения. Объектами УУ являются расходы, доходы и финансовые результаты. УУ может быть охвачена

вся деятельность организации или отдельных ее подразделений - центров ответственности.

Управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Частично эти функции выполняют производственный и бухгалтерский учет. Информация, формируемая в системах бухгалтерского, производственного и управленческого учета, призвана уменьшить степень неопределенности, свойственной рыночным условиям хозяйствования. В общем виде соотношение бухгалтерского, производственного и управленческого учета можно представить в виде следующей схемы (рис. 1):



Рис. 1. Взаимосвязь бухгалтерского, производственного, управленческого учета

Из приведенной схемы видно, что управленческий учет состоит как бы из двух компонентов: производственного учета, предназначенного для внутреннего (внутризаводского, как говорили раньше) управления производством и сбытом продукции, и той части финансового учета, которая служит для управления финансовой деятельностью непосредственно в организации.

Между ФУ и УУ может быть установлена различная связь, исходя из которой за рубежом выделяют две системы: монистическую и автономную. В монистической системе ФУ ведется на счетах БУ, а в системе УУ собирается дополнительная информация, необходимая для принятия обоснованных управленческих решений. Автономная система предполагает обособление УУ, введение

специальной службы для его ведения с применением собственных управленческих счетов. При этом связь между ФУ и УУ осуществляется с помощью контрольных счетов, счетов-экранов. Монистическая система не требует больших затрат и подходит для небольших по размеру и объему деятельности предприятий.

Создание автономной системы УУ требует высокой степени автоматизации процесса сбора и обработки информации, что связано с большими затратами. Поэтому она рекомендуется для крупных предприятий. В целом УУ необходим для всех организаций, т.к. позволяет принимать более обоснованные управленческие решения. Однако, затраты на внедрение и осуществление УУ не должны превышать выгоды от его внедрения (принцип рациональности).

В УУ используются все элементы метода ФУ: документация и инвентаризация, оценка и калькуляция и т.д. плюс многие приемы анализа, а также планирование и нормирование. Широкое применение норм (стандартов), прогнозного планирования позволяет оперативно контролировать соответствие фактических затрат нормативным, оперативно выявлять и устранять возникшие отклонения. Такой способ регулирования затрат называется управлением по отклонениям: есть отклонение – есть проблема – необходимо управленческое воздействие – принимается управленческое решение. Таким образом, усилия управления концентрируются на проблемных участках в деятельности организации.

Основным принципом управленческого учета является его ориентация на удовлетворение информационных потребностей управления, решение задач внутрифирменного менеджмента различного уровня прав и ответственности.

Для управленческого учета важно не только исчисление абсолютного значения показателей, но, прежде всего, отклонений от заданных параметров исполнения, ориентация на выявление факторов, влияющих на отклонения. Их выявление лежит в основе управления по отклонениям, при котором корректирующее воздействие на управляемый объект осуществляется на основе информации об отклонениях от заранее заданных параметров состояния или поведения объекта.

Управленческий учет является составной частью системы управления предприятием. Он призван обеспечить формирование информации, необходимой для:

- контроля экономичности текущей деятельности организации в целом и в разрезе ее отдельных подразделений, видов деятельности, секторов рынка;
- планирования будущей стратегии и тактики осуществления коммерческой деятельности в целом и отдельных хозяйственных операций, оптимизации использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации;
- измерения и оценки эффективности хозяйствования в целом и в разрезе подразделений организации, выявления степени рентабельности отдельных видов продукции, работ, услуг, секторов и сегментов рынка;
- корректировки управляющих воздействий на ход производства и реализации продукции, товаров и услуг, уменьшения субъективности в процессе принятия решений на всех уровнях управления.

Подводя итоги, можно сказать, что УУ – интегрированная система учета расходов, доходов и финансовых результатов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. Раскройте понятие об управленческом учете, его место в системе информационного обеспечения управления организацией
2. Опишите основные категории пользователей бухгалтерской информации, требования внутренних и внешних пользователей
3. Дайте определение следующим понятиям: управление предприятием; информация для управления; финансовый учет; управленческий учет; пользователи информации; поставщики информации; принципы управленческого учета; цели и задачи учета для управления.
4. Как управленческий учет соотносится с производственным учетом?

5. В чем заключается назначение управленческого учета, сфера и особенности его применения?

6. Назовите цели и задачи учета издержек в системах управленческого и финансового учета.

7. Почему управленческий учет – это прежде всего учет затрат и результатов деятельности предприятий?

8. Если считать, что управленческий учет – это учет для менеджеров предприятий, можно ли утверждать, что бухгалтерский (финансовый) учет им не нужен?

9. Когда обособился учет для управления внутри организации и почему именно в это время?

10. Какое отношение имеет управленческий учет к мониторингу финансово-хозяйственной деятельности? Что такое мониторинг?

### Для самостоятельного изучения

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 2. КЛАССИФИКАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ОБЪЕКТОВ КОНТРОЛЛИНГА**

### **Аннотация**

Данная тема раскрывает экономическую сущность, концепции и терминологию издержек деятельности предприятия и объектов контроллинга.

### **Тематический план лекций по теме 2**

2.1. Сущность и содержание затрат и результатов деятельности предприятия.

2.2. Классификация затрат на производство и реализацию.

2.3. Методы деления затрат на переменные и постоянные.



## **Ключевые слова**

Классификация затрат, деление затрат, переменные затраты, постоянные затраты, ставка покрытия, сумма покрытия, маржинальная прибыль.

## **Глоссарий**

**Классификация затрат** – деление затрат на однородные группы по какому-либо признаку.

**Переменные затраты** – это затраты, которые изменяются с изменением объема деятельности предприятия.

**Постоянные затраты** – это затраты, которые остаются неизменными с изменением объема деятельности предприятия.

**Ставка покрытия** – это маржинальная прибыль (доход) на единицу продукции, которая определяется путем вычитания из цены продажи переменных затрат.

**Сумма покрытия** - это разность между выручкой от продажи и переменными затратами.

## **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний основных концепций и классификаций затрат и результатов деятельности организаций;
- в лекционной части темы даются общие представления по теме;
- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению научных докладов по проблемным ситуациям и вопросам темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме

самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают одну из предложенных тем для своего доклада и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его доклада. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при

проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

### **Рекомендуемая литература**

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 2 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задания 4-8, задание 9 задачи 3.5–3.13, задание 24 задачи 8.18–8.21, 8.23, 8.24 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – глава 2 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=545638>

### **Вопросы для изучения по теме**

2.1. Сущность и содержание затрат и результатов деятельности предприятия, классификация затрат на производство и реализацию в управленческом учете.

2.2. Методы деления затрат на постоянные и переменные.

2.3. Оптимизация соотношения затрат и результатов деятельности предприятия в краткосрочном периоде времени.

## **2.1. Сущность и содержание затрат и результатов деятельности предприятия, классификация затрат на производство и реализацию в управленческом учете**

Основным объектом управленческого учета являются расходы (затраты).

Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов. Затраты могут быть отнесены либо в активы, либо в расходы организации. Затраты же остаются таковыми до признания их расходами, то есть до признания соответствующих им доходов. Здесь мы сталкиваемся с понятием расходов, которому также необходимо дать определение.

Часто понятие "затраты" отождествляется с понятием "расходы", однако эти явления имеют принципиальные отличия и не могут использоваться как синонимы только в конкретном тексте.

Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации. Понятие расходов дано в ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Термин издержки используется, в основном, в экономической теории.

За рубежом под отечественным термином затраты понимают входящие затраты – это средства, ресурсы, которые были приобретены, есть в наличии и, как ожидается, принесут доход в будущем. В балансе они отражаются как активы. Если эти средства (ресурсы) были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они считаются истекшими затратами или расходами.

Под приходом средств понимается их поступление в наличной денежной или безналичной формах.

Совокупность поступивших в отчетном периоде платежных средств и дебиторской задолженности по отгруженной (отпущенной) продукции и потребленным услугам является выручкой.

К доходам, кроме выручки от продажи продукции и товаров, поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг, относят платежи за временное владение и использование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности, от участия в уставных капиталах других организаций и т.п.

В более широком смысле доходом организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов в виде денежных средств и иного имущества, а также погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Затраты предприятия - сложное и многогранное явление. Для эффективного управления ими необходимо использовать классификацию, предполагающую группировку затрат по определенным признакам.

В теории отечественного учета и анализа разработана классификация затрат по различным основаниям (см. таблицу 1).

Затраты на продукт непосредственно связаны с осуществлением производственной деятельности предприятия, изготовлением продукции.

Затраты (расходы) периода являются функцией отчетного периода, они связаны скорее с длительностью отчетного периода, чем с выпуском и продажей продукции.

Затраты на продукт распределяются между текущими расходами, участвующими в формировании доходов отчетного периода, и запасами. Эти переходящие затраты (составляющие стоимость запасов) становятся расходами (в качестве себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг), только когда продукция реализована, что может произойти через несколько периодов после того, как она была произведена.

## Классификации затрат

Цель классификации	Возможные методы классификации
1.Определение себестоимости готовой продукции и стоимости ее запасов	<ul style="list-style-type: none"> <li>- затраты отчетного периода и затраты на продукт</li> <li>- по элементам затрат: <ul style="list-style-type: none"> <li>- материальные затраты,</li> <li>- затраты на оплату труда,</li> <li>- отчисления с оплаты труда,</li> <li>- амортизация ОС,</li> <li>- прочие</li> </ul> </li> <li>- по способу включения в себестоимость отдельных продуктов: прямые и косвенные</li> <li>- по статьям калькуляции: материальные затраты, затраты на оплату труда основных производственных рабочих, отчисления с оплаты труда, амортизация основных средств, РСЭМО, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы и т.д.</li> </ul>
2.Принятие управленческих решений	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по отношению к объему производства: переменные, постоянные, полупеременные (условно-переменные), полупостоянные (условно-постоянные)</li> <li>- по отношению к принимаемому решению: принимаемые в расчет затраты (релевантные) и не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные или иррелевантные)</li> <li>- по возможности устранения затрат принимаемым управленческим решением: устранимые и неустраиваемые</li> <li>- реальные затраты и вмененные затраты</li> <li>- приростные (инкрементные) и предельные (маржинальные) затраты</li> <li>- безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода, и возвратные</li> </ul>
3.Осуществление контроля и регулирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>- по степени регулируемости: регулируемые, слабо регулируемые и нерегулируемые затраты</li> <li>- контролируемые и неконтролируемые</li> </ul>

Затраты периода (например, ими могут быть управленческие и коммерческие затраты) признаются в том периоде (месяц, квартал, год), когда они были произведены; они не проходят через стадию запасов (то есть не признаются активами), а сразу же оказывают влияние на размер прибыли, отражаясь в отчете о прибылях и убытках.

Статья затрат - совокупность затрат, отражающая их однородное целевое использование.

Совокупность используемых статей затрат принято называть номенклатурой затрат.

Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

В качестве примера можно привести типовую номенклатуру статей:

1. Сырье и материалы;
2. Возвратные отходы (вычитаются);
3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций и предприятий;
4. Топливо и энергия на технологические цели;
5. Заработная плата производственных рабочих;
6. Отчисления на социальные нужды;
7. Расходы на подготовку и освоение производства;
8. Потери от брака;
9. Общепроизводственные расходы;
10. Прочие производственные расходы;
11. Общехозяйственные расходы;
12. Коммерческие расходы.

Первые 10 статей образуют так называемую производственную себестоимость. Сумма всех 12 статей представляет собой полную себестоимость производства и реализации (продажи).

Прямые затраты - это затраты, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на носитель затрат (объект калькулирования) на основе первичных документов (накладных, нарядов и т.д.).

Косвенные затраты не могут быть отнесены в момент возникновения прямо на носитель затрат (объект калькулирования), для их отнесения необходимы дополнительные расчеты по распределению пропорционально той или иной выбранной базе.

Важное значение в управленческом учете имеет деление затрат на зависящие от принимаемого решения (релевантные) и независящие, неизбежные при любом варианте решения (нерелевантные) расходы. Релевантность или нерелевантность тех или иных издержек производства и сбыта зависит от вида, назначения затрат и специфики принимаемого управленческого решения. *Нерелевантными* всегда являются расходы прошлых отчетных периодов, на которые уже нельзя повлиять, а также большая часть текущих затрат, зависящих от продолжительности периода, за который определяется их величина.

Особое значение в управленческом учете имеет деление затрат на постоянные и переменные. Основным критерий группировки затрат по степени переменности – их зависимость от изменения объема деятельности, с которой эти затраты связаны. Объем производственной деятельности оказывает влияние на одни затраты (количество материалов, зарплата рабочих) и не оказывает влияния на другие затраты (амортизация зданий, зарплата сторожа и т.д.). Объем (уровень) производственной деятельности может измеряться: объемом произведенной продукции или реализованных товаров (торговля), трудозатратами (в часах), пройденным расстоянием (в километрах), числом осмотренных пациентов и т.д.

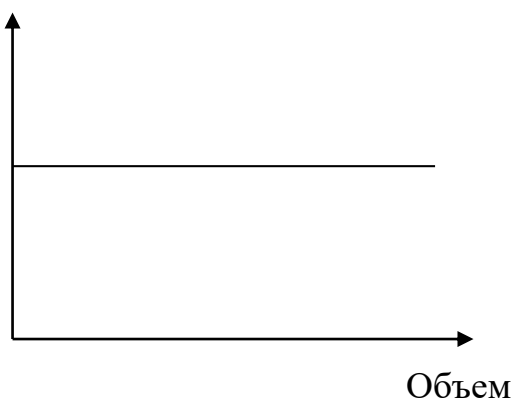
В краткосрочном периоде, т.е. в пределах года (до изменения производственных мощностей), затраты предприятия на основную деятельность можно подразделить на постоянные и переменные.

Величина постоянных затрат определяется длительностью периода, за который их учитывают. Величина затрат не зависит от объема деятельности и не изменяется при его росте или уменьшении. То есть, понятие постоянных затрат означает, что совокупные (общие) постоянные затраты не изменяются с изменением уровня производства, объемов производства или с изменением уровня загрузки производственных мощностей.



Постоянные затраты на единицу продукции, работ, услуг – это средняя величина, получаемая в результате деления общей суммы постоянных расходов данного периода времени на число единиц измерения объема производства или продаж в этом же периоде. Постоянные затраты на единицу продукции представляют собой переменную величину, существенно влияющую на себестоимость единицы изделий, товаров, услуг. А постоянные затраты на единицу продукции уменьшаются с увеличением объема производства.

А) Совокупные постоянные затраты



Б) Постоянные затраты на единицу продукции

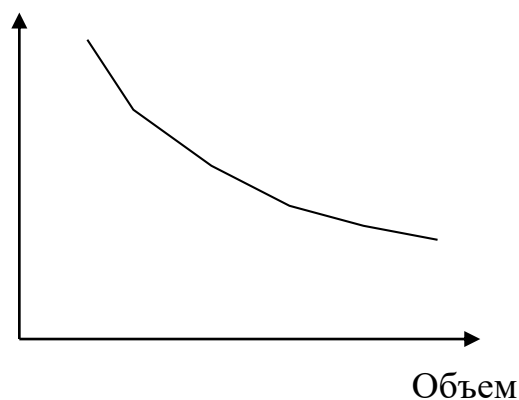


Рис. 1. График поведения постоянных затрат:

Большая часть постоянных затрат неизменна только на определенном объеме производственной деятельности, а как только он превышает, постоянные затраты резко возрастают и далее остаются неизменными на следующем промежутке объема производственной деятельности. Увеличение постоянных затрат обычно связано с расширением производственных мощностей, закупкой дополнительного оборудования для обеспечения дальнейшего роста объемов производства. Такие расходы называются полупостоянными (ступенчато возрастающими или долгосрочными). На графике представлено поведение ступенчато возрастающих постоянных затрат.

### Совокупные полупостоянные затраты

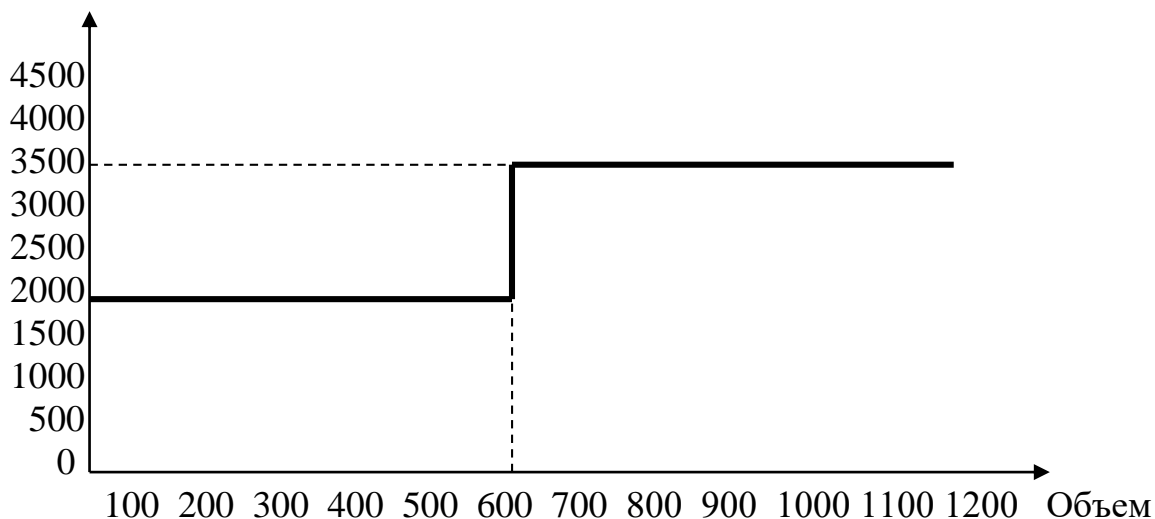


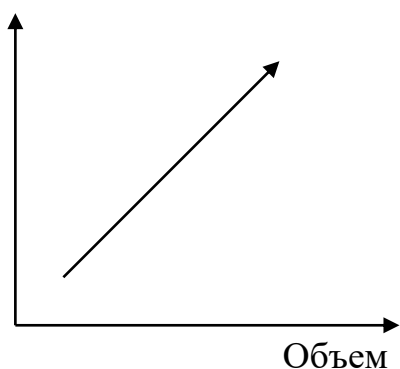
Рис. 2. График поведения ступенчато возрастающих постоянных затрат:

Переменные расходы в общей сумме изменяются с увеличением или уменьшением объема выпуска (реализации) продукции, степени использования производственных мощностей.

А) Совокупные переменные затраты

Совокупные

переменные затраты (руб.)



Б) Перем. затр. на един. продукции

Переменные затраты

на единицу продукции (руб.)

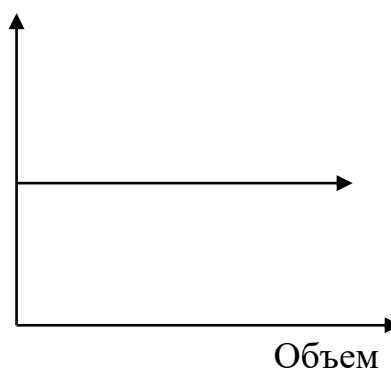


Рис. 3. График поведения переменных затрат:

В зависимости от поведения переменные затраты могут быть:

- пропорциональными

- прогрессирующими
- деградирующими.

Пропорциональные затраты изменяются теми же темпами, что и объем производства.

Прогрессирующие затраты растут в темпах более быстрых, чем объем производства (например, зарплата за сверхурочную работу, работу в праздничные дни и т.д.), то есть они, как правило, вызываются нарушением ритмичности производства и нетипичны для нормально работающего предприятия.

Деградирующие затраты увеличиваются в более низких темпах, чем объем производства (например, затраты на текущий ремонт, зарплата вспомогательных рабочих).

Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой валовые расходы предприятия:

$$R_{\text{вал}} = R_{\text{fix}} + R_{\text{var}}$$

где  $R_{\text{вал}}$  – валовые расходы;  $R_{\text{fix}}$  – постоянные, фиксированные затраты;  $R_{\text{var}}$  – общая сумма переменных расходов.

Релевантные затраты – это те затраты, которые подвержены влиянию принимаемого управленческого решения. Нерелевантные затраты – это те затраты, на которые невозможно повлиять принимаемым управленческим решением. Классификация затрат на релевантные и нерелевантные используется в процессе обоснования и принятия управленческих решений.

Устранимые затраты – это те затраты, которых можно избежать, выбрав альтернативный курс действий. Неустраиваемые затраты – это затраты, которых избежать невозможно.

Реальные затраты – это те затраты, которые имеются в действительности. Вмененные затраты характеризуют выгоду, которая была потеряна или которой вынуждены были пожертвовать, когда был выбран какой-то альтернативный курс действий, в результате чего отказались от другого курса. Понятие вмененные затраты используют только в случае ограниченности ресурсов. Вмененные

затраты возникают только когда есть ограниченность в ресурсах. Там, где ресурсы не ограничены, не нужно жертвовать чем-либо, и соответственно нет упущенной выгоды.

Приростные или инкрементные затраты – это дополнительные затраты, возникающие в результате изготовления и продажи группы дополнительных единиц продукции. Инкрементная прибыль (инкрементный доход минус инкрементные затраты) показывает на сколько увеличится прибыль в результате продажи группы дополнительных изделий. Предельные или маржинальные затраты – это затраты на производство дополнительной единицы продукции.

Безвозвратные затраты – это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения и которые не могут быть изменены ни каким решением в будущем. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решения (нерелевантные). Но между этой категорией и категорией нерелевантных затрат существует различие, так как не все нерелевантные затраты являются безвозвратными. Например, если планируем купить шерстяную ткань, и решаем, шить из нее женские или мужские костюмы. В этом случае затраты на ткань будут возвратными, но будут нерелевантными.

## **2.2. Методы деления затрат на постоянные и переменные**

Поделить затраты на постоянные и переменные можно двумя методами:

- 1) аналитический
- 2) статистический.

При аналитическом методе анализируется поведение затрат постатейно в течение прошлых лет. Выделяют полностью переменные затраты (пропорциональные), полупеременные и постоянные затраты. Далее из полупеременных затрат выделяют полностью переменную часть и рассчитывают вариатор затрат. Вариатор показывает удельный вес переменных затрат. В постоянных затратах нет переменных затрат, поэтому их вариатор равен 0. Пропорциональные затраты имеют вариатор 1. Полупеременные затраты могут иметь вариатор 0-1.

Переменные затраты, выделенные из состава полупеременных затрат прибавляют к пропорциональным затратам, а постоянную часть к постоянным затратам.

В результате, уравнение валовых затрат:

Валовые (совокупные) затраты = постоянные затраты + переменные затраты:

$$R_{\text{вал}} = R_{\text{fix}} + R_{\text{var}}$$

Поделив сумму переменных затрат на объем производства, находят переменные затраты на единицу объема. Тогда уравнение валовых затрат:

$$R_{\text{вал}} = R_{\text{fix}} + r_{\text{var}} * X$$

где  $r_{\text{var}}$  – переменные затраты на единицу объема производства

Таким образом, можно узнать, сколько составят валовые расходы при любом объеме производства. Аналитический метод группировки затрат позволяет уловить лишь общую тенденцию поведения затрат и допускает возможность погрешности за счет условности расчета вариаторов.

Статистические методы дают более точные результаты:

- метод крайних точек (мини-макси, минимальных и максимальных точек),
- графический метод,
- метод наименьших квадратов.

При методе мини-макси нужно собрать данные за несколько прошлых периодов об объеме производства и затратах, соответствующих этим объемам. Из всей совокупности данных выбирают наибольший и наименьший объем производства и соответствующими им затраты. Затем определяют переменные затраты на единицу объема по формуле:

$$r_{\text{var}} = \frac{\text{Затраты при макс.объеме} - \text{Затраты при миним.объеме}}{\text{Объем максим.} - \text{Объем миним.}}$$

Далее общую сумму постоянных затрат рассчитывают как разность между валовыми затратами при максимальном или минимальном объеме производства и произведением переменных затрат на единицу на соответствующий объем производства, максимальный или минимальный. Метод простой в использовании. Однако, надо учитывать, что отдельные периоды не отражают общей тенденции и не должны приниматься в расчет.

Графический (статистический) метод: на графике наносятся данные об общих затратах при разных объемах производства. Затем «на глазок» проводится линия. Точка ее пересечения с осью  $Y$  показывает уровень постоянных расходов. Переменные расходы определяют как разность между  $R_{\text{вал}}$  и  $R_{\text{fix}}$ , деленную на средний объем производства.

Дифференциация затрат методом наименьших квадратов дает наиболее точные результаты. Величина переменных затрат на единицу продукции  $r_v$  определяется исходя из соотношений:

$$r_v = \frac{n \sum X R_{\text{вал}} - \sum X \sum R_{\text{вал}}}{n \sum X^2 - (\sum X)^2},$$

где  $n$  – количество периодов, на основе которых исчисляется величина постоянных и переменных издержек.

Общую сумму постоянных расходов рассчитываем по формуле

$$R_{\text{fix}} = \frac{\sum R_{\text{вал}} \sum X^2 - \sum X R_{\text{вал}} \sum X}{n \sum X^2 - (\sum X)^2}.$$

### **2.3. Оптимизация соотношения затрат и результатов деятельности предприятия в краткосрочном периоде времени**

В управленческом учете применяется особый подход к исчислению финансовых результатов деятельности предприятий и их подразделений. Он основан на сопоставлении выручки от продаж с величиной переменных расходов. Результат этого сопоставления получил название маржинальный доход (прибыль). В

действующей практике он исчисляется в виде разности между выручкой от реализации (без НДС и акцизов) и переменными (как частный случай – прямыми) расходами. Маржинальная прибыль (доход) должна покрыть постоянные (главным образом накладные) расходы предприятия и обеспечить ему прибыль от реализации продукции, работ, услуг. В экономической литературе этот показатель часто называют суммой покрытия.

Маржинальная прибыль (доход) на единицу продукции определяется путем вычитания из цены продажи переменных (как частный случай – прямых) затрат на ее изготовление или добычу. В качестве синонима названия этого показателя используют понятие ставки покрытия.

То есть, ставка покрытия (маржинальный доход на единицу продукции) – это разница между ценой на единицу продукции и переменными затратами на его изготовление. Ставка покрытия показывает, на сколько оправдано производство каждого продукта в данных условиях производства. Если ставка покрытия на продукт не компенсирует связанных с его производством постоянных расходов, то в длительной перспективе этот вид продукции не следует производить. Однако, если невозможно производить другие продукты, то следует согласиться на производство такого продукта, ставка покрытия по которому больше нуля, но не покрывает всех постоянных расходов на его производство. То есть при отсутствии альтернативных вариантов продукт, по которому ставка покрытия положительна (больше нуля), а финансовый бухгалтерский результат меньше нуля (убыток), следует производить, так как это позволит минимизировать убытки и покрыть хотя бы часть постоянных затрат.

Взаимосвязь между суммой и ставкой покрытия может быть выражена формулой:

Сумма покрытия = Ставка покрытия \* Объем производства.

Исчисление сумм покрытий предоставляет менеджеру важнейшую для принятия управленческих решений информацию об эффективности производства и реализации продукции по ее видам и группам, а также об эффективности работы отдельных производственных участков.

Таким образом, сумма покрытия, или маржинальный доход, представляет собой разность между выручкой от реализации продукции и затратами, непосредственно связанными с ее изготовлением и сбытом, то есть переменными затратами:

Выручка от реализации = Цена \* Объем продаж

Выручка от реализации – Переменные затраты = Сумма покрытия (маржинальный доход)

Сумма покрытия – Постоянные затраты = Финансовый результат (Прибыль или убыток)

Таким образом, чтобы предприятие имело прибыль, сумма покрытия должна быть больше, чем постоянные затраты.

Анализ сумм и ставок покрытия по всем продуктам позволяет определить оптимальную для данных условий номенклатуру производства и продаж, установить, в каких количествах следует производить каждый вид продукции, при каких объемах продаж или цен на рынке производство продукта следует прекратить. Если на производстве имеется какой-либо ограничивающий фактор, например, недостаток производственных мощностей или материальных ресурсов, то нужно анализировать ставку покрытия каждого продукта в расчете на ограничивающий фактор.

Исчисление сумм покрытий предоставляет менеджеру важнейшую для принятия управленческих решений информацию об эффективности производства и реализации продукции по ее видам и группам, а также об эффективности работы отдельных производственных участков.

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. Рассмотрите основные понятия затрат и результатов деятельности организации
2. Какие классификации затрат организации выделяются в управленческом учете?



3. Какие затраты производятся при производстве продукции? При ее продаже?
4. Каким образом производится разделение затрат на постоянные и переменные в управленческом учете?
5. Как можно оптимизировать соотношение затрат и результатов деятельности организации в краткосрочном периоде?
6. Что означает понятие затраты? Чем затраты предприятия отличаются от его расходов?
7. В чем различие в содержании расходов по обычной деятельности в управленческом и финансовом учете?
8. Чем отличаются доходы и расходы предприятия от притока и оттока денежных средств?
9. Для чего нужно разделять релевантные и нерелевантные расходы?
10. Дайте определение прямых и косвенных затрат, приведите примеры.
11. Чем различаются постоянные, переменные и полупеременные расходы?
12. Какие существуют виды группировок затрат?
13. Какими основными показателями характеризуется уровень издержек предприятия?
14. Как влияют на затраты цены факторов производственной деятельности?
15. Какое влияние на расходы предприятия оказывают технико-экономические условия производства? Что они включают?

## Лекции № 1

# КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 3. ОСНОВНЫЕ МОДЕЛИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ

### **Аннотация**

Данная тема описывает основные модели учета затрат, используемые в системе управленческого учета.

### **Тематический план лекции 1 по теме 3**

3.1. Учет фактической себестоимости продукции на базе реальных, средних и нормативных затрат.

3.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полной и сокращенной себестоимости.

3.3. Концепция маржинальной прибыли. Анализ безубыточности в управленческом учете.

### **Ключевые слова**

Себестоимость продукции, реальные затраты, средние затраты, нормативные затраты, полная себестоимость, сокращенная себестоимость, маржинальная прибыль, анализ безубыточности.

### **Глоссарий**

**Система учета затрат** - система сбора информации о затратах и дальнейшего их распределения между различными видами произведенной продукции, а затем распределения затрат между реализованной продукцией и запасами нерезализованной продукции.

**Калькулирование себестоимости продукции** – это исчисление величины затрат, приходящихся на единицу (выпуск) продукции.

**Нормативная себестоимость** – устанавливается на основании норм и нормативов, принятых в организации.

**Точка нулевой прибыли (ТНП)** - это объем выпуска, при котором прибыль предприятия равна нулю, т.е. объем, при котором выручка равна суммарным затратам.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний основных моделей учета затрат, используемых в системе управленческого учета;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению научных докладов по проблемным ситуациям и вопросам темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают одну из предложенных тем для своего доклада и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его доклада. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия

темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

### **Рекомендуемая литература**

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 2 параграф 2.3, глава 6 параграф 6.1 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - зада-

ние 9 проблемные ситуации 3.1–3.4, 3.14–3.20, задание 23, задание 24 задачи 8.26–8.33 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018. – глава 8 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=948717>

### **Вопросы для изучения по теме**

3.1. Учет фактической себестоимости продукции на базе реальных, средних и нормативных затрат.

3.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полной и сокращенной себестоимости.

3.3. Концепция маржинальной прибыли. Анализ безубыточности в управленческом учете.

### **3.1. Учет фактической себестоимости продукции на базе реальных, средних и нормативных затрат**

Под системой учета затрат понимается система сбора информации о затратах и дальнейшего их распределения между различными видами произведенной продукции, а затем распределения затрат между реализованной продукцией и запасами нереализованной продукции. Другими словами, система учета затрат – это совокупность способов определения их фактической величины. Могут быть системы учета, основанные на исчислении реальных, действительно имевших место в данном отчетном периоде расходов, определении средних затрат за это же время и учете фактических издержек производства и сбыта на базе нормативных затрат.

Кроме того, в зависимости от полноты учета расходов различают способы определения полных затрат на изготовление (добычу) и продажу продукции и методы учета сокращенной (усеченной) себестоимости.

Системы учета затрат направлены на калькулирование себестоимости единицы продукции и обеспечивают расчет стоимости запасов, определение прибыли отчетного периода.

Учет фактической себестоимости на базе реальных затрат предполагает, что расходы фиксируются и включаются в себестоимость продукции в той величине, в которой они имели место в данном отчетном периоде. Сырье и материалы оценивают и списывают по фактическим ценам и затратам каждой покупки, заработную плату во время отпуска, расходы на ремонт основных средств и другие нерегулярные затраты и платежи отражают в учете операций того месяца или квартала и в том размере, в котором они имели место. Издержки отчетного периода принимают к учету такими, какими они были в реальности. Резервы предстоящих расходов и платежей не создаются, расходы прошлых периодов (кроме амортизации активов) во внимание не принимаются. Коммерческие расходы по продаже учитывают по каждой сделке.

Система учета реальных затрат имеет ряд достоинств: она отражает действительно имевшие место в данном месяце или квартале расходы и финансовые результаты продаж, не усредняя и не выравнивая их по периодам в течение года, создает возможности для выявления результатов реализации продукции и услуг по каждой сделке.

Недостаток этого метода состоит в более высокой трудоемкости ведения учета и сложности калькуляционных расчетов. Поэтому применять систему учета реальных затрат целесообразно на небольших предприятиях и в хозяйственных организациях с хорошо налаженной автоматизацией обработки экономической информации.

Исчисление фактической себестоимости на базе средних затрат исходит из того, что сырье и материалы при оприходовании и списании оценивают по средним ценам приобретения, транспортно-заготовительные расходы относят на затраты по среднему проценту, применяют усредненные ставки распределения издержек между отчетными периодами и между готовой продукцией и незавершенным производством. Себестоимость реализованной продукции определяют

не по каждой продаже, а в целом по предприятию. Широко используют счета «Расходы будущих периодов» и «Резерв предстоящих платежей», предназначенные для равномерного отнесения неравномерно возникающих во времени расходов (на оплату отпусков, ремонтные работы, затраты на освоение продукции и др.).

Преимущество этого варианта состоит в значительном облегчении учетной работы, снижении ее трудоемкости. Выравнивание затрат по месяцам и кварталам в пределах года

Недостаток этого варианта учета себестоимости состоит в том, что средние затраты могут иногда значительно отличаться от реальных расходов месяца и квартала

Для крупных и средних предприятий система расчета фактической себестоимости на основе показателей средних затрат наиболее приемлема в настоящее время.

По итогу за хозяйственный год оба варианта расчета фактической себестоимости продукции и финансовых результатов деятельности предприятия должны дать одинаковые результаты.

Нормативный метод учета фактических затрат основан на предварительном расчете норм расхода на изделие, вид работ (услуг) или место издержек по всем или важнейшим слагаемым себестоимости. Нормы прямых затрат разрабатываются на детали, узлы, полуфабрикаты, изделия, технологические операции обработки или переработки. По расходам на обслуживание производства, управление и сбыт составляют бюджетные нормативные сметы. Общая сумма фактических затрат на выпуск продукции и на единицу каждого ее вида определяется как алгебраическая сумма затрат по нормам и отклонений от норм.

Нормативный метод учета фактических затрат позволяет оперативно контролировать их величину, не дожидаясь окончания месяца, квартала, года, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно принимать меры по предотвращению удорожаний, перерасходов, ликвидации причин, их вызвавших. Общая сумма затрат на производство и себестоимость единицы измерения

объема продукции, работ, услуг определяются точнее, поскольку подавляющая часть издержек рассчитывается на базе дифференцированных, индивидуальных для каждого изделия и вида работ норм, а отклонения обычно составляют незначительную (хотя и важную для управления) величину.

Целевое назначение нормативного метода учета – выявление и систематизация отклонений от норм и нормативов.

Рациональность методов нормативного учета себестоимости состоит не только в том, что они позволяют с большей степенью точности определить фактическую сумму затрат на производство продукции по видам, местам формирования и объектам калькулирования, но прежде всего в том, что все затраты на производство подразделяются на рациональные, оправданные, необходимые и отклонения, вызванные нарушением условий и принципов, на которых базировался расчет нормативов (стандартов). Такие отклонения имеют место, когда используется менее экономичный материал или расход осуществляется неумело, с нарушением технологии, когда допускается брак и появляется необходимость в доплате сверх той заработной платы, что заложена в нормативе, и т.п. Могут возникнуть и другие нерациональные, неоправданные, бесполезные расходы.

Учет фактической величины затрат и себестоимости нормативным методом позволяет своевременно выявить и систематизировать эти отклонения, принять оперативные меры по предотвращению негативных причин, их вызвавших. Это значительно повышает ценность учетной информации для управления.

### **3.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полной и сокращенной себестоимости**

В соответствии с признаком полноты включения затрат в себестоимость различают систему учета полных затрат и систему "директ - костинг".

Система учета полных затрат основывается на включении в себестоимость продукции всех прямых и косвенных, переменных и постоянных затрат. Полная себестоимость является результатом поэтапного процесса калькулирования:

- 1) прямые затраты включаются в себестоимость конкретных продуктов;



2) косвенные расходы цехов распределяются между видами производимой продукции пропорционально заранее установленной базе и формируют вместе с прямыми затратами цеховую себестоимость;

3) далее между видами продукции распределяются косвенные общехозяйственные расходы, итоговая величина себестоимости называется производственной себестоимостью;

4) для расчета полной себестоимости к производственной себестоимости прибавляют расходы на продажу.

Достоинства системы учета затрат и исчисления себестоимости продукции на основе полной себестоимости: отражение всех расходов на производство и продажу в составе себестоимости продукции, уменьшение возможностей отражения в отчетности фиктивных убытков, идентичность данных финансового и управленческого учета о затратах и результатах деятельности, обеспечение возмещения всех затрат при ценообразовании.

Недостатки системы учета полных затрат: большая трудоемкость расчетов, усреднение показателей себестоимости отдельных видов продукции за счет применения общих баз распределения косвенных расходов, возможность появления в качестве итога условных убытков, вызванных не величиной затрат, а изменением остатков незавершенного производства, готовой продукции и других товарно-материальных ценностей.

Информация о полных затратах, полной себестоимости продукции может использоваться при составлении бухгалтерской отчетности для оценки активов баланса, определения финансовых результатов деятельности, исчисления налогооблагаемых показателей, оценки прошлых или будущих затрат на реализацию проекта, оценки рентабельности, доходности отдельных производств, видов деятельности, проектов, мероприятий, при ценообразовании, ориентированном на затраты, для определения ценовой стратегии и тактики, для оценки частичного выпуска продукции, незавершенного производства, полуфабрикатов и т.д. На основе данных о полных затратах предприятия за отчетный период определяется

финансовый результат от основной деятельности, величина стоимости поступивших основных средств, сырья, готовой продукции и других активов.

Учет затрат и исчисление сокращенной себестоимости исходит из того, что все, в том числе и комплексные расходы организации подразделяются на переменную и постоянную части. Общая сумма издержек предприятия исчисляется либо как сумма прямых и переменных затрат плюс постоянные в основном комплексные расходы, либо только как сумма прямых и переменных единичных издержек. Постоянные расходы списывают в уменьшение результата хозяйственной деятельности.

При исчислении сокращенной себестоимости более четко выявляется рентабельность изделий, так как разница между продажными ценами и ограниченной себестоимостью не затушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость изделий и обеспечивается возможность переориентации производства на более рентабельные изделия.

При исчислении сокращенной себестоимости оценка запасов готовой продукции и незавершенного производства производится по переменным затратам. Такая оценка позволяет избежать капитализации постоянных расходов в запасах.

К преимуществам системы исчисления сокращенной себестоимости относятся:

- простота и объективность калькулирования сокращенной себестоимости, так как отпадает необходимость в условном распределении постоянных затрат;
- возможность сравнения себестоимости различных периодов по переменным затратам, абсолютным и относительным маржам.
- возможность акцентировать внимание руководства на изменении маржинального дохода (суммы покрытия) как по предприятию в целом, так и по различным изделиям; выявить изделия с большей рентабельностью, чтобы перейти в основном на их выпуск;
- информация, получаемая в системе исчисления сокращенной себестоимости, позволяет проводить эффективную политику цен, указывая наиболее выгодные комбинации цены и объема;

- возможность проведения анализа в условиях ограниченного ресурса, что важно для планирования производства при наличии ограничивающих факторов;

Общие недостатки системы исчисления сокращенной себестоимости:

- трудности в разделении затрат на постоянные и переменные. Значительная часть смешанных расходов может быть квалифицирована по-разному, например в зависимости от применяемого метода деления затрат на постоянные и переменные, а это будет сказываться на результатах;

- необходимость для большинства компаний наличия информации о величине полных издержек, прежде всего для определения цены изделия, так как в ценах в долгосрочном плане необходимо обеспечивать покрытие всех издержек предприятия. При отсутствии данных о полной себестоимости велик риск несоблюдения этого условия;

- наличие некоторых трудностей при формировании внешней отчетности.

### **3.3. Концепция маржинальной прибыли. Анализ безубыточности в управленческом учете**

Деление затрат на постоянные и переменные, исчисление сумм и ставок покрытия позволяют определить влияние объема производства и сбыта на величину прибыли от реализации продукции, работ, услуг и тот объем продаж, начиная с которого предприятие получает прибыль.

Делается это путем расчета точки нулевой прибыли (ТНП). Основная, базовая формула для расчета величины объема производства и продаж, достигнув которого предприятие начинает получать прибыль, имеет вид:

$$ТНП = X_0 = \frac{R_{fix}}{p_i - r_v}$$

где  $p_i$  – цена продажи единицы продукции;

$r_v$  – переменные издержки на единицу продукции.

На графике соотношение затрат и объемов производства и продаж ТНП, обозначенная через  $B$ , выглядит следующим образом (рис. 1).

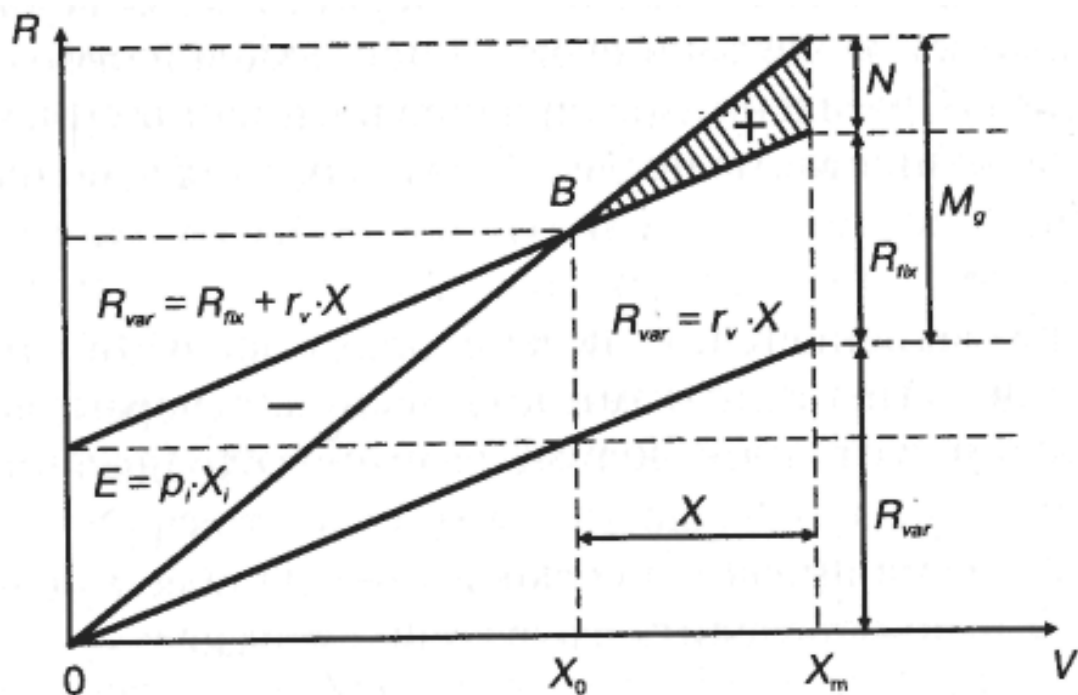


Рис. 1. Соотношение затрат с объемами производства и продаж

На приведенном графике ТНП, или точка безубыточности, находится на пересечении прямых, характеризующих затраты и выручку от реализации, а ее координаты определяют объем продаж и величину затрат производства и сбыта, при которых у предприятия нет ни прибыли, ни убытков. Выше точки находится поле прибыли, ниже – поле Убытков. При объемах продаж от  $X_0$  – количество продукции, при котором имеет место нулевая прибыль, до  $X_m$  – максимальная для данного предприятия или его подразделения загрузка производственных мощностей, предприятие (подразделение) находится в зоне эффективности деятельности.

На рис. 1 наглядно видно, как формируется маржинальная прибыль и затраты. Если объем производства и сбыта продукции меньше параметров ТНП, маржинальной прибыли недостаточно для покрытия постоянных расходов и предприятие работает с убытком. При объеме производства и продаж больше  $X_0$  предприятие получает прибыль, абсолютная величина которой тем больше, чем значительнее объем производства и сбыта.

При проведении анализа безубыточности всегда нужно учитывать определенные допущения, игнорирование которых может привести к необоснованным решениям и другим негативным явлениям. Основные допущения:

- 1) поведение совокупных затрат и выручки характеризуется линейной функцией;
- 2) все расходы организации можно поделить на переменные и постоянные;
- 3) постоянные расходы независимы от объема в пределах релевантного диапазона объема деятельности;
- 4) переменные расходы прямо пропорциональны объему в пределах релевантного диапазона объема деятельности;
- 5) цена продажи и закупочные цены на материалы и услуги не изменяются;
- 8) ассортимент производства и продаж не изменяется;
- 9) объем производства равен объему продаж, или изменения начальных и конечных запасов в итоге незначительны.

На основе соотношений, положенных в основу расчета ТНП, может быть исчислен ряд производных показателей, таких как кромка финансовой безопасности, коэффициенты риска убытков, запас прочности сбыта, величина эффекта операционного рычага и др.

Кромка (граница) финансовой безопасности – это разница между безубыточным объемом реализации и максимальным прогнозируемым объемом продаж. Чем меньше эта величина, тем рискованнее производство и продажа данного товара. Запас финансовой безопасности представляет собой объем товаров в количественном и стоимостном выражениях, который предприятие надеется продать сверх объема, обеспечивающего ему безубыточность. Запас прочности в стоимостном измерении – это разница между фактически полученной выручкой от продаж и значением точки безубыточности в стоимостном выражении.

Запас финансовой прочности показывает в стоимостном выражении, на сколько, можно снизить выручку от продажи, не боясь получить убытки.

Уровень кромки безопасности можно выразить в процентах как отношение разницы в объемах достигнутой (ожидаемой) и безубыточной реализации к фактическому (прогнозируемому) объему продаж.

Коэффициент риска убытков позволяет предпринимателю видеть, насколько допустимо сокращение выручки от продаж, прежде чем предприятие начнет нести убытки. Коэффициент риска является относительным показателем и выражается в долях, которые можно перевести в проценты. Чем выше коэффициент риска, тем больше запас прочности у предприятия.

Расчет ТНП используют при принятии управленческих решений: о цене реализации продукции, об объеме производства и сбыта продукции, об ассортименте продукции и т.д.

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. В чем заключаются особенности подходов к учету фактической себестоимости продукции на базе реальных, средних и нормативных затрат?
2. Что такое точка нулевой прибыли и как она используется в управленческом учете?
3. Каково экономическое содержание понятия "маржинальная прибыль"?
4. Каковы различия между учетом затрат и исчислением себестоимости продукции на основе полной и на основе сокращенной себестоимости?
5. Как информацию о полной себестоимости продукции можно использовать при управлении предприятием?
6. Как данные о сокращенной себестоимости продукции можно использовать при управлении предприятием?
7. Какие существуют системы учета затрат, какие из них применяются сейчас на российских предприятиях?
8. Что такое реальные затраты? Могут ли отличаться реальные затраты от фактических?
9. Какими достоинствами и недостатками обладает система учета реальных затрат.?

10. В чем суть системы измерения реальных затрат после отчетного периода?
11. Почему резервирование затрат искажает реальные расходы и доходы отчетного периода?
12. Почему руководители малых предприятия предпочитают учет реальных затрат системе измерения средних расходов?
13. Почему учет и калькулирование себестоимости на основе средних затрат – наиболее распространенная в нашей стране практика?
14. В чем суть системы измерения средних затрат? Когда итоговые показатели учета реальных и средних затрат могут быть одинаковыми?
15. Какими достоинствами и недостатками обладает система учета средних затрат?
16. Как производится выбор и проектирование систем учета и контроля затрат в организациях?

Для самостоятельного изучения

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 4. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ  
ПО ВИДАМ И НАЗНАЧЕНИЮ**

**Аннотация**

Данная лекция раскрывает сущность основных подходов к управленческому учету затрат по видам и назначению.

**Тематический план лекций по теме 4**

- 4.1. Управленческий учет и оценка материальных затрат
- 4.2 Управление запасами
- 4.3. Управленческий учет затрат на оплату труда
- 4.4. Учет амортизации и прочих затрат

## **Ключевые слова**

Материальные затраты, Затраты на оплату труда, Амортизация, калькуляционные расходы, управление запасами.

## **Глоссарий**

**ФИФО** – запасы списываются на затраты предприятия по цене первых поступивших партий (первая партия в приход, первая в расход)

**ХИФО** (highest in - first out) запасы списываются на затраты предприятия по наивысшей цене независимо от последовательности приобретения

**ЛОФО** (last out - first out) запасы списываются на затраты предприятия по наименьшей цене независимо от последовательности приобретения

## **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний основных подходов к управленческому учету затрат по видам и назначению;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению вопросов темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают один из вопросов темы занятия и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику



по теме его выступления. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении выступлений и докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- результаты решения студентами задач оцениваются исходя из полноты и правильности расчетов, получения правильного ответа, демонстрации определенного уровня владения материалом и методиками бухгалтерского управленческого учета.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

## Рекомендуемая литература

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 3 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задания 10–11, задание 12 задачи 4.1 – 4.22 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018. – глава 3 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=948717>

4. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – глава 3 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=545638>

## Вопросы для изучения по теме

- 4.1. Управленческий учет и оценка материальных затрат
- 4.2. Управление запасами
- 4.3. Управленческий чет затрат на оплату труда
- 4.4 Учет амортизации и прочих затрат

### 4.1. Управленческий учет и оценка материальных затрат

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

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

Количественное выражение израсходованных материалов можно определить одним из 3 методов:

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

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

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

## 4.2. Управление запасами

Управление запасами является одной из важнейших задач управленческого учета.

Уровень запасов сырья и материалов зависит от следующих факторов:

- объемы производства
- надежность поставщиков
- рыночные цены на сырье и материалы
- продолжительность производственного цикла

Выделяют 2 основных вида расходов, связанных с управлением запасами сырья и материалов:

- 1) расходы на складское хранение
- 2) расходы на пополнение запасов

Если затраты на содержание единицы запаса (т, шт., м<sup>3</sup>) обозначить  $r$ , то общие расходы на содержание запасов будут:

$$r \cdot \frac{Q}{2},$$

где  $Q$  – требуемое количество запасов.

Расходы на их пополнение при годовом объеме заказа  $D$  и затратах на единицу заказа  $R$  будут  $R \cdot \frac{D}{Q}$ . Их сумма

$$r \cdot \frac{Q}{2} + R \cdot \frac{D}{Q}$$

и есть общие затраты, связанные с запасами. Если продифференцировать это выражение по  $Q$ , получим оптимальное количество величины заказа ( $Q_{\text{опт}}$ ):

$$Q_{\text{опт}} = \sqrt{\frac{2DR}{r}}.$$

Количество запасов, при котором необходимо сделать новый заказ на поставку, определяется по формуле

$$(M \cdot T_3) + (M \cdot T_c),$$

где  $M$  – количество товарно-материальных ценностей, используемое ежедневно;  $T_3$  – время между моментом заказа и поставкой;  $T_c$  – время при расчете страхового запаса.

### 4.3. Управленческий учет затрат на оплату труда

Отличительная особенность управленческого учета по сравнению с бухгалтерским заключается в необходимости определять не только расходы на оплату труда, но и его затраты в рабочем и машинном времени, в показателях трудоемкости и машиноемкости производства. Это позволяет оценить эффективность использования рабочего времени, трудоемкость и машиноемкость технологических процессов, степень использования производственных мощностей, результаты их регулирования управленческими решениями.

Для управления важно знать не только, сколько стоит деталь, полуфабрикат, изделие, но и сколько времени необходимо для их изготовления.

Для управленческого учета рабочего времени обычно используют два основных регистра:

- карточки учета рабочего времени, в которых фиксируются фактические затраты времени на выполнение той или иной работы. В карточках отражаются основное и сверхурочное время, затраты которого являются основанием для расчета общего заработка;

- калькуляционные регистры (ведомости) заказов, отдельных видов продукции или их групп, в которых фиксируются фактические затраты времени на выполнение каждого заказа или изготовление продукта. Эти регистры ведут по видам продукции, работ, услуг и отдельным видам заказов.

Управленческий учет затрат труда на выпуск продукции и заработной платы включает учет отработанного времени и заработной платы персонала, непосредственно связанного с изготовлением (добычей) продукции и оказанием производственных услуг. Прежде всего это время и расходы на оплату труда производственных рабочих и инженерно-технических работников, участвующих в производственном процессе и отдельных технологических операциях по изготовлению продукции и упаковке ее в цехе. Сюда же относятся доплата по премиальным системам оплаты труда и оплата за дополнительные, не предусмотренные технологией операции.

Заработная плата других работников предприятия учитывается в составе цеховых (общепроизводственных) и общезаводских (общехозяйственных) расходов, в коммерческих (внепроизводственных) расходах, в потерях от брака, в расходах на подготовку и освоение производства.

Так же как затраты сырья и материалов, расходы на оплату труда могут быть учтены в целом по цеху и предприятию или с разбивкой: затраты по нормам и отклонения от норм в связи с отступлениями от нормальных условий производства (несоответствие оборудования, материалов, инструмента и другие допустимые отступления от технологии).

#### **4.4 Учет амортизации и прочих затрат**

Особую группу расходов в управленческом учете составляют калькуляционные затраты. В отличие от материальных и трудовых издержек они не связаны

с потреблением ресурсов в данном отчетном периоде и представляют собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия.

К ним относят:

- амортизацию активов
- проценты на собственный капитал
- заработную плату предпринимателя собственника
- стоимость аренды собственного имущества
- калькуляционные риски

В управленческом учете выделяют следующие методы начисления амортизации:

- линейный метод
- дегрессивный и прогрессивный методы
- метод начисления в зависимости от объема выпуска продукции
- для учета влияния инфляции и технического прогресса амортизацию основных средств целесообразно начислять исходя из восстановительной стоимости объектов по формуле сложных процентов с учетом реинвестирования

Основными факторами, определяющими величину амортизации в управленческом учете являются моральный и физический износ.

Особую группу в управленческом учете составляют дискретные расходы:

- издержки на освоение новых видов продукции
- расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
- плановый ремонт оборудования и других основных средств

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. Каким образом и для чего затраты в управленческом учете группируются по элементам и статьям калькуляции?

2. Какие подходы к измерению и оценке материальных затрат выделяются в управленческом учете?

3. Какими методами можно оценить расход производственных запасов?
4. Как данные управленческого учета могут использоваться при управлении запасами сырья и материалов?
5. В чем заключается содержание управленческого учета затрат на оплату труда?
6. В чем заключается содержание управленческого учета калькуляционных затрат?
7. Для чего нужны в управленческом учете группировки затрат по видам и по статьям калькуляции?
8. Почему существуют комплексные расходы предприятия? Приведите примеры подобных расходов.
9. Для чего нужна поэлементная группировка издержек по видам?
10. Включаются ли в затраты предприятия уплачиваемые им налоги?
11. Что помимо затрат на изготовление продукции входит в ее себестоимость?

## Лекция № 2

### **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 5. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ФОРМИРОВАНИЯ И ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

#### **Аннотация**

Данная лекция раскрывает порядок исчисления и учета затрат по местам их формирования и центрам ответственности в управленческом учете и контроллинге

#### **Тематический план лекции 2 по теме 5**

- 5.1. Понятие центра ответственности и места формирования затрат
- 5.2. Формирование и учет затрат по местам формирования и центрам ответственности
- 5.3. Бюджетирование в системе управленческого учета и контроллинга

## **Ключевые слова**

Место затрат, Центр ответственности, Бюджетирование

## **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний основных подходов к учету затрат по местам их формирования и центрам ответственности в управленческом учете;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению вопросов темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают один из вопросов темы занятия и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его выступления. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении выступлений и докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия



темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- результаты решения студентами задач оцениваются исходя из полноты и правильности расчетов, получения правильного ответа, демонстрации определенного уровня владения материалом и методиками бухгалтерского управленческого учета.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

### **Рекомендуемая литература**

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 4, параграф § 10.1 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задания 13–15, 22 и 25, глава 13 пример 1 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018. – глава 4 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=948717>

## **Вопросы для изучения по теме**

5.1 Понятие центра ответственности и места формирования затрат

5.2 Формирование и учет затрат по местам формирования и центрам ответственности

5.3. Бюджетирование в системе управленческого учета

### **5.1 Понятие центра ответственности и места формирования затрат**

В общем виде место затрат – это функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенным видом издержками

Группировка затрат по местам потребления материальных, трудовых и денежных ресурсов предназначена для решения двух основных задач:

- обеспечения контроля за экономичностью работы отдельных подразделений предприятия, для сопоставления полученных результатов и издержек производства по каждому из них;
- повышения точности и степени детализации калькулирования себестоимости продукции, особенно в сложных, неоднородных производствах, выпускающих большой ассортимент изделий.

Исходя из целевого назначения группировки издержек по местам и центрам затрат на предприятии основными условиями для их образования являются:

1. Территориальная обособленность, при которой место расходов должно находиться в едином комплексе в пределах определенной территории предприятия и его подразделений. В иных случаях большая часть расходов окажется

смежной для различных мест затрат, что приведет к неточностям при калькулировании себестоимости и условности самой группировки. Усложнится и контроль за экономичностью производства и управления.

2. Функциональная однородность, означающая, что в данном месте затрат должна по возможности выполняться одинаковая по содержанию или назначению работа, использоваться однотипное оборудование с примерно равными издержками на единицу отработанного времени. Соблюдение этого условия необходимо для установления единых методов распределения затрат по объектам калькулирования, обеспечения лучшей сопоставимости издержек с объемом производства отдельных подразделений предприятия и с нормативными расходами.

3. Возможность установления персональной ответственности за уровень расходов данного места затрат. Эффективность контроля за издержками производства и обращения во многом зависит от степени дифференциации ответственности за затраты в каждом подразделении предприятия. Область ответственности определяется уровнем руководства в соответствии с организационной схемой административного и производственного управления.

4. Соответствие единой для предприятия методологии калькулирования себестоимости продукции, т.е. возможностям разграничения расходов по установленным статьям калькуляции, использования при калькуляционных расчетах экономически обоснованных, однородных методов распределения затрат данного места на последующие и в конечном счете – на разновидности изделий и услуг.

Место формирования затрат – это структурное подразделение предприятия, деятельность которого связана с определенным видом издержками.

Очень часто выделяют:

- места возникновения основных затрат
- места возникновения вспомогательных затрат

В таблице 1 представлена классификация мест формирования затрат.

## Классификация мест формирования затрат

<i>Признак классификации</i>	<i>Виды мест формирования затрат</i>
Последовательность группировки расходов	- начальные места затрат - промежуточные места затрат - конечные места затрат
Отношение к изготавливаемой продукции	- основные места затрат - вспомогательные места затрат - сопутствующие места затрат
Организационная структура предприятия	- конкретные места затрат - абстрактные места затрат
Временной признак	- постоянные места затрат - временные места затрат

Учет затрат по местам их первичного формирования необходим для контроля издержек, управления экономичностью производственной и коммерческой деятельности, повышения ответственности за результаты производственно-хозяйственной деятельности на всех уровнях управления ею. По данным такого учета оценивают затраты незавершенного производства, незаконченных работ, полуфабрикатов собственного изготовления.

Центр ответственности - это структурное подразделение предприятия, руководитель которого несет ответственность за результаты его деятельности.

Другими словами, под центром ответственности в управленческом учете понимается область, сфера, вид деятельности, во главе которых находится ответственное лицо (менеджер), имеющий права и возможности принимать и осуществлять решения. В отличие от места затрат центр ответственности, как правило, более масштабен. Каждый центр ответственности может состоять из нескольких мест затрат и, кроме того, осуществлять расходы, не имеющие четко выраженного места формирования внутри предприятия. Довольно часто центр

ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности.

Деление предприятия на центры ответственности позволяет:

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

Центры ответственности можно классифицировать по следующим признакам:

- 1) выполняемые функции
- 2) объем ответственности

По выполняемым функциям центры ответственности подразделяются на:

- основные
- вспомогательные

В соответствии с объемом ответственности выделяют следующие виды центров ответственности:

- центр доходов
- центр затрат
- центр прибыли
- центр инвестиций

Эффективность функционирования каждого из центров ответственности определяется следующими параметрами:

- достижение поставленных целей;
- эффективность использования ресурсов.

## **5.2 Формирование и учет затрат по местам формирования и центрам ответственности**

Группировка издержек по совокупным местам затрат и центрам ответственности позволяет объединить разнородные по экономическому содержанию расходы в единые по целевому назначению комплексы.

Состав затрат производственного места издержек может быть представлен в трех основных вариантах:

- все затраты места являются прямыми и косвенными расходами, связанными с данным подразделением производства, независимо от того, к каким изделиям они относятся;
- затраты места и центра – только прямые расходы материалов, заработной платы, энергии и т.п.;
- затраты места – только косвенные расходы, которые нельзя отнести по прямому признаку на конкретные виды продукции. Прямые расходы включаются непосредственно в себестоимость изделий, работ и услуг, в состав издержек определенных мест они не входят.

В третьем варианте прямые затраты непосредственно относят на себестоимость конкретных видов изделий и услуг, а обособленно учитывают и распределяют лишь косвенные затраты мест. При этом точность калькулирования себестоимости полуфабрикатов, изделий и услуг существенно повышается, поскольку к распределению остается относительно меньшая часть издержек, и погрешности, вызванные условностью расчетной базы и самого процесса распределения, сказываются меньше, но здесь значительная часть затрат остается вне контроля по местам формирования и центрам ответственности.

Группировка затрат по местам их формирования осуществляется одним из двух основных способов:

- путем применения принципов двойной записи на взаимосвязанных счетах и последовательного перенесения (перераспределения) учтенных сумм затрат с первичных на промежуточные и конечные места формирования издержек;

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

Процедура распределения затрат по местам их формирования состоит из следующих этапов:

- выбор объекта учета затрат
- регистрация затрат, относящихся к тому или иному объекту учета затрат
- выбор метода перенесения затрат вспомогательных подразделений на производственные подразделения
- распределение затрат по объектам калькулирования

Косвенные расходы могут распределяться между местами и центрами затрат на основе количественных и стоимостных баз распределения. Управленческий учет отличается значительно большим числом показателей, пропорционально которым распределяются косвенные затраты. Это могут быть численность персонала, объем выпуска продукции, количество совершенных сделок, фактическое время работы оборудования, номинальная потребляемая мощность энергоустановок, площадь или объем отапливаемых помещений и т.д.

Базами для исчисления пропорций распределения обычно служат:

- количественные показатели объема производства, отгрузки и реализации продукции, времени изготовления производства (календарного, времени изготовления, машино-часы, нормо-часы), площадь и объем помещений, величины веса, технические показатели (кВт-часы, лошадиные силы, тонно-км, калории);
- стоимостные показатели величины прямых затрат на производство, запасов товарно-материальных ценностей, объема выпуска и реализации продукции в стоимостном выражении и т.п.

Распределение затрат осуществляется:

- путем исчисления себестоимости единицы продукции или услуг определенного места и умножения этой величины на объем их потребления в других подразделениях;

- путем исчисления процентной ставки;
- исходя из удельного веса потребляемой продукции (работ, услуг) каждого места или центра в общем объеме их деятельности.

Особую проблему представляют исчисление и списание себестоимости взаимооказываемых услуг и продукции мест и центров. В управленческом учете используются 3 основных метода распределения затрат вспомогательных подразделений при взаимном оказании услуг:

- 1) метод прямого распределения затрат
- 2) метод пошагового распределения затрат
- 3) метод взаимного распределения (метод уравнений)

### **5.3. Бюджетирование в системе управленческого учета и контроллинга**

Бюджетирование в общем виде можно представить как информационную систему внутрифирменного, корпоративного управления с помощью определенных финансовых инструментов, называемых бюджетами.

По определению Института дипломированных бухгалтеров и специалистов по управленческому учету (США), бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый для определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходов, которые должны быть понижены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели

Бюджетирование непосредственно связано с управлением и управленческим учетом, является его составной частью.

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

Основными целями составления бюджетов являются:



- разработка общей концепции ведения финансово-хозяйственной деятельности организации;
- разработка оптимального соотношения затрат и результатов деятельности организации;
- согласование и взаимоувязка деятельности различных подразделений предприятия;
- своевременное выявление и удовлетворение потребностей в необходимых ресурсах;
- оптимизация финансовых потоков;
- контроль и оценка эффективности деятельности путем сравнения фактических и плановых показателей деятельности различных подразделений и организации в целом;

Основные этапы разработки бюджета:

- сбор исходной информации
- анализ и обобщение полученной информации
- формирование нескольких вариантов бюджета
- оценка имеющихся проектов и выбор оптимального варианта
- утверждение бюджета

В таблице 2 представлена классификация бюджетов.

*Таблица 2*

#### Классификация бюджетов

<i>Признак классификации</i>	<i>Виды бюджетов</i>
Степень обобщения информации	<ul style="list-style-type: none"> <li>- главный (генеральный)</li> <li>- общий</li> <li>- частный</li> </ul>
Периодичность представления	<ul style="list-style-type: none"> <li>- краткосрочный</li> <li>- среднесрочный</li> <li>- долгосрочный</li> </ul>
Способ планирования	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дискретный</li> <li>- скользящий</li> </ul>
Механизм использования	<ul style="list-style-type: none"> <li>- статический</li> <li>- гибкий</li> <li>- специальный</li> </ul>

Существуют следующие методы составления бюджетов и бюджетного планирования: прогностические, статистические, специфические.

Организация управленческого учета в системе бюджетирования во многом зависит от содержания бюджетов и последовательности их формирования.

Наиболее распространена следующая последовательность бюджетирования:

- выделение сегментов деятельности и определение программы действий;
- формирование коммерческого бюджета;
- составление бюджета производственных расходов;
- формирование бюджета закупок;
- составление бюджета административных расходов;
- формирование бюджета инвестиций;
- составление прогноза (бюджета) движения денежных средств (финансового бюджета);
- формирование прогноза прибылей и убытков, прогнозного баланса.

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. Понятие и классификация мест затрат и центров ответственности в управленческом учете

2. Каким образом в управленческом учете затраты группируются и распределяются по местам их формирования и центрам ответственности?

3. Каковы особенности составления и использования внутренней отчетности предприятия по центрам ответственности?

4. Опишите подходы к ценообразованию в управленческом учете.

5. Каким образом и для чего в управленческом учете рассчитываются трансфертные цены?

6. Какое место бюджетирование занимает в управленческом учете? Как производится бюджетирование?

7. Объясните цели учета затрат по местам формирования и центрам ответственности.

8. Чем отличается центр ответственности за затраты от центра ответственности за прибыль? Приведите примеры.

9. За что отвечает перед руководством предприятия центр инвестиций?

10. Как обособить центры ответственности по производственному принципу?

11. Может ли место затрат быть одновременно центром ответственности? Может ли центр ответственности не иметь определенного места затрат?

12. Каковы цели и особенности использования фиксированной (жесткой) сметы накладных расходов?

## Лекция № 2

### **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 6. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И КОНТРОЛЛИНГ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ**

#### **Аннотация**

Данная лекция раскрывает порядок управленческого учета, контроллинга и распределения затрат по различным объектам калькулирования

#### **Тематический план лекции 2 по теме 6**

6.1. Понятие и общие принципы калькулирования себестоимости

6.2. Позаказный метод учета затрат

6.3. Попроцессный метод учета затрат

6.4. Специальные методики калькулирования

6.5. Распределение накладных расходов

6.6. АВ-костинг

#### **Ключевые слова**

Калькулирование, Калькуляция, Позаказный метод калькулирования, Попроцессный метод, эквивалентное калькулирование, ABC-метод

## **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний о порядке учета и распределения затрат по различным объектам калькулирования;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению научных докладов по проблемным ситуациям и вопросам темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают одну из предложенных тем для своего доклада и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его доклада. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- результаты решения студентами задач оцениваются исходя из полноты и правильности расчетов, получения правильного ответа, демонстрации определенного уровня владения материалом и методиками бухгалтерского управленческого учета.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

### **Рекомендуемая литература**

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 5, глава 10, параграф § 10.2 / доступно в ЭБС 'Znaniium.com' // URL: <http://znaniium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задания 16–17, задание 29 вопросы 1–6, задание 18 задачи 6.1–6.19, задание 21 задача

7.17, задание 24 задача 8.22, задание 30 задачи 10.1, 10.2, 10.6, 10.7 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018. – глава 5 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=948717>

4. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – глава 4 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=545638>

### **Вопросы для изучения по теме**

- 6.1. Понятие и общие принципы калькулирования себестоимости
- 6.2. Позаказный метод учета затрат
- 6.3. Попроцессный метод учета затрат
- 6.4. Специальные методики калькулирования
- 6.5. Распределение накладных расходов и ABC-костинг

### **6.1. Понятие и общие принципы калькулирования себестоимости**

Процесс исчисления себестоимости носит название «калькулирование». Произошло от лат. *calculatio* – вычисление. От лат. *calculo* – считаю.

В действующей практике *калькулирование* представляет собой систему расчетов, главная цель которых состоит в определении себестоимости единицы калькуляционной совокупности. В качестве последней могут рассматриваться отдельные виды готовой продукции, ее составные части, разновидности приобретаемых материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.

В качестве *объектов калькулирования* – носителей затрат обычно выступают конечные продукты, работы и услуги, производство и реализация которых

являются целью деятельности данного предприятия. Но ими могут быть и отдельные составные части продукции, узлы и полуфабрикаты, услуги вспомогательных и обслуживающих производств, особенно если они реализуются на сторону.

В зависимости от целей калькулирования выделяют следующие виды калькуляций:

- в зависимости от времени составления
  - сметные - рассчитывают на проектируемые или вновь осваиваемые изделия
  - плановые – отражают тот уровень затрат, который должен быть достигнут в течение планируемого периода времени
  - нормативные – определяются на основе детально разработанных норм и нормативов
  - фактические – фактически полученные в данном периоде затраты
- в зависимости от полноты включения затрат
  - калькуляции прямых затрат
  - калькуляции цеховой себестоимости
  - калькуляции полной с\с
- в зависимости от степени детализации
  - кумулятивные – без детального раскрытия статей калькуляции, обычно состоят из 2-3 статей
  - элективные – содержат развернутый перечень затрат
- в зависимости от объекта калькулирования
  - калькуляция себестоимости изделий
  - калькуляция себестоимости работ, услуг
  - параметрические калькуляции – расчет себестоимости не объекта калькулирования, а единицы параметра его полезного свойства (себестоимости машино-часа работы)
- в зависимости от длительности периода
  - годовые калькуляции

- квартальные
- ежемесячные

### Принципы калькулирования себестоимости продукции:

- научно обоснованная классификация затрат на производство продукции
- установление объектов калькулирования и калькуляционных единиц
- выбор метода распределения косвенных расходов
- разграничение затрат по периодам
- выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

## **6.2. Позаказный метод учета затрат**

Позаказный метод используется при изготовлении уникального, либо выполняемого по специальному заказу изделия. В промышленности он применяется на предприятиях с единичным типом производства, например, в тяжелом машиностроении, судостроении, в строительстве.

Позаказный метод применяется также в мелкосерийном производстве, которое характеризуется разнообразной продукцией, выпускаемой небольшими сериями. Например, полиграфия, где серия определяется заказанным тиражом.

Сущность данного метода заключается в том, что все прямые затраты учитываются по отдельным производственным заказам, а остальные затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

То есть, позаказный метод предполагает выделение из общей совокупности расходов на производство таких затрат, которые можно отнести прямо на объекты калькуляции. Остальные издержки включают в себестоимость отдельных изделий и услуг полностью или частично в виде дополнительных ставок (сумм), величина которых исчисляется после распределения косвенных расходов. Фактические прямые затраты учитывают с помощью первичной документации, в которой должен быть указан объект калькуляции, т.е. носитель издержек. Косвенные расходы группируются в зависимости от их целевого назначения или



принадлежности к определенному месту затрат и распределяются между разновидностями продукции пропорционально соответствующим базам. Итог прямых затрат и распределенной части косвенных расходов в расчете на совокупность продукции или ее единицу представляет собой конечный результат калькулирования

Объектом калькулирования является отдельный производственный заказ. До момента выполнения заказа, все относящиеся к нему затраты считаются НЗП.

### **6.3. Попроцессный метод учета затрат**

Попроцессный метод – применяется в добывающих отраслях промышленности (угольная, газовая, нефтяная, лесозаготовительная, энергетика). Такие производства характеризуются массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, небольшой номенклатурой выпускаемой продукции, оказываемых услуг, отсутствием, либо незначительными объемами НЗП.

Себестоимость продукции определяется делением общей суммы издержек за отчетный период на количество произведенной продукции (это так называемое простое одноступенчатое калькулирование).

Существует также простое двухступенчатое калькулирование, когда расчет себестоимости ведется в 3 этапа:

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

На многих предприятиях в системе управленческого учета при многоступенчатом передельном калькулировании затраты планируют и учитывают по стадиям процесса изготовления и относят путем деления на объем полуфабрикатов и продукции каждой стадии, а расходы по управлению и продаже делят на количество реализованной продукции.

## 6.4. Специальные методики калькулирования

### Специальные виды калькуляций:

- эквивалентные калькуляции
- калькуляции сопряженных продуктов
- калькуляции на основе стоимости машино-часа работы

Эквивалентные калькуляции – применяются в производствах, где производят продукцию одного наименования и назначения, но отличающуюся содержанием каким то показателем, например, содержанием полезного вещества, влажностью, трудоемкостью и т.д.

Такая продукция изготавливается на одном и том же оборудовании, по единой технологии, и учесть затраты по каждому виду продукции не всегда возможно или целесообразно.

Калькулирование сопряженных продуктов – как правило, связано с переработкой сырья в условиях единого технологического процесса, когда изготавливается несколько видов ГП, либо при производстве одного основного продукта получается несколько побочных продуктов, которые можно реализовать на сторону или использовать в собственном производстве.

В практике УУ используется 3 основных метода калькулирования с\б сопряженной продукции:

1) метод исключения – когда побочную продукцию оценивают по твердым ценам и полученный результат вычитают из общей суммы затрат, таким образом получаю стоимость основного продукта.

2) коэффициентный метод – затраты распределяются между видами продукции пропорционально заранее исчисленным коэффициентам

3) комбинированный метод – сначала часть затрат оценивается по твердым ценам, а оставшаяся часть распределяется коэффициентным методом.

Калькулирование на основе с\б машиночаса работы – основано на определении общей величины издержек, связанных с работой машин и оборудования и делении этой величины на число отработанных машиночасов.

При этом считается, что калькуляция с\б продукции, исчисленная данным методом, будет точнее, чем при других методах калькулирования. Преимущество состоит в том, что можно вести учет трудоемкости, машиноемкости отдельных видов продукции.

## **6.5. Распределение накладных расходов и ABC-костинг**

Экономически обоснованное распределение совокупности затрат отчетного периода между готовой продукцией и незавершенным производством и между отдельными изделиями и видами работ – одна из основных проблем калькулирования. От ее правильного решения во многом зависит точность калькуляционных расчетов.

Выбор базы для распределения тех или иных затрат должен соответствовать комплексу условий и требований, важнейшими из которых являются:

- экономическое содержание расходов.
- величина затрат, подлежащих распределению.
- особенности формирования распределяемых расходов. Они зависят от структуры мест и центров

Основанием для распределения косвенных расходов может служить такая ценностная или количественная единица, увеличение или уменьшение которой пропорционально изменению соответствующих издержек.

ABC метод (activity based costing) представляет собой функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия, он предназначен для определения себестоимости изделий на основе группировки расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей, управлении предприятием.

При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость изделий. Функции снабжения, производства, продажи и управления детализируются на составные части, операции, процессы.

В основе ABC метода лежит понятие «действия», т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система ABC определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки затрат по местам формирования и центрам ответственности.

Те или иные действия совпадают с деятельностью функционального подразделения предприятия лишь в том случае, когда она однородна, т.е. если подразделение выполняет только одну функцию, например, снабжения или сбыта. Как правило, большинство подразделений осуществляют разнородные функции, которые отличаются разным уровнем затрат.

Используя ABC метод, менеджеры вначале получают информацию о стоимости действия, а затем о затратах на изделие, с производством и продажей которых эти действия связаны.

Особенно это важно для накладных расходов, которые необходимо распределять между разными изделиями. С помощью метода ABC часть накладных расходов можно прямо отнести на изделия, представив их как затраты действий цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

Затраты действий являются составными частями, из которых постепенно формируются расходы функций, мест затрат, центров ответственности, себестоимость полуфабрикатов и готовых продуктов.

На практике группировку издержек производства и быта осуществляют с достаточно большой степенью детализации. В числе видов издержек предусматривают расшифровку материальных затрат, расходов на оплату труда, стоимость аренды, транспортных услуг и т.д. В еще большей степени детализируют функции производственно-сбытовой деятельности и их затраты. Здесь детализация может быть доведена до отдельных рабочих операций, работ по эксплуатации оборудования, совершенствования технологии производства.

На затраты функционального действия расход ресурсов относится с помощью так называемых драйверов.

Драйвер представляет собой носитель затрат для каждого обособленного действия или операции. Его величина определяет размер затрат, который должен находиться от нее в пропорциональной зависимости.

Драйверы являются измерителями выходного результата действия или операции и должны быть количественно определены. Обычно они устанавливаются в единицах измерения соответствующей деятельности. Например, для операций снабжения это будет количество закупок, для транспортной деятельности – количество тонн перевезенных грузов, для обслуживания покупателей количество часов работы с ними.

ABC метод известен специалистам еще с начала прошлого века, однако применять его на практике стали недавно. Основная причина заключается в большом объеме подготовительных счетных работ и трудоемкости учета. В производственно-хозяйственной деятельности может быть сотни и тысячи различных операций. Первоначально ABC метод применяли для повышения точности калькулирования себестоимости отдельных видов продукции. В настоящее время ABC метод является одним из важнейших методов снижения издержек производства, снижения трудоемкости и машиноемкости, повышения производительности труда, рентабельности производства и улучшения показателей деятельности предприятия.

Основные преимущества ABC метода заключаются в следующем:

- ABC метод представляет информацию в форме понятной для персонала предприятия
- распределяет накладные расходы в соответствии с их участием в процессах изготовления и сбыта различных видов продукции
- позволяет определить возможные пути снижения затрат и трудоемкости продукции, роста производительности труда
- расчеты по ABC методу позволяют получить большой объем информации для принятия управленческих решений, для выбора клиентов и ценообразования

- позволяет избежать искажений при распределении издержек благодаря минимизации усреднения накладных издержек

Существует следующая последовательность разработки и внедрения ABC метода:

- формирование и утверждение перечня выполняемых функций. Для составления перечня выполняемых функций используются различные методы: наблюдение, анкетное изучение, интервью. Наиболее эффективным и популярным методом является интервью. Для этого опрашиваются руководители соответствующих подразделений предприятия о том, какие функции или действия они выполняют и как именно их количественно измерить.

- выбор и утверждение драйверов (носителей затрат) для каждого действия. Драйвер или носитель затрат действия – это фактор, который оказывает наибольшее влияние на затраты данного процесса и может быть количественно измерен. Такими носителями могут быть количество поставок сырья и других ресурсов, количество заказов, количество тонн погрузки, количество наладок оборудования.

- формирование и утверждение требований к первичным документам. Основной задачей данного этапа является обеспечение возможности получения информации о величине прямых затрат в разрезе видов продукции. Информация о затратах, отражаемая в первичных документах, должна соответствовать утвержденному реестру видов деятельности, обеспечивать возможность формирования отчетов о затратах.

- оформление первичных документов в соответствии с требованиями метода ABC

- сбор и группировка информации о затратах по каждому процессу
- расчет ставок драйверов в разрезе выполняемых функций
- отнесение затрат по процессам на объекты
- калькулирование затрат на объекты.

Существует 2 основных варианта реализации ABC метода:

1) с помощью внедрения специальной ежемесячной отчетности, отражающей результаты группировки затрат по функциям и расчетов на основе этой группировки. Данная отчетность используется для внутреннего управления предприятием. При использовании этого метода прямые затраты относят непосредственно на изделия. А общие косвенные расходы дополнительно группируют по функциональной принадлежности.

2) внедрение ABC метода в рамках действующей системы бухгалтерского учета. Для этого используются дополнительная подсистема счетов. В действующем плане счетов это могут быть счета с 30 по 39. Данный метод менее разработан и апробирован на практике. Он требует, чтобы дополнительные счета учета позволяли получать информацию о величине затрат по процессам снабжения, производства, сбыта и управления предприятием.

Кроме того, при разработке и внедрении ABC метода необходимо учитывать требования бухгалтерского и налогового законодательства в части формирования и отражения информации о себестоимости, выручке, имуществе предприятия. Необходимо учитывать требования учетной политики и принцип рациональности учетной информации, при котором экономический эффект от ее использования должен превышать издержки, связанные с получением данных.

В любом случае, механизм внедрения ABC метода для каждого конкретного предприятия осуществляется индивидуально в соответствии с целями управления и возможностями обработки информации.

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. Что такое калькулирование себестоимости продукции и для чего оно производится?
2. Какие виды калькуляций себестоимости продукции можно выделить?
3. Какие методы используются при калькулировании себестоимости продукции?

4. В чем заключается содержание попроцессного метода учета затрат на производство? На каких предприятиях следует применять этот метод калькулирования?

5. В чем заключается содержание попередельного метода учета затрат на производство? На каких предприятиях следует применять этот метод калькулирования?

6. В чем заключается содержание позаказного метода учета затрат на производство? На каких предприятиях следует применять этот метод калькулирования?

7. Каким образом производится калькулирование себестоимости сопряженной продукции?

8. Как и для чего следует распределять косвенные расходы?

9. Каким образом производится расчет себестоимости производимой продукции при применении методики АВ-костинг?

10. Для чего необходимо калькулировать себестоимость товарного выпуска и единицы продукции?

11. Какие расходы, прежде чем отнести их на объекты калькулирования, нужно распределить между отчетными периодами времени? Приведите примеры.

12. Что нужно сделать для повышения точности и оперативности калькуляционных расходов?

13. Какие виды калькуляций себестоимости продукции вы знаете? Чем они отличаются друг от друга?

14. Чем отличается нормативная калькуляция себестоимости изделия от плановой и фактической себестоимостью изделия?

15. Какие данные бухгалтерского учета необходимы для расчета калькуляции фактической себестоимости изделия?

16. Что такое драйвер и какую функцию он выполняет? Чем отличается драйвер действия от операционного драйвера?



17. Почему при использовании метода ABC калькуляции себестоимости продукции получаются более точными?

18. Как оценивают выгодность покупателей в системе ABC?

### Лекция № 3

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 7. НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ И СТАНДАРТ-КОСТ НА БАЗЕ ПОЛНЫХ ЗАТРАТ**

### **Аннотация**

Данная тема раскрывает основные характеристики и цели нормативного метода учета и метода стандарт-кост; приводятся понятия нормативной калькуляции, отклонений от норм затрат. Рассчитывается фактическая себестоимость товарного выпуска продукции при нормативном учете на базе полных затрат.

### **Тематический план лекции 3 по теме 7**

7.1 Общая характеристика и цели нормативного учета

7.2. Исчисление себестоимости продукции при нормативном учете

7.3. Учет и анализ отклонений в нормативном учете и стандарт-косте

### **Ключевые слова**

Норматив, норма, стандарт, нормативный учет, стандарт-кост, отклонения.

### **Глоссарий**

**Затраты производства** - выраженные в денежной форме расходы предприятия на производство продукции. Включают затраты на освоение производства продукции, расходы, непосредственно связанные с изготовлением изделий, добычей полезных ископаемых, организацией производства и управления на уровне предприятия.

**Калькулирование** - система исчисления затрат на производство и реализацию отдельного вида продукции и ее единицы по предприятию в целом и в разрезе его структурных единиц.

**Нормативный метод учета затрат** - способ исчисления фактических затрат на производство продукции, основанный на предварительном нормировании издержек, системном учете изменений и отклонений от норм. Способствует своевременному выявлению и предупреждению нерационального расходования средств, выявлению внутрихозяйственных резервов, упрощает технику исчисления и анализ себестоимости продукции.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний о понятии, содержании и особенностях нормативного учета и стандарт-коста на базе полных затрат;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению научных докладов по проблемным ситуациям и вопросам темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают одну из предложенных тем для своего доклада или один из вопросов темы занятия и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его доклада. Кроме

того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- результаты решения студентами задач оцениваются исходя из полноты и правильности расчетов, получения правильного ответа, демонстрации определенного уровня владения материалом и методиками бухгалтерского управленческого учета.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

## Рекомендуемая литература

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 6 параграфы 6.2 и 6.3, глава 7 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задание 24 задачи 8.1-8.10, задание 26 вопросы 1–5, задание 27 задачи 9.16-9.18, 9.24, 9.26, 9.28, 9.29 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018. – глава 6 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=948717>

## Вопросы для изучения по теме

- 7.1. Общая характеристика и цели нормативного учета
- 7.2. Исчисление себестоимости продукции при нормативном учете
- 7.3. Учет и анализ отклонений в нормативном учете и стандарт-косте

### 7.1. Общая характеристика и цели нормативного учета

*Нормативная калькуляция*- рассчитанная предварительно по нормативам (стандартам) калькуляция продукта (по видам затрат). *Нормативная себестоимость (продуктов)* - данные нормативной калькуляции по видам затрат умноженные на фактическое число изготовленных продуктов. *Фактическая себестоимость* - нормативная себестоимость продукции плюс отклонения от норм по видам затрат.

Нормативный метод учета фактических затрат основан на предварительном расчете норм расхода на изделие, вид работ (услуг) или место издержек по всем или важнейшим слагаемым себестоимости. Нормы прямых затрат разрабатываются на детали, узлы, полуфабрикаты, изделия, технологические операции

обработки или переработки. По расходам на обслуживание производства, управление и сбыт составляют бюджетные нормативные сметы. Общая сумма фактических затрат на выпуск продукции и на единицу каждого ее вида определяется как алгебраическая сумма затрат по нормам и отклонений от норм.

Нормативный метод учета фактических затрат позволяет оперативно контролировать их величину, не дожидаясь окончания месяца, квартала, года, выявлять отклонения от норм и нормативов, своевременно принимать меры по предотвращению удорожаний, перерасходов, ликвидации причин, их вызвавших. В УУ необходимо организовать тщательный контроль за своевременным внесением изменений норм в нормативные калькуляции.

Стандарт - кост представляет собой систему определения ожидаемых расходов предприятия и отдельных его подразделений. В его основе лежит средний плановый уровень издержек прошлых периодов времени, апробированные стандарты (нормативы) затрат в целом на изделия и выполненные работы. Это может быть среднее значение за ряд предшествующих лет, скорректированная средняя величина по экстраполяции с поправками на изменение конструкции, технологии производства и т.п.

Основные различия между стандарт-костом и нормативным учетом фактической себестоимости сводятся к следующему:

- стандарт-кост – это система планирования и анализа различных вариантов затрат, в том числе из-за разной загрузки производственных мощностей, а нормативный учет – система измерения их фактической величины при фактической загрузке;
- стандарт-кост непосредственно не связан с калькулированием фактической себестоимости единицы продукции, нормативный учет начинается с калькулирования нормативной себестоимости носителя затрат и завершается составлением калькуляции фактической себестоимости единицы продукции;

- в стандарт-косте отклонения от норм (стандартов) затрат выявляют расчетным путем после завершения процессов производства и сбыта, в нормативном учете – с помощью первичного документирования и до начала или в процессе расходования ресурсов;
- стандарт-кост широко используется для оценки запасов товарно-материальных ценностей, незавершенного производства и готовой продукции на складе, нормативный метод учета фактических затрат для этих целей не применяется;
- в стандарт-косте используется система специальных счетов для учета затрат по нормам и выявления отклонений от норм, в нормативном учете может применяться лишь один специализированный счет «Выпуск продукции», на котором выявляется сумма отклонений фактической производственной себестоимости фактического выпуска от его стоимости по учетным ценам.

## **7.2. Исчисление себестоимости продукции при нормативном учете**

Исчисление фактической себестоимости продукции производится путем прибавления к нормативной стоимости изделий или вычитания из нее выявленных в текущем учете отклонений от норм и изменений норм.

Фактическую себестоимость отдельных изделий исчисляют на основе нормативной калькуляции с применением индексов отклонений от норм и изменений норм, выявленных по статьям расходов и соответствующим продуктам или группам продуктов. Эти индексы определяют как процентное отношение величины изменений нормативов и отклонений от норм к затратам по нормам.

С учетом изменения норм формула фактических затрат на производство продукции приобретает вид:

$$R_{\text{факт}} = (R_{\text{норм}} \pm \Delta R_{\text{изм}}) \pm \Delta R_{\text{откл}}$$

Основное внимание в нормативном учете уделяется выявлению отклонений от норм, т.е. допущенным удорожаниям или полученной экономии. Исчисление величины фактических затрат по итогу за месяц рассматривается как производная задача.

В стандарт – косте общем виде расчет норматива издержек  $S_n$  производится по формуле  $S_n = r_n * p_n$

где  $r_n$  – количество расхода материальных ресурсов или времени в расчете на единицу продукции;  $p_n$  – стоимостное выражение единицы расхода (цена, тариф и т.д.).

Для пропорциональных прямых затрат в качестве исходной базы нормирования количества расхода обычно используется величина конечной продукции и ее составных частей (деталей, узлов, полуфабрикатов и т.п.). Постоянные затраты нормируют в расчете на календарный период и распределяют по видам продукции пропорционально условному базису, специфичному для каждой отрасли промышленности.

Исходные данные для нормирования издержек содержатся в производственной технологической документации (конструкторских и технологических спецификациях, картах техпроцесса, рецептурах смеси сырья и материалов и т.п.).

### **7.3. Учет и анализ отклонений в нормативном учете и стандарт-косте**

Основными методами выявления отклонений по сырью и материалам являются:

- сигнальное документирование;
- учет партионного и непрерывного раскрытия материала;
- предварительный расчет отклонений по фактической рецептуре запуска материалов в производство (расчетно-аналитический метод);
- инвентарный метод.

Для выявления отклонений по расходам на оплату труда используют те же методы, что и в учете затрат сырья и материалов. Определение величины отклонений и ее разложение по факторам наглядно представляет график линейной функции издержек. Пусть величина постоянных расходов предприятия в отчетном периоде составила 300 тыс. руб., приведенные затраты при полном использовании производственных мощностей 800 тыс. руб., полная загрузка позволяет

выпускать 10 000 ед. продукции, фактически произведено 6000 ед. изделий при 750 000 руб. затрат на их изготовление. Графически поведение плановых, приведенных и фактических расходов представлено на рис. 1.

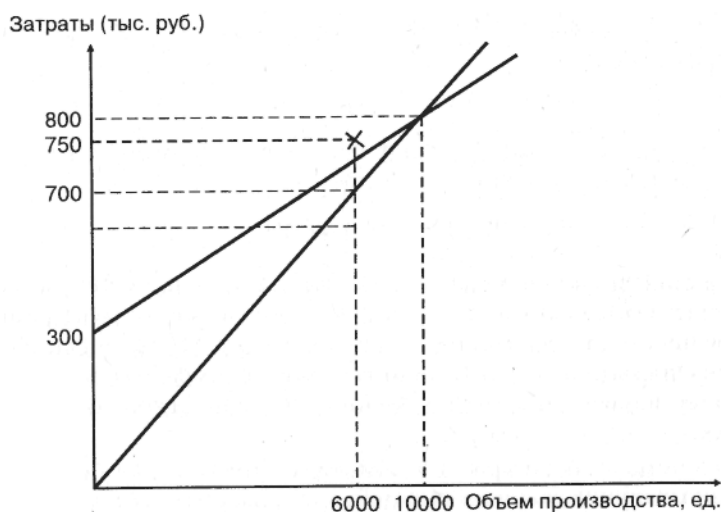


Рис. 1. Пример факторного анализа отклонений

Отклонения между фактическими и запланированными затратами отчетного периода составляют:  $750 - 800 = 50$  (тыс. руб.).

Факторы, повлиявшие на их величину:

а) уровень затрат:

$$750 - 6000 \cdot \frac{800}{10000} = 750 - 480 = 270 \text{ (тыс. руб.);}$$

б) степень загрузки производственных мощностей (влияние объема производства):

$$(6000 - 10\,000) \cdot \frac{800}{10\,000} = 4000 \cdot 80 = 320 \text{ (тыс. руб.).}$$

Проверка правильности расчетов:

$$270 - 320 = 50 \text{ (тыс. руб.).}$$

Общая сумма отклонений состоит, во-первых, из перерасхода или экономии количества затрат по ценам, предусмотренным в нормативах, во-вторых, она содержит разницу между фактической и плановой стоимостью расхода, умноженной на его фактическую величину, и в-третьих – часть обобщенной суммы отклонений по обоим причинам.



## Вопросы для самостоятельного изучения

1. Что представляет собой нормативный метод учета затрат на производство?
2. В чем заключается содержание системы учета «стандарт-кост» и какими достоинствами и недостатками обладает эта система?
3. Чем стандарт-кост отличается от нормативного учета?
4. Каким образом производится расчет нормативных затрат на производство продукции?
5. Каким образом ведется учет изменений норм в нормативном учете?
6. Как можно выявить отклонения от нормативных затрат в управленческом учете?
7. Каким образом систему счетов бухгалтерского учета можно использовать для целей нормативного учета и стандарт-коста?
8. Как действует система нормативного учета полных затрат?
9. Дайте определение стандарт-коста и поясните его. Чем стандарт-кост отличается от нормативного учета затрат?
10. Назовите методы расчета нормативных затрат по материалам и заработной плате.
11. Чем различаются базовые, идеальные и достижимые в настоящее время нормативы?
12. Откуда берут информацию о нормативах количества расхода ресурсов?
13. Как определяется нормативная цена затрат?
14. Каким образом можно рассчитать нормативы накладных расходов предприятия?
15. Что означает анализ отклонений в управленческом учете и для чего он нужен?

### Для самостоятельного изучения

## КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 8. НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ НА БАЗЕ ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ (ДИРЕКТ-КОСТИНГ)

### Аннотация темы

Данная тема раскрывает основные характеристики и цели нормативного метода учета на базе переменных затрат (директ-костинг); раскрыты виды директ-костинга: простой и развитый. Рассматривается использование данных директ-костинга для обоснования различных управленческих решений в сфере производства и продаж.

### Тематический план лекций по теме 8

8.1. Экономическая сущность системы директ –костинг

8.2. Виды системы директ-кост

### Ключевые слова

Директ-костинг, ставка покрытия, сумма покрытия, маржинальный доход, переменные затраты, вариатор.

### Глоссарий

**Затраты производства** — выраженные в денежной форме расходы предприятия на производство продукции. Включают затраты на освоение производства продукции, расходы, непосредственно связанные с изготовлением изделий, добычей полезных ископаемых, организацией производства и управления на уровне предприятия.

**Переменные затраты** — расходы, изменяющиеся при росте или снижении объема производственной деятельности в определенном периоде времени.

**Постоянные расходы** — затраты предприятия, в общей сумме не зависящие от объема выпускаемой продукции и величины ее реализации и не изменяющиеся в течение отчетного периода при увеличении или уменьшении этих показателей.

**Предельные затраты, предельная выручка, предельный доход** — элементарное приращение затрат и стоимости при изменении некоторой финансовой переменной в связи с принятием решения.

### **Методические рекомендации по изучению темы**

- цель изучения темы: формирование знаний о сущности и видах системы директ–костинг и возможностях использования ее данных для обоснования различных управленческих решений;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению научных докладов по проблемным ситуациям и вопросам темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают одну из предложенных тем для своего доклада или один из вопросов темы занятия и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его доклада. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны

принимать активное участие в обсуждении докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- результаты решения студентами задач оцениваются исходя из полноты и правильности расчетов, получения правильного ответа, демонстрации определенного уровня владения материалом и методиками бухгалтерского управленческого учета.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

## Рекомендуемая литература

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 8 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задание 24 задачи 8.12, 8.14–8.17, задание 27 задачи 9.3, 9.12, 9.13, 9.27–9.30 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – глава 5 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=545638>

## Вопросы для изучения по теме

- 8.1. Экономическая сущность системы директ–костинг.
- 8.2. Виды системы директ–кост.

### 8.1. Экономическая сущность системы директ–костинг

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

В настоящее время директ-костинг предусматривает учет себестоимости не только в части *прямых переменных расходов*, но и в части *переменных косвенных затрат*. При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету чаще других встречается название «учет ограниченной, или со-

кращенной, себестоимости». Постоянные расходы не включаются в расчет себестоимости изделий, а как расходы данного периода списываются в уменьшение полученной прибыли в течение того периода, в котором они были произведены. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец года и незавершенное производство.

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

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

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

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

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

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

3. Ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного бухгалтерского учета, одной из главных задач которого до последнего времени являлось составление точных калькуляций.

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

## **8.2. Виды системы директ–кост**

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

- простой, одноступенчатый директ-кост, основанный на использовании в расчетах данных только операционных (накладных) затрат, учтенных единым блоком;
- развитый (дифференцированный, многоступенчатый) директ-кост, при котором постоянные затраты подразделяются не по видам продукции и услуг, а по местам формирования накладных расходов, т.е. уровням управления предприятием.

При обоих вариантах системы директ-коста общую выручку за период сравнивают с величиной переменных затрат и определяют величину маржинального дохода (брутто-прибыль, сумма покрытия) за отчетный период. Для исчисления нетто-прибыли предприятия из этой величины вычитают сумму постоян-

ных затрат, которые не распределяются между носителями как переменные затраты, а попадают из подсистемы учета по местам возникновения затрат, минуя подсистему калькулирования производственного учета, в подсистему учета результатов за период. При этом общую сумму постоянных затрат за период относят на результаты того отчетного периода, в котором она возникла (табл. 1).

Таблица 1.

Схема одноступенчатого учета суммы покрытия маржинального дохода

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

В одноступенчатом учете сумм покрытия все постоянные расходы, объединенные в одном блоке, вычитают из суммы покрытия данного отчетного периода. В противоположность этому в ступенчатом (многоступенчатом) учете покрытия постоянных расходов делается попытка разделения блока постоянных затрат и распределения отдельных частей постоянных расходов не между отдельными носителями затрат, а между общим количеством какого-либо продукта или товарной группой, местом возникновения затрат или целым подразделением предприятия.

Аналитически более ценная информация получается, когда переменные расходы сгруппированы или распределены по местам производства, управления и сбыта и есть возможность определить суммы и ставки покрытия не только по видам продукции и услуг, но и по местам формирования и центрам ответственности. Аналогично должны быть дифференцированы и постоянные расходы.



В современном УУ и контроллинге постоянные затраты предприятия могут быть представлены следующим образом.

1. Постоянные расходы на *изделие*, прямо относимые на общее количество продукции данного вида, произведенной за данный период.

2. Постоянные расходы на *группу изделий*, приходящиеся на многие аналогичные виды продуктов, которые можно объединять в одной группе.

3. Постоянные расходы *мест возникновения затрат*, не подлежащие распределению между отдельными группами носителей затрат, а относящиеся прямо на отдельные места возникновения затрат.

4. Постоянные расходы *подразделения*.

5. Постоянные расходы *предприятия* представляют собой расходы, их остаток, который нельзя распределить между специальными калькуляционными объектами, например, расходы на управление предприятием.

При таком представлении возможен вариант многоступенчатого директ-костинга, при котором дифференцируют не только переменные, но и постоянные расходы и определяют ставки покрытия по видам продукции и местам ее изготовления и сбыта.

Система развитого директ-костинга за счет многоступенчатого учета сумм покрытия постоянных расходов создает более совершенную информационную базу для анализа структуры полученного результата и основных факторов, повлиявших на его величину. При этом можно выявить, вносит ли конкретный вид продукции, работ, услуг вклад в покрытие постоянных расходов предприятия, какова его величина, насколько оправдан уровень накладных затрат по подразделениям организации.

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. В чем заключается содержание системы директ-кост и каковы ее возможности?

2. Какие разновидности директ-коста выделяются в УУ?

3. Как производится расчет финансовых результатов в системе директ-костинг?
4. Каким образом информация, формируемая в системе директ-костинг, может быть использована при принятии управленческих решений?
5. Чем директ-кост отличается от учета по полной себестоимости?
6. Всегда ли директ-кост означает учет прямых затрат?
7. Как оценивают остатки незавершенного производства и непроданной товарной продукции в директ-косте; в системе учета по полной себестоимости?
8. При каких условиях российская система бухгалтерского учета акцептует принципы директ-коста?
9. Назовите достоинства и недостатки в использовании данных директ-коста для целей управления предприятием.
10. Все ли элементы директ-коста применимы в бухгалтерском учете на российских предприятиях?
11. Может ли директ-костинг быть ненормативным методом учета затрат?

### Лекция № 3

## **КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ТЕМЕ 9. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЛИНГА ДЛЯ АНАЛИЗА И ОБОСНОВАНИЯ РЕШЕНИЙ НА РАЗНЫХ УРОВНЯХ УПРАВЛЕНИЯ.**

### **Аннотация темы**

Данная тема рассматривает виды управленческих решений и использование информации системы управленческого учета и контроллинга для их принятия менеджерами. Раскрыта связь управленческого учета и контроллинга с оценкой эффективности производственных инвестиций.

## Тематический план лекции 3 по теме 9

9.1. Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации

9.2. Управленческий учет и контроллинг эффективности производственных инвестиций

9.3. Сущность методики «Таргет-костинг»

### Ключевые слова

Управленческие решения, ограничивающий фактор, специальный заказ, производственные инвестиции, таргет-костинг, система сбалансированных показателей.

### Глоссарий

**Затраты производства** — выраженные в денежной форме расходы предприятия на производство продукции. Включают затраты на освоение производства продукции, расходы, непосредственно связанные с изготовлением изделий, добычей полезных ископаемых, организацией производства и управления на уровне предприятия.

**Калькулирование** — система исчисления затрат на производство и реализацию отдельного вида продукции и ее единицы по предприятию в целом и в разрезе его структурных единиц.

**Управленческий учет** — система учета, обеспечивающая формирование информации для оперативного управления предприятием, контроля экономичности его деятельности, сопоставления осуществленных затрат полученных результатов. Как правило, основывается на предварительном расчете (нормировании) основных затрат и параметров деятельности и выявлении отклонений от них.

## Методические рекомендации по изучению темы

- цель изучения темы: формирование умений, способностей и навыков по использованию данных управленческого учета для анализа и обоснования решений на разных уровнях управления;

- в лекционной части темы даются общие представления по теме;

- в качестве самостоятельной работы предлагается изучить рекомендуемые информационные ресурсы, подготовить доклады и презентации для представления на семинарском занятии, подготовиться к обсуждению научных докладов по проблемным ситуациям и вопросам темы занятия на семинарском или практическом занятии, подготовиться к решению задач на практическом занятии, попробовать решить задачи по изучаемой теме самостоятельно, выявить трудные места в решении задач и подготовить вопросы для уточнения хода решения задач на практическом занятии;

- после посещения лекции, изучения лекционного материала и конспекта лекций студенты по желанию выбирают одну из предложенных тем для своего доклада или один из вопросов темы занятия и подготавливают выступление с сопровождением в виде наглядной презентации, а также два контрольных вопроса для слушателей в аудитории. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его доклада. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении докладов на семинарском занятии.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты раскрытия темы в выступлении и презентации, использования цифровых примеров, качества слайдов, степени участия в обсуждении докладов.

- проведение семинара в интерактивной форме по теме 9 «Использование данных управленческого учета для анализа и обоснования решений

на разных уровнях управления» предполагает решение студентами кейсов, их презентацию, дискуссию и обсуждение. Студенты по желанию выбирают один из предложенных кейсов, определяют свое мнение по проблемной ситуации в выбранном кейсе, обосновывают собственный вариант оптимального решения проблемы, подготавливают аргументы в его защиту и обоснование, выступают перед аудиторией с сопровождением в виде наглядной презентации. Остальные студенты должны подготовить свои вопросы докладчику по теме его выступления, предложить и обосновать альтернативный подход к решению проблемной ситуации, изложенной в кейсе. Кроме того, студенты отвечают на вопросы преподавателя. Студенты должны принимать активное участие в обсуждении кейсов. По усмотрению преподавателя решение кейсов может производиться командами студентов из 4 – 5 человек.

- по результатам проведения семинара в интерактивной форме преподаватель оценивает каждого студента в зависимости от полноты анализа и обоснования решения кейса, полноты и четкости раскрытия решения кейса в выступлении и презентации, качества слайдов, степени участия в дискуссии и обсуждении кейса.

- результаты решения студентами задач оцениваются исходя из полноты и правильности расчетов, получения правильного ответа, демонстрации определенного уровня владения материалом и методиками бухгалтерского управленческого учета.

- для проверки полноты и качества усвоения материала к теме предусмотрены контрольные вопросы, на которые студентам необходимо ответить. Ответы на контрольные вопросы и задания готовятся студентами самостоятельно и могут проверяться преподавателем на семинарских и практических занятиях посредством опроса или проведения письменных или контрольных работ.

- для более глубокой проработки некоторых аспектов изучаемой темы дисциплины предусмотрены вопросы для самостоятельной работы. Студентам нужно готовить ответы на вопросы для самостоятельной работы на основе изучения рекомендуемой литературы и иных источников информации по управленческому учету, имеющихся в открытом доступе, в том числе, в сети Интернет. Ответы на вопросы для самостоятельной работы готовятся студентами самостоятельно и проверяются преподавателем на семинарских и практических занятиях в ходе устного опроса, а также при проведении контрольных работ, текущего тестирования. Наиболее сложные вопросы обсуждаются с преподавателем на текущих консультациях.

### **Рекомендуемая литература**

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015. – глава 9 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. - задания 19, 20, задание 21 задачи 7.1–7.17, задание 27 задачи 9.1, 9.2, 9.4–9.11, 9.14, 9.15, 9.19–9.23, 9.25, задание 28, задание 29 вопросы 7–13, задание 30 задачи 10.3-10.5, задания 31 и 32, задание 33 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – главы 9, 10 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=545638>

## **Вопросы для изучения по теме**

9.1. Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации.

9.2. Управленческий учет и оценка эффективности производственных инвестиций.

9.3. Сущность методики «Таргет-костинг» и система сбалансированных показателей.

### **9.1. Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации**

Процесс принятия управленческих решений является особым видом деятельности, требующим высокой квалификации, практического опыта, развитой интуиции, часто сродни искусству. Многие решения являются уникальными, и процесс их выработки не может быть определен правилами, конкретными шагами, четкой последовательностью или временными ограничениями, оно подчиняется внутренней логике — это цикл принятия решения.

Специальный заказ. Руководство часто сталкивается с проблемой — принять или нет специальный заказ по цене ниже нормальной рыночной и иногда даже по цене ниже себестоимости. Компания может их принять только в случае, если позволяют производственные мощности. Необходимо провести сравнительный анализ возможных двух вариантов — без специального заказа и с учетом специального заказа. При анализе решений о принятии спецзаказа могут быть использованы формат сравнительной отчетности маржинальной прибыли и также приростной анализ.

Решение типа «купить или производить самим». Руководство производственных подразделений часто сталкивается с проблемой — производить самим или покупать на стороне отдельные или все части производимого продукта. В ситуации принятия решения «купить или производить» комплектующие для изделий, требующих сборочных операций, выбор оптимального решения основывается не только на сравнении данных о себестоимости их изготовления и цены

закупки, но, главным образом, на анализе альтернативного использования высвобождаемого при этом оборудования и других производственных ресурсов.

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей, для определения, какой продукт или продукты производить (продавать) с целью максимизации прибыли, полезно использовать МД и определить маржинальную прибыль для каждого продукта, а затем рассчитать маржинальную прибыль на единицу ограниченного ресурса.

Решение по прекращению деятельности неприбыльного сегмента. Анализ заключается в сравнении двух отчетов о прибылях и убытках компании, используя маржинальный подход, один из которых включает все данные о сегменте, а во втором эта информация исключается. Основная проблема, которую необходимо решить здесь — оставить продукт, услугу или подразделение или элиминировать их.

Для решения о ликвидации неприбыльного сегмента (производственной линии, услуги или подразделения) требуются два инструмента анализа:

- 1) составление отчета с использованием маржинального подхода, и
- 2) приростной анализ.

Модернизация оборудования. Проблемы модернизации оборудования, замены устаревших машин и станков на новые более производительные являются типичными задачами не только оперативного управления, гораздо в большей степени проблемами стратегического развития предприятия.

## **9.2. Управленческий учет и оценка эффективности производственных инвестиций**

Инвестиции это, согласно международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) – актив, который предприятие (компания) использует для наращивания богатства за счет различного рода доходов, полученных от объекта инвестирования (в форме процентов, роялти, дивиденда и арендной платы), а также прироста стоимости капитала. Инвестиции подразделяют на краткосрочные и



долгосрочные, финансовые и производственные (реальные). Краткосрочные инвестиции – это легко реализуемые финансовые вложения, производимые на срок не более одного года. Долгосрочные инвестиции осуществляют в течение ряда лет, они приносят экономические выгоды и преимущества долгие годы.

Инвестиции могут быть финансовыми посредством приобретения акций и облигаций других предприятий и производственными (реальными) в виде капитальных вложений в строительство, приобретение основных средств. Учет и оценку эффективности финансовых вложений осуществляет финансовая бухгалтерия, производственных капвложений – система УУ.

Все предприятия нуждаются в производственных инвестициях. Они необходимы для создания, обновления имеющейся материально-технической базы, замены морально и физически изношенных основных средств, наращивания объемов деятельности, освоения новых ее видов, рынков сбыта и т.п.

Капитальные вложения отличают значительные суммы затрат, их невозвратность, длительность сроков функционирования объектов. Принятие решений по инвестициям осложняется необходимостью выбора одного из нескольких проектов, ограниченностью финансовых ресурсов для инвестирования, риском неэффективности.

В теории и практике инвестирования разработаны различные критерии оценки проектов капитальных вложений. Это показатели используемые: а) для отбора лучших проектов, их ранжирования, б) для оптимизации проекта в ходе его осуществления, в) для формирования оптимальной инвестиционной программы. Критерии можно подразделить на 2 группы: не зависящие от времени реализации проекта, основанные на учетных оценках; основанные на дисконтированных оценках.

В первую группу входят показатели срока окупаемости инвестиций и учетная норма прибыли, во вторую – показатели:

- чистой дисконтированной стоимости,
- индекс рентабельности инвестиций,
- внутренняя норма прибыли,

- дисконтированный срок окупаемости капитальных вложений.

### **9.3. Сущность методики «Таргет-костинг» и система сбалансированных показателей**

Целевое калькулирование себестоимости продукции (Target Costing) осуществляется на стадии планирования и разработки. В ходе целевого калькулирования себестоимости продукции производится планирование по трем направлениям: себестоимость/цена, качество, функциональные возможности. При этом определяется такая схема дизайна продукции, которая обеспечит целевой уровень производственных затрат, соответствующий приемлемой величине прибыли с учетом уровня рыночных цен, прогнозных объемов продаж и заданных функциональных возможностей. В основе методики Target Costing лежит уравнение:

Целевая себестоимость = Продажная цена – Целевая прибыль

Таким образом, целевое калькулирование (target costing) – это структурный подход к определению себестоимости, по которой производство и продажа некоторого продукта с заданными функциональными возможностями и качеством обеспечат желаемый уровень прибыли при предполагаемой продажной цене.

Системы сбалансированных показателей. Наиболее распространенная система сбалансированных показателей, разработанная профессорами Р.С. Капланом и Д.П. Нортон, позволяет описать стратегию развития предприятия, нацеленную на создание экономической стоимости путем удовлетворения требований потребителей в результате эффективного выполнения внутренних бизнес-процессов. Стратегия развития предприятия с позиции системы сбалансированных показателей охватывает четыре проекции:

- Финансовая проекция – определяет финансовые цели деятельности предприятия в соответствии с ожиданиями акционеров и инвесторов;
- Проекция потребителей – описывает содержание потребительской стоимости (или требований определенной группы потребителей), создание (удовлетворение) которой позволит достичь финансовых целей;

- Проекция внутренних бизнес-процессов – описывает способ создания потребительской стоимости;
- Проекция обучения и роста – обозначает необходимый для эффективного выполнения заданных бизнес-процессов уровень инфраструктуры на предприятии (Проекция системы сбалансированных показателей выстраиваются по цепочке причинно-следственных взаимосвязей).

### **Вопросы для самостоятельного изучения**

1. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере снабжения?
2. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере производства?
3. Какая информация управленческого учета необходима при принятии решений в сфере сбыта?
4. Каким образом информация управленческого учета используется при принятии решений о производственных инвестициях?
5. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций по величине срока окупаемости?
6. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций по величине чистой дисконтированной стоимости?
7. Каким образом производится оценка эффективности производственных инвестиций на основе расчетов внутренней процентной ставки доходности?
8. Как можно учесть инфляцию при принятии решений о производственных инвестициях в управленческом учете?
9. В чем основные различия в содержании методов ЧДС и внутренней процентной ставки? В каких случаях они могут дать разные результаты при оценке инвестиционных проектов?
10. В чем разница между производственным и коммерческим риском инвестирования?

11. Почему инвестиционные проекты, связанные с сокращением издержек, менее рискованные по сравнению с проектами выпуска новой продукции?

12. Как можно уменьшать риск производственных инвестиций?

13. В каких случаях проект с меньшей нормой рентабельности можно предпочесть проекту с более высокой нормой прибыли?

## **Общий список источников информации**

### ***а) основная литература***

1. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. - М.: Магистр, Инфра-М, 2015 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=493449>

2. Ивашкевич В.Б. Бизнес-задачи, решения и расчеты в управленческом учете: Учебное пособие. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=504905>

3. Басова А.В., Нечаев А.С. Бухгалтерский (управленческий) учет: учеб. пособие. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=924682>

4. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В. Э. Керимов. - 10-е изд., перераб. - М.: Издательско-торговая корпорация 'Дашков и Ко', 2017 г. / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=430347>

5. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=948717>

### ***б) дополнительная литература***

1. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / В.И. Бережной, Г.Е. Крохочева, В.В. Лесняк. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014 г. / доступно в ЭБС

'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=408859>

2. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Ясенев. - М.: Магистр: НИЦ Инфра-М, 2012 г. / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=367431>

3. Мизиковский И.Е. Бухгалтерский управленческий учет. - 2-е изд., перераб. и доп. : Учебное пособие. - М.:Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2016 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=546124>

4. Полковский Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для бакалавров. - М.:Дашков и К, 2016 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=556230>

5. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. Сигидова Ю.И. - М.:НИЦ ИНФРА-М, 2015 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=462905>

6. Кондраков Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=545638>

7. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: учеб. пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан, Е.А. Козельцева. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=914132>

8. Соколов Я.В. Управленческий учет: Учебник / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/catalog.php?bookinfo=413297>

9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2018 / доступно в ЭБС 'Znanium.com' // URL: <http://znanium.com/bookread2.php?book=966174>