

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**  
Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования  
**УЛЬЯНОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

Н. А. Богданова,  
Е. А. Погодина,  
Д. Г. Айнуллова

# **БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

**Учебное пособие для практических и лабораторных занятий**

для студентов, обучающихся по специальности 08010965  
очного отделения

Ульяновск  
УлГТУ  
2011

УДК 657.0/.5 (075)  
ББК 65. 052 я 7  
Б 73

Рецензенты:

канд. экон. наук, доцент кафедры «Финансы и кредит» Ульяновской государственной сельскохозяйственной академии Юсупова Г. Л.,  
канд. экон. наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Ульяновской государственной сельскохозяйственной академии Филичкина Т. В.

*Утверждено редакционно-издательским советом университета в качестве  
учебного пособия*

**Богданова, Н. А.**

Б 73 Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие /  
Н. А. Богданова, Е. А. Погодина, Д. Г. Айнуллова. – Ульяновск :  
УлГТУ, 2011. – 169 с.

ISBN 978-5-9795-0782-8

Настоящее учебное пособие является руководством по бухгалтерскому управленческому учету на предприятиях. В учебном пособии представлены важнейшие действующие нормативные документы. Задачи представлены по каждой теме, что облегчает изучение материала.

Подготовлено на кафедре «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

**УДК 657.0/.5 (075)  
ББК 65. 052 я 7**

© Богданова Н. А., Погодина Е. А.,  
Айнуллова Д. Г., 2011  
© Оформление. УлГТУ, 2011

ISBN 978-5-9795-0782-8

## ВВЕДЕНИЕ

Управленческий учет в качестве самостоятельной системы возник в передовых западных странах в шестидесятые годы прошлого столетия. Началом становления и развития управленческого учета явилось выделение из общей бухгалтерии организаций калькуляционной бухгалтерии.

Разделение общей бухгалтерии на финансовую и калькуляционную было обусловлено необходимостью сохранения коммерческой тайны о результатах производственной деятельности, увеличением объемов производства, концентрацией капитала, функционированием транснациональных корпораций, совершенствованием системы управления организацией и ее структурными подразделениями, применением в учете электронной техники.

С появлением новой учетной системы возникла новая учетная дисциплина. В 1972 году Американская ассоциация бухгалтеров разработала программу обучения по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера–аналитика.

Следует отметить, что все основные элементы системы управленческого учета (учет затрат на производство продукции и калькулирование ее себестоимости, планирование, контроль, анализ себестоимости продукции и финансовых результатов) широко использовались в отечественной практике. Однако недостаточная заинтересованность работников организаций в повышении эффективности производства не позволяла получать должный эффект от использования указанных элементов.

Недостаточная эффективность планирования, анализа и контроля привела к отказу от использования их в период перехода от социалистических отношений к рыночным.

С развитием отношений изменились подходы менеджеров ко всем функциям управления (планирования, учета, организации, регулирования и контроля). Они стали рассматриваться прежде всего во взаимодействии, целевой направленности на конечный финансовый результат.

Обобщение западного и отечественного опыта хозяйствования позволяет сделать вывод о том, что управленческий учет в настоящее время позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции – одного из важнейших показателей деятельности организации.

# Руководство по дисциплине

## 1. Цели и задачи изучения дисциплины

### 1.1. Цели и задачи изучения дисциплины

Целью изучения студентами дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» является формирование у будущих специалистов теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации бухгалтерского управленческого учета в организациях различных форм собственности, использованию внутренней учетной информации для принятия управленческих решений. Программа курса направлена на формирование у студентов навыков анализа существующей системы информационного обмена, направленного на принятие управленческих решений в организации, и практического построения системы управленческого учета на предприятиях малого и среднего бизнеса различных форм собственности. В процессе обучения студенты должны научиться адаптировать полученные знания и навыки к конкретным условиям функционирования организаций.

В процессе изучения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» необходимо решить следующие задачи:

- формирование у слушателей знаний о содержании бухгалтерского учета как базовой дисциплины в системе специальных дисциплин и назначении бухгалтерского управленческого учета;
- приобретение системы знаний о бухгалтерском управленческом учете как одной из функций предпринимательской деятельности, направленной на повышение благосостояния собственников организации;
- формирование знания о подготовке и представлении финансовой информации и бухгалтерской отчетности для внутренних пользователей;
- дать представление о современных подходах к ведению бухгалтерского управленческого учета в условиях изменения внешней и внутренней среды деятельности хозяйствующего субъекта;
- приобретение навыков использования информации бухгалтерского управленческого учета и принятия соответствующих управленческих решений;
- дать представление об использовании внутренней учетной информации с целью оценки эффективности деятельности хозяйствующего субъекта и его управляющих.

### 1.2. Краткая характеристика дисциплины, ее место в учебном процессе

С развитием рыночных отношений изменились подходы менеджеров ко всем функциям управления (планирования, учета, организации, регулирования и контроля). Они стали рассматриваться прежде всего во взаимосвязи, целевой направленности на конечный финансовый результат.

Обобщение западного и отечественного опыта хозяйствования позволяет сделать вывод, что управленческий учет в настоящее время позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции – одного из важнейших показателей деятельности

организации. Управленческий учет стали использовать в оптимизации расходов, прибыли, капитальных вложений и ряда других показателей.

Проведение лекционных занятий знакомит студентов с содержанием курса. Практические занятия позволяют закрепить знания студентов по темам курса, привить навыки учетно-управленческой работы. Основной формой проведения практических занятий является решение задач по организации и ведению управленческого учета в коммерческой организации, разбор практических ситуаций и обсуждение наиболее проблемных и сложных вопросов по отдельным темам.

### **1.3. Связь с предшествующими дисциплинами**

Предлагаемый курс строится на базе уже полученных студентами знаний по теории бухгалтерского учета, бухгалтерскому финансовому учету, экономики организаций, теории экономического анализа и комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности.

### **1.4. Связь с последующими дисциплинами**

Управленческий учет необходим для изучения таких дисциплин, как бухгалтерская отчетность, учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности, учет калькулирования и бюджетирования.

## **2. Требования к уровню освоения дисциплины**

В ходе изучения дисциплины студент должен знать:

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

Студент должен уметь:

- использовать систему знаний о принципах бухгалтерского управленческого учета для систематизации данных о производственных затратах, оценке себестоимости производственной продукции и определении оценки себестоимости производственной продукции и прибыли;
- решать на примере конкретных ситуаций проблемы оценки эффективности производства и сбыта новых изделий, работ, услуг, изменения объема и ассортимента продукции, капитальных вложений, управления затратами с помощью различного вида смет и систем бюджетирования.

Студент должен приобрести навыки:

- подготовки бухгалтерских документов, связанных с управленческим учетом, используемые менеджерами организации;
- отличия и взаимосвязи двух видов учета – управленческого и финансового – в процессе подготовки информации для пользователей;
- об основных концепциях внутренней отчетности и ее взаимосвязи с бухгалтерской (финансовой) отчетности.

## Тема 1. Введение в управленческий учет

**Управленческий учет** – это комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах.

### Основные различия между управленческим и финансовым учетом

Управленческий учет	Финансовый учет
<b>1. Цель учета</b>	
Подготовка информации для менеджеров организации для принятия ими объективных управленческих решений.	Подготовка информации для сопоставления затрат с доходами для определения прибыли организации.
<b>2. Соблюдение юридических требований</b>	
Информация подготавливается, если выгода от ее использования больше, чем затраты на ее сбор.	Предусмотрено законом (организации обязаны предоставлять финансовые отчеты независимо от их желания).
<b>3. Степень точности информации</b>	
Информация подготавливается в сжатые сроки, носит приближенный характер.	Данные отчетности должны быть более точными.
<b>4. Масштаб учета</b>	
Информация подготавливается по каждой структурной единице организации.	Информация характеризует деятельность организации в целом.
<b>5. Принципы учета</b>	
Информация подготавливается в форме, наиболее приемлемой и удобной для руководства организации, по правилам, удобным для него.	Информация должна соответствовать нормам и требованиям законодательства и установившейся практике учета.
<b>6. Привязка ко времени предоставления информации</b>	
Информация носит характер прогноза, характеризует деятельность организации на перспективу с учетом состояния за прошедшее время.	Информация характеризует уже свершившиеся операции и хозяйственные факты, показывает, как это было.
<b>7. Частота подачи информации</b>	
Информация подготавливается по мере необходимости, может составляться ежедневно, ежемесячно.	Информация готовится раз в год (полугодие, квартал).
<b>8. Используемые измерители</b>	
Информация может быть представлена как в денежных, так и неденежных измерителях.	Информация представляется в денежных единицах в российской валюте – рублях.
<b>9. Группировка затрат</b>	
Затраты группируются по носителям в разрезе статей калькуляции, что позволяет определить, где и на что израсходованы ресурсы. Перечень статей организация устанавливает самостоятельно.	Затраты группируются по экономическим элементам, что позволяет определить результат по обычным видам деятельности. Перечень статей установлен Положением по бухгалтерскому учету.

1	2
<b>10. Основной объект учета</b>	
Структурные подразделения. Руководители подразделений несут ответственность за результаты их работы.	Организация в целом. Руководители организации несут ответственность за результаты работы всей организации.
<b>11. Степень открытости информации</b>	
Является коммерческой тайной, не подлежит публикации, носит конфиденциальный характер.	Не является коммерческой тайной. Является открытой, публичной, может заверяться независимыми аудиторами.
<b>12. Пользователи информации</b>	
Пользователями являются менеджеры и работники организации.	Пользователи внешние.
<b>13. Базисная структура</b>	
Структура информации зависит от запросов и степени их детализации пользователей.	Финансовый учет строится на основополагающем балансовом уравнении: $AK = COBK + OB$ , где в левой части уравнения имущество организации, т. е. ее активы – АК, а в правой – источники его покрытия: СОБК – собственный капитал организации, ОБ – обязательства организации.
<b>14. Методика расчета финансовых результатов</b>	
Прибыль рассчитывается как разность между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и ее полной себестоимостью; «маржинальный доход» рассчитывается согласно международным стандартам бухгалтерского учета, а при составлении финансовой отчетности это запрещается.	Возможны два варианта расчета прибыли: 1) стандартный: как разность между выручкой от реализации продукции и ее полной себестоимостью; 2) современный: как разность между выручкой от реализации продукции, ее производственной себестоимостью и периодическими расходами (отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы»).
<b>15. Связь с другими дисциплинами</b>	
Использует методы микроэкономики, финансов, экономического анализа, математической статистики, оптимизации и т. д.	Использует только собственные методы.

### **Взаимосвязь областей бухгалтерского и управленческого учета предприятия**

<b>Область бухгалтерского учета</b>	<b>Комментарий необходимости поправки</b>	<b>Примерная база поправочной бухгалтерской проводки</b>	<b>Бухгалтерская проводка в управленческом учете</b>
Начисление износа по основным средствам	Методы и нормы финансового учета не отражают реального способа переноса стоимости основных средств на конечный продукт, производимый организацией	Сумма разницы между износом, начисленным по методам и нормам налогового и управленческого учета	Дебет – Кредит «Износ основных средств»; Кредит – Дебет «Накопленный износ по основным средствам»

1	2	3	4
Отражение стоимости основных средств в учете (по первоначальной, текущей рыночной)	Из-за несоответствия стоимости, по которой основные средства отражаются в финансовом учете, и реальной стоимости основных средств	Сумма разницы между первоначальной и его текущей (рыночной) стоимостью приобретенного основного средства	Дебет – Кредит «Основные средства»; Кредит – Дебет «Капитал»
Начисление амортизации по нематериальным активам	Методы и нормы финансового учета не отражают реального шаблона переноса стоимости нематериальных активов на конечный продукт, производимый организацией	Сумма разницы между износом, начисленным по методам и нормам финансового учета и управленческого учета	Дебет – Кредит «Износ материальных активов»; Кредит – Дебет «Накопленный износ по нематериальным активам»
Отражение стоимости нематериальных активов в учете (по первоначальной, текущей рыночной)	Несоответствие стоимости, по которой нематериальные активы отражаются в финансовом учете, и реальной стоимостью нематериальных активов	Сумма разницы между стоимостью приобретения запасов и их текущей рыночной стоимостью	Дебет – Кредит «Запасы»; Кредит – Дебет «Капитал»
Создание резерва под медленно движущиеся запасы (в части материалов, НЗП, готовой продукции)	Искажение стоимости запасов, находящихся на балансе организации, в случае медленного продвижения запасов	Процент от балансовой стоимости запасов	Дебет – Кредит «Создание резерва под медленно движущиеся запасы»; Кредит – Дебет «Расходы по созданию резерва под медленно движущиеся запасы»
Создание резерва под сомнительную дебиторскую задолженность	Искажение реальной стоимости дебиторской задолженности, находящейся на балансе организации, в случае наличия просроченной дебиторской задолженности, по которой есть риск неполучения оплаты	Процент от суммы дебиторской задолженности	Дебет – Кредит «Создание резерва по сомнительной дебиторской задолженности»; Кредит – Дебет «Расходы по созданию резерва по сомнительной дебиторской задолженности»
Создание резерва предстоящих расходов и платежей	Искажение реальной кредиторской задолженности и расходов отчетного периода в случае отражения кредиторской задолженности только при наличии счета-фактуры	Сумма реально полученных товарно-материальных ценностей и услуг, по которым отсутствуют расчетные документы поставщика	Дебет – Кредит «Создание резерва под предстоящие расходы и платежи»; Кредит – Дебет «Расходы по созданию резерва под предстоящие расходы и платежи»



1	2	3	4
Создание резерва по гарантийному обслуживанию	Расходы по гарантийному обслуживанию готовой продукции относятся не к периоду, в котором они фактически возникают, т. е. предъявляются покупателем, а в момент выпуска готовой продукции	Определенная сумма на единицу готовой продукции, умноженная на количество выпущенных единиц готовой продукции	Дебет – Кредит «Создание резерва под гарантийное обслуживание»; Кредит – Дебет «Расходы по созданию резерва под гарантийное обслуживание»

Методы статистики широко применяются при анализе текущей деятельности организации, прогнозирования изменения основных финансовых показателей и т. д., результаты анализа служат базой для принятия управленческих решений.

Средняя величина – это обобщающий показатель, характеризующий среднее значение однородной совокупности элементов.

### Формулы расчета степенной средней

Вид степенной средней	Формула расчета	
	Простая	Взвешенная
Средняя арифметическая, $X_a$	$X_a = \sum Xk \div N,$	$X_a = \sum (Xk \times Nk) \div \sum Nk$
Средняя квадратическая, $X_{gk}$	$X_{gk} = [(\sum Xk^2) / N]^{1/2}$	$X_{gk} = [(\sum Xk^2 \times Nk) / \sum Nk]^{1/2}$
Средняя гармоническая, $X_{ga}$	$X_{ga} = N / [\sum 1 / Xk]$	$X_{ga} = \sum Nk / [\sum Nk / Xk]$
Средняя геометрическая, $X_{ge}$	$X_{ge} = (\prod Xk)^{1/N}$	$X_{ge} = (\prod Xk^{Nk})^{1/\sum N}$
Обозначения: N – количество значений, Nk – частота значения Xk.		

Между приведенными видами средних существует следующее соотношение:

$$X_{ga} \leq X_{ge} \leq X_a \leq X_{gk}$$

#### Задание 1.1.

На предприятии 200 человек рабочих, из них 65 человек имеют 3-й разряд, 70 человек – 4-й разряд, 45 – 5-й разряд, остальные – 6-й разряд.

Требуется:

Определите средний разряд рабочих предприятия.

Решение:

Средний разряд рабочих определяем по формуле средней взвешенной арифметической:

$$X_a = \sum (X_k \times N_k) \div \sum N_k$$

$$X_a =$$

Ответ: средний разряд рабочих предприятия –

### Задание 1.2.

Четыре промышленных предприятия выпускают одинаковую продукцию, общие затраты на изготовление на каждом предприятии одинаковые, но себестоимость производства продукции различна и составляет соответственно: 12,5; 12,8; 12,4 и 12,9 тыс. руб.

Требуется:

Определить среднюю себестоимость.

Решение:

Определим среднюю себестоимость продукции по формуле простой средней гармонической:

$$X_{ga} = N / \left[ \sum 1 / X_k \right]; k = 1, N.$$

$$X_{ga} =$$

### Задание 1.3.

Руководство предприятия для повышения доходности рассматривает два мероприятия: А и Б. По статистическим данным отрасли, внедрение мероприятия А позволило из 100 случаев получить прибыль: в размере 800 тыс. руб. – на 35 предприятиях, 900 тыс. руб. – на 40 предприятиях и 650 тыс. руб. – на 25 предприятиях. Соответственно, внедрение мероприятия Б на 120 предприятиях отрасли позволило получить: 40 предприятиям прибыль в размере 850 тыс. руб., 30 предприятиям – 790 тыс. руб., а остальным – 640 тыс. руб.

Требуется:

Определить среднюю прибыль от внедрения каждого мероприятия.

Решение:

Для оценки эффективности мероприятий составим расчетную таблицу, в графе 4 которой приведены значения частоты появления прибыли по к-му мероприятию (вероятность):

№ n/n	Полученная прибыль, ПРП	Число случаев наблюдения, N <sub>k</sub>	Вероятность, P ( $P = N_k / \sum N$ )	Значение прибыли с учетом частоты появления ( $ПРП_{kp} = ПРП_k \times P$ )
<i>Мероприятие А</i>				
1				
2				
3				
∑				
<i>Мероприятие Б</i>				
1				
2				
3				
∑				

Расчеты показывают, что средняя ожидаемая прибыль по мероприятию А составит ..... тыс. руб., а по мероприятию Б – ..... тыс. руб.

#### Задание 1.4.

Четыре производственных подразделения ОАО, расположенные в различных районах, выпускают одинаковую продукцию, общие затраты на изготовление в каждом подразделении различны и составили за отчетный период соответственно: 3800; 4500; 7200 и 9000 тыс. руб. Себестоимость производства единицы продукции каждого производственного подразделения соответственно равна: 2,5; 2,8; 2,4 и 2,9 тыс. руб.

Требуется:

Определить среднюю себестоимость продукции ОАО.

Решение:

*Среднюю себестоимость продукции ОАО определяем по формуле средней гармонической взвешенной, так как общие затраты на изготовление различны, что связано, очевидно, с разными объемами производства:*

$$X_{ga} = \sum Nk / \left[ \sum Nk / Xk \right]$$

$X_{ga} =$

*Таким образом, средняя себестоимость продукции по данным подразделениям составляет ..... тыс. руб.*

#### Задание 1.5.

Темпы роста цен на сырье, используемое в производстве продукции, в течение четырех кварталов составляли: 1,09; 1,15; 1,13; 1,19.

Требуется:

Определить средние темпы роста цен в квартал.

Решение:

*Средние темпы роста цен на сырье составили:*

$$X_{ge} = (\Pi Xk)^{1/N} = \dots\dots\dots = \dots\dots \text{ или } \dots\dots \%$$

*Таким образом, каждый квартал цена сырья в среднем увеличилась на ..... %.*

#### Задание 1.6.

В период сезона повышенного спроса на продукцию ее рентабельность составляла 28% в месяц, а в периоды спада спроса – 18%.

Требуется:

Определить среднюю рентабельность продукции.

Решение:

*В данной ситуации рентабельность продукции является качественным показателем, поэтому для определения среднего уровня рентабельности необходимо использовать формулу средней геометрической, так как она позволяет найти значение, качественно равно удаленное от максимального значения:*

$$X_{ge} = (\Pi * k)^{1/N} =$$

*Средняя рентабельность продукции предприятия составляла ..... %.*

### Задание 1.7.

Трое рабочих изготавливают за 8-часовую смену одну и ту же продукцию, но индивидуальные затраты времени ( $t_k$ ) различны: 1,25 ч/ед.; 1,35 ч/ед.; 1,21 ч/ед.

Требуется:

Определить среднюю трудоемкость продукции.

Решение:

Средняя трудоемкость изготовления продукции составит:  $t_c = \frac{1}{\left[ \sum \frac{dts}{tk} \right]}$

$t_s =$

Таким образом, средняя трудоемкость изготовления единицы продукции составляет ..... часа.

### Задание 1.8.

Определить средний уровень производительности труда ОАО на основе данных о выручке и численности его структурных подразделений.

Оценить изменчивость полученного результата. Исходные данные приведены в таблице.

Подразделение	Выручка, тыс. руб.	Численность, чел.	Производительность труда, тыс. руб. / чел.
1	1800	20	
2	2300	24	
3	2400	25	
4	2600	23	
5	3000	30	
6	4000	28	

Решение:

1. Рассчитаем производительность труда каждого подразделения (результаты в 4-м столбце таблицы).

Определим размах вариации:  $R = X_{\max} - X_{\min} = \dots \dots \dots$  тыс. руб./чел. –  
..... тыс. руб./чел. = ..... тыс. руб./чел.

2. Определим среднее значение производительности труда, используя формулу средней арифметической:  $X_c = \dots \dots \dots$   
.....  
.....

На каждого работника ОАО в среднем приходилось ..... тыс. руб.

3. Определим среднеквадратическое отклонение:

$$\sigma = \left[ \sum (X_k - X_c)^2 / N \right]^{1/2}$$

$\sigma = \dots \dots \dots$

Диапазон изменения средней величины:  $(X_c - \sigma; X_c + \sigma)$  равен .....

4. Определим коэффициент вариации:  $V_{ar} = \sigma \div X_c = \dots \dots \dots$   
.....

*Разброс величины производительности труда работников ОАО значителен – от ..... до ..... тыс. руб., средняя производительность труда составила ..... тыс. руб. на человека. Значение коэффициента вариации ..... (больше или меньше 0,33, следовательно, можно сделать вывод о том, что расчетное значение производительности труда является однородным (типичным) для каждого производственного подразделения.*

*Значение  $V_{ar}$  принадлежит диапазону (.....), колебание значений вокруг среднего умеренное. Следовательно, представленные данные достаточно объективно характеризуют среднюю производительность труда организации.*

### **Задание 1.9.**

Небольшая компания «Акант» по выпуску садового оборудования (штат сотрудников – 40 человек) управляется ее владельцем. Компания работает в основном на условиях самофинансирования и реализует продукцию в кредит с отсрочкой платежа небольшим магазинам и садовым товариществам.

Требуется:

1. Описать направления учета, которые должны быть реализованы в рамках учетной системы данной компании.
2. Определить какие изменения следует привнести в учетную систему в случае, если владельцы компании приняли решение об открытии совместного с зарубежной фирмой производства парниковых рам, если данное решение потребует также открытия кредитной линии в банке?

*Решение:*

#### *1. Направление учета:*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

*2. Привлечение иностранного партнера наверняка потребует пересмотра учетной политики с тем, чтобы сделать документы, формируемые в системе бухгалтерского (и управленческого, в частности) учета более доступными для понимания партнерами. Конкретные меры могут быть следующими:*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

### Задание 1.10.

Сеть компьютерных супермаркетов «Мир» (СКС «Мир») включает 20 магазинов, расположенных в областном центре и крупнейших райцентрах области. Основной вид деятельности магазинов – реализация цифровой и вычислительной техники. Дополнительно оказываются услуги по сборке техники по специальным заказам, ремонт техники, установка программного обеспечения, консультирование пользователей. Координирует деятельность сети компания «Мир-Центр», осуществляющая централизованные закупки товара, подбор и расстановку кадров, формирование торговой политики и управление финансовыми и материальными потоками внутри сети. При этом в сфере ответственности директоров отдельных магазинов находится организация торговой деятельности соответствующего магазина и достижение целевых показателей объемов продаж, доходов и доходностей.

Требуется:

1. Выделите основные функции СКС «Мир».
2. Сформулировать систему целей СКС «Мир».
3. Сформулировать условия, при которых смена внешних обстоятельств должна будет повлечь за собой изменение системы целей СКС «Мир».
4. Выделить основные внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние на деятельность и результативность СКС «Мир».

*Решение:*

#### *1. Функции:*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

#### *2. Цели:*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

#### *3. Внешние обстоятельства:*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

#### 4. Внешние факторы:

.....

.....

.....

.....

.....

#### 5. Внутренние факторы:

.....

.....

.....

.....

.....

### **Задание 1.11.**

Известно, что основными видами продукции компании «Акант» являются:

- плетеная мебель и предметы домашнего обихода (коробки, корзины, абажуры для ламп и т. п.);
- деревянные скамейки, столы, стеллажи и ящики для оборудования;
- лопаты, грабли, тяпки, совки;
- парниковые рамы (совместно с иностранными партнерами, поставляющими технологическую документацию и некоторые материалы).

На регулярной основе осуществляются закупки всех видов древесного сырья в расположенном неподалеку лесхозе. Имеется собственный автомобиль для перевозке заказов покупателям и в магазины.

Требуется:

1. Выделить основные функции компании «Акант».
2. Сформулировать систему целей компании «Акант».
3. Сформулировать условия, при которых смена внешних обстоятельств должна будет повлечь за собой изменение системы целей компании «Акант».
4. Выделить основные внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние на деятельность и результативность СКС «Акант».

*Решение:*

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**Задание 1.12.**

Руководство гостиничного комплекса «Белые ворота» в последние несколько месяцев испытывает определенные трудности с информационным обеспечением принятия управленческих решений, касающихся текущей деятельности комплекса.

Генеральный директор на совещании руководителей отделов и служб гостиничного комплекса заявил: «Всем сотрудникам и руководителям необходимо ежедневно сообщать начальнику отдела управленческого учета абсолютно всю информацию о деятельности комплекса. В свою очередь, начальник этого отдела должен представлять менеджерам на всех уровнях все сведения, необходимые для выполнения ими своих обязанностей».

Требуется:

1. Обсудить, возможно ли выполнение данных установок буквально. Если да, то к каким последствиям для организации это может привести на самом деле? Если нет, то почему?
2. Составить служебную записку генеральному директору от лица начальника отдела управленческого учета, в которой пояснить возможности и ограничения системы управленческого учета для решения задач, поставленных на совещании руководителей отделов и служб гостиничного комплекса.

*Решение:*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**Вопросы для самоконтроля**

1. Что включает в себя процесс принятия управленческих решений?
2. Что является объектом управленческого учета?
3. Каковы основные цели и задачи управленческого учета?
4. Что относится к информационной базе управленческого учета?
5. Проанализируйте роль бухгалтера в системе управления затратами организации.



## Тема 2. Классификация расходов и затрат

**Затраты организации** – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющих в наличии. Затраты могут быть отражены в балансе как активы, способные в будущем приносить доход, или как расходы организации.

**Расходы организации** – это все затраты, которые в данный период времени в ходе хозяйственной деятельности приводят к изменению (уменьшению или другое расходование) активов организации и служат для получения соответствующих доходов. Расходы включают такие статьи, как: затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

**Издержки** – это денежное выражение общей суммы ресурсов, используемых с определенной целью.

Таблица 2.1

### Основные признаки классификации затрат

Признак классификации	Вид затрат
По отношению к технологическому процессу	Основные – непосредственно связаны с технологическим процессом производства
	Накладные – связаны с организацией, обслуживанием производства и управления им (общепроизводственные и общехозяйственные расходы)
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые – непосредственно относятся на конкретный вид продукции. Это затраты на материалы, оплату труда основных производственных рабочих и т. п.
	Косвенные – невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, распределяются между изделиями по определенным правилам. К ним относятся общепроизводственные расходы: общецеховые – на организацию, обслуживание и управление производством; общехозяйственные – на управление производством.
	Входящие – средства, ресурсы, которые были приобретены или имеются в наличии и, как предполагается, должны принести доходы в будущем, в балансе отражаются как активы.
	Истекшие – средства, ресурсы, израсходованные в течение отчетного периода для получения доходов и потерявшие способность приносить доход в дальнейшем; отражаются на счете прибылей и убытков в пассиве баланса (например, товары проданные).
По составу	Одноэлементные затраты не разделяются на отдельные составляющие, а регистрируются и рассчитываются на отдельные изделия (заработная плата, амортизация и т. п.).
	Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов, например общецеховые; регистрируются только для нескольких изделий в совокупности, для целого производственного подразделения и т. п.

1	2
По периодичности возникновения	Постоянные (текущие, ежедневные) затраты – это затраты, производимые ежедневно или с некоторым интервалом, не реже одного раза в месяц.
	Периодические затраты (единовременные) – реже чем один раз в месяц. Это расходы на подготовку и освоение выпуска новой продукции; расходы связанные с пуском новых производств, ремонтные работы и т. п.
По экономическим элементам	Экономические элементы затрат – материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.
По отношению к готовому продукту	Готовый продукт – затраты на готовый продукт.
	Незавершенное производство – продукция частичной готовности, не прошедшая всех стадий обработки (продукция, не прошедшая ОТК).
По целесообразности расходования (в зависимости от эффективности)	Производственные – относятся непосредственно к производству продукции установленного качества при наличии рациональной технологии и организации производства и соотносятся с доходами, полученными от производственной деятельности.
	Непроизводственные – вызваны недостатками в технологии и организации производства, системе сохранности имущества и организации производства; внешними обстоятельствами.
По возможности охвата планом	Планируемые – рассчитаны на определенный объем производства в соответствии с нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.
	Непланируемые – не включаются в план, отражаются только в фактической себестоимости продукции.
По роли в процессе производства	Производственные – связаны с изготовлением продукции и образуют ее производственную себестоимость.
	Непроизводственные, или коммерческие – связаны с процессом продаж и поставок продукции, с расходами по управлению организацией.
По отнесению к периоду	Затраты за отчетный период – это затраты, которые не входят в себестоимость (затраты на сбыт, научно-исследовательские работы, административные расходы и т. д.).
	Отложенные – расходы будущих периодов, т. е. затраты, понесенные в отчетном периоде, но не признанные в качестве расходов данного периода, рассматриваемые как активы (например, суммы арендной платы или страховых платежей, уплаченные вперед, подлежат включению в затраты на производство продукции в следующие периоды равномерно).
	Зарезервированные – еще не наступили фактически, но уже включены в затраты на производство продукции на плановую сумму предстоящих затрат (специальные фонды, средства которых по мере необходимости используются на оплату отпусков, ремонт основных средств, выплату пособий и т.п.)

1	2
Классификация затрат по экономическому содержанию	На производство и реализацию – на себестоимость продукции, т. е. выраженные в денежной форме текущие затраты на производство и реализацию продукции, являются затратами простого воспроизводства.
	На расширение – на прирост основного и оборотного капитала, т. е. инвестиции являются единовременными затратами.
	На развитие непромышленной сферы – на поддержание и создание объектов социально-культурного назначения.
По отношению к объему производства	Переменные – изменяются пропорционально изменению объема производства. Это затраты на сырье, материалы, зарплата основных рабочих и отчисления с нее. Увеличение объема производства, например, на 20%, приводит к увеличению переменных затрат на 20%.
	Постоянные затраты – относительно постоянные – изменяются с изменением уровня производства (амортизация, зарплата управленческого персонала, налог на имущество и т. п.).
	Полупеременные затраты – включают одновременно как постоянные, так и переменные компоненты (например, плата за телефон – каждый месяц производятся постоянные выплаты и дополнительные за междугородние разговоры – переменные).
	Условно-переменные затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной (затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, заработная плата управленческого персонала в составе общепроизводственных расходов и т. п.).
	Условно-постоянные затраты – практически не зависят от изменения объема производства продукции (общехозяйственные расходы (амортизация по зданиям, машинам и оборудованию), расходы на продажу, с увеличением объема производства их величина на единицу продукции уменьшается).

## 2.1. Классификация затрат

### Задание 2.1.1.

1. Определите, к какой из указанных категорий относятся перечисленные ниже затраты (постоянные, переменные, условно – переменные):

*В соответствии с классификацией затраты могут быть отнесены к следующим категориям:*

- а) оплата труда производственных рабочих – .....
- б) амортизация машин и оборудования – .....
- в) плата за аренду помещения – .....
- г) расход вспомогательных материалов – .....
- д) расходы на рекламу – .....
- е) расходы на обслуживание машин и оборудования – .....
- ж) оплата труда аппарата управления – .....
- з) лицензионные платежи (роялти) – .....

2. Какие из перечисленных ниже затрат должны подлежать регулированию со стороны начальника производственного отдела:

Должны подлежать регулированию со стороны начальника производственного отдела следующие затраты:

- а) плата за материалы;
- б) плата за промышленные площади;
- в) расход сырья и материалов;
- г) плата за электроэнергию, потребляемую машинами;
- д) амортизация машин, оплата труда производственных рабочих (в случаях, если начисление производится исходя из объема выпускаемой продукции или степени использования основных средств);
- е) расходы на обслуживание машин и оборудования;
- ж) плата за страхование машин и механизмов.

### Задание 2.1.2.

В производственной компании в предстоящем году ожидаемая сумма постоянных расходов равна 40 000 руб. При этом переменные затраты на единицу продукции составляют 60 руб.

Требуется:

Найти объем выпуска продукции, при котором ее полная себестоимость равна 100 руб.

Решение:

*Полная себестоимость продукции складывается из переменных затрат и части постоянных расходов, приходящихся на единицу изделия.*

*Таким образом: , где  $x$  – объем производства.*

.....  
 $x = \dots\dots\dots$  (изделий).

### Задание 2.1.3.

Предприятие «Восход» производит несколько видов замороженных полуфабрикатов. В структуру предприятия входят:

- цех П, где выпускаются (с использованием ручной лепки) пельмени и вареники;
- цех Б, где с помощью автоматических линий выпускаются блинчики;
- цех теста Т, поставляющий тесто в цех П и на сторону;
- цех упаковки У, осуществляющий автоматическую расфасовку продуктов, а также доставку заказов мелкооптовым покупателям;
- администрация (включающая отдел сбыта) – А.

У всех категорий работающих оплата труда повременная, за исключением лепщиков в цехе П, у которых она сдельная.

Требуется:

Классифицировать следующие виды затрат по категориям (классификацию по динамике рассматривать в среднесрочной перспективе) и направлениям учета:

1) направление учета – исчисление себестоимости в целях ценообразования на продукты, в том числе промежуточные (тесто);

2) направление учета – принятие решения о целесообразности доставки продукции клиентам за счет предприятия.

*Решение:*

1. Направление учета – исчисление себестоимости в целях ценообразования на продукты, в том числе промежуточные (тесто);

Таблица 2.2

Затраты	Основные (прямые)	Накладные (косвенные)	Переменные	Постоянные	Условно-переменные	Условно-постоянные
Мука						
Соль						
Заработная плата лепщиков в цехе П						
Заработная плата операторов в цехе Б						
Заработная плата сотрудников отдела У						
Заработная плата администрации						
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в цехах П и Б						
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в цехе У						
Топливо и энергия на технологические нужды в цехе П						
Топливо и энергия на технологические нужды в цехах Б, Т						
Топливо и энергия на технологические нужды в цехе У						
Заработная плата мастеров в цехах П, Б, Т						
Заработная плата мастеров в цехе У						
Оргтехника						
Комиссионное вознаграждение дилеров в отделе сбыта						
Реклама						
Потери от брака						
Амортизация производственного оборудования в цехах П,Б,Т						
Расходы на транспортировку продукции						

(+) в случае когда велика доля премиальных выплат, назначаемых не постоянно, а в зависимости, например, от результатов деятельности.

2. Направление учета – принятие решения о целесообразности доставки продукции клиентам за счет предприятия.

Таблица 2.3

Затраты	Основ- ные	На- клад- ные
Мука		
Соль		
Заработная плата лепщиков в цехе П		
Заработная плата операторов в цехе Б		
Заработная плата сотрудников отдела У		
Заработная плата администрации		
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в цехах П и Б		
Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в цехе У		
Топливо и энергия на технологические нужды в цехе П		
Топливо и энергия на технологические нужды в цехах Б, Т		
Топливо и энергия на технологические нужды в цехе У		
Заработная плата мастеров в цехах П, Б, Т		
Заработная плата мастеров в цехе У		
Оргтехника		
Комиссионное вознаграждение дилеров в отделе сбыта		
Реклама		
Потери от брака		
Амортизация производственного оборудования в цехах П, Б, Т		
Расходы на транспортировку продукции		

\* если дилеры принимают решение об условиях транспортировки данному клиенту.

\*\* если дополнительные услуги по транспортировке потребуют доп. рекламы.

#### **Задание 2.1.4.**

Определить, к какой из указанных категорий относятся перечисленные ниже затраты:

Таблица 2.4

Затраты	Постоянные	Переменные	Условно-постоянные	Условно-переменные
Труд основных производственных рабочих				
Амортизация машин и оборудования				
Плата за аренду предприятия				
Смазочные и другие вспомогательные материалы				
Расходы на рекламу				
Расходы на обслуживание машин и оборудования				
Жалованье администрации предприятия				
Лицензионные платежи (роялти)				
Затраты на лицензионные некоторых видов деятельности компании				
Затраты на электроэнергию в производственных цехах				

### Задание 2.1.5.

Компания «Окно в мир» занимается изготовлением и установкой стеклопакетов (оконных рам из пластика) по индивидуальным заказам). В структуре предприятия несколько служб: цех сборки, отдел установки (его сотрудники работают в квартирах и офисах заказчиков) и администрация (вместе с коммерческой службой).

Статьи затрат компании можно сгруппировать таким образом:

- амортизация производственного оборудования в цехе сборки;
- страхование производственных помещений;
- оконный профиль (пластиковые конструкции для изготовления рам);
- стекло разных наименований;
- заработная плата контролеров цеха сборки и отдела установки;
- заработная плата сотрудников администрации;
- расходы на организацию связи (телефон, Интернет, почтовые отправления);
- вознаграждения дизайнерам (роялти) в форме определенного процента от стоимости заказов соответствующих моделей;
- расходы на рекламу;
- заработная плата рабочих цеха сборки и отдела установки;
- амортизация офисного оборудования;
- питание сотрудников администрации и цеха сборки;
- расходы на приобретение специальных приспособлений (инструментов), вспомогательных материалов и канцелярских товаров для всех служб компании;
- аренда производственных и офисных помещений.

Решение:

Таблица 2.5

**Цель классификации – расчет себестоимости единицы продукции.**

<i>Основные</i>	<i>Накладные</i>	
	<i>производственные</i>	<i>непроизводственные</i>



**Цель классификации – определение величины затрат  
на функционирование каждой службы.**

<i>Цех сборки</i>	<i>Отдел установки</i>	<i>Администрация</i>

**Задание 2.1.6.**

При среднем уровне себестоимости за квартал в размере 100 000 руб. организация в июне провела особо сложный и дорогой ремонт на общую сумму 12 000 руб. Размер выручки от продажи продукции, работ, услуг при этом достаточно стабилен и составляет 105 000 руб. за квартал (без учета НДС).

Требуется:

Сформировать финансовые результаты для промежуточной отчетности организации.

*Решение:*

*В 1 квартале – прибыль ..... руб. (..... руб. – ..... руб.);*

*В 1 полугодии – убыток ..... руб.*

*(..... руб. x 2 – (..... руб. x 2 + ..... руб.));*

*За 9 месяцев – прибыль ..... руб.*

(..... руб. x 3 – (..... руб. x 3 + ..... руб.));  
 По итогам за год – прибыль ..... руб.  
 (..... руб. x 4 – (..... руб. x 4 + ..... руб.)).

### Задание 2.1.7.

Организационная структура клиники, оказывающей платные медицинские услуги, представлена двумя производственными подразделениями (отделение терапии и отделение хирургии) и тремя непроизводственными службами (обслуживающими подразделениями): администрацией, прачечной, столовой. В таблице 2.7, издержки клиники за отчетный период идентифицированы с местами возникновения затрат. (Они совпадают с центрами ответственности клиники).

Таблица 2.7

#### Затраты центров ответственности клиники, у.е.

Центр ответственности	Затраты
Администрация	900
Прачечная	225
Столовая	475
Хирургия	1 200
Терапия	1 000
Итого	3 800

В данном случае первые два этапа уже пройдены.

Требуется:

Выбрать метод дальнейшего перераспределения издержек и выполнить соответствующие расчеты.

*Решение:*

*В управленческом учете известны три метода перераспределения издержек производственных подразделений между производственными сегментами: метод прямого распределения затрат, последовательный (пошаговый) и двухсторонний.*

*Метод прямого распределения затрат наиболее прост: расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся производственные сегменты напрямую, минуя обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.*

*Затраты распределяются пропорционально какой-либо базе распределения. В качестве базы могут выступать: процент потребления каждым производственным подразделением услуг непроизводственных подразделений, доля выручки от реализации каждого производственного центра затрат в общем объеме выручки клиники и т. д.*

*База распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного периода и представляет собой элемент учетной политики пред-*

приятия. Следует подчеркнуть, однако, что выбор базы распределения является субъективным процессом.

Допустим, в качестве базы распределения выбрана доля выручки. При этом доля хирургического отделения (хирургии) в общей сумме выручки составляет 60%, доля терапевтического отделения (терапии) – 40%. Результаты такого распределения затрат представлены в таблице 2.8.

В тех случаях, когда одни непроизводственные подразделения оказывают услуги другим непроизводственным сегментам, применяются последовательный (пошаговый) и двусторонний методы распределения затрат.

Таблица 2.8

**Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов  
клиники методом простого распределения**

Показатели	Производственные подразделения		Итого
	хирургия	терапия	
Прямые затраты, у.е.			
Доля в выручки от реализации медицинских услуг, %			
Распределение затрат администрации, у.е.			
Распределение затрат прачечной, у.е.			
Распределение затрат столовой, у.е.			
Всего затрат после распределения, у.е.			

Метод пошагового распределения затрат применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке (например, услуги прачечной в одностороннем порядке потребляются столовой, а услуги администрации – прачечной и столовой).

Общий принцип распределения затрат состоит в следующем: производственному подразделению, потребляемому большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента. Конечно, можно распределить издержки непроизводственных подразделений между производственными центрами ответственности поровну. Однако в этом случае на лечение пациентов по одним подразделениям будут отнесены заведомо завышенные затраты, по другим – они будут ниже, чем на самом деле. Интересы лечебного учреждения лежат в плоскости получения реальных данных, позволяющих объективно оценить экономическую эффективность функционирования своих отдельных центров ответственности.

Процесс распределения затрат непроизводственных подразделений между производственными осуществляется поэтапно.

Шаг 1. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

Шаг 2. Определение базовой единицы, т. е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями. Так, для лаборатории – это количество выполненных анализов (анал.); для прачечной – количество выстиранного белья (кг); для столовой – количество приготовленных порций (шт.); для гаража – пробег автотранспорта (км) и т. д.

Шаг 3. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранных базовых единиц распределения. Общий порядок распределения – от непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным центрам затрат. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения. Таким образом, после распределения затрат вспомогательного центра затрат мы уже не можем распределить на его счет затраты других вспомогательных подразделений.

Приписав затраты клиники доходным центрам ответственности, можно подсчитать стоимость лечения, например, в терапевтическом или хирургическом отделениях. Если оплата производится по выписанным пациентам, то полученные суммы нужно разделить на количество этих пациентов за тот период, в течение которого учитывались затраты больницы. В результате можно будет сопоставить сумму полученных за лечение пациентов доходов с понесенными затратами.

Подобная информация чрезвычайно важна для принятия правильных управленческих решений. Например, если компенсация за больного превышает затраты на его лечение, то имеет смысл расширить данное отделение или попытаться привлечь дополнительных пациентов этого профиля. Если компенсация недостаточна, то эту информацию можно использовать как аргумент в переговорах с финансирующими органами или при обсуждении условий договора о медицинском обслуживании с предприятиями или страховыми компаниями. Кроме того, периодически проводя подобный анализ, можно оценивать тенденции изменения затрат учреждений здравоохранения по отделениям (центрам ответственности) и своевременно выявлять причины этих изменений, а также проводить сравнение подобных показателей между разными лечебными учреждениями.

Допустим, в администрации клиники работают 10 человек, в прачечной и столовой – по 5 человек, в хирургическом отделении – 20 человек, в терапии – 30 человек. Результаты последующих расчетов представлены в таблице 2.9.

Шаг 1. Распределяются издержки административного отдела. База распределения – количество работающих. Исходя из численности работающих в центрах ответственности получаем соотношение:

... : ... : ... : ... : ...

или

... : ... : ... : ... : ...

**Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов  
клиники методом пошагового распределения, у.е.**

Подразделения больницы	Затраты	Админист- рация	Промежуточ- ный расчет	Прачечная	Промежуточ- ный расчет	Столовая	Общие затраты
Администрация							
Прачечная							
Столовая							
Хирургия							
Терапия							
Итого							

\* В скобках указаны суммы, подлежащие распределению.

Издержки администрации (..... у.е.) распределяются между остальными центрами ответственности в соотношении 1 : 1 : 4 : 6 (всего частей .....). Делим затраты администрации (..... у.е.) на 12 частей: ..... : ... = ..... у.е. Затем ..... у.е. умножаем на полученные части для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 4 таблицы.

**Шаг 2.** Распределяются издержки прачечной. Базовой единицей в данном случае являются килограммы выстиранного белья. Потребности столовой – 20 кг, хирургии – 60 кг, терапии – 40 кг белья.

Получаем соотношение: ... : ... : ... или ... : ... : ... (всего ... частей). Затраты прачечной (..... у.е.) делим на ... частей: ..... : ... = ... у.е., которые затем умножают на полученные части отдельно для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 6 таблицы.

**Шаг 3.** Распределяются издержки столовой. Ей необходимо в хирургии обслужить 100 пациентов, в терапии – 200 пациентов.

Получаем соотношение: ..... : ..... или ... : ... (всего ... части). Затраты столовой (..... у.е.) делим на ... части: ..... : ... = ..... у.е., умножаем их на полученные части для каждого центра ответственности (гр. 7) и прибавляем к затратам. Получаем итоговые данные распределения (гр. 8 таблицы).

Третий метод распределения затрат, используемый в бухгалтерском управленческом учете, назван двусторонним (или методом взаимного распределения), что отражает суть производственных отношений между центрами ответственности. Он применяется в тех случаях, когда между непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами. Однако вручную без использования программного продукта его можно применить лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности.

Поэтому в нашем примере прачечную и столовую условно объединим в одно подразделение – хозблок, издержки которого составят:

$$\dots\dots (\text{прачечная}) + \dots\dots (\text{столовая}) = \dots\dots \text{ у.е.}$$

Таким образом, администрация потребляет услуги хозблока и наоборот.

Расчеты выполняются в следующей последовательности:

1) определяется показатель, выступающий в роли базы распределения, и, основываясь на нем, рассчитывают соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат (в качестве базы распределения выберем прямые издержки) (таблица 2.10).

Таблица 2.10

**Расчет соотношения между сегментами**

Центры, оказывающие услуги	Центры, потребляющие услуги				Итого
	админист.	хозблок	хирургия	терапия	
Хозблок:					
- прямые затраты, у.е.		-			
- доля прямых затрат в общей их сумме, %		-			
Администрация:					
- прямые затраты, у.е.	-				
- доля прямых затрат в общей их сумме, %	-				

2) рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг. Для этого составляется следующая система уравнений:

$$K = \dots\dots + \dots\dots A;$$

$$A = \dots\dots + \dots\dots K,$$

где  $A$  – скорректированные затраты хозблока, у.е.;

$K$  – скорректированные затраты администрации, у.е.

Решаем эту систему уравнений методом подстановки:

$$K = \dots\dots + \dots\dots (\dots\dots + \dots\dots K);$$

$$K = \dots\dots + \dots\dots + \dots\dots K;$$

$$\dots\dots K = \dots\dots;$$

$$K = \dots\dots \text{ у.е.}$$

Тогда  $A = \dots\dots + \dots\dots \times \dots\dots = \dots\dots \text{ у.е.};$

3) скорректированные затраты распределяются между центрами ответственности (таблица 2.11.)

**Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов  
клиники двухсторонним методом, у.е.**

Распределение затрат непроизводственных подразделений	Производственные центры ответственности		Итого
	хирургия	терапия	
Администрация:			
..... х .....		-	-
..... х .....	-		-
Хозблок:			
..... х .....		-	-
..... х .....	-		-
Всего распределено			
Прямые затраты			
Итого затрат			

Далее можно перейти ко второму блоку – отнесено затрат на объект калькулирования (носитель затрат). В нашем примере это означает, что можно рассчитать себестоимость одной медицинской услуги. Этот показатель будет зависеть от количества больных, помещенных в терапевтическое и хирургическое отделения.

### Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные отличия понятий «издержки», «расходы», «затраты».
2. Определите понятие «расходы по обычным видам деятельности».
3. Назовите целевое назначение группировок затрат по элементам затрат и статьям калькуляции.
4. Назовите основные направления классификации расходов по обычным видам деятельности.
5. По каким элементам затрат осуществляется учет в России для целей бухгалтерского учета?
6. По каким элементам затрат осуществляется учет в России для целей налогообложения?
7. Каково основное отличие переменных расходов от постоянных?
8. Меняется ли величина постоянных расходов в расчете на единицу продукции при изменении объема производства?
9. Приведите примеры переменных, полупеременных и постоянных расходов.
10. Как определяется понятие «вмененные затраты»?
11. Чем отличаются инкрементные затраты от маргинальных?
12. Чем обусловлено деление затрат на регулируемые и нерегулируемые?
13. Приведите пример не контролируемых работниками организации затрат.
14. Приведите пример безвозвратных затрат.

## Тема 3. Учет затрат на производство продукции

### 3.1. Учет и распределение накладных расходов

#### Задание 3.1.1.

В организационной структуре предприятия имеются три производственных подразделения (два станочных и один сборочный) и два обслуживающих подразделения (склад и отдел технического обслуживания – ОТО). Общепроизводственные накладные расходы за год составляют (тыс. ден. ед.):

Заработная плата вспомогательных рабочих.....	362
в том числе:	
станочный цех X .....	100
станочный цех Y .....	99,5
сборочный цех .....	92,5
склад .....	10
отдел технического обслуживания .....	60
Затраты на вспомогательные материалы: .....	253
в том числе:	
станочный цех X.....	100
станочный цех Y .....	100
сборочный цех .....	40
склад .....	4
отдел технического обслуживания .....	9
Освещение и отопление .....	50
Арендная плата .....	100
Страхование оборудования .....	15
Амортизация оборудования .....	150
Страхование зданий .....	25
Заработная плата управленческого персонала .....	80
Итого .....	1035

Имеется также следующая информация:

Таблица 3.1

	Стоимость оборудования, тыс. ден. ед.	Площадь, тыс. кв. м.	Численность занятых, чел.	Продолжительность труда основных производственных рабочих, тыс. чел.	Время работы станков, тыс. ч.
станочный цех X	800	10	30	200	100
станочный цех Y	500	5	20	150	50
сборочный цех	100	15	30	200	
склад	50	15	10		
ОТО	50	5	10		
Итого	1500	50	100		



Из учетных записей отдела технического обслуживания следует, что время, затраченное на работы по техническому обслуживанию, проведенные в других подразделениях, составляет, тыс. ч.:

станочный цех X.....	12 000
станочный цех Y .....	8 000
сборочный цех .....	5 000
Итого .....	25 000

Данные о стоимости материалов (основных и вспомогательных), выданных производственным цехам, составляют, тыс. ден. ед.:

станочный цех X.....	400
станочный цех Y .....	300
сборочный цех .....	100
Итого .....	800

Требуется:

1. Подготовить ведомость анализа накладных расходов;
2. Рассчитать сумму накладных расходов, которую следует отнести на продукт А, если известно, что его изготовление требует машинной обработки в станочном цехе X в течение 3 ч, в станочном цехе Y – 2 ч и ручной обработки в сборочном цехе – 1 часа.

Решение:

1. Результаты применения двухступенчатой процедуры распределения накладных расходов представлены в таблице в тыс. ден. ед.

Таблица 3.2

**Ведомость анализа накладных расходов**

Статьи расходов	Всего	База распределения	Производственные подразделения			Обслуживающие подразделения	
			Цех X	Цех Y	Сбор. цех	Склад	ОТО
Заработная плата вспомогательных рабочих		по факту					
Вспомогательные материалы		по факту					
Освещение и отопление		площадь					
Арендная плата		площадь					
Страхование оборудования		стоимость оборудов.					
Амортизация оборудования		стоимость оборудов.					
Страхование зданий		площадь					
Заработная плата управленческого персонала		численность сотрудников					
(1)							

<i>Перераспределение расходов обслуживающих подразделений:</i>							
<i>Склад</i>		<i>стоимость выданных материалов</i>					
<i>ОТО</i>		<i>время на ТО</i>					
	(2)						
<i>Время работы станков, тыс. ч.</i>							
<i>Продолжительность труда основных производ- ственных рабочих, тыс. ч.</i>							
<i>Ставка распределения накладных расходов на 1 ч работы станков, ден. ед./ч</i>							
<i>Ставка распределения накладных расходов на 1 ч работы производст- венных рабочих, ден. ед./ч.</i>							

(1) Распределение накладных расходов между производственными и обслуживающими подразделениями

Заработная плата вспомогательных рабочих и затраты вспомогательных материалов не могут быть отнесены к конкретным продуктам, но по ведомостям начисления заработной платы и накладным отпуска материалов их обычно можно четко отнести к конкретным подразделениям (распределение по факту). Остальные статьи, перечисленные в ведомости анализа накладных расходов, не могут быть непосредственно отнесены на подразделения по факту, поэтому для каждой статьи должны быть найдены базы распределения – показатели, которые наилучшим образом характеризуют потребление данного вида ресурсов подразделениями. Мы можем предположить, что арендная плата, затраты на освещение и отопление, а также страхование зданий соотносятся с общей площадью зданий и что доля, приходящаяся на каждое подразделение, может быть определена в соответствии с той площадью, которую оно занимает. В нашем примере общая площадь предприятия составляет 50 тыс. м<sup>2</sup>, из которых 20% занимает станочный цех X, 10% – станочный цех Y и т. д. Таким образом, 20% арендной платы, затрат на освещение и отопление, а также стоимости страховки зданий будет приходиться на станочный цех X, а 10% – на станочный цех Y.

Обычно считается, что величины страховых премий и амортизации станочного парка определяются исходя из балансовой стоимости оборудования. Поскольку балансовая стоимость оборудования станочного цеха X составляет 8/15 балансовой стоимости всего оборудования и для станочного цеха Y – 5/15 балансовой стоимости всего оборудования, то 8/15 и 5/15 стои-

мости страховки и амортизации оборудования приходятся на цехи X и Y соответственно.

Мы можем предположить, что время, которое руководство предприятия затрачивает на каждый отдел, пропорционально численности сотрудников данного отдела; если в станочном цехе X работает 30% всех сотрудников, то 30% заработной платы работников управления приходится на этот цех.

(2) Перераспределение накладных расходов обслуживающих подразделений на производственные.

Мы уже распределили рассматриваемые статьи накладных расходов между производственными и обслуживающими подразделениями. Следующий шаг – перераспределение накладных расходов обслуживающих подразделений на производственные в соответствии с той долей услуг, которые получили эти последние. Предположим, что стоимость выданных материалов определяет ту пользу, которую каждое из производственных подразделений получает от функционирования склада. Отсюда следует, что если станочному цеху X выдано 50% всех материалов, то 50% всех расходов склада должны относиться на цех X. Основой для оценки услуг, полученных каждым производственным подразделением от отдела технического обслуживания, может стать время, затраченное персоналом ОТО на проведение работ по техническому обслуживанию в других подразделениях. Если из 25 000 ч., отработанных отделом технического обслуживания, 12 000 ч. затрачены на работы в станочном цехе X, то 48% расходов приходится на этот цех.

(3) Расчет ставок распределения накладных расходов

Теперь нам следует установить ставки распределения накладных расходов в каждом подразделении для отнесения их на продукты, проходящие через эти подразделения. Мы можем в качестве базы для определения таких ставок выбрать показатели, которые определяют ресурсоемкость продукции в этих подразделениях. В нашем случае это могут быть затраты живого труда основных производственных рабочих или машинного времени. Ставка распределения накладных расходов рассчитывается по формуле:

накладные расходы производственного подразделения

время работы основных производственных рабочих или время работы станков

Выбор трудоемкости в качестве базы распределения накладных расходов сборочного цеха (с преимущественно ручным трудом, где работы на станках не производятся) не оставляет сомнений. Для станочных же цехов вопрос остается спорным, поскольку, с одной стороны, накладные расходы порождаются работой оборудования, с другой стороны, затраты прямого труда в обоих станочных цехах заметно превышают количество часов работы оборудования. В реальной практике следует выбрать ту или иную ставку исходя из особенностей производимой продукции и прочих факторов. Возможно, следует часть накладных расходов станочных цехов распределять пропорционально отработанному машинному времени, а часть – часам прямого труда основных производственных рабочих.

Пример расчета ставки распределения накладных расходов станочного цеха X на базе величины времени, отработанного станками:

$$\frac{435000 \text{ ден.ед.}}{100000 \text{ станко-ч}} = \dots \text{ден.ед. на 1 станко-ч.}$$

2. Предположим, что компания использует данные о времени работы станков в качестве базы распределения для станочных цехов о времени работы основных производственных рабочих – для сборочного цеха. Суммы накладных расходов, которые следует отнести на продукт A в каждом цехе, определяются как:

Станочный цех X: ..... ч. по ..... ден. ед. за 1 ч.

Станочный цех Y: ..... ч. по ..... ден. ед. за 1 ч.

Сборочный цех: ..... ч. по ..... ден. ед. за 1 ч.

В сумме это составит ..... ден. ед.

### Задание 3.1.2.

Компания имеет три производственных и два обслуживающих подразделения. Суммы накладных расходов за анализируемый период по подразделениям представлены в таблице, усл. ед.:

Таблица 3.3

Производственные подразделения	X	48 000
	Y	42 000
	Z	30 000
Обслуживающие подразделения	1	14 040
	2	18 000
Всего		152 040

Расходы обслуживающих подразделений распределены так:

Таблица 3.4

	Производственные подразделения			Обслуживающие подразделения	
	X	Y	Z	1	2
Обслуживающее подразделение 1, %	20	40	30	-	10
Обслуживающее подразделение 2, %	40	20	20	20	-

Требуется:

Подготовить ведомость распределения накладных расходов с учетом взаимных услуг обслуживающих подразделений.

Решение:

В случаях, когда обслуживающие подразделения помимо услуг производственным подразделениям оказывают услуги и друг другу (например, отдел кадров оказывает услуги энергоцеху, отделу технического обслуживания и складу, а энергоцех обеспечивает отопление и освещение других обслуживающих подразделений), процесс распределения затрат усложняется. Трудности возникают в силу того, что каждое обслуживающее подразделение начинает

накапливать затраты других подразделений, от которых оно получает услуги, и эти затраты должны быть вновь перераспределены. Данная проблема может быть разрешена путем использования в процессе организации процедуры распределения накладных расходов одного из двух методов: метода повторного распределения или метода системы уравнений. Рассмотрим их использование на нашем примере.

#### Метод повторного распределения

Согласно этому методу, расходы обслуживающего подразделения повторно распределяются в указанных процентах, пока цифры не станут предельно малы. В табл. 3.5 действием 2 накладные расходы подразделения 1 распределяются на остальные подразделения. В результате на подразделении 2 оказывается 19 404 усл.ед. накладных расходов, подлежащих дальнейшему распределению, которое осуществляется действием 3. Затем все повторяется до тех пор, пока пренебрежимо малая сумма 8 усл.ед. в строке 7 распределяется на производственные подразделения.

Таблица 3.5

#### Метод повторного распределения

	Производственные подразделения			Обслуживающие подразделения		Всего
	X	Y	Z	1	2	
1. Накладные расходы, отнесенные на подразделения без распределения						
2. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 1						
3. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 2						
4. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 1						
5. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 2						
6. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 1						
7. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 2						
8. Совокупные накладные расходы						

### Метод системы уравнений

При использовании этого метода сначала составляется система уравнений.  
Допустим,

$X$  – совокупные (с учетом распределенных на данное подразделение расходов других непроизводственных центров ответственности) накладные расходы обслуживающего подразделения 1;

$Y$  – совокупные накладные расходы обслуживающего подразделения 2.

Совокупные накладные расходы, которые относятся на обслуживающие подразделения 1 и 2, могут быть выражены такими уравнениями:

$$X = \dots\dots\dots + \dots\dots * Y$$

$$Y = \dots\dots\dots + \dots\dots * X.$$

Решив эту систему уравнений, получаем:

$$X = \dots\dots\dots;$$

$$Y = \dots\dots\dots$$

Теперь распределяем значения  $X$  и  $Y$  на производственные подразделения в установленных процентах.

Таблица 3.6

	$X$	$Y$	$Z$	Всего
1. Накладные расходы, отнесенные на подразделения без распределения				
2. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 1				
3. Распределены накладные расходы обслуживающего подразделения 2				
4. Совокупные накладные расходы				

\* Рассчитано как  $(X - 10\% X)$ .

\*\* Рассчитано как  $(Y - 20\% Y)$ .

### Задание 3.1.3.

Компания распределяет накладные расходы пропорционально отработанному оборудованию времени. Известны следующие данные за период:

Плановые накладные расходы..... 156 000 руб.

Фактические накладные расходы ..... 187 200 руб.

Плановое время работы оборудования ..... 130 000 ч.

Фактическое время работы оборудования ..... 120 000 ч.

Требуется рассчитать:

1) величину ставки распределения накладных расходов на 1 час работы оборудования;

2) величину дефицита или избытка возмещения накладных расходов за период.

Решение:

### Задание 3.1.4.

Аудиторская фирма «Гамма-Аудит» оказывает клиентам следующие услуги: общий аудит, юридическое консультирование (ЮК), оценка активов. Оценка выработки каждого специалиста ведется на основании часов времени, отработанного в рамках каждого конкретного договора с клиентом (клиенто-часов).

В управленческом учете выделяются три центра производственных затрат соответствующие трем основным видам деятельности.

Имеются следующие оценки показателей на следующий квартал:

Таблица 3.10

	Аудит	ЮК	Оценка	ВСЕГО
Численность специалистов, чел.	15	6	4	25
Количество занимаемых помещений	3	3	2	8
Объем клиенто-часов	7600	3100	1800	12500

Накладные расходы составят, тыс. руб.:

1. Фиксированная заработная плата (с отчислениями) специалистов:

Аудиторы..... 990

Юристы ..... 450

Оценщики ..... 246

2. Арендная плата (включая все коммунальные расходы) ..... 300

3. Выплаты сотрудникам администрации ..... 750

4. Прочие расходы (канцелярские, печать) ..... 60

В настоящее время компания выбирает методику распределения накладных расходов для целей ценообразования на будущее на основе расчетов на следующий квартал.

Требуется:

1. Рассчитать на следующий квартал единую ставку распределения накладных затрат, предварительно обосновав выбор единой базы распределения.

2. Подготовить ведомость распределения накладных расходов и рассчитать ставки их распределения по каждому центру затрат.

3. Обсудить достоинства и недостатки двух подходов к распределению накладных расходов (единая ставка и отдельные ставки по подразделениям), имея в виду аудиторскую компанию «Гамма – Аудит». Какие поведенческие конфликты в организации может повлечь за собой применение того или иного метода?

*Решение:*

1. Суммарная выработка по компании составит:

$$\dots + \dots + \dots = \dots \text{ ч.}$$

Суммарные накладные расходы:

$$\dots + \dots + \dots + \dots + \dots + \dots = \dots \text{ тыс. руб.}$$

Единая ставка распределения накладных расходов:

$$\dots\dots\dots / \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб. на 1 клиенто-ч.}$$

2. Ведомость распределения и расчет ставок распределения накладных расходов по подразделениям:

Таблица 3.11

	База распределения	Аудит	ЮК	Оценка
Фиксированная заработная плата (с отчислениями) специалистов, тыс. руб.	По факту			
Арендная плата, тыс. руб.	Количество помещений			
Выплата сотрудникам администрации, тыс. руб.	Численность специалистов			
Прочие расходы (канцелярские, печать), тыс. руб.	Выработка в клиенто-часах			
Всего накладных расходов, тыс. руб.				
Ставки распределения, руб. на 1 клиенто-ч	Выработка в клиенто-часах			

3. Все виды продукции компании имеют один и тот же измеритель – клиенто-ч. Особенности деятельности и требуемая квалификация позволяют сравнивать все виды продукции на основе этой единицы. Этот факт может служить главным доводом за использование единой ставки распределения.

Введение различных ставок распределения по подразделениям (и как следствие, видам работ) может привести к внутриорганизационным конфликтам, если система материального стимулирования компании построена на внутренней доходности подразделений, определяемой, например, как разность между доходами от выполнения проектов и расходов, включающих начисленные на подразделения накладные. При одной и той же трудоемкости проектов суммы накладных расходов окажутся максимальными в отделе оценки, а доходность – в отделе аудита.

### Задание 3.1.5.

Фирма «Авто – Люкс» оказывает услуги по техническому обслуживанию и ремонту транспортных средств. В настоящее время производится анализ использования методов калькулирования. В результате анализа выявлено, что накладные затраты распределяются с использованием единой ставки, рассчитанной на базе прямых затрат на оплату труда. Руководство считает, что другие способы отнесения накладных расходов на себестоимость дали бы, возможно, лучшую основу для принятия управленческих решений.



На следующий год имеются следующие оценки:

Таблица 3.12

	Виды деятельности (центры ответственности)			
	Ремонт	Техосмотр и тестирование	Замена покрышек и масла	Администрация
Площадь, м <sup>2</sup>	4000	3500	2000	500
Численность сотрудников, чел.	20	15	10	5
Расходы на оплату труда, тыс. руб.	3000	2400	1800	800
Время работы оборудования, ч.	2000	6000	4000	0
Количество ремонтов	600	0	0	0
Количество тестов	0	7000	0	0
Количество заказов на запчасти	1500	0	2500	0

Накладные расходы, как предполагается, составят, тыс. руб.:

Вознаграждение руководителей центров ответственности:

Ремонт .....	200
Техосмотр и тестирование .....	240
Замена покрышек и масла .....	220
Администрация .....	300
Обслуживание оборудования для тестирования .....	20
Вспомогательные материалы, используемые при ремонте .....	100
Затраты по заказу запчастей .....	160
Арендные платежи и страхование зданий и помещений .....	300
Амортизация оборудования и эксплуатационные расходы .....	600
Освещение и отопление .....	120
Прочие административные расходы .....	300
Накладные затраты, связанные с оплатой труда .....	35%

Требуется:

1. Рассчитать единую ставку распределения накладных расходов на базе прямых расходов на оплату труда для «Авто – Люкс» на следующий год.

2. Рассчитать ставки распределения накладных расходов на базе прямых расходов на оплату труда для каждого из производственных центров ответственности.

Решение:

Составим ведомость распределения накладных расходов

Таблица 3.13

	База распределения	Ре- монт	Техос- мотр и тестиро- вание	Замена покры- шек и масла	Адми- ни- стра- ция
Вознаграждение руководителей	По факту				
Накладные затраты, связанные с оплатой труда	35% как на основную зар. плату, так и на вознаграждения руководителей				
Обслуживание оборудования для тестирования	По факту				
Вспомогательные материалы, используемые при ремонте	По факту				
Затраты по заказу запчастей	Количество заказов				
Арендные платежи и содержание зданий и помещений	Площадь				
Амортизация оборудования и эксплуатационные расходы	Время работы оборудования				
Освещение и отопление	Площадь				
Прочие административные расходы	Численность сотрудников				
<b>ИТОГО</b>					
Затраты администрации, подлежащие распределению (с учетом зар. платы сотрудников)					
Всего накладных расходов (с учетом зар. платы сотрудников администрации)*		* Рассчитано как ..... ...			
Оплата труда в производственных ЦО					
1. Единая ставка распределения**	90%	** Рассчитано как .....			
Распределение накладных расходов администрации	Оплата труда в производственных ЦО				
Накладные расходы производственных ЦО					
2. Ставки распределения накладных расходов по производственным ЦО					

### Задание 3.1.6.

Компания «Апрель» оказывает услуги по изготовлению печатной продукции по заказам. В структуре компании три центра ответственности – типография (собственно производство), коммерческая служба (закупки материалов, реклама, организация сбыта, разработка заказов, в том числе дизайн) и администрация.

Таблица 3.14

№ п/п	Плановые расходы на следующий год	тыс. ден. ед.
1	Коммунальные услуги	20
2	Расходы на электроэнергию для печатных станков	14
3	Арендная плата	180
4	Ремонт и техобслуживание производственного оборудования	25
5	Обслуживание зданий	10
6	Сырье (бумага)	750
7	Обслуживание инструментов и производственных приспособлений	45
8	Заработная плата основных производственных рабочих	1040
9	Начисления на заработную плату основных производственных рабочих	115
10	Заработная плата вспомогательных рабочих	83
11	Начисления на заработную плату вспомогательных рабочих	10
12	Заработная плата производственных руководителей	133
13	Амортизация оборудования	150
14	Содержание службы охраны	10
15	Преддипломная подготовка и производственный контроль качества	60
16	Доставка сырья	49
17	Доставка продукции заказчикам	88
18	Заработная плата и комиссионные сотрудников коммерческой службы	100
19	Расходы на упаковку	50
20	Расходы на дизайн	75
21	Содержание администрации	232
22	Реклама	40
Всего		3279

Доли площадей подразделений, в процентах от общей площади:

Типография .....	80
Коммерческая служба .....	5
Администрация .....	15

Таблица 3.15

	Ожидаемая выработка в текущем году	Планируется на следующий год
Время работы станков, ч.	160 000	180 000
Время труда основных производственных рабочих, ч.	180 000	200 000

На следующий год планируется реализация продукции в объеме 4 550 000 ден. ед. В зависимости от потребностей конкретных заказчиков, продукция может выпускаться исключительно на станках, с использованием интенсивного ручного труда или сочетанием обоих способов.

Требуется:

1. Выделите статьи затрат, относящиеся к трем различным центрам ответственности, а также те, которые имеют отношение к компании в целом.

2. Выделите статьи производственных затрат, которые требуют распределения на базе (а) времени работы станков, (б) времени труда основных производственных рабочих.

3. Подготовьте ведомость анализа накладных расходов, отразив в ней:

- (а) ОПР (общепроизводственные расходы), которые должны возмещаться на базе времени работы станков;

- (б) ОПР, которые должны возмещаться на базе времени труда основных производственных рабочих;

- (в) расходы на реализацию;

- (г) административные расходы.

4. Рассчитайте ставки распределения (нормы возмещения) по каждому из пунктов (а) – (г) задания 3.

5. Одним из первых в плановом году ожидается заказ № 1019, цена реализации которого была установлена в 12 000 ден. ед., и который потребует работы печатных станков и расходов, зарегистрированных в карточке заказа:

Бумага ..... 2 888 ден. ед.

Заработная плата основных производственных рабочих ... 3 500 ден. ед.

Время работы основных производственных рабочих ..... 700 ч.

Время работы печатных станков ..... 300 ч

Рассчитайте полную себестоимость заказа № 1019 и ожидаемую прибыль по нему, в том числе в процентах от цены реализации.

6. Сравните норму прибыли по заказу № 1019 с нормой прибыли, ожидаемой по компании в целом в наступающем году, и прокомментируйте эти цифры.

Решение:

1. В списке статей затрат пункты ..... и ..... относятся к ..... (основным) затратам, остальные – к ..... По центрам ответственности:

Производство .....

Коммерческая служба .....

Администрация.....

Предприятие в целом .....

В ведомости распределения накладных расходов только последнюю группу (... – коммунальные услуги, ... – арендная плата, ... – обслуживание зданий, ... – содержание охраны) следует распределить по центрам ответственности. Наиболее обоснованной базой распределения для этих статей будет площадь, занимаемая подразделениями.

2. Среди всех производственных накладных расходов лишь некоторые (... – электроэнергия для технологических нужд, ... – ремонт оборудования, ... – амортизация оборудования) должны возмещаться на базе времени работы оборудования. Остальные потребляются в основном другим производственным фактором – работой персонала, и поэтому должны возмещаться на базе человеко-часов.

3. Представим ведомость распределения накладных расходов, обозначив в колонках:

*Маш.* – производственные накладные расходы, возмещаемые на базе времени работы оборудования;

*Чел.* – производственные накладные расходы, возмещаемые на базе времени работы основных производственных рабочих;

*Ком.* – коммерческие расходы;

*Адм.* – административные расходы.

Таблица 3.16

№ п/п	Затраты	Всего	Маш.	Чел.	Ком.	Адм.
1	Коммунальные услуги					
2	Расходы на электроэнергию для печатных станков					
3	Арендная плата					
4	Ремонт и техобслуживание: оборудования					
5	Обслуживание зданий					
6	Сырье (бумага)					
7	Обслуживание инструментов и производственных приспособлений					
8	Заработная плата основных производственных рабочих					
9	Начисления на заработную плату основных производственных рабочих					
10	Зар. плата вспомогательных рабочих					
11	Начисления на заработную плату вспомогательных рабочих					
12	Заработная плата производственных руководителей					
13	Амортизация оборудования					
14	Содержание службы охраны					
15	Предпроизводственная подготовка и производственный контроль качества					
16	Доставка сырья					
17	Доставка продукции заказчиками					

1	2	3	4	5	6	7
18	Заработная плата и комиссионные сотрудников коммерческой службы					
19	Расходы на упаковку					
20	Расходы на дизайн					
21	Содержание администрации					
22	Реклама					
ИТОГО						

4. (а) Ставка распределения ОПР на базе станко-ч:

..... / ..... = ..... ден. ед.

(б) Ставка распределения ОПР на базе человеко-ч:

..... / ..... = ..... ден. ед.

(в) Основным фактором, обуславливающим возникновение коммерческих расходов, является организация продаж продукции и связанная с ней выручка. Именно этот показатель может служить наиболее приемлемой базой для исчисления нормы возмещения коммерческих расходов.

Норма возмещения коммерческих расходов на базе объемов реализации в денежном выражении:

..... / ..... = ..... %.

(г) Необходимость несения расходов на управление компанией в целом обусловлена выполнением основной функцией компании – в нашем случае речь идет о производстве. Главным показателем, характеризующим масштабы производства, и как следствие, поглощение им административных расходов, является величина производственных расходов. Именно она очень часто выбирается в качестве наиболее приемлемой базы для исчисления нормы возмещения административных расходов.

Плановые производственные расходы для компании «Апрель» составят:

..... + ..... + ..... + ..... = ..... ден. ед.

Норма возмещения административных расходов на базе величины производственной себестоимости:

..... / ..... = ..... %.

5. Себестоимость заказа № 1019 составит, ден. ед.:

Таблица 3.17

Статьи затрат	Алгоритм расчета	Сумма
Бумага		
Заработная плата основных производственных рабочих		
ОПР, возмещаемые на базе станко-ч		
ОПР, возмещаемые на базе человеко-ч		
Производственная себестоимость		
Накладные коммерческие расходы		
Накладные административные расходы		
Всего		

Норма прибыли по заказу № 1019 составит:

$$(\dots\dots\dots - \dots\dots\dots) / \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \%$$

6. Норма прибыли по компании в целом в следующем году должна будет составить:

$$(\dots\dots\dots - \dots\dots\dots) / \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \%$$

Чтобы сравнивать доходность одного заказа с годовой рентабельностью всей компании, необходимо знать продолжительность выполнения этого заказа. Если он непродолжителен (менее трети года) и не является единственным за этот период, полученный для заказа № 1019 результата означает вполне приемлемую ..... Если все заказы планового года окажутся столь же успешными, фактическая годовая норма доходности будет существенно превышать .....

### Задание 3.1.7.

В структуре аудиторской фирмы «Гамма-аудит» (см. задание 3.1.5) три основных подразделения (по числу основных видов услуг) и администрация.

Накладные расходы в 201 ... году возмещались на базе времени труда специалистов основных подразделений. В накладные расходы, распределенные на каждое подразделение, включаются непосредственно накладные расходы этого подразделения, а также часть расходов администрации, распределение между основными подразделениями в пропорции 5: 3 : 2.

Все накладные расходы – постоянные.

Все фактические расходы оказались равны нормативным.

После того, как отчет о распределении накладных расходов за 201 ... год был составлен, в результате сбоя компьютерной системы часть данных была потеряна.

Требуется:

Восстановить отчет о распределении накладных расходов за 201 ... год по имеющимся неполным данным (буквами в таблице обозначены утерянные данные):

Таблица 3.18

	Аудит	ЮК	Оценка
Нормативные накладные расходы подразделений, тыс. руб.	4 195	2 136	1 090
Часть общехозяйственных накладных расходов, распределенная на подразделение, тыс. руб.	а	б	830
Нормативный объем клиенто-часов	33 000	в	г
Ставка распределения накладных расходов, руб./клиенто-час	д	245	е
Фактически отработанное специалистами время, ч	ж	12 520	8 060
Дефицит / избыток возмещения накладных расходов, тыс. руб.	(260)	з	(308)
Всего накладных расходов, подлежащих распределению, тыс. руб.	и	к	л

Решение:

Шаг 1. Чтобы найти суммы общехозяйственных расходов, распределенных на подразделения «Аудит» и «ЮК», используем пропорцию, в которой они распределялись:

$$\frac{a}{5} = \frac{b}{3} = \frac{830}{2} \Rightarrow a = 2075 \text{ руб.}; \quad b = 1\,245 \text{ руб.}$$

Шаг 2. Полные суммы накладных расходов, подлежащих распределению на продукцию, складываются из фактических расходов подразделений на их части общехозяйственных расходов. Таким образом:

$$и = \dots + \dots = \dots \text{ тыс. руб.};$$

$$к = \dots + \dots = \dots \text{ тыс. руб.};$$

$$л = \dots + \dots = \dots \text{ тыс. руб.}$$

Шаг 3. Рассчитаем ставку распределения подразделения «Аудит» и нормативный объем клиенто-часов подразделения «ЮК»:

$$в = \dots / \dots = \dots \text{ клиенто-ч.};$$

$$д = \dots / \dots = \dots \text{ руб. на 1 клиенто-ч.}$$

Шаг 4. Для подразделения «Аудит» имеет место дефицит возмещения накладных расходов, следовательно, фактически оказались возмещены лишь

$$\dots - \dots = \dots \text{ тыс. руб.},$$

что соответствует фактической выработке в объеме

$$ж = \dots / \dots = \dots \text{ клиенто-ч.}$$

Шаг 5. У подразделения «ЮК» фактически покрыты

$$\dots \times \dots = \dots \text{ руб.},$$

т. е. наблюдается избыток возмещения накладных расходов в размере

$$з = \dots - \dots = \dots$$

Шаг 6. У подразделения «Оценка» фактически покрыты

$$\dots - \dots = \dots \text{ тыс. руб.},$$

что позволяет рассчитать ставку распределения накладных расходов:

$$е = \dots / \dots = \dots \text{ руб. на 1 клиенто-ч.}$$

Шаг 7. Зная полную плановую сумму накладных расходов, распределенных на подразделение «Оценка», и ставку распределения этого подразделения, можем найти объем нормативной выработки:

$$г = \dots / \dots = \dots \text{ клиенто-ч.}$$



### 3.2. Система калькуляции себестоимости

#### Задание 3.2.1.

Компания «Апрель» оказывает услуги по изготовлению печатной продукции. Производственный процесс организован в виде двух процессов – печать (процесс А) и брошюровка (процесс Б).

Основные материалы закладываются в начале процесса А, а затем – в ходе процесса Б, когда продукт завершен на 70%. Стоимость обработки добавляется равномерно в течение обоих процессов. Единицы готовой продукции передаются непосредственно с процесса А в процесс Б, а затем на склад готовой продукции для доставки заказчиком.

Имеются следующие данные о производстве за май 201 ... года:

Таблица 3.19

	Процесс А	Процесс Б
Незавершенное производство на начало периода	60 000 ед., готовых на 60%, их стоимость включает материалы 24 000 ден. ед. и стоимость обработки 15 300 ден. ед.	20 000 ед., готовых на 80 %, включая стоимость, переданную с предыдущего процесса – 30 600 ден. ед., материалы на 4 000 ден. ед. и стоимость обработки 12 800 ден. ед.
Продукция, изготовление которой начато в данном периоде, ед.	160 000	180 000
Незавершенное производство на конец периода, ед.	40 000, готовых на 75%	80 000, готовых на 50%
Материалы, отпущенные в производство за период, ден. ед.	64 000	20 000
Стоимость обработки, добавленная за период, ден. ед.	75 000	86 000

Требуется:

1. Рассчитать количество продукции, изготовление которой завершено в течение анализируемого периода.

2. Оценить себестоимость единицы продукции, законченной с точки зрения процесса А и процесса Б в течение периода, а также стоимость готовой продукции и незавершенного производства (по материалам и добавленной стоимости) на конец периода, используя методы оценки запасов:

- а) средневзвешенной;                      б) ФИФО.

Решение:

1. Рассчитаем объемы произведенной продукции для каждого процесса, ед.:

Таблица 3.20

	Процесс А	Процесс Б
Незавершенное производство на начало периода		
плюс (+) Продукция, производство которой начато в течение периода		
Общий объем введенных за период ресурсов		
минус (-) Незавершенное производство на конец периода		
Итого готовой продукции		

2. Приступая к оценке объемов незавершенного производства, необходимо выбрать допущение относительно того, как начальный запас НЗП вводился в производство в течение периода.

3. Использование метода средневзвешенной суммы подразумевает, что отдельные единицы, составляющие объем НЗП на начало периода, невозможно идентифицировать в общем объеме производства периода, НЗП целиком вовлекается в производство текущего периода.

В методе ФИФО допускается, что незавершенное производство на начало периода – это первая группа единиц продукции, обработанных и законченных в течение текущего периода, и лишь обработав эту партию единиц, приступают к обработке следующих.

а) Метод средневзвешенной

Расчет себестоимости единицы продукции для процесса А выглядит следующим образом:

Таблица 3.21

Элементы себестоимости	Начальное НЗП, ден. ед.	Затраты, сделанные за период, ден. ед.	Общая себестоимость, ден. ед.	Готовая продукция, ед.*	Условные единицы НЗП на конец периода**	Общее количество условных единиц	Себестоимость единицы***, ден. ед.
Материалы							
Стоимость обработки							

\* Результат расчета – в задании 1.

\*\* Каждая физическая единица конечного НЗП состоит из 1 у.е. материалов и 0,75 у.е. по добавленным затратам (для полного объема НЗП это составляет  $40\,000 * 0,75 = 30\,000$  у.е.).

\*\*\*В расчетах мы предлагаем, незавершенное производство на конец периода непосредственно введено в производство в текущем периоде, в результате чего изготавливается однородная партия изделий. Для определения себестоимости единицы продукции в этой партии необходимо разделить затраты текущего периода плюс себестоимость незавершенного производства на начало периода на эквивалентное число единиц партии. Результат получается как частное от деления общей себестоимости на количество условных единиц по соответствующей строке.

Стоимость готовой продукции, переданной за период с процесса А в процесс Б: ..... ед. \* ..... ден. ед. = ..... ден. ед.

Остатки НЗП на конец периода в процессе А складываются:

Материалы ..... у.е. \* ..... ден. ед. = ..... ден. ед.

Стоимость обработки ..... у.е. \* ..... ден. ед. = ..... ден. ед.

Всего ..... ден. ед.

Рассчитаем теперь себестоимость единицы для процесса Б:

Таблица 3.22

Элементы себестоимости	Начальное НЗП, ден. ед.	Затраты, сделанные за период, ден. ед.	Общая себестоимость, ден. ед.	Готовая продукция, ед.*	Условные единицы НЗП на конец периода**	Общее количество условных единиц	Себестоимость единиц***, ден. ед.
Себестоимость предыдущего процесса							
Материалы							
Стоимость обработки							
Всего							

\*Результат расчета – задании 1.

\*\* Каждая из 80 000 физических единиц конечного НЗП готова только на 50%, и поэтому не включает затраты на материалы, которые, в соответствии с технологическими условиями, добавляются только при степени готовности изделия на 70%.

\*\*\* Обратим внимание, что оценка себестоимости полуфабриката, полученного из процесса А, не совпадает с оценкой, сделанной в последней строке такой же таблицы для процесса А. Эти величины равны только тогда, когда производство абсолютно ритмично.

Стоимость готовой продукции, переданной за период с процесса Б в реализацию: .....ед. \* ..... ден. ед. = ..... ден. ед.

Остатки НЗП на конец периода в процессе Б складываются:

Таблица 3.23

Себестоимость предыдущего периода	..... у.е. * ..... ден. ед = ..... ден. ед.
Материалы	
Стоимость обработки	..... у.е. * ..... ден. ед = ..... ден. ед.
Всего	..... ден. ед.

Как и для процесса А, к созданной в процессе Б за период стоимости нужно прибавить стоимость незавершенного производства на начало периода.

**б) Метод ФИФО**

Данный метод предусматривает, что продукция, входящая в состав начального НЗП, должна быть обработана и закончена в текущем периоде в первую очередь. Стоимость незавершенного производства на начало периода рассматривается в составе готовой продукции отдельно, а во вторую очередь определяется себестоимость единицы продукции на основе только затрат текущего периода и выпуска изделий за текущий период. Считается, что запасы незавершенного производства на конец периода образуются только при производстве новой продукции, изготовление которой начато в отчетном периоде.

Рассчитаем теперь себестоимость единицы для процесса А:

Таблица 3.24

Элементы себестоимости	Затраты, сделанные за период, ден. ед.	Готовая продукция за минусом условных единиц НЗП на начало периода, ед.	Условные единицы НЗП на конец периода	Общее количество условных ед.	Себестоимость ед., ден. ед.
Материалы					
Стоимость обработки					
Всего					

Стоимость готовой продукции, переданной за период с процесса А в процесс Б:

НЗП на начало периода ..... ден. ед.  
 Материалы (..... ед. по ..... ден. ед.) ..... ден. ед.  
 Стоимость обработки (..... ед. по ..... ден. ед.) ..... ден. ед.  
 Всего ..... ден. ед.  
 Остатки НЗП на конец периода в процессе А складываются:  
 Материалы .....у.е. \* ..... ден. ед. = ..... ден. ед.  
 Стоимость обработки .....у.е. \* ..... ден. ед. = ..... ден. ед.  
 Всего ..... ден. ед.

Так же, как и в предыдущем случае, средняя себестоимость единицы продукции рассчитывается как величина затрат текущего периода, деленная на количество условных единиц, производимых в течение периода за исключением у.е., заключенных в объемах НЗП на начало периода, поскольку они были учтены в предыдущем периоде.

Отметим, что при определении стоимости НЗП на конец периода включаются только текущие затраты, но не НЗП на начало периода, перенесенную из предыдущего периода.

При использовании метода ФИФО в составе себестоимости готовой продукции стоимость незавершенного производства на начало периода выделяется отдельной составной частью, т. е. сумма ..... ден. ед. непосредственно добавляется к выработке периода.

Рассчитаем теперь себестоимость единицы для процесса Б:

Таблица 3.25

Элементы себестоимости	Затраты, сделанные за период, ден. ед.	Готовая продукция за минусом условных единиц НЗП на начало периода, ед.	Условные единицы НЗП на конец периода	Общее количество условных ед.	Себестоимость ед., ден. ед.
Себестоимость предыдущего процесса	*	**	*****		
Материалы		***	-		
Стоимость обработки		****			
Всего					

\* Себестоимость готовой продукции процесса А, переведенной на процесс Б.

\*\* В течение периода начата обработка 180 000 ед. изделий, из них 80 000 остались в незавершенном производстве на конец периода. Следовательно, начаты и закончены обработкой  $180\ 000 - 80\ 000 = 100\ 000$  ед.

\*\*\* Все единицы, начатые и законченные обработкой в течение периода, укомплектованы по материалам.

\*\*\*\* Поскольку 20 000 ед. НЗП начала периода были завершены обработкой на 4/5, это составит 16 000 у.е. по добавленным затратам, и значит стоимость обработки готовой продукции периода за минусом условных единиц начального НЗП составит  $(120\ 000 - 16\ 000 = 104\ 000)$ .

\*\*\*\*\* 80 000 ед. конечного НЗП готовы на 1/2 по обработке и не содержат материалов, которые добавляются лишь на более высокой стадии готовности.

Стоимость готовой продукции:

НЗП на начало периода ..... ден. ед.

Стоимость предыдущего процесса

(100 000 ед. по 0,830 ден. ед.) ..... ден. ед.

Материалы ..... ден. ед.

Стоимость обработки

(104 000 ед. по 0,6 ден. ед.) ..... ден. ед.

Всего ..... ден. ед.

Остатки НЗП на конец периода в процессе Б складываются:

Стоимость предыдущего процесса

(80 000 ед. по 0,830 ден. ед.) ..... ден. ед.

Материалы .....

Стоимость обработки

(40 000 ед. по 0,6 ден. ед.) ..... ден. ед.

Всего ..... ден. ед.

Отметим, что наблюдаемая при использовании двух методов разница величин оценок НЗП и готовой продукции тем значительнее, чем большие колебания цен на входящие ресурсы.

### Задание 3.2.2.

Производственная компания использует систему попроцессной калькуляции себестоимости. К процессу А за сентябрь 201 ... года относятся следующие данные:

Таблица 3.26

Незавершенное производство на начало периода, включая: - стоимость основных материалов - добавленных затрат	1 000 ед. со степенью готовности 40% 17 400 ден. ед. 10 000 ден. ед.
Готовая продукция Производственные затраты: - общая стоимость материалов - стоимость обработки	8 200 ед. 162 600 ден. ед. 173 920 ден. ед.
Незавершенное производство на конец периода	800 ед., законченных на 20%

В процессе нет потерь, а вся продукция передается в следующий передел. Все материалы вносятся в начале процесса, а стоимость обработки прибавляется равномерно в течение процесса.

Требуется:

а) Подготовить отчет о производстве с учетом условных единиц выпуска и определить себестоимость единицы продукции за месяц.

б) Удельные нормативные затраты, использованные при подготовке бюджетов на сентябрь 201 ... года:

Основные материалы ..... 20 ден. ед.

Стоимость обработки ..... 23 ден. ед.

Подготовьте отчет об использовании бюджета производства за сентябрь 201 ... года и укажите суммарные отклонения для производственных затрат.

Решение:

1. Подготовим отчет о выпуске в условных единицах:

Таблица 3.27

Элементы себестоимости	Начальное НЗП, ден. ед.	Затраты, сделанные за период, ден. ед.	Общая себестоимость, ден. ед.	Готовая продукция, ед.	Условные единицы НЗП на конец периода*	Общее количество усл. ед.	Себестоимость ед., ден. ед.	Оценка НЗП на конец периода
Материалы								
Стоимость обработки								
Итого								

\* Каждая из 800 физических единиц конечного НЗП готова только на 20%, и поэтому включает только 160 у.е. добавленных затрат (800 \* 20%).

\*\* Равна частному от деления общей себестоимости выпуска на общее количество условных единиц за период.

Себестоимость готовой продукции за период можно определить двумя путями: ..... ед. \* ..... ден. ед. = ..... – ..... = .....

2. Отчет о производстве за сентябрь 201 ... года:

Таблица 3.28

	Общее количество усл. единиц за период	Усл. единицы, содержащиеся в НЗП на начало периода	Усл. единицы, произведенные за период
Материалы			
Стоимость обработки			

Отчет об исполнении бюджета производства за сентябрь 201 ... года:

	Нормативная себестоимость, ден. ед.	Фактическая себестоимость, ден. ед.	Отклонение, ден. ед.*
Материалы			
Стоимость обработки			
Итоговое отклонение			

\* Обозначение отклонений:

Н – неблагоприятное, негативное влияющее на финансовый результат периода;

Б – благоприятное, положительное влияющее на финансовый результат периода.

### Задание 3.2.3.

Руководство компании «Авто-Люкс» изучает вопрос о целесообразности перехода в следующем году на калькулирование по функциям.

Предполагается, что основные виды деятельности и соответствующие им доли (в процентах) общих накладных расходов компании таковы:

Ручная работа .....	40
Механическая работа .....	35
Заказы и приемка запчастей .....	15
Руководство .....	10

Требуется:

1. На основе имеющейся информации выявить носитель затрат для каждого из указанных видов деятельности и рассчитать ставку распределения накладных расходов на его основе.

2. Рассчитать себестоимость заказов 520 и 521, используя ставки распределения накладных расходов на базе носителей затрат.

3. Обсудить целесообразность использования метода калькулирования по функциям вместо используемого в настоящее время метода расчета себестоимости с учетом единой ставки распределения накладных расходов.

**Решение:**

1. Для каждого из указанных видов деятельности компании «Авто Люкс» можно выявить носитель (драйвер) затрат (При калькуляции по функциям (Activity-Based Costing) накладные затраты соотносятся с определенными видами активности (видами деятельности, функциями), которые осуществляются в интересах производства и реализации того или иного вида продукции. Например, в числе таких функций может быть снабжение материалами, накладка оборудования, контроль качества. Затраты, связанные с определенным видом активности, группируются в пул. Далее определяется характеристика, которая определяет динамику затрат по каждому пулу. Эта характеристика называется драйвером затрат, и именно она является аналогом базы распределения затрат в классических системах.): Ручная работа .....Расходы на оплату труда основных рабочих

Механическая работа ..... Время работы оборудования

Заказы и приемка запчастей..... Количество заказов

Руководство ..... Расходы на оплату труда основных рабочих

Рассчитаем ставки распределения накладных расходов на основе значенний носителей затрат. При этом принимаем во внимание, что полная сумма накладных расходов составляет ..... тыс. руб., а суммы затрат, отнесенные к определенным видам деятельности, определены в соответствии с условными пропорциями.

Таблица 3.29

Виды активности	Накладные расходы, тыс. руб.	Величина носителя затрат	Ставка распределения
Ручная работа		тыс. руб.	%
Механизированная работа		ч	..... руб./ч работы оборудования
Заказы и приемка запчастей		раз	руб./заказ
Руководство		тыс. руб.	%

2. Себестоимость заказов ..... и ..... руб.:

Таблица 3.30

	Заказ 520	Заказ 521
Стоимость запчастей		
Прямые расходы на оплату труда		
Накладные расходы в том числе:		
Ручная работа		
Механическая работа		
Заказы и приемка запчастей		
Руководство		
Всего		



3. Сравним полученные в предыдущем пункте величины с результатами исчисления себестоимости, полученными с использованием классических методов. Видим, что себестоимости для каждого из заказов существенно различаются. Это связано с тем, что сами заказы отличаются не только суммами прямых затрат, но и показателями материалоемкости и фондоемкости. При использовании метода калькулирования затрат по функциям относительно более материалоемкий заказ № 520 потребовал меньшего количества накладных расходов, чем заказ № 521; вместе с тем, заказ № 521, более фондоемкий, поглотил большую величину накладных расходов. И это справедливо, поскольку прямые материалы в данном бизнесе в подавляющем большинстве случаев приобретаются на стороне и поэтому являются входящими ресурсами, а интенсивность использования оборудования – исключительно внутренний фактор. Распределение накладных расходов на основе регулируемых на данном уровне управления факторов следует признать более обоснованной практикой, чем на основе нерегулируемой стоимости входящих материальных ресурсов.

### 3.3. Калькуляция себестоимости по полным и по переменным затратам

#### Задание 3.3.1.

Руководство холдинговой компании «Транс – Порт», занимающейся оказанием транспортных услуг, приняло решение об открытии с начала следующего года дочерней компании «ТП – Моторное масло», специализацией которой должен стать выпуск моторного масла в канистрах.

За первый год работы было реализовано 9000 ед. продукта по цене 200 руб./ед. На конец года запас составил 800 ед. готовой продукции, при этом в производстве остались 400 ед., которые были полностью укомплектованы материалами и наполовину – добавленными затратами.

В течение года на дебет счета основного производства были учтены следующие затраты (руб.):

Основные материалы .....	714 000
Труд основных производственных рабочих .....	400 000
Переменные накладные расходы .....	100 000
Постоянные накладные расходы .....	350 000

За год непроизводственные расходы составили, руб.:

Таблица 3.31

	Переменные расходы на единицу реализованной продукции	Постоянные расходы
Коммерческие расходы	15	50 000
Административные расходы	1	200 000

По окончании года бухгалтер дочерней компании подготовил отчет о прибылях и убытках, используя калькулирование по полным затратам, где указал прибыль в 11 000 руб. Однако прибывший на проверку ревизор холдинговой компании подготовил другой отчет о прибылях и убытках, используя калькулирование по переменным затратам. Согласно этому отчету, компания терпит убытки.

Оба отчета представлены управляющему холдинга, ответственному за деятельность этой дочерней компании, на основании их он должен принять решение о продолжении деятельности данного сегмента.

Требуется:

1. Подготовить отчет, показывающий количество произведенных условных (эквивалентных) единиц продукции и производственную себестоимость одной единицы продукта.

2. Подготовить отчеты о прибылях и убытках, используя методы калькулирования по полным и по переменным затратам, согласующиеся с отчетами бухгалтера компании и ревизора холдинга.

3. Объяснить разницу между двумя отчетами управляющему, так, чтобы он смог понять, почему оба отчета приемлемы, и принять решение о продолжении деятельности данного сегмента бизнеса.

Решение:

1. Произведенное за период складывается из ..... ед. реализованной продукции, ..... ед. готовой продукции на складе и 400 физических единиц незавершенного производства. Степень готовности НЗП – 100% по материалам, что соответствует ..... условным ед. выработки по материалам, и 50% – по добавленным затратам, что эквивалентно (..... \* 50% =) ..... у.е. по добавленным затратам.

Таким образом, выработка периода составляет:

..... + ..... + ..... = ..... у.е. по материалам

и ..... + ..... + ..... = ..... у.е. по добавленным затратам.

Калькуляция себестоимости одной единицы продукции:

Таблица 3.32

Затраты	Алгоритм расчета	Себестоимость единицы	
		при калькулировании по полным затратам	при калькулировании по переменным затратам
Основные материалы			
Основной труд			
Переменные ОПР			
Постоянные ОПР			
Переменные коммерческие			
Переменные административные			
ИТОГО			

2. Отчет о прибылях и убытках компании «ТП – Моторное масло» (калькулирование по полным затратам), тыс. руб.

Выручка (9000 \* 200 руб.) .....

Производственные затраты (9000 \* 155) .....

Валовая прибыль .....

Коммерческие расходы:

    переменные (9000 \* 15) .....

    постоянные .....

Административные расходы:

    переменные (9000 \* 1) .....

    постоянные .....

Операционная прибыль .....

Отчет о прибылях и убытках компании «ТП – Моторное масло» (калькулирование по переменным затратам), тыс. руб.:

Выручка (9000 \* 200 руб.) .....

Производственные затраты (9000 \* 136) .....

Вклад .....

Постоянные производственные расходы .....

Постоянные коммерческие расходы .....

Постоянные административные расходы .....

Операционная прибыль ..... (.....)

3. Оба отчета имеют право на существование, поскольку составлены в соответствии с общепринятыми принципами. Поскольку отчетный период был для компании первым периодом деятельности, начальных запасов произведенной продукции (готовой продукции и незавершенного производства) не было, очевидно, что часть продукции осталась нереализованной, и, соответственно, не отразилась в отчете о прибылях и убытках. Разница в оценках этой продукции и дала разницу финансовых результатов.

Количество условных единиц, оставшихся в запасах произведенной продукции на конец периода:

..... + ..... = ..... у.е. по материалам;

..... + (..... × ..... %) = ..... у.е. по добавленным затратам

Рассчитаем стоимость конечных запасов компании.

При калькулировании по полным затратам:

..... × ..... + ..... × (..... + ..... + .....) = ..... руб.

При калькулировании по переменным затратам:

..... × ..... + ..... × (..... + .....) = ..... руб.

Разность в оценках запасов (..... – ..... = ..... руб.) нашла свое отражение в такой же по величине разности финансовых результатов, рассчитанных разными методами.

В целом, перспективы компании «ТП – Моторное масло» можно оценить вполне положительно, компания успешно начала производство и реализацию, сделан производственный задел на следующие периоды. Руководству холдинговой компании следует принять решение о .....

### Задание 3.3.2.

Компания производит один продукт, нормативные переменные затраты на производство единицы которого составляют, руб.:

Основные материалы .....	7,0
Трудозатраты .....	5,5
Производственные накладные расходы .....	2,0

Цена реализации продукта составляет 36 руб./ед. Постоянные производственные накладные расходы на следующий квартал ожидается в размере 1 340 000 руб., постоянные непроизводственные затраты – в размере 875 000 руб.

К постоянным расходам отнесены затраты, возникающие в двух производственных и одном обслуживающем подразделениях компании, а также общепроизводственные (в размере 230 000 руб.), включающие, например, расходы на освещение и отопление производственных помещений, расходы на управление производством и т. д.

Плановые данные о деятельности подразделений на следующий квартал:

Таблица 3.33

	Производственное подразделение 1	Производственное подразделение 2	Подразделение обслуживания
ОПР, возникшие в подразделениях, руб.	380 000	465 000	265 000
Использование площадей подразделениями	40%	50%	10%
Нормальные показатели деятельности подразделений			
Время работы основных производственных рабочих, ч.	80 000	100 000	
Время работы станков, ч.	2 400	2 400	
Производство, ед.	120 000	120 000	

60% затрат обслуживающего подразделения обусловлены работой персонала, остальные 40% – работой оборудования.

Возмещение постоянных производственных накладных расходов осуществляется на базе нормальной производительности в единицах продукции.

По окончании квартала оказалось, что почти все затраты за период совпали с ожидаемыми, единственным исключением стали постоянные производственные накладные расходы в производственном подразделении 1 – их фактический уровень оказался выше планового на 20 000 руб. Производство и реализация за период составили соответственно 116 000 ед. и 114 000 ед.

Требуется:

1. Подготовить отчет о прибыли за период, используя принципы калькуляции по полным затратам.
2. Подготовить отчет о прибыли за период, используя принципы калькуляции по переменным затратам.
3. Сопоставить общее влияние на показатели прибыли метода калькулирования.

Решение:

Расчет ставки распределения накладных расходов, тыс. руб.:

Таблица 3.34

	Производственное подразделение		Обслуж. подразд.	ОПР	Всего
	1	2			
Накладные расходы подразделений					
Распределение ОПР (1)					
Затраты обслуживающего подразделения					
Распределение затрат обслуживающего подразделения:					
Затраты, связанные с работой персонала (60%)					
Затраты, связанные с работой оборудования (40%)					
(11)					
Выпуск продукции, тыс. ед.					
Ставка распределения на единицу продукции					

Калькуляция себестоимости единицы продукции, руб.:

Основные материалы .....	.....
Основной труд .....	.....
Переменные производственные накладные расходы .....	.....
Постоянные производственные накладные расходы:	
из подразделения 1 .....	.....
из подразделения 2 .....	.....
Всего, производственные затраты .....	.....

1. Отчет о прибылях и убытках при калькулировании по полным затратам, тыс. руб.:

Выручка (..... x .....) .....	.....
Производственные затраты (..... x .....) .....	.....
минус Запас на конец периода (..... x .....) .....	.....
Отнесено на себестоимость реализованной продукции .....	.....
Корректировка на дефицит возмещения накладных расходов:	
подразделение 1 (..... + ..... x .....)* .....	.....
подразделение 2 (..... x .....) .....	.....
Непроизводственные расходы .....	.....
Всего расходов .....	.....
Операционная прибыль .....	.....

\*Дефицит возмещения накладных расходов обусловлен превышением фактических накладных расходов над плановыми в размере 20 000 руб. и более низким по отношению к нормальному объему производства (разница – 4 000 ед.)

2. Отчет о прибылях и убытках при калькулировании по переменным затратам, тыс. руб.:

Выручка (..... x .....)	.....
Производственные затраты (..... x .....)	.....
минус Запас на конец периода (..... x .....)	.....
Себестоимость реализованной продукции.....	.....
Постоянные производственные накладные расходы (..... +.....)	.....
Непроизводственные расходы.....	.....
Всего расходов.....	.....
Операционная прибыль.....	.....

3. Прибыль, рассчитанная по полным затратам на 22 340 руб., превышает прибыль, рассчитанную другим способом. Причиной этому служит увеличение запасов готовой продукции, в оценку которых вошла часть производственных накладных расходов (..... ед. x ..... руб. – ..... руб.). Сумма производственных накладных расходов, отнесенная на себестоимость отчетного периода, при калькулировании по полным затратам будет меньше на эту величину. Эта сумма войдет в себестоимость периодов, когда оставшаяся продукция будет реализована.

### Задание 3.3.3.

Компания «Окно» занимается производством и реализацией стеклопакетов. При разработке дизайна конкретных заказов и используются типовые проекты Т-1, И-4 и П-5.

В настоящее время финансовой службой компании ведется анализ доходностей по группам заказов, относящихся к каждому типу проектов. На следующий год сделаны следующие оценки, тыс. руб.:

Таблица 3.35

Проект	Выручка	Переменные затраты материалов	Заработная плата	Коммерческие затраты	Административные затраты
Т-1	800	160	280	120	60
И-4	2 200	900	500	300	100
П-5	1 050	400	340	140	80
ИТОГО	4 050	1 460	1 120	560	240

Дополнительные сведения:

а) 40% расходов по оплате труда составляют постоянные накладные расходы, представляющие собой расходы по оплате труда сотрудников администрации. Они распределяются на каждый из трех видов продуктов. Остальное – комиссионные, которые, изменяясь в зависимости от объема выручки, прямо относятся на различные типы продукции.

б) Коммерческие затраты являются полностью постоянными, 30% из них специфичны для конкретного типа продукции, оставшаяся часть распределяется как общие затраты фирмы.

в) Административные затраты – общехозяйственные расходы фирмы, распределяемые по видам продукции.

Требуется:

1. Рассчитать вклады каждого типа продукции в покрытие общих накладных расходов фирмы, их совокупный вклад и прибыль фирмы, используя принципы калькулирования по переменным затратам.

2. В настоящее время рассматривается возможность повышения рентабельности заказов проекта Т-1. Планируются мероприятия, которые, как предполагается, приведут к росту следующих показателей, относящихся к данному виду продукции:

Таблица 3.36

Выручка	на 30%
Переменные затраты материалов	на 15%
Специфические коммерческие затраты	на 100 тыс. руб.

Обосновать с финансовой точки зрения целесообразность проведения предлагаемых мероприятий.

*Решение:*

*Понимая, что направлением учета в данном случае является анализ доходности отдельных продуктов, прежде всего, следует разделить расходы на оплату труда и коммерческие затраты на затраты общего назначения (накладные по отношению к данному направлению учета) и относящиеся к отдельным продуктам (основные).*

Таблица 3.37

	Заработная плата	Коммерческие затраты
Общие затраты	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.
Т-1	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.
И-4	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.
П-5	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.	.....% от ..... тыс. руб. = .....тыс. руб.

1. Анализ вклада, тыс. руб.

Таблица 3.38

	<i>T-1</i>	<i>И-4</i>	<i>П-5</i>	<i>Итого</i>
<i>Выручка</i>				
<i>Основные затраты</i>				
<i>переменные</i>				
<i>материальные</i>				
<i>заработная плата</i>				
<i>коммерческие</i>				
<i>Вклад</i>				
<i>Накладные затраты</i>				
<i>административные</i>				
<i>заработная плата</i>				
<i>коммерческие</i>				
<i>Чистая прибыль</i>				

2. Релевантными приростными доходами и расходами для данного управленческого решения будут следующие:

Дополнительная выручка (.....% от .....тыс. руб.)..... тыс. руб.

минус Дополнительные переменные материальные затраты  
(.....% от .....тыс. руб.)..... тыс. руб.

Дополнительные основные коммерческие расходы..... тыс. руб.

Дополнительные вклад..... тыс. руб.

Поскольку проведение предполагаемых мероприятий дает дополнительный вклад (а значит и прибыль), с финансовой точки зрения его можно считать целесообразным.



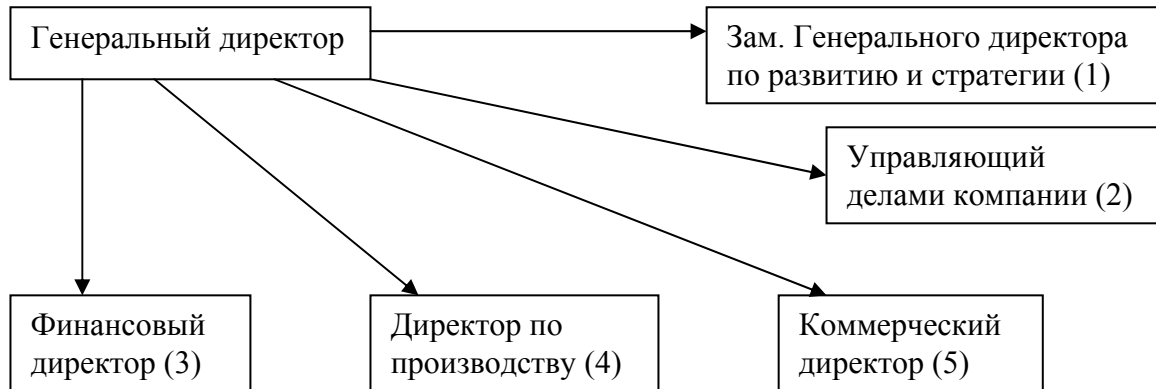
## Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные задачи учета затрат на производство.
2. Каковы объекты учета затрат на производство и калькулирование?
3. Изложите действующий порядок учета расходов по элементам затрат.
4. Изложите возможный порядок учета расходов по элементам затрат при использовании счетов 30 – 40.
5. Какие методы используются для контроля за использованием сырья и материалов?
6. В каких пределах принимаются нормируемые расходы для целей налогообложения?
7. Каким образом определяют объем незавершенного производства?
8. Каковы особенности учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств?
9. По каким статьям осуществляется учет издержек обращения и производства в организациях и общественного питания?
10. На каком счете учитывают затраты на содержание объектов непромышленной сферы?
11. Какая информация о затратах подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности?
12. Назовите виды затрат при осуществлении функций контроля за производственной деятельностью.
13. Какие бухгалтерские счета используются в бухгалтерском управленческом учете?
14. Какие расходы называют косвенными? Каков их состав?

## Тема 4. Учет затрат по центрам ответственности

### Задание 4.1.

Компания «Вектор» занимается производством высокотехнологичной продукции – химических соединений, используемых для производства пластиковой упаковки. Организационная структура компании такова:



Зам. Генерального директора по стратегии (1) занимается выработкой стратегии компании, изучением рыночных возможностей и поиском стратегических партнеров. Ему подчинен аппарат из 3 сотрудников.

В сфере ответственности управляющего делами компании (2) – три подразделения, каждое из которых имеет своего руководителя: хозяйственный отдел, отдел персонала, столовая.

Финансовый директор (3) координирует деятельность следующих подразделений:

- бухгалтерия;
- отдел исследований (ведущий прикладные исследования в области химии пластмасс с целью использования результатов в производстве компании);
- отдел по работе с банками, функциями которого является поиск финансовых ресурсов, оформление кредитных договоров и управление заемными средствами;
- инвестиционный отдел, сотрудники которого подготавливают расчеты инвестиционных проектов, которые пригодны для реализации компанией, и ведут информационно – аналитическое сопровождение проектов в стадии реализации. В настоящее время в формате инвестиционных проектов реализуется производство отдельных видов продукции.

Директор по производству (4) координирует работу следующих производственных цехов и вспомогательных подразделений:

- Цех пластмасс;
- Цех прессовки;
- Цех упаковки №1;
- Цех упаковки №2;
- Склад готовой продукции;
- Транспортный цех;

- Отдел контроля качества.

Цеха упаковки №1 и 2 являются квазисамостоятельными подразделениями (малыми предприятиями) компании, выпускающими готовую пластиковую упаковку для внешних потребителей. Преимущественно используют химическое сырье, производимое материнской компанией, и финансовые ресурсы, предоставленные ею. Однако эти цеха имеют возможность вести собственную сбытовую политику.

Коммерческий директор (5) отвечает за организацию снабженческо-сбытовой деятельности. В структуру коммерческой службы входят:

- Отдел сбыта, занимающийся поиском покупателей на продукцию компании, прежде всего на химическое сырье;

- Отдел поставок, формирующий закупочную политику в области закупок производственного сырья и материалов.

Требуется:

1. Разработать структуру центров ответственности компании «Вектор» для целей бюджетирования.

2. Сделать предложение по составу бюджетного комитета (по операционным бюджетам).

*Решение:*

*1. Центры доходов:*

.....  
.....  
.....

*Центры прибыли:*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

\* Включая затраты на содержание секретариатов зам. Генерального директора, коммерческого и прочих директоров. Затраты на содержание отдела сбыта и отдела по работе с банками могут быть включены в бюджеты секретариатов коммерческого и финансового директоров соответственно.

*2. В состав бюджетного комитета должны войти представители ключевых подразделений компании, осуществляющих важнейшие организационные функции и сфера ответственности. С учетом ограничения на количество членов бюджетного комитета (не более 10), возможен следующий состав:*

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

**Задание 4.2.**

Организация на основе маркетинговых исследований установила, что основные конкуренты К1, К2, К3 и К4 реализовали продукцию вида А в следующих объемах и по следующим ценам:

- 2 000 единиц – 5,4 руб.;
- 1 500 единиц – 5,55 руб.;
- 3 000 единиц – 5,29 руб.;
- 800 единиц – 5,6 руб.

Требуется:

Определить среднее значение рыночной цены.

*Решение:*

*Среднее значение рыночной цены определяем по формуле средней взвешенной арифметической:*

$$Цс = (\sum K_k \times Ц_k) : \sum K_k$$

*Цс =*

**Задание 4.3.**

Производственные мощности предприятия позволяют выпускать 30 000 единиц продукции. Удельные переменные издержки на 1 единицу продукции составляют: при выполнении внутренних заказов – 30 руб., из них 20 руб. – прямые материальные, 10 руб. – прямые трудовые затраты. Косвенные издержки составляют 40 тыс. руб. Трансфертная цена определяется по правилу «128% от полной нормативной себестоимости».

Требуется:

Определить трансфертную цену.

*Решение:*

*Полная нормативная себестоимость всей продукции составит:*

$$ПС = \dots \text{ед.} \times \dots \text{руб.} + \dots \text{руб.} = \dots \text{руб.}$$

*Полная себестоимость единицы продукции равна:*

$$\dots : \dots = \dots \text{руб.}$$

*Трансфертная цена равна: \dots руб. \times \dots = \dots руб.*

## Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение понятия «центр ответственности».
2. При каких условиях центры ответственности могут функционировать эффективно?
3. Каковы отличия центра затрат от центра прибыли и центра инвестиций?
4. Назовите основные принципы составления отчетности по центрам затрат.
5. По каким показателям прибыли составляют отчеты центры прибыли?
6. Каково содержание отчета о маргинальном доходе?
7. Назовите основной показатель, применяемый для оценки деятельности центров инвестиций.
8. Как он исчисляется?
9. Дайте определение трансфертной цены.
10. Какие методы используют для определения трансфертных цен?
11. Какова их сущность?
12. Назовите достоинства рыночных трансфертных цен.
13. В каких центрах ответственности применяют трансфертные цены, исчисляемые на основе переменных и полных затрат?
14. В каких условиях применяют договорные трансфертные цены?
15. Каков порядок расчета прибыли от обычной деятельности?
16. Каким образом исчисляется показатель чистой прибыли организации?
17. Каков порядок расчета прибыли от продаж?
18. Каков порядок расчета показателя остаточной прибыли?
19. Каков порядок расчета показателя экономической добавленной стоимости?

## Тема 5. Анализ отклонений по прибыли, доходам и расходам

### Задание 5.1.

Исполнительный директор компании, производящей и продающей потребительские товары широкого ассортимента, просматривал отчетность за предыдущий период и обратил внимание на то, что доля средств, направленных на закупки основных материалов в процентах к товарообороту выше нормативной доли прямых материальных затрат в выручке от продаж. На основании этого сравнения он пришел к выводу, что в компании допускались нерациональное расходование или потеря значительного количества материалов.

Требуется:

1. Назвать четыре причины, по которым выводы исполнительного директора о перерасходе или потерях материалов могут оказаться ошибочными.

2. Исходя из предположения, что исполнительный директор прав, назвать три случая, когда действительно могли иметь место нерациональное использование или потеря материалов, и для каждого случая наметить процедуру контроля, которая могла бы привести к сокращению перерасхода или потерь материалов.

*Решение:*

1. Выводы исполнительного директора могут быть ..... по следующим причинам:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

2. Потери материалов могли произойти вследствие следующих причин:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

## Задание 5.2.

Компания «Пилот» занимается производством будильников. В процессе разработки бюджетов на 1-й квартал 201... года были рассмотрены несколько вариантов уровней производительности. Гибкие бюджеты компании на 1-й квартал 201... года таковы:

Таблица 5.1

Уровень производительности	90%	100%	105%
	тыс. руб.		
Выручка	1 350	1 500	1 575
Прямые материалы	337,50	375,00	393,75
Основная заработная плата	440,0	485,0	507,5
Производственные накладные расходы	217,50	235,00	243,75
Административные расходы	120	130	135
Коммерческие расходы	70,0	75,0	77,5
Всего расходов	1 185,0	1 300,0	1 357,5
Прибыль	165,0	200,0	217,5

По истечении периода результаты деятельности оказались даже хуже самого «пессимистичного» из рассмотренных вариантов, было реализовано лишь 37 500 ед. продукции, а фактические данные оказались таковы, тыс. руб.:

Выручка.....	1 075,00
Прямые материалы.....	311,75
Основная заработная плата.....	351,50
Производственные накладные расходы.....	171,25
Административные расходы.....	117,50
Коммерческие расходы.....	66,50
Всего расходов.....	1 018,50
Прибыль.....	56,50

Дополнительно известно:

1. Нормативная цена реализации – 30 руб. за ед.
2. Производство и реализация осуществляется равными темпами.
3. Постоянная часть накладных расходов остается неизменной при всех уровнях производства.

Требуется:

1. Подготовить гибкий бюджет, соответствующий фактическому объему производства и реализации.

2. Провести анализ отклонений фактических данных от бюджетных, выявив факторы, послужившие причиной отклонений, превышающих 10 тыс. руб. Выработать предложения руководству компании по недопущению неблагоприятных отклонений в будущем.

Решение:

Объем производства, соответствующий .....%-й загрузке:  
..... руб./..... руб. = ..... ед.

Очевидно (и легко проверить), что из всех статей затрат лишь прямые материальные являются полностью переменными. Для того, чтобы проводить анализ отклонений следует выделить переменные и постоянные составляющие в полупеременных затратах. Величина удельных переменных затрат исчисляется по двум любым колонкам гибких бюджетов как:  $\frac{\text{разность...затрат}}{\text{разность...уровней...выпуска}}$ , а величина постоянных как – разность между бюджетной величиной по статье и величиной входящих туда переменных при любом уровне производительности.

Вычислим величины переменных затрат как различия и 90%-м и 100%-м уровнях, а постоянных – на 100%-м уровне производительности, руб.

Таблица 5.2

	Удельные переменные затраты	Постоянные затраты
Прямые материалы		
Основная заработная плата		
Производственные накладные расходы		
Административные расходы		
Коммерческие расходы		
Всего расходов		

Фактический выпуск составил  $\frac{\dots\dots\dots}{\dots\dots\dots} = \dots\dots\dots\%$  максимальной производительности.

1. Рассчитаем бюджетные отклонения, предварительно составив бюджет, соответствующий такому уровню выпуска, тыс. руб.:

Таблица 5.3

	Гибкий бюджет при .....% производительности	Факт	Отклонения
Выручка			
Прямые материалы			
Основная заработная плата			
Производственные накладные расходы			
Административные расходы			
Коммерческие расходы			
Всего расходов			
Прибыль			



2. Анализу должны подвергнуться отклонения по всем статьям, за исключением коммерческих расходов, которые ..... уровень значимости в .....тыс. руб.

Самое значимое – отклонение ..... Причинами его являются как ..... относительно нормальных, так и неблагоприятное ..... Аналитику следует выяснить причины этого – было ли снижение продаж обусловлено неблагоприятной рыночной ситуацией или недостаточной активностью коммерческой службы компании? Было ли причиной неблагоприятного отклонения цены падение рыночных цен или же попытка стимулировать сбыт системой скидок?

Причинами неблагоприятных отклонений материальных затрат могут быть .....

Благоприятные отклонения затрат на оплату труда и общепроизводственных расходов могут быть .....

Причинами неблагоприятных отклонений административных расходов .....

### **Задание 5.3.**

Бюджет компании на 1-й квартал 201... года предусматривает производство продукции, которое потребует 20 тыс. ч. работы основных производственных рабочих. Именно эта величина использовалась для расчета ставки распределения переменных накладных расходов. Постоянные производственные расходы должны составить 400 000 руб., а переменные производственные – 200 000 руб.

В этот период предполагалось выпустить 40 000 ед. продукции, однако по истечению периода оказалось, что выпущено 42 000 ед., что потребовалось 20 200 ч. труда основных производственных рабочих и 787 000 руб. на оплату этого труда. Отклонений по ставкам заработной платы в этом периоде не было. Производственные расходы оказались равны бюджетным.

Требуется:

1. Рассчитать отклонение затрат на оплату труда по времени и сделайте выводы о фактической производительности труда по сравнению с нормативной.

2. Рассчитать отклонения переменных накладных расходов и детализируйте их.

Решение:

Нормативные удельные затраты труда составляют

$$\frac{\dots\dots\dots\text{ч}}{\dots\dots\dots\text{ед.}} = \dots\dots\dots\text{ч.}$$

Нормативная почасовая ставка оплаты труда равна фактической и определяется как

$$\frac{\dots\dots\dots}{\dots\dots\dots} = \dots\dots\dots\text{руб./ч.}$$

Нормативная ставка распределения переменных накладных расходов:

$$\frac{\dots\dots\dots\text{руб.}}{\dots\dots\dots\text{час.}} = \dots\dots\dots\text{руб./ч.},$$

что соответствует  $\dots\dots\dots$  руб./ед.

Поскольку фактические постоянные накладные расходы оказались равны плановым ( $\dots\dots\dots$  тыс. руб.), величина фактических переменных:

$$\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

1. Отклонение затрат на оплату труда по времени:

$$= (\dots\dots\dots - \dots\dots\dots) \times \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{Б.}$$

- где
- отклонение затрат на оплату труда по ставке оплаты труда, ден. ед.;
  - нормативное количество отработанных часов в фактическом выпуске;
  - фактическое количество отработанных часов;
  - нормативная почасовая ставка оплаты труда, ден. ед.

Благоприятное отклонение затрат на оплату труда в размере 31 200 руб. было полностью обусловлено тем, что фактический выпуск потребовал меньшего количества нормо-часов, чем предполагалось по гибкому бюджету.

Величина коэффициента производительности

$$\frac{\dots\dots\dots}{\dots\dots\dots} = \dots\dots\dots$$

означает рост производительности труда на  $\dots\dots\dots$  % за отчетный период.

2. Полное отклонение переменных накладных расходов:

$$= \dots\dots\dots \times \dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{Н}$$

- где
- полное отклонение переменных накладных расходов, ден. ед.;
  - фактический выпуск, ед.;
  - нормативные удельные переменные накладные расходы, ден. ед.;
  - фактические полные переменные накладные расходы, ден. ед.

его составляют отклонение переменных накладных расходов по ставке распределения:

$$= \dots\dots\dots \times \dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{Н}$$

- где
- отклонение переменных накладных расходов по ставке распределения, ден. ед.;
  - нормативная ставка распределения накладных расходов, в нашем случае – руб./час.;
  - фактические затраты труда основных производственных рабочих, час.;
  - фактические переменные накладные расходы, ден. ед.

и отклонение переменных накладных расходов по базовому показателю (в нашем случае – по нормо-часам):

$$= (\dots\dots\dots - \dots\dots\dots) \times \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{Н.}$$

- где
- отклонение переменных накладных расходов по базовому показателю (часам прямого труда) по объему производства, ден. ед.;
  - фактические затраты труда основных производственных рабочих, час.;

- нормативные затраты труда основных производственных рабочих, час.;
- нормативная ставка распределения накладных расходов, в нашем случае – руб./ч.

*Получается, что суммарное неблагоприятное отклонение переменных накладных расходов обусловлено, в первую очередь, повышением объемов произведенной продукции над бюджетным значением этой величины, и в меньшей степени – разностью фактического и планового значения трудозатрат.*

#### **Задание 5.4.**

Компания «Волга – Днепр» оказывает образовательные услуги по преподаванию иностранных языков различным категориям слушателей. Часть групп занимаются в офисе компании, кроме того, компания организует занятия для сотрудников различных фирм по месту работы заказчиков, при этом стоимость обучения назначается несколько выше. Бюджет продаж компании на 201... год выглядит так:

Таблица 5.4

	В офисе компании	С выездом к заказчику	Всего
Количество групп	15	18	33
Стоимость обучения группы, тыс. руб.	100	120	
Выручка, тыс. руб.	1 500	2 160	3 660

По завершении года результаты оказались следующими: в течение года сформировано 35 групп, из которых 40% обучались в офисе самой компании. Поступления от этой группы клиентов составили 1 470 тыс. руб., поступления от клиентов, обучавшихся по месту их работы – 2 310 тыс. руб. Нормативная и плановая себестоимость обучения группы составили 90 тыс. руб.

Руководство компании планирует обсуждение результатов деятельности за 201... год и дальнейших планов.

Требуется:

1. Составить отчет о прибыли за 201... год, в котором указать бюджетные и фактические величины прибыли, а также отклонения для каждой группы клиентов.

2. Рассчитать отклонения выручки и прибыли по цене и по объему продаж по компании в целом и по каждой группе клиентов.

3. Составить аналитическую записку генеральному директору компании с указанием возможных причин наблюдавшихся отклонений и предполагаемые в связи с этим действия.

Решение:

Таблица 5.5

1. Отчет об операционной прибыли

	В офисе компании	С выездом к заказчику	Всего
Бюджет продаж			
Бюджетная себестоимость			
Бюджетная прибыль			
Фактические продажи			
Фактическая себестоимость			
Фактическая прибыль			

2. Отклонения прибыли и выручки по цене одинаковы (поскольку равны величины удельных нормативной и фактической себестоимости) и равны, тыс. руб.:

$$= (p_{\text{факт}} - p_{\text{норм}}) \times Q_{\text{факт}} = (\dots - \dots) \times \dots = \dots \text{ Б (для групп в офисе) и} \\ = (\dots - \dots) \times \dots = \dots \text{ Н (для групп с выездом)}$$

где

- отклонение выручки по объему продаж, ден. ед.;
- фактический объем продаж, ед.;
- фактическая цена за единицу продукции, ден. ед.;
- нормативная цена за единицу продукции, ден. ед.

Отклонения выручки по объему реализованной продукции равны, тыс. руб.:

$$= (Q_{\text{факт}} - Q_{\text{норм}}) \times p_{\text{норм}} = (\dots - \dots) \times \dots = \dots \text{ Н (для групп в офисе) и} \\ = (\dots - \dots) \times \dots = \dots \text{ Б (для групп с выездом).}$$

где

- отклонение переменных накладных расходов по базовому показателю (часам прямого труда) по объему производства, ден. ед.;
- фактический объем продаж, ед.;
- нормативный объем продаж, ед.;
- нормативная цена за единицу продукции, ден. ед.

Отклонения прибыли по объему реализованной продукции равны, тыс. руб.:

$$= (Q_{\text{факт}} - Q_{\text{норм}}) \times p_{\text{норм}} = (\dots - \dots) \times \dots = \dots \text{ Н (для групп в офисе) и} \\ = (\dots - \dots) \times \dots = \dots \text{ Б (для групп с выездом).}$$

где

- отклонение валовой прибыли по объему продаж, ден. ед.;
- фактический объем продаж, ед.;
- нормативный объем продаж, ед.;
- нормативная прибыль за единицу продукции (удельная), ден. ед.

Суммарное отклонение выручки составит, тыс. руб.:

$$\dots - \dots - \dots + \dots = \dots \text{ Б,}$$

при этом для групп, обучающихся в офисе самой компании «Волга – Днепр», отклонение будет  $\dots - \dots = \dots \text{ Н,}$

а для групп, обучающихся по месту своей работы  $\dots - \dots + \dots = \dots \text{ Б.}$

Суммарное отклонение прибыли составит, тыс. руб.:

$$\dots - \dots - \dots + \dots = \dots \text{ Н,}$$

которые сложатся из отклонений для групп, обучающихся в офисе:

$$\dots - \dots = \dots \text{ Б,}$$

и для групп, обучающихся по месту своей работы:  $\dots - \dots + \dots = \dots \text{ Н.}$

Значительные отклонения выручки в отчетном периоде были обусловлены в первую очередь, ..... (превышением количества обучаемых групп по сравнению с плановым), а во вторую очередь – ..... При этом величины отклонений показателей, связанных с группами слушателей, занимающихся по месту своей работы, значительно превышают отклонения величин в группах, обучение которых осуществляется в офисе самой компании.

Вместе с тем, благоприятные отклонения выручки не привели к благоприятными отклонениями операционной прибыли, поскольку наиболее значимое по величине неблагоприятное отклонение цены услуг в группах, обучающихся по месту работы, не было компенсировано другими факторами.

Руководству компании следует уделить особое внимание анализу причин таких соотношений показателей и выяснить причины неблагоприятных отклонений, в частности, почему компании удалось сформировать на одном из направлений меньше групп, чем планировалось, и почему фактическая цена услуги на другом направлении оказалась ниже плановой. Если причина кроется в политике скидок наиболее «дорогим» (с точки зрения цены) клиентам, следует пересмотреть такую политику, или во всяком случае, четко определить приоритеты на следующие периоды: что важнее для компании – привлекать клиентов, увеличивая рост продаж в натуральном или денежном выражении, или наращивать прибыль. Поскольку очевидно, что индивидуальный подход к организации обучения благоприятно сказывается на привлечении клиентов, компании следует более полно использовать возможности дифференцированного ценообразования для разных клиентов. А поскольку прибыль наиболее чувствительна к цене услуг, именно в этом направлении следует искать .....

.....  
 .....

**Задание 5.5.**

По каждому из следующих утверждений поставьте галочку в соответствующей ячейке – «верно» или «неверно».

Таблица 5.6

	Верно	Неверно
Контроль с прямой связью основан на сравнении фактических и плановых показателей		
Вмененные затраты легко управляемы в краткосрочном периоде		
Различия между жестким бюджетом и фактическими показателями называются отклонениями по объему		
Гибкий бюджет можно использовать как инструмент анализа чувствительности в процессе планирования		

### Задание 5.6.

Порядок применения способа цепных подстановок рассмотрен в таблице 5.7

Таблица 5.7

#### Факторы, влияющие на стоимость израсходованных материалов

Показатель, факторы	По плану	Фактически	Отклонение
Расход материала, кг	102	100	- 2
Цена 1 кг материала, руб.	50	60	+ 10
Стоимость материала	5 100	6 000	+ 900

Фактическая стоимость израсходованного материала превысила плановую величину на 900 руб. За отчетный период расход материалов уменьшился, а их цена увеличилась.

Требуется:

Определить влияние этих факторов на стоимость израсходованного материала.

*Решение:*

*Необходимо выполнить следующие расчеты (подстановки).*

*1 расчет. Расход материала и его цена – плановые.*

$$\dots \text{ кг} \times \dots \text{ руб.} = \dots \text{ руб.}$$

*2 расчет. Расход материала – фактический, а цена – плановая.*

$$\dots \text{ кг} \times \dots \text{ руб.} = \dots \text{ руб.}$$

*Во втором расчете по сравнению с первым изменился только расход материала. Следовательно, разница сумм второго и первого расчетов обусловлена изменением именно этого фактора. За счет уменьшения расхода материала на 2 кг стоимость израсходованного материала уменьшилась на  $\dots$  руб. ( $\dots$  руб. –  $\dots$  руб.).*

*3 расчет. Расход материала и его цена – фактические.*

$$\dots \text{ кг} \times \dots \text{ руб.} = \dots \text{ руб.}$$

*В третьем расчете по сравнению со вторым изменился второй фактор – цена материала.*

*За счет увеличения цены материала стоимость израсходованного материала увеличилась на*

$$\dots \text{ руб.} (\dots \text{ руб.} - \dots \text{ руб.}).$$

*Общее отклонение фактической стоимости израсходованного материала от плановой составило*

$$\dots \text{ руб.} (- \dots \text{ руб.} + \dots \text{ руб.}).$$

*Расчеты по определению влияния различных факторов на совокупный показатель при использовании способа цепных подстановок обычно осуществляют в специальных разработанных таблицах (см. таблицу 5.8).*

## Цепные подстановки

Показатель, факторы	Расчеты		
	первый	второй	третий
Расход материала, кг			
Цена 1 кг материала, руб.			
Стоимость материала			
Отклонение от предыдущего расчета, руб.			

Применения способа цепной подстановки требует строгой последовательности подстановок. Принято вначале определить влияние количественных факторов, а затем – качественных.

Количественные показатели и факторы характеризуют величину ресурсов и конечные результаты хозяйственной деятельности (расход материалов, численность рабочих, стоимость основных фондов и др.), а качественные – использование ресурсов (фондоотдача, производительность труда, рентабельность и т. п.).

В приведенном примере количественным фактором является расход материала, а качественным – их цена.

**Вопросы для самоконтроля**

1. Каковы источники анализа себестоимости продукции?
2. Перечислите этапы анализа сметы затрат на производство.
3. Какие факторы влияют на изменение материальных затрат в себестоимости продукции, как рассчитывают влияние этих факторов?
4. Какие факторы влияют на изменение прямой заработной платы, как рассчитывают влияние этих факторов?
5. Изложите порядок осуществления анализа комплексных расходов.
6. Каковы особенности анализа постоянных и условно-переменных комплексных расходов?
7. Каким образом определяют относительную экономию или перерасход по расходам на содержание и эксплуатацию оборудования?
8. Каков порядок анализа себестоимости отдельных видов изделий?
9. Изложите порядок осуществления оперативного анализа себестоимости продукции.
10. Каким образом осуществляется сводный подсчет резервов снижения себестоимости продукции?
11. Изложите сущность способа цепных подстановок.
12. Приведите пример количественных и качественных факторов.

## Тема 6. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

### Задание 6.1.

Предприятие производит два вида стульев. За сентябрь 201... года было изготовлено 300 стульев вида А и 250 стульев вида Б. Прямые затраты на производство стульев А составили 225 000 руб. а на производство стульев Б – 425 000 руб. Сумма косвенных затрат – 120 000 руб. В этом же месяце было продано 200 стульев А и 100 стульев Б.

Требуется:

Распределить косвенные затраты двумя способами. В первом случае за базу распределения примем прямые затраты. Во втором – распределим косвенные затраты равномерно на единицу продукции.

Решение:

#### 1 способ.

Сумма косвенных затрат:

- для стульев А – ..... руб. [..... x ..... : (..... + .....)];
- для стульев Б – ..... руб. [..... x ..... : (..... + .....)].

Себестоимость единицы произведенной продукции:

- стул А – ..... руб. [(..... руб. + ..... руб.) : ..... шт.];
- стул Б – ..... руб. [(..... руб. + ..... руб.) : ..... шт.].

Себестоимость продаж:

- стульев А – ..... руб. (..... руб. x ..... шт.);
- стульев Б – ..... руб. (..... руб. x ..... шт.).

Итого себестоимость продаж – ..... руб.

#### 2 способ.

Сумма косвенных затрат:

- для стульев А – ..... руб. [..... руб. x ..... шт. : (..... шт. + ..... шт.)];
- для стульев Б – ..... руб. [..... руб. x ..... шт. : (..... шт. + ..... шт.)];

Себестоимость единицы произведенной продукции:

- стул А – ..... руб. [(..... руб. + ..... руб.) : ..... шт.];
- стул Б – ..... руб. [(..... руб. + ..... руб.) : ..... шт.].

Себестоимость продаж:

- стульев А – ..... руб. (..... руб. x ..... шт.);
- стульев Б – ..... руб. (..... руб. x ..... шт.).

Итого себестоимость продаж – ..... руб.

Таким образом, себестоимость единицы продукции различна при распределении косвенных затрат пропорционально прямым расходам и при распределении косвенных затрат равномерно на единицу продукции. Следовательно, разным будет и финансовый результат, отраженный в бухгалтерской отчетности. При использовании второго способа себестоимости продаж ..... (выше или ниже) на ..... руб. (..... – .....).



## Позаказный метод учета затрат

### Задание 6.2.

Производственная компания за отчетный период выполнила два заказа: по изготовлению изделия А в количестве 180 ед. и изделия Б в количестве 240 ед. При этом были произведены следующие расходы:

- 1) отпущены основные материалы на заказ: А – 84 000 руб.,  
на заказ Б – 120 000 руб.;
- 2) начислена заработная плата (с отчислениями) основным рабочим, занятым производством:
  - заказа А – 45 000 руб.;
  - заказа Б – 56 000 руб.

Общая сумма общепроизводственных расходов составила – 60 000 руб.

Было реализовано покупателям 120 ед. заказа А и 200 ед. заказа Б.

Требуется:

Определить себестоимость изделий заказов А и Б и остаток на счете «Готовая продукция». Базой распределения производственных накладных расходов является использование основных материалов.

*Решение:*

*В первую очередь, подсчитаем расходы, связанные с производством заказов:*

- по заказу А – ..... + ..... = ..... руб.;

- по заказу Б – ..... + ..... = ..... руб.

*Определим коэффициент распределения производственных накладных расходов:*

$K_{\text{распредел. наклад. расх.}} = \dots / (\dots + \dots) = \dots$

*В соответствии с коэффициентом произведем распределение производственных накладных расходов:*

- на заказ А относится – .....  $\times$  ..... = ..... руб.;

- на заказ Б – .....  $\times$  ..... = ..... руб.

*Определим себестоимость изделий:*

- заказа А –  $(\dots + \dots) / \dots = \dots$  руб.;

- заказа Б –  $(\dots + \dots) / \dots = \dots$  руб.

*Покупателям было отпущено:*

- из заказа А – .....  $\times$  ..... = .....

- из заказа Б – .....  $\times$  ..... = .....

*Остаток по счету «Готовая продукция» составит:*

..... + ..... + .....  $(\dots + \dots) = \dots$  руб.

### Задание 6.3.

Бюджетом организации, занимающейся оказанием услуг по ремонту квартир, на год предусмотрены следующие статьи расходов, приведенные в таблице 6.1.

В феврале организация выполнила ремонтные работы для клиента, прямые материальные и трудовые затраты составили по договору соответственно 200 и 70 тыс. руб.

Таблица 6.1

Статьи расходов	Значение, тыс. руб.
Прямые затраты на заработную плату работников (ПРТ)	240
Накладные расходы (НКР), в том числе:	260
- на материалы	100
- на труд	70
- на коммунальные услуги	40
- на амортизацию	20
- прочие	30

Требуется:

Определить стоимость договора.

Решение:

1. Рассчитаем коэффициент накладных расходов, используя в качестве базы распределения заработную плату работников (размер заработной платы в общих накладных расходах наибольший), по формуле:

$$КН = НКР : ПРТ = \dots \text{ тыс. руб.} : \dots \text{ тыс. руб.} = \dots$$

Следовательно, накладные расходы будут распределяться в отчетном году в размере  $\dots\%$  от прямых трудовых затрат на заработную плату по заключенному договору.

2. Определим накладные расходы на данный договор путем умножения коэффициента КН на прямые трудовые затраты:

$$НРд = КН \times ТЗ = \dots \times \dots \text{ тыс. руб.} = \dots \text{ тыс. руб.}$$

3. Стоимость договора в целом состоит:

$$СТд = ПРМ + ТЗ + НРд$$

$$СТд = \dots \text{ тыс. руб.} + \dots \text{ тыс. руб.} + \dots \text{ тыс. руб.} = \dots \text{ тыс. руб.}$$

#### Задание 6.4.

Общепроизводственные расходы предприятия, предусмотренные бюджетом, составили 400 тыс. руб., прямые затраты на оплату труда – 1 000 тыс. руб.

Требуется:

Определить стоимость договора, заключенный дополнительно в этот период, если стоимость прямых материальных и трудовых затрат соответственно равна 4 500 и 700 тыс. руб.

Решение:

1. Рассчитаем коэффициент накладных затрат с учетом предусмотренных бюджетом затрат на оплату труда:

$$К_{\text{накл}} = ОБЩЗ : ПРТ = \dots \text{ тыс. руб.} : \dots \text{ тыс. руб.} = \dots$$

2. Определим стоимость договора в целом:

- прямые затраты на материалы (ПРМ) –  $\dots$  тыс. руб.;

- прямые затраты на заработную плату (ПРТ) –  $\dots$  тыс. руб.;

- общепроизводственные расходы (ОБЦР) - ..... тыс. руб.

$ПРТ \times K_{накл} = \dots \text{ тыс. руб.} \times \dots = \dots \text{ тыс. руб.}$

Итого затраты по договору составят:

$СТд = \dots + \dots + \dots = \dots \text{ тыс. руб.}$

Таким образом, стоимость договора, заключенного дополнительно предприятием, составит ..... тыс. руб.

### Задание 6.5.

Издательство «Современная книга» выплачивает авторам вознаграждение в форме роялти (10% от отпускной цены реализованного тиража).

Требуется:

Определить, как следует рассматривать затраты издательства на выплату авторских вознаграждений, отметив правильные высказывания в следующей таблице 6.2.

Таблица 6.2

	Верно	Неверно
Авторское вознаграждение является прямыми затратами издательства		
Полная сумма авторских вознаграждений по отношению к объему выпуска каждого конкретного издания является переменной		
Роялти на каждую единицу тиража является переменной величиной		
Затраты, связанные с начислением и выплатой авторского вознаграждения, можно отнести к постоянным		

### Попроцессный метод учета затрат

#### Задание 6.6.

В производственной компании, использующей попроцессный метод учета затрат, на начало отчетного периода в производстве находилось 50 000 изделий, на 100% готовых по отношению к затратам основных материалов и на 20% готовых по отношению к конверсионным расходам. При этом затраты в незавершенном производстве составляли:

- по основным материалам – 25 000 руб.;

- конверсионные расходы – 16 000 руб.

В отчетном месяце в производстве было запущено еще 160 000 изделий.

Затраты в течение месяца составили:

- основные материалы – 75 000 руб.;

- конверсионные расходы – 320 000 руб.

В течение месяца из производства вышло 180 000 готовых изделий. Оставшиеся в производстве изделия на 100% готовы по отношению к затратам основных материалов и на 40% по отношению к конверсионным расходам.

Требуется:

Определить себестоимость продукции методом ФИФО. Рассчитать остатки по счетам «Готовая продукция» и «Незавершенное производство».

Решение:

Определим количество изделий, оставшихся в незавершенном производстве на конец месяца: ..... + ..... - ..... = ..... изд.

Таким образом, в отчетном месяце было закончено производство ..... изделий, начато и закончено - ..... изделий; начато, но не закончено - ..... изделий.

Определим количество условно готовых изделий на начало месяца:

- по отношению к затратам основных материалов:

$$\dots\dots\dots \times \dots\dots \% = \dots\dots\dots \text{ изд.};$$

- по отношению к конверсионным расходам: .....  $\times$  ..... % = ..... изд.

Рассчитаем затраты на единицу изделия в незавершенном производстве:

- по основным материалам: ..... / ..... = ..... руб.

- по конверсионным расходам: ..... / ..... = ..... руб.

То есть, себестоимость единицы продукции в предыдущем месяце равна:

$$\dots\dots\dots + \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.}$$

Определим количество условно готовых изделий на конец месяца:

- по отношению к затратам основных материалов:

$$\dots\dots\dots \times \dots\dots \% = \dots\dots\dots \text{ изд.};$$

- по отношению к конверсионным расходам: .....  $\times$  ..... % = ..... изд.

Произведем расчет количества эквивалентных изделий, полностью произведенных в отчетном периоде:

- по отношению к основным материалам:

$$\dots\dots\dots - \dots\dots\dots \times \dots\dots \% - \dots\dots\dots \times \dots\dots \% = \dots\dots\dots \text{ изд.};$$

- по отношению к конверсионным расходам:

$$\dots\dots\dots - \dots\dots\dots \times \dots\dots \% + \dots\dots\dots \times \dots\dots \% = \dots\dots\dots \text{ изд.}$$

Произведем расчет затрат на единицу продукции:

- по материалам: ..... / ..... = ..... руб./ед.;

- по конверсионным расходам: ..... / ..... = ..... руб./ед.

То есть, себестоимость единицы продукции в отчетном месяце равна:

$$\dots\dots\dots + \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.}$$

Определим себестоимость изделий, начатых в предыдущем и законченных в отчетном месяце:

$$(\dots\dots\dots + \dots\dots\dots + \dots\dots (\dots\dots \times \dots\dots \%)) / \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.}$$

Произведем распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством:

Готовая продукция: .....  $\times$  ..... + .....  $\times$  ..... = ..... руб.

Незавершенное производство:

$$\dots\dots\dots \times \dots\dots\dots + (\dots\dots\dots \times \dots\dots \% \times \dots\dots\dots) = \dots\dots\dots \text{ руб.}$$

Произведем проверку, суммируя все затраты:

- по условию: ..... + ..... + ..... + ..... = ..... руб.;

- по итогам решения: ..... + ..... = ..... руб.

Погрешность в ... руб. связана с округлением чисел до тысячных долей.

## Учет затрат комплексного производства

### Задание 6.7.

После завершения процесса совместной обработки было получено два продукта: А – в количестве 200 л и Б – в количестве 600 л.

Затраты на совместное производство составили 42 000 руб. В точке разделения продукт А имеет цену 60 руб. за литр, а продукт Б – 80 руб. за литр.

Требуется:

Определить себестоимость единицы продукции на основе рыночной цены в точке разделения затрат.

Решение:

*Рассчитаем возможную выручку от реализации полученных продуктов:*

- от продукта А – .....  $\times$  ..... = ..... руб.;

- от продукта Б – .....  $\times$  ..... = ..... руб.

*Общая сумма выручки составит:*

..... + ..... = ..... руб.

*Определим долю продуктов в общей сумме выручки:*

- продукта А – ..... / .....  $\times$  ..... % = ..... %;

- продукта Б – ..... / .....  $\times$  ..... % = ..... %.

*Произведем распределение затрат относительно доли продуктов в сумме выручки:*

- на продукт А приходится - .....  $\times$  ..... % = ..... руб.;

- на продукт Б приходится – .....  $\times$  ..... % = ..... руб.

*Определим себестоимость единицы продукции:*

- для продукта А – ..... / ..... = ..... руб.;

- для продукта Б – ..... / ..... = ..... руб.

### Задание 6.8.

В цехе по производству соков производственные затраты за май 200... г. составили:

Прямые материальные затраты 2 520 000 руб.

Прямые трудовые затраты 70 100 руб.

Накладные производственные расходы 2 580 000 руб.

В цех было отпущено 130 000 литров сокового концентрата. Технологические потери этого сырья составляют 3%. В конечном продукте (соке) объемная доля концентрата составляет 20%.

Требуется:

Оценить производственную себестоимость 1 литра сока.

Решение:

*Полные производственные затраты за май 201... года составляют:*

..... + ..... + ..... = ..... руб.

*В производстве использовано:..... - ..... (3%) = ..... л.*

*Из них получено сока: ..... / ..... или .....% = ..... л.*

*Себестоимость одного литра состоит: ..... / ..... = ..... руб.*

### Задание 6.9.

Затраты на комплексное производство трех продуктов – А, Б и В – до точки их распределения составили 180 000 руб. Дальнейшая обработка обошлась компании:

- по продукту А – 14 000 руб.;
- по продукту Б – 16 000 руб.;
- по продукту В – 18 000 руб.

В результате стоимость реализации составила:

- продукта А – 220 000 руб.;
- продукта Б – 120 000 руб.;
- продукта В – 160 000 руб.

Требуется:

Распределить комплексные затраты между продуктами и определить себестоимость производства каждого из них. Распределение затрат производить методом постоянной доли валовой прибыли.

*Решение:*

*Определим валовую прибыль для всех трех продуктов. Для этого из совокупной стоимости реализации вычтем совокупные затраты на производство:*

$$\begin{aligned} & (\dots\dots\dots + \dots\dots\dots + \dots\dots\dots) - (\dots\dots\dots + \dots\dots\dots + \dots\dots\dots + \dots\dots\dots) = \\ & = \dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.} \end{aligned}$$

*В процентах это составит:*

$$(\dots\dots\dots / \dots\dots\dots) * \dots\dots \% = \dots\dots \%$$

*Произведем расчет валовой прибыли для трех продуктов:*

- $ВП_A - \dots\dots\dots * \dots\dots \% = \dots\dots\dots \text{ руб.};$
- $ВП_B - \dots\dots\dots * \dots\dots \% = \dots\dots\dots \text{ руб.};$
- $ВП_V - \dots\dots\dots * \dots\dots \% = \dots\dots\dots \text{ руб.}$

*Таким образом, себестоимость продукции составит:*

- *продукта А* –  $\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.};$
- *продукта Б* –  $\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.};$
- *продукта В* –  $\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.}$

*Определим комплексные затраты, приходящиеся на каждый продукт:*

- *для продукта А* –  $\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.};$
- *для продукта Б* –  $\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.};$
- *для продукта В* –  $\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ руб.}$

### Учет затрат для принятия решений

#### Задание 6.10.

Определите, какие из перечисленных ниже затрат являются контролируруемыми (К) на уровне начальника одного из основных цехов машиностроительного предприятия, а какие – неконтролируемыми (Н). Поставьте «плюс» в соответствующей ячейке.

Таблица 6.3

Виды затрат	К	Н
Прямые материальные затраты		
Аренда магазина, реализуемого продукцию предприятия (в том числе продукцию данного цеха)		
Смазочные и другие вспомогательные материалы		
Электроэнергия, потребляемая станками		
Освещение заводской территории и зданий		
Амортизация машин и оборудования		
Расходы на обслуживание машин и оборудования		
Зарплата контролеров на производстве		
Доля накладных административных расходов, отнесенная на цех в результате процедуры их распределения		
Премии мастерам участков		

Часть названных затрат могут быть частично контролируемы. Обсудите границы возможного контроля со стороны начальника цеха и целесообразность их отнесения к категории «К» с точки зрения организации управленческого учета.

### Задание 6.11.

Пометьте в соответствующей ячейке, верно или неверно каждое из следующих утверждений:

Таблица 6.4

	Верно	Не-верно
Все переменные затраты являются прямыми		
Переменные затраты являются регулируемыми, а постоянные – нерегулируемыми		
Безвозвратные затраты не принимаются в расчет при принятии управленческих решений		
Вмененные и безвозвратные затраты – это одно и то же		
Вмененные затраты не принимаются во внимание в системе бухгалтерского финансового учета		
Амортизационные отчисления и расходы на транспортировку ни при каких условиях не могут быть отнесены к основным затратам		
Расходы на заработную плату сотрудников администрации ни при каких условиях не могут быть отнесены к основным затратам		
Косвенные и накладные расходы – это всегда одно и то же		
Амортизационные отчисления не всегда относят к производственным затратам		
Затраты периода (периодические затраты) не участвуют в оценке запасов готовой нереализованной продукции на складе		

### Задание 6.12.

Имеется следующая информация о деятельности предприятия за месяц, тыс. руб.:

Остаток основных материалов на начало месяца	40
Закупки основных материалов за месяц	460
Остаток основных материалов на конец месяца	50
Заработная плата производственных рабочих	300
Закупки инструментов и приспособлений для производства	40
Наждачная бумага	2
Смазочные материалы	5
Доплаты за сверхурочные часы	20
Оплата времени простоев	10
Заработная плата вспомогательного персонала	40
Остаток готовой продукции на начало месяца	100
Остаток готовой продукции на конец месяца	150
Остатки незавершенного производства на начало месяца	10
Остатки незавершенного производства на конец месяца	14
Амортизация оборудования	40
Аренда	50
Налог на имущество (оборудование)	4
Страхование оборудования	3
Комиссионные торговым агентам за реализацию	60
Заработная плата торговых агентов	100
Расходы на погрузку готовой продукции	70
Административные расходы	100
Выручка от реализации	1260
Требуется:	

Составить отчет о себестоимости и отчет о прибылях и убытках за месяц.

*Решение:*

*Отчет о себестоимости за месяц, тыс. руб.*

*Остаток основных материалов на начало месяца*

*Закупки основных материалов за месяц*

*Остаток основных материалов на конец месяца*

*Использование прямых материалов*

*Заработная плата производственных рабочих*

*Закупки инструментов и приспособлений для производства*

*Наждачная бумага*

*Смазочные материалы*

*Использование косвенных материалов*

*Доплаты за сверхурочные часы*

*Оплата времени простоев*

*Заработная плата вспомогательного персонала*

*Разная косвенная заработная плата*

*Амортизация оборудования*

*Аренда*



*Налог на имущество (оборудование)*  
*Страхование оборудования*  
*Прочие косвенные затраты*  
*Затраты на производство*  
*Остатки незавершенного производства на начало месяца*  
*Остатки незавершенного производства на начало месяца*  
*Производственная себестоимость*  
*Отчет о прибылях и убытках за месяц, тыс. руб.*  
*Выручка от реализации*  
*Остатки готовой продукции на начало месяца*  
*Производственная себестоимость*  
*Остатки готовой продукции на конец месяца*  
*Себестоимость реализованной продукции*  
*Валовая прибыль*  
*Комиссионные торговым агентам за реализацию*  
*Заработная плата торговых агентов*  
*Расходы на погрузку готовой продукции*  
*Коммерческие расходы*  
*Административные расходы*  
*Операционная прибыль*

**Задание 6.14.**

Фирма изготавливает и реализует один вид продукции. При постоянных затратах в течение года 18 млн ден. ед., при переменных прямых расходах на единицу 870 ден. ед. и договорной цене на единицу 1 380 ден. ед.

Требуется:

Определить каким должен быть объем реализации, чтобы выпуск этой продукции был оправданным?

Решение:

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**Задание 6.15.**

Ответьте на следующие вопросы:

1. Какие данные бухгалтерского учета необходимы для расчета фактической себестоимости изделия?
2. Чем отличается нормативная калькуляция себестоимости изделия от плановой и фактической калькуляции?
3. Для чего необходимо калькулировать себестоимость продукции?

4. Какие виды калькуляций себестоимости продукции вы знаете, чем они отличаются друг от друга?

5. В чем особенности позаказного калькулирования себестоимости продукции?

6. В чем особенности попередельного калькулирования себестоимости продукции?

7. Как рассчитать себестоимость продукции с применением машинных ставок и когда их рекомендуется использовать?

8. Какие виды калькуляции составляют при одновременном производстве из одного и того же сырья в одних и тех же установках разных видов продукции?

9. Чем отличается калькуляция себестоимости продукции при полуфабрикатном и бесполуфабрикатном методах сводного учета затрат?

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Определите суть метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
2. Назовите виды калькуляций.
3. Укажите объекты калькулирования себестоимости продукции.
4. Какие калькуляционные единицы применяются в управленческом учете?
5. Изложите сущность нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.
6. Укажите отличия нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции от системы «стандарт-кост».
7. Изложите суть метода учета затрат и калькулирования сокращенной себестоимости продукции, его преимущества и недостатки.
8. Определите понятие «точка разделения» в комплексных производствах.

## Тема 7. Учетная политика организации для целей управленческого учета

Применительно к управленческому учету учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения учета и составления отчетности.

### Задание 7.1.

Функциональному принципу обособления подразделений должен соответствовать незаконченный баланс, для которого характерна схема бухгалтерских записей, приведенная в таблице 7.1. Номер подразделения соответствует номеру субсчета к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Требуется:

Написать бухгалтерские записи при организации раздельного учета по центрам ответственности.

Решение:

Таблица 7.1

Схема бухгалтерских записей при организации  
раздельного учета по центрам ответственности

Наименование операции	1. Головное подразделение (ЦП)	2. Подразделение по снабжению (ЦЗ)	3. Производственное подразделение (ЦЗ)	4. Подразделение по сбыту (ЦД)	5. Расчетное подразделение (касса)
В течение месяца					
1. Начисление затрат	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>
		<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>		<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>
	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>
		<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>		<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>
2. Оплата расходов	-	-	-	-	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>
3. Отгрузка продукции	-	-	-	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>
				<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	
4. Оплата продукции	-	-	-	-	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>

1	2	3	4	5	6
В конце месяца					
1. Передача затрат	<i>Д-т ...</i> , <i>...</i> , <i>...</i> , <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>
2. Формирование себестоимости	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i> , <i>...</i> , <i>...</i>	-	-	-	-
	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>				
3. Передача выручки	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	-	-	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	-
4. Формирование финансового результата	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>	-	-	-	-
	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>				
	<i>Д-т ...</i> <i>К-т ...</i>				

При такой системе очень легко отслеживать и сверять дебиторско-кредиторскую задолженность, проводить зачеты встречных однородных требований: все эти операции делаются в расчетном подразделении, без привлечения остальных подразделений. Однако эта система не является единственной возможной.

Как правило, финансовая структура предприятия в учете реализуется следующим образом:

1. Центр доходов (если он не является одновременно центром прибыли) собирает доходы и сразу передает их в центр прибыли:

*Д-т ...*      *К-т ...*      - отражена отгрузка, доходы переданы в центр прибыли.

Передача доходов может осуществляться после их накопления, то есть в конце отчетного периода (месяца):

*Д-т ...*      *К-т ...*      - отражена отгрузка продукции (в течение всего месяца);

*Д-т ...*      *К-т ...*      - доходы переданы в центр прибыли.

2. Центр затрат:

*Д-т ...*, *...*, *...*      *К-т ...*, *...*, *...*      - собраны затраты текущего месяца;

*Д-т ...*      *К-т ...*      - сформирована себестоимость готовой продукции;

*Д-т ...*      *К-т ...*      - отражена отгрузка продукции с одновременной передачей расходов в центр прибыли;

или

*Д-т ...*      *К-т ...*      - отражена отгрузка продукции текущего месяца;

*В конце месяца:*

*Д-т ... К-т ... - отражена передача расходов в центр прибыли.*

*3. Центр прибыли принимает доходы и расходы от соответствующих центров:*

*Д-т ... К-т ... - приняты расходы по отгруженной продукции от центра затрат;*

*Д-т ... К-т ... - приняты доходы по реализации от центров доходов;*

*Д-т ... К-т ... - по итогам месяца сформирован финансовый результат (прибыль) по предприятию в целом.*

*Центр затрат может передавать свою продукцию не на отгрузку, а на склад, который является центром доходов (как подразделение сбыта). Тогда у центра затрат делаются проводки:*

*Д-т ... К-т ...;  
а у склада - Д-т ... К-т ...  
и далее Д-т ... К-т ...*

*Сначала надо разработать схему бизнес-процессов (кто что производит и кому передает), детализировать и формировать эту схему, а затем проектировать учет в зависимости от того, какие финансовая схема и структура будут приемлемы для конкретного предприятия.*

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Дайте определение учетной политики применительно к управленческому учету.
2. Кем формируется учетная политика организации для целей управленческого учета?
3. Кто утверждает учетную политику организации?
4. Назовите основные элементы учетной политики по основным средствам и нематериальным активам.
5. Какой способ оценки израсходованных материалов обеспечивает получение более высокой прибыли?
6. Назовите основные элементы учетной политики по учету затрат на производство и выпуск продукции.
7. Какие последствия возникают при изменении порядка списания общехозяйственных расходов?
8. Назовите способы оценки незавершенного производства.
9. На какой основе устанавливаются трансфертные цены?
10. Могут ли применяться в организации одновременно нормативный, позаказный и простой методы учета затрат на производство?

## Тема 8. Основы планирования. Бюджетирование

### Задание 8.1.

ООО «Мастерок» планирует наладить производство и реализацию шариковых ручек. Переменные затраты на единицу изделия 1,3 руб., цена – 2,5 руб./шт. Условно-постоянные затраты составят 20 000 руб.

Требуется:

Определить объем выпуска продукции, необходимый для получения прибыли в размере 50 000 руб.

Решение:

$$K = \frac{Z_{\text{пост}} + \Pi}{C_{\text{ед}} - Z_{\text{ед}}^{\text{пер}}} = \frac{\dots + \dots}{\dots - \dots} = \dots \text{шт.}$$

### Задание 8.2.

ООО «Мастерок» планирует наладить производство и реализацию шариковых ручек. Переменные затраты на единицу изделия – 1,3 руб., цена – 2,5 руб./шт. Условно-постоянные затраты составят 20 000 руб.

Требуется:

Рассчитать сумму ожидаемой прибыли при объеме производства и реализации 32 500 шт.

Решение:

$$\Pi = K(C_{\text{ед}} - Z_{\text{ед}}^{\text{пер}}) - Z_{\text{пост}} = \dots(\dots - \dots) - \dots = \dots \text{руб.}$$

### Задание 8.3.

ООО «Мастерок» планирует наладить производство и реализацию шариковых ручек. Переменные затраты на единицу изделия – 1,3 руб., цена – 2,5 руб./шт.

Требуется:

Определить предельно допустимую сумму условно-постоянных затрат, при которой организация, производя и реализуя 32 500 шт., сможет получить прибыль в размере 15 000 руб.:

Решение:

$$Z_{\text{пост}} = K(C_{\text{ед}} - Z_{\text{ед}}^{\text{пер}}) - \Pi = \dots(\dots - \dots) - \dots = \dots \text{руб.}$$

### Задание 8.4.

ООО «Мастерок» планирует наладить производство и реализацию шариковых ручек в количестве 32 500 шт. Переменные затраты на единицу изделия – 1,3 руб. Условно-постоянные затраты составят 20 000 руб.

Требуется:

Определить цену продаж, обеспечивающую прибыль в размере 50 000 руб.

Решение:

$$C_{\text{ед}} = Z_{\text{ед}}^{\text{пер}} + \frac{Z_{\text{пост}} + \Pi}{K} = \dots + \frac{\dots + \dots}{\dots} = \dots \text{руб.}$$

### Задание 8.5.

ООО «Мастерок» планирует наладить производство и реализацию шариковых ручек в количестве 32 500 шт. Продажа будет осуществляться по цене – 2,5 руб./шт. Условно-постоянные затраты составят 20 000 руб.

Требуется:

Определить предельную сумму переменных затрат на единицу изделия, при которой предприятие смогло бы получать прибыль в размере 50 000 руб.

Решение:

$$Z_{ед}^{пер} = Ц_{ед} - \frac{Z_{пост} + П}{К} = \dots - \frac{\dots + \dots}{\dots} = \dots \text{руб.}$$

### Задание 8.6.

ООО «Мастерок» планирует наладить производство и реализацию шариковых ручек в количестве 32 500 шт. Условно-постоянные затраты составят 20 000 руб.

Требуется:

Определить сумму маржинального дохода на единицу продукции, обеспечивающую прибыль в размере 50 000 руб.

Решение:

$$МД = \frac{Z_{пост} - П}{К} = \frac{\dots - \dots}{\dots} = \dots \text{руб.}$$

### Задание 8.7.

Организация занимается производством и реализацией двух видов изделий и имеет следующие показатели:

Таблица 8.1

Расчет маржинального дохода и прибыли предприятия

№ п/п	Показатели	Продукция		Всего
		А	Б	
1	Объем выпуска, шт.	22 400	28 000	50 400
2	Цена, руб.	2,5	3,0	-
3	Выручка от реализации, руб.	56 000	84 000	140 000
4	Переменные затраты на единицу, руб.	1,3	1,9	-
5	Переменные затраты, руб.	29 120	53 200	82 320
6	Удельный маржинальный доход	1,2	1,1	-
7	Маржинальный доход, руб.	26 880	30 800	57 680
8	Условно-постоянные затраты, руб.	-	-	20 000
9	Прибыль, руб.	-	-	37 680

Как видно из таблицы, за месяц организация зарабатывает 37 680 руб. прибыли. Величина удельного маржинального дохода изделия А составляет 1,2 руб., а для изделия Б – 1,1 руб.

Требуется:

Определить дополнительную прибыль организации при увеличении объемов производства (изделие А – 25 000 шт.; изделие Б – 33 000 шт.).

Решение:

Предположим, что организация имеет резервы для расширения объемов производства продукции А в количестве ..... шт., а продукции Б – в количестве ..... шт.

При увеличении объемов производства величина маржинального дохода от продажи изделия А составит: ..... х ..... шт. = ..... руб.

Величина маржинального дохода от продажи изделия Б составит:  
..... руб. х ..... шт. = ..... руб.

Величина маржинального дохода от продажи обоих изделий будет равна:

$$\dots\dots\dots \text{руб.} + \dots\dots\dots \text{руб.} = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

Условно-постоянные затраты организации останутся без изменений и составят ..... руб.

Прибыль организации после изменения структуры ассортимента будет составлять: ..... руб. - ..... руб. = ..... руб.

Из этого следует, что данное увеличение объемов производства принесет организации дополнительную прибыль в размере  
..... руб. (..... – .....)

### Задание 8.8.

Предприятие производит калькуляторы и продает их оптом по цене 200 руб. за штуку.

Прямые материальные затраты.....	40
Прямые трудовые затраты.....	60
Переменные косвенные расходы.....	20
Постоянные косвенные.....	50
Издержки обращения (переменные).....	10
Издержки обращения (постоянные).....	5
Итого.....	185

Производственная мощность предприятия – 15 000 штук в месяц. Фактический объем производства за месяц – 10 000 шт. Мощности загружены не полностью, имеются резервы дальнейшего наращивания. Предприятие получает предложение выпускать дополнительно 1 000 шт. по цене 170 руб.

Требуется:

Узнать стоит ли принимать такое решение.

Решение:

На первый взгляд должен последовать отрицательный ответ, так как цена ниже себестоимости.

Но, так как речь идет о дополнительном заказе, все постоянные расходы.....

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....



### Задание 8.9.

Предприятие специализируется на выпуске продукции В. Рыночная цена единицы продукции в отчетном периоде составила 1,8 тыс. руб. Объем продаж в отчетном периоде – 400 тыс. единиц. Руководство предприятия на основе результатов анализа рынка сбыта продукции принимает решение об увеличении объема продаж на 50%.

#### 1. Балансовая отчетность предприятия.

Таблица 8.2

Баланс предприятия на 1 января 201...года, тыс. руб.

АКТИВ	Значение	ПАСССИВ	Значение
Основные средства	4 000	Собственные средства	6 600
Производственные запасы	2 000	Краткосрочные кредиты и займы	600
Готовая продукция	800	Кредиторская задолженность перед поставщиками	500
Дебиторская задолженность	500	Задолженность перед бюджетом	200
Денежные средства в кассе и расчетах	600		
Итого активов	7 900	Итого источников	7 900

2. Для производства продукции В необходимо использовать сырье трех видов. Известны нормы расхода каждого вида сырья на единицу продукции, цена сырья в отчетном периоде, его запасы на начало прогнозируемого периода, а также возможный темп роста цен на соответствующие виды сырья. Запасы на конец периода по решению специалистов должны составлять по каждому виду, соответственно, 30, 20 и 15% от объема, необходимого для производства продукции.

Таблица 8.3

Сырье	Норма расхода на единицу продукции, усл. ед.	Запас сырья на начало периода, тыс. усл. ед.	Цена сырья в отчетном периоде, руб.	Возможный темп роста цен на сырье
С 1	2	8	150	1,05
С 2	0,5	10	40	1,10
С 3	0,1	4	100	1,02

3. Для выполнения данной программы продаж необходимо увеличить производственные мощности на 30%.

Требуется:

Разработать генеральный бюджет, используя данные о производственном процессе и балансовой отчетности, приведенные в таблице.

Решение:

*Составим частные бюджеты на основе данной информации.*

#### **Формирование бюджета продаж продукции В**

*Прогнозируемый объем продаж – 600 тыс. единиц продукции В, в I квартал – ..... тыс. единиц, а в каждый последующий – по ..... тыс. единиц. С учетом роста инфляции руководство предприятия решило увеличить цену реализации на .....% ежеквартально. Смета продаж представлена в таблице 8.4.*

Таблица 8.4

## Смета продаж продукции В на 200... год (по кварталам)

Показатели	I	II	III	IV
Объем продаж, ед.				
Цена реализации, тыс. руб.				
Темп роста цены				
Индексированная цена (стр.2 × стр.3), тыс. руб.				
Выручка от продаж, тыс. руб.				
Общая выручка за год				

Руководство предприятия решило предоставлять кредит своим покупателям. Условия кредитования: 40% – продукции – в кредит; погашение кредита: в I квартал – после продаж 40% кредита; во II и III кварталы – соответственно, 50 и 10% кредита.

С учетом условий кредитования составим план поступления денежных средств от реализации продукции в кредит. Расчет приведен в таблице 8.5.

Таблица 8.5

## График ожидаемых поступлений денежных средств от продаж продукции В по кварталам

Показатели	I	II	III	IV
1. Прогнозируемая выручка, тыс. руб.				
2. Выручка с нарастанием				
3. Поступления от продаж продукции в данный период (тыс. руб.), в том числе:				
1-й период				
2-й период				
3-й период				
4-й период				
4. Итого поступит за период				
5. Поступление средств с нарастанием				
6. Остаток долга на конец периода (дебиторская задолженность на конец периода), тыс. руб.				
7. Остаток долга на начало периода (дебиторская задолженность на начало периода), тыс. руб.				
8. Средняя дебиторская задолженность за период, тыс. руб.				
9. Доля дебиторской задолженности в выручке, %				

При таких условиях реализации продукции доля дебиторской задолженности в прогнозируемой выручке значительная.

### **Формирование бюджета коммерческих расходов по продукции В**

При формировании коммерческих расходов нормы расходов по основным статьям учитываются в процентном отношении от выручки от продаж. Предполагаемые нормы расходов по основным статьям коммерческих расходов: на упаковку – 0,1%; хранение – 1,5%; транспортировку – 1,4%; рекламу – 0,5%; оплату труда торговых агентов – 0,2%; представительские расходы – 0,1% от выручки от продаж. Расчет приведен в таблице 8.6.

Таблица 8.6

Бюджет коммерческих расходов на 201... год (тыс. руб.) (по кварталам)

Показатели	I	II	III	IV
1. Прогнозируемая выручка				
2. Расходы на упаковку продукции				
3. Расходы на хранение продукции				
4. Расходы на транспортировку				
5. Расходы на содержание складских помещений				
6. Расходы на рекламу				
7. Расходы на заработную плату торговым агентам				
8. Представительские расходы				
9. Итого коммерческих расходов, (стр. 2 – стр. 8)				
10. Индекс роста коммерческих расходов				
11. Коммерческие расходы с учетом индексации				
12. Коммерческие расходы за год				

### **Оценка потребности в оборудовании для производства продукции В**

Стоимость оборудования на начало планируемого периода составляет ..... тыс. руб. Для организации планируемого количества продаж необходимо закупить оборудование, стоимость которого – ..... тыс. руб. Общая стоимость основных средств в прогнозируемом периоде составит ..... тыс. руб.

Предприятие планирует взять кредит для закупки оборудования в размере ..... тыс. руб. Условия: кредит на год, ставка – 24% годовых, погашение ежеквартально.

Составим план погашения кредита:

Таблица 8.7

План погашения кредита (тыс. руб.)

Долг на начало квартала	Основной долг	Плата за кредитные ресурсы	Общие выплаты	Долг на конец периода
<b>ИТОГО</b>				

Плата за кредитные ресурсы будет учитываться в дальнейшем при формировании бюджета управленческих расходов.

### Формирование бюджета производства

Составим бюджет производства продукции при следующих условиях:

- вероятность брака по технологии – 0,01%;
- запас готовой продукции на конец квартала – 0,2% от объема продаж;
- запас готовой продукции на начало прогнозируемого периода – 400 ед.

Таблица 8.8

Смета производства продукции В на периоды 1 - 4

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Объем продаж, ед.				
2. Запас готовой продукции на конец периода, ед.				
3. Запас готовой продукции на начало периода, ед.				
4. Возможный брак, ед.				
5. Объем производства в натуральном выражении, (стр.1 + 2 – 3 + 4), ед.				
6. Объем производства за год, ед.				

### Формирование бюджета прямых материальных затрат

Определим стоимость сырья и материалов, необходимых для обеспечения плановых показателей объема производства. При расчете используем информацию о запасах каждого вида сырья на начало прогнозируемого периода, цене сырья. Количество материалов в натуральных единицах измерения определяем по формуле:

$$KM = KM_{np} - KZ_{mn}$$

где  $KM_{np}$  – количество материалов, необходимых для выполнения производственной программы;

$KZ_{mn}$  – количество запасов материалов на начало периода.

Таблица 8.9

## Смета прямых материальных затрат на производство продукции В

Показатели	Сырье С 1	Сырье С 1	Сырье С 1
1. Остаток сырья на начало периода, тыс. усл. ед.			
2. Цена сырья, тыс. руб.			
3. Стоимость запасов сырья на начало периода, тыс. руб.			
4. Норма расхода на 1 ед. продукции, усл. ед.			
5. Потребность в сырье на объем производства (59 980 × стр. 4), тыс. усл. ед.			
6. Объем закупок сырья (стр. 5 – стр. 1), тыс. усл. ед.			
7. Индекс роста цен на сырье			
8. Индексированная цена на сырье, тыс. руб.			
9. Стоимость материальных ресурсов на объем производства, тыс. руб.			
10. Общая стоимость материалов (стр. 3 + стр. 8), тыс. руб.			
11. Итого потребность в материальных затратах на производство, тыс. руб.			
12. Материальные затраты на производство единицы продукции, руб.			

Используя данные, составим смету прямых материальных затрат на прогнозируемый год.

Таблица 8.10

## Бюджет прямых материальных затрат на продукцию В

Показатели	I	II	III	IV
1. Объем производства, ед.				
2. Материальные затраты на единицу продукции, руб.				
3. Затраты на материальные ресурсы, тыс. руб.				
4. Итого затрат на материалы, тыс. руб.				

Таким образом, для производства прогнозируемого объема продукции необходимы денежные средства в размере ..... тыс. руб.

**Формирование бюджета закупок основных материалов**

Для определения потребности в оборотных средствах для закупки материалов в планируемый период необходимо учесть уровень запасов к концу каждого периода. Сырье С 1 и С 2 местные, у предприятия не было проблем с их

доставкой, поэтому планируется, что уровень запасов должен быть на уровне 10 и 15% от потребности на период. Сырье С 3 импортируется, процедура доставки занимает много времени, поэтому руководство решило иметь запас сырья, соответствующий половине его потребности в данный период.

Таблица 8.11

*Бюджет закупок основных материалов (по кварталам)*

<i>Показатели</i>	<i>I</i>	<i>II</i>	<i>III</i>	<i>IV</i>
<i>1. Объем производства, ед.</i>				
<i>2. Сырье С 1</i>				
<i>2.1. Объем сырья на начало периода, усл. ед.</i>				
<i>2.2. Норма расхода, усл. ед.</i>				
<i>2.3. Потребность в материале для производства, ед.</i>				
<i>2.4. Запас материала на конец периода, ед.</i>				
<i>2.5. Всего потребность в материале на период (стр. 2.3 + стр. 2.4), ед.</i>				
<i>2.6. Объем закупок (стр. 2.5 – стр. 2.1), усл. ед.</i>				
<i>2.7. Цена 1 усл. ед. сырья, руб.</i>				
<i>2.8. Объем закупок (стр. 2.6 × стр. 2.7), тыс. руб.</i>				
<i>3. Сырье С 2</i>				
<i>3.1. Объем сырья на начало периода, усл. ед.</i>				
<i>3.2. Норма расхода, усл. ед.</i>				
<i>3.3. Потребность в материале для производства, ед.</i>				
<i>3.4. Запас материала на конец периода, ед.</i>				
<i>3.5. Всего потребность в материале на период (стр. 3.3. + стр. 3.4), ед.</i>				
<i>3.6. Объем закупок (стр. 3.5 – стр. 3.1), усл. ед.</i>				
<i>3.7. Цена 1 усл. ед. сырья, руб.</i>				
<i>3.8. Объем закупок (стр. 3.7 × стр. 3.6), тыс. руб.</i>				
<i>4. Сырье С 3</i>				
<i>4.1. Объем сырья на начало периода, усл. ед.</i>				
<i>4.2. Норма расхода, усл. ед.</i>				
<i>4.3. Потребность в материале для производства, ед.</i>				

1	2	3	4	5
4.4. Запас материала на конец периода, ед.				
4.5. Всего потребность в материале на период (стр. 4.3 + стр. 4.4), ед.				
4.6. Объем закупок (стр. – стр. 4.1), усл. ед.				
4.7. Цена 1 усл. ед. сырья, руб.				
4.8. Объем закупок (стр. 4.7 × стр. 4.6), тыс. руб.				
Итого стоимость закупок (стр. 2.8 + стр. 3.8 + стр. 4.8), тыс. руб.				

Таким образом, предприятию для закупки основных материалов необходимо иметь на планируемый период средства в размере ..... тыс. руб.

Предприятие планирует 80% затрат на закупку сырья и материалов осуществлять в течение того же периода, а 20% уплачивать в следующий период после приобретения ресурсов. Составим план погашения кредиторской задолженности перед поставщиками.

Задолженность перед поставщиками материалов определим по формуле:

$$КРЗП_k = КРЗП_n + ЗАК_n - В_c,$$

где  $КРЗП_k$  – размер кредиторской задолженности перед поставщиками на конец периода;

$КРЗП_n$  – размер кредиторской задолженности перед поставщиками на начало периода;

$ЗАК_n$  – стоимость закупок материалов в период;

$В_c$  – выплаты по счетам за период.

Таблица 8.12

График оплаты приобретенных материалов (по кварталам) (тыс. руб.)

Показатели	I	II	III	IV
1. Кредиторская задолженность перед поставщиками на начало периода				
2. Закупка материалов в период				
2.1. Материальные затраты с нарастанием, тыс. руб.				
2.2. Оплата (по периодам):				
1-й				
2-й				
3-й				
4-й				
3. Выплаты по счетам				
- за период				
- с нарастанием, тыс. руб.				
4. Кредиторская задолженность на конец периода (стр. 1 + стр. 2 – стр. 3)				

В соответствии с прогнозируемым планом оплаты материалов кредиторская задолженность предприятия на конец года составит 43 018 тыс. руб.

### **Формирование бюджета прямых трудовых затрат**

Для производства единицы продукции требуется выполнить три операции, время обработки каждой операции – соответственно 2; 1,5 и 0,5 часа. Средняя тарифная ставка по каждой операции составляет соответственно 60; 80 и 50 руб. Дополнительная заработная плата по решению руководства должна составить 30% от основной оплаты. Отчисления от заработной платы – 40% от общей суммы оплаты труда.

На основе данной информации определим смету прямых трудовых затрат на единицу продукции Б и на каждый период.

Таблица 8.13

#### **Смета прямых трудовых затрат на единицу продукции В**

Показатели	Технологическая операция		
	№ 1	№ 2	№ 3
1.1. Время обработки, ч.			
1.2. Средняя тарифная ставка, руб.			
1.3. Индекс роста тарифной ставки			
1.4. Прямые затраты труда (стр. 1.1. × стр. 1.2. × стр. 1.3.), руб.			
2. Прямые затраты труда на ед. продукции, руб.			
3. Дополнительная заработная плата, руб.			
4. Общая заработная плата, руб.			
5. Отчисления от заработной платы, руб.			
6. Итого прямых трудовых затрат на единицу продукции (стр. 4 + стр. 5), руб.			

Используя значение прямых трудовых затрат, составим бюджет прямых трудовых затрат на прогнозируемый период.

Таблица 8.14

#### **Бюджет прямых трудовых затрат на 201... год (по кварталам)**

Показатели	I	II	III	IV
1. Объем производства, ед.				
2. Прямые трудовые затраты на единицу продукции, руб.				
3. Прямые трудовые затраты на период, тыс. руб.				

### **Составление бюджета общепроизводственных расходов**

Составим смету общепроизводственных расходов, учитывая, что амортизационные отчисления должны составить 15% от стоимости основных средств на начало периода, затраты на энергию – 34% от материальных затрат, затраты на текущий ремонт оборудования – 8% от стоимости основных средств и т. п.



## Смета общепроизводственных расходов на 201... год (тыс. руб.)

Показатели	Значение
<i>Постоянные общепроизводственные расходы:</i>	
1. Амортизация производственного оборудования	
2. Текущий ремонт основных средств	
3. Электроэнергия на освещение цехов	
4. Страховка основных средств	
5. Заработная плата мастеров и начальников цехов	
6. Итого постоянных общепроизводственных расходов (сумма строк 1, 2, 3, 4, 5)	
<i>Переменные общепроизводственные расходы:</i>	
7. Оплата энергетических ресурсов	
8. Заработная плата вспомогательных рабочих (8% от заработной платы рабочих)	
9. Премимальный фонд	
10. Итого переменных общепроизводственных затрат (стр. 7 + стр. 8 + стр. 9)	
11. Итого общепроизводственных затрат (стр. 6 + стр. 10)	

Таким образом, общепроизводственные затраты на год составят... тыс. руб.

**Формирование бюджета себестоимости произведенной продукции**

Используя данные бюджетов прямых материальных и прямых трудовых затрат, распределим общепроизводственные расходы пропорционально прямым затратам на производство продукции.

Расчет произведенной себестоимости единицы произведенной продукции В определим по формуле:

$$СПР В = (ПРМ + ПРТ + ОБЦПР) / V,$$

где ПРМ, ПРТ – прямые материальные и прямые трудовые затраты;

ОБЦПР – общепроизводственные затраты;

V – прогнозируемый объем производства продукции.

## Бюджет себестоимости произведенной продукции В (по периодам)

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Объем производства, ед.				
2. Прямые материальные затраты на единицу продукции, руб.				
3. Прямые материальные затраты на период (стр. 1 × стр. 2): (1 000), тыс. руб.				
4. Прямые трудовые затраты на период, тыс. руб.				
5. Прямые затраты (стр. 3 + стр. 4), тыс. руб.				
6. Итого прямых затрат, тыс. руб.				
7. Итого накладных затрат, тыс. руб.				
8. Коэффициент распределения (стр. 7 : стр. 6)				
9. Накладные затраты на период				
10. Себестоимость произведенной продукции (стр. 5 + стр. 9), тыс. руб.				
11. Себестоимость единицы произведенной продукции (стр. 10 : стр. 1 × 1 000), руб.				

### **Формирование бюджета себестоимости реализованной продукции**

Для формирования бюджета себестоимости реализованной продукции используем формулу:

$$СРПР = ЗПР_{н} + СПРП - ЗПР_{к}$$

где  $СРПР$  – себестоимость реализованной продукции;

$ЗПР_{н}$  – запас готовой продукции на начало периода;

$ЗПР_{к}$  – запас готовой продукции на конец периода.

Таблица 8.17

**Бюджет себестоимости реализованной продукции В (по периодам)**

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Запас готовой продукции на начало периода, тыс. руб.				
2. Себестоимость произведенной продукции за период (стр. 10 табл. 8.15), тыс. руб.				
3. Запас готовой продукции на конец периода, ед.				
4. Стоимость единицы готовой продукции, руб.				
5. Стоимость запаса готовой продукции на конец периода, тыс. руб.				
Себестоимость реализованной продукции (стр. 1 + стр. 2 – стр.5), тыс. руб.				

### **Формирование сметы общих и административно – управленческих расходов**

Составим смету общих и административно-управленческих расходов, используя следующие данные:

1) заработная плата управленческого персонала – 35% от заработной платы основных рабочих;

2) заработная плата прочего общезаводского персонала – 10% от заработной платы основных рабочих;

3) плата за использование кредитных ресурсов полностью включается в управленческие расходы.

Таблица 8.18

**Бюджет управленческих расходов на 201... год (тыс. руб.) (по периодам)**

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Расходы на заработную плату управленческого персонала				
2. Заработная плата прочего общезаводского персонала				
3. Расходы на содержание административных помещений				
4. Плата за кредит				
5. Прочие расходы				
6. Итого управленческих расходов				
Итого управленческих расходов за год				

### Формирование бюджета текущих расходов

Смета текущих периодических расходов формируется на основе бюджетов коммерческих и управленческих расходов.

Таблица 8.19

Бюджет текущих периодических расходов на 201... год (по периодам)

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Коммерческие расходы				
2. Управленческие расходы				
3. Текущие расходы (стр.1 + стр.2)				

### Оценка безубыточности производства

Для оценки безубыточности производства данного вида продукции используем информацию о прогнозируемой выручке от продаж, переменных и постоянных затратах организации. На основе этой информации определим порог рентабельности продукции по формуле:

$$V_{кр} = ПОСТЗ \times V_{пр} / (V_{пр} - ПЕРЗ),$$

где  $V_{кр}$  – критическая выручка;

ПОСТЗ – постоянные затраты организации;

$V_{пр}$  – прогнозируемая выручка;

ПЕРЗ – переменные затраты организации.

Результаты расчетов представлены в таблице 8.19. В ней приведены также расчеты маржинальной прибыли (МПП) и нормы маржинальной прибыли ( $H_{мпр}$ ).

Маржинальная прибыль определяется как отношение маржинальной прибыли к выручке:

$$H_{мпр} = МПП / V.$$

Таблица 8.20

Оценка безубыточности производства (тыс. руб.) (по периодам)

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Выручка от продаж				
2. Переменные затраты				
3. Маржинальная прибыль				
4. Постоянные затраты				
5. Порог рентабельности (стр. 4 × стр. 1 : стр. 3)				
6. Запас финансовой прочности				
7. Темп роста запаса финансовой прочности				
8. Норма маржинальной прибыли (стр. 3 : стр. 1 × 100%), %				

Производство данной продукции является убыточным. Запас финансовой прочности имеет тенденцию к увеличению. Так, в 4-м периоде по сравнению с 1-м запас финансовой прочности увеличился почти на 42%.

### **Формирование прогнозируемого отчета о прибыли**

На основе прогнозируемых частных бюджетов составим прогнозируемый отчет о прибыли.

Таблица 8.21

**Прогнозируемый отчет о прибыли по продукции В на 201... год  
(тыс. руб.) (по периодам)**

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Прогнозируемая выручка				
2. Себестоимость реализованной продукции				
3. Валовая прибыль (стр. 1 – стр. 2)				
4. Коммерческие расходы				
5. Управленческие расходы (без платы за кредит)				
6. Текущие расходы				
7. Прибыль от продаж (стр. 3 – стр. 6)				
8. Проценты к получению				
9. Проценты к уплате				
10. Налог на прибыль				
11. Чистая прибыль				
Чистая прибыль за год				

Таким образом, в результате производства и реализации продукции В организация может иметь чистую прибыль в размере ..... тыс. руб.

### **Формирование отчета о движении денежных средств**

При формировании величины денежных средств читывался их остаток на начало года в размере ..... тыс. руб.

Таблица 8.22

**Бюджет движения денежных средств на 201... год (тыс. руб.) (по периодам)**

Показатели	1-й	2-й	3-й	4-й
1. Остаток денежных средств на начало периода				
2. Поступление денежных средств от реализации				
3. Итого имеющихся средств за период				
4. Платежи				
4.1. Покупка материалов				
4.2. Затраты на труд				
4.3. Текущие расходы				
4.4. Закупка оборудования				
4.5. Налоги и отчисления				
4.6. Выплаты по кредитам и займам				
4.7. Итого платежей за период				
5. Остаток денежных средств на конец периода (стр. 3 – стр. 4.7)				

Бюджет движения денежных средств показывает, что у организации в 1-м и 2-м периодах будет дефицит денежных средств, поэтому необходимо своевременно позаботиться о привлечении краткосрочных кредитов. При принятии решений о привлечении краткосрочных кредитов следует учитывать время поступления платежей и размер платы за использование кредитных ресурсов. В конце III и IV кварталов у организации появляются свободные денежные средства. Руководству необходимо рассмотреть мероприятия по

.....

.....

### **Задание 8.10.**

Бюджет продаж на первые пять месяцев 201 ... года для одного из подразделений компании «Леди» выглядит следующим образом (в штуках):

Таблица 8.23

	Бюджет продаж	Запасы готовой продукции		Бюджет производства	Бюджет затрат материалов		Запасы материалов				Бюджет закупок материалов	
		нач.	кон.		А	Б	А		Б		А	Б
							нач.	кон.	нач.	кон.		
Январь	10 800											
Февраль	15 600											
Март	12 200											
Апрель	10 400											
Май	9 800											

Запасы готовой продукции на конец каждого месяца должны быть равны 25 % продаж, предполагаемых в следующем месяце. На 1 января на складе имелось 2 700 шт. этого вида продукции. На конец месяца незавершенного производства не остается. Для производства единицы продукции требуется два типа прямых материалов в следующих количествах: материал А – 4 ед., материал Ю – 5 ед.

В конце каждого месяца на складе должно быть материалов в количестве, равном половине потребностей следующего месяца. Это требование было выполнено на 1 января 201 ... года.

Требуется:

Составить систему функциональных бюджетов компании «Леди» на каждый месяц в первом квартале 201 ... года в соответствии с форматом, представленным в условии. Завершающим должен быть бюджет закупок каждого вида материалов.

Решение:

Таблица 8.24

	Бюджет продаж	Запасы готовой продукции*		Бюджет производства**	Бюджет затрат материалов		Запасы материалов				Бюджет закупок материалов***	
		нач.	кон.		А	Б	А		Б		А	Б
							нач.	кон.	нач.	кон.		
Январь												
Февраль												
Март												
Апрель												
Май												

\* Величина равна 25% бюджета продаж следующего месяца.

\*\* Бюджет производства = Бюджет продаж + Запас конечный – Запас начальный

\*\*\* Бюджет закупок = Бюджет затрат материалов + Запас конечный – Запас начальный.

### Задание 8.11.

Компания «Андрюша» производит детские спортивные комплексы трех модификаций – «Малыш», «Спорт» и «Базовая». Продажи осуществляются в пропорции 1 : 2 : 4. Цены реализации составляют 2 150 руб., 2 500 руб. и 3 000 руб. соответственно. Каждое изделие состоит из металлического каркаса, который дополняется различными компонентами в следующих количествах:

Таблица 8.25

	Каркас, ед.	Компонент 1, ед.	Компонент 2, ед.	Компонент 3, ед.	Переменные накладные расходы, руб.
«Малыш»	1	5	1	4	50
«Спорт»	1	1	7	5	40
«Базовая»	1	3	5	1	35
Цена за единицу, руб.	200	80	50	30	

При производстве каждой модели затрачивается следующее количество рабочего времени, ч:

Таблица 8.26

	В производстве	В сборке
«Малыш»	2	2
«Спорт»	1,5	2
«Базовая»	1,5	3

Труд производственных рабочих оплачивается по ставке 60 руб./ч, труд рабочих на сборке – 45 руб./ч. Продолжительность рабочей недели (производительное время) – 39 ч за пять рабочих дней.

На конец текущего года ожидаются следующие запасы готовой продукции и комплектующие (запасов незавершенного производства нет), ед.:

Таблица 8.27

«Малыш»	130	Каркас	420
«Спорт»	170	Компонент 1	1 200
«Базовая»	260	Компонент 2	2 200
		Компонент 3	1 400

В процессе планирования на следующий год определены следующие характеристики бюджетов:

1. Год разделен на 13 четырехнедельных периодов.

2. В течение периода 1 ожидается реализация в размере 1/13 годового объема продаж, который позволит получить по итогам года 2 100 тыс. руб. прибыли до вычета процентов и налогов.

3. С начала года планируется изменить политику в области управления оборотными средствами, ускорив их оборот, что позволит снизить запасы как комплектующих, так и готовой продукции на складе и, как следствие этого, затраты на их поддержание. Предполагается, что в течение периода 1 темпы производства и закупок комплектующих снизятся на 10%, а через полгода объемы запасов будут доведены до величины недельных потребностей производства и продаж.

На следующий год постоянные накладные расходы запланированы в объеме: производственные – 3 980 тыс. руб., коммерческие – 1 410 тыс. руб., административные – 2 026 тыс. руб. Все они являются затратами периода и распределяются в течение года равномерно.

Требуется:

1. Подготовить следующие бюджеты на период 1 следующего года:

- а) бюджет продаж готовой продукции;
- б) бюджет производства;
- в) бюджет затрат основных материалов;
- г) бюджет закупок основных материалов;
- д) бюджет затрат труда основных рабочих.

2. Обсудить факторы, которые следует принимать во внимание, приступая к реализации предполагаемой программы эффективного управления оборотными средствами.

*Решение:*

*Приступая к разработке детальных бюджетов, сначала найдем желаемый объем продаж продукции, который позволит получить плановую прибыль. Для этого рассмотрим величины вклада равных продуктов, руб.:*

Таблица 8.28

	«Малыш»	«Спорт»	«Базовая»
Цена реализации			
Переменные расходы:			
Каркас			
Компонент 1			
Компонент 2			
Компонент 3			
Затраты на оплату труда на производстве			
Затраты на оплату труда на сборке			
Переменные производственные расходы			
Всего переменных расходов			
Удельный вклад			

Если рассматривать комбинацию изделий с учетом соотношения их долей в производстве, вклад этого «комплекта» составит:

Таблица 8.29

	«Малыш»	«Спорт»	«Базовая»	Всего
Доля в производстве				
Удельный вклад, руб.				

Постоянные затраты и прибыль за каждый период равны 1/13 годовых затрат, что составит, тыс. руб.:

Таблица 8.30

Общественные (..... / ..... =)	
Коммерческие (..... / ..... =)	
Административные (..... / ..... =)	
Прибыль (..... / ..... =)	
Вклад	

Такую величину вклада обеспечит реализация в течение периода  
..... / ..... = ..... «компонентов» продукции.

Таблица 8.31

1. а) Бюджет продаж 1-го периода:

	«Малыш»	«Спорт»	«Базовая»	Всего
Объем продаж, ед.				
Цена реализации, руб.				
Выручка, тыс. руб.				



Таблица 8.32

## б) Бюджет производства 1-го периода:

	«Малыш»	«Спорт»	«Базовая»
Объем продаж, ед.			
Начальные запасы, ед.			
Конечные запасы, ед.			
Объем производства, ед.			

Таблица 8.33

## в) Бюджет затрат основных материалов 1-го период, ед:

	«Малыш»	«Спорт»	«Базовая»	Всего
Каркас				
Компонент 1				
Компонент 2				
Компонент 3				

Таблица 8.34

## г) Бюджет закупок основных материалов 1-го периода:

	Каркас	Компо- нент 1	Компо- нент 2	Компо- нент 3	Всего
Затраты материалов, ед.					
Начальные запасы, ед.					
Конечные запасы, ед.					
Закупки материалов, ед.					
Цена за единицу, руб.					
Затраты на закупки материалов, руб.					

Таблица 8.35

## д) Бюджет затрат труда основных рабочих 1-го периода:

	«Малыш»	«Спорт»	«Базовая»	Всего
Объем производства, ед.				
Труд на производстве, час.				
Труд на сборке				

Время, отработываемое одним рабочим за период:

$$\dots \times \dots = \dots$$

Требуемое количество рабочих ставок:

$$\text{на производстве} (\dots / \dots) = \dots$$

$$\text{на сборке} (\dots / \dots =) \dots$$

2. Принимая решение о принятии программы эффективного управления оборотными средствами, следует принять во внимание следующие факторы:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

### Вопросы для самоконтроля

1. Дайте характеристику этапам планирования.
2. Охарактеризуйте цели планирования.
3. Какие виды планирования вы знаете?
4. Какие возможности дает система нормативов и норм?
5. Дайте характеристику бизнес-планированию.
6. Как правильно формировать бюджет – «сверху» или «снизу»?
7. Что представляет собой главный бюджет?
8. На основе чего строится оперативный бюджет? Финансовый бюджет?
9. В чем отличие статистических и гибких бюджетов?
10. Обоснуйте основные принципы разработки бюджета предприятия.
11. Как разрабатываются бюджет продаж и производственная программа предприятия?
12. Как планируется использование основных материалов и затрат по их приобретению?
13. Расскажите о расчете сметы по труду основных производственных рабочих.
14. Объясните основы планирования общепроизводственных расходов.
15. На основании каких смет и каким образом рассчитывается смета производственной себестоимости продукции?
16. Обоснуйте расчет административно-управленческих и коммерческих расходов.
17. Как планируются прибыли и убытки предприятия?
18. Как рассчитывается полная себестоимость продукции?
19. На основании чего и как разрабатывается бюджет денежных средств предприятия?
20. Что представляет собой бюджетный баланс предприятия?
21. Как составляется смета производственного подразделения?
22. Что предполагает учет по центрам ответственности?
23. Какие виды бюджетного контроля вы знаете?
24. Как обеспечивается предварительный контроль?
25. Как осуществляется текущий контроль?
26. В чем отличие последующего контроля от текущего?

## Тема 9. Управленческий учет в\_принятии краткосрочных решений

### Задание 9.1.

Компания «Заря» занимается выпуском мороженых полуфабрикатов (пельменей). После трех лет эксплуатации в работе оборудования обнаружались дефекты, которые привели к тому, что 3% продукции следовало признать браком. Компания рассматривает целесообразность подписания контракта на ремонт оборудования по специализированной ремонтной фирмой. Гарантия на ремонт – 1 год. Альтернативой ремонту является признание такого уровня потерь технологическими нормативными потерями и пересмотра нормативов выпуска, при этом стоимость брака станет нормальными затратами компании.

Плановый объем производства на следующий год – 78 000 кг пельменей. Оборудование загружено на полную мощность и работает 260 дней в году.

Известно также, что сумма переменных затрат на 1 кг продукции – 39 руб., отпускная цена пельменей – 67,5 руб.

Затраты по контракту составят 50 000 руб., ремонт потребует остановки оборудования на 5 рабочих дней.

Требуется:

Обосновать расчетами решение, которое следует принять компании.

*Решение:*

*В данном случае следует принять решение на основе релевантных затрат.*

*1-й вариант. Если не проводить ремонта, в качестве затрат можно рассматривать потерю возможности реализовать 3% планового объема продукции в течение ближайшего года при том, что все затраты останутся на том же уровне. Таким образом, релевантные затраты составят:*

$$(\dots\dots\dots \text{кг} \times \dots\dots\%) \times \dots\dots \text{руб./кг} = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

*2-й вариант. В случае заключения контракта с ремонтной компанией в качестве релевантных затрат, помимо стоимости самого контракта, следует рассматривать потери от 5-дневной остановки производства. В натуральном выражении это составит:*

$$\dots\dots \text{дней} \times \dots\dots\dots \text{кг} / \dots\dots \text{дней} = \dots\dots\dots \text{кг.}$$

*Если эта продукция не будет произведена, компания недополучит выручку, но сумма затрат уменьшится лишь на величину переменных расходов, относящихся к недополученной продукции, поскольку постоянные расходы из-за пятидневной остановки производства вряд ли изменятся. Денежная оценка таких потерь выразится в величине вклада, относящегося к недопроизведенной продукции:*

$$\dots\dots\dots \text{кг} \times (\dots\dots \text{руб.} - \dots\dots \text{руб.}) = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

*Релевантные затраты составят:*

$$\dots\dots\dots + \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

*Вывод: поскольку релевантные затраты при втором варианте меньше, следует все-таки принять решение о заключении договора на ремонт оборудования.*

### **Задание 9.2.**

Компания «Время» занимается производством будильников. Предполагается, что в 3-м квартале 201... года уровень производства составит те же 37 500 ед. Компания получила заказ, позволяющий загрузить производственные мощности до 100%, но при этом заказ потребует увеличения удельных накладных производственных расходов на 20%, административных – на 25%, переменных расходов на оплату труда – на 1 руб. Все другие расходы сохранятся на прежнем уровне. Предлагаемая заказчиком цена – 25 руб. за ед.

Требуется:

Обосновать решение о целесообразности принятия данного заказа.

*Решение:*

*Объем заказа, позволяющий обеспечить 100%-ную загрузку производственных мощностей, составит: ..... – ..... = ..... ед.*

*Изменение структуры затрат относится к предлагаемому заказу. Для принятия решения о целесообразности принятия данного заказа, следует рассмотреть релевантные затраты на единицу продукции, руб.:*

*Таблица 9.1*

<i>Прямые материалы</i>	.....
<i>Основная заработная плата</i>	... + ... = .....
<i>Производственные накладные расходы</i>	..... + .....% = .....
<i>Административные расходы</i>	... + .....% = .....
<i>Коммерческие расходы</i>	...
<i>Всего расходов</i>	.....

*Предлагаемая покупателем цена за единицу (удельный релевантный доход) оказывается .....(меньше или больше) релевантных затрат. В целом принятие заказа приведет к .....(снижению или увеличению) прибыли компании на ..... x (..... – .....) = ..... руб.*

*Принятие заказа .....*

### **Задание 9.3.**

ООО «Мастерок» планирует наладить производство и реализацию шариковых ручек. Продажа будет осуществляться по цене 2,5 руб./шт., переменные затраты на единицу изделия – 1,3 руб. Условно-постоянные затраты составят 20 000 руб.

Требуется:

Необходимо найти безубыточный объем производства и реализации продукции.

Решение:

$$K = \frac{Z^{пост}}{Ц_{ед} - Z^{пер}} = \frac{\dots\dots\dots}{\dots\dots - \dots\dots} = \dots\dots\dots \text{шт.}$$

**Задание 9.4.**

В качестве исходных взяты данные организации, занимающейся оптовой торговлей сантехникой, закупаемой по импорту. Предположим, что реализуется только один вид комплекта сантехники.

Для простоты расчетов все расходы и продажные цены приведены без НДС, так как этот налог рассчитывается самостоятельно и не влияет на прибыль. Закупочная цена включает таможенные платежи и сборы. Ставки налогов с фонда оплаты труда и объема реализации принимаются приблизительно.

К переменным издержкам отнесены услуги банка по конвертации валюты и проценты по краткосрочным кредитам, поскольку они зависят от объема импортируемых товаров. Все остальные расходы считаем постоянными для определения приемлемого диапазона товарооборота (масштабной базы).

Исходные данные для расчета, руб.:

Таблица 9.2

Постоянные издержки (в месяц)		Переменные издержки (за штуку)	
Аренда офиса	8 000	Закупочная цена	600
Заработная плата персонала	4 000	Услуги банка по конвертации валюты (0,5%)	3
Налоги для ФОТ (40%)	1 600		
Складские расходы	3 500	Проценты за кредит (2,0%)	12
Абонентная плата за телефон	1 000	Налоги с товарооборота, включаемые в издержки обращения (2,5%)	15
Износ основных средств, нематериальных активов	800		
Реклама	800		
Услуги банка	300		
Хозяйственные расходы	1 000		
Итого	21 000	Итого	630

Цена реализации одного комплекта сантехники – 700 руб., текущий объем реализации – 350 комплектов.

Приемлемый диапазон товарооборота ограничен, с одной стороны, количеством комплектов сантехники, которое перевозит машина (192 шт.), а с другой – площадью арендуемых складских помещений, где можно одновременно разместить не более 400 комплектов. При реализации, превышающей 400 комплектов, требуется увеличить некоторые расходы, которые считаются постоянными (заработная плата, складские расходы, износ основных средств, услуги

банка, хозяйственные расходы. Поэтому масштабной базой является товарооборот в диапазоне от 192 до 400 комплектов сантехники.

Требуется:

Определить объем продаж, при котором организация будет работать безубыточно.

Решение:

Постоянные расходы составляют ..... руб., переменные издержки на единицу продукции – ..... руб. Цена реализации одного комплекта – ..... руб. Приняв за  $X$  точку безубыточности, получим уравнение

$$\dots X - \dots X - \dots = 0$$

Отсюда точка безубыточности:

$$X = \dots : (\dots - \dots) = \dots \text{ комплектов}$$

или в денежном измерении:

$$\dots \times \dots = \dots \text{ руб.}$$

Метод маржинального дохода (валовой прибыли) является альтернативным математическому методу.

В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные издержки. Вышеупомянутая организация так должна реализовать свою продукцию (товар), чтобы полученным маржинальным доходом покрыть постоянные издержки и получить прибыль. Когда получен маржинальный доход, достаточный для покрытия постоянных издержек, достигается точка равновесия.

Альтернативная формула расчета имеет вид:

$$\text{Совокупный маржинальный доход} - \text{Совокупные постоянные расходы} = \text{Прибыль}$$

Поскольку в точке равновесия прибыли нет, формула преобразуется следующим образом:

$$\text{Маржинальный доход на единицу продукции} \times \text{Объем реализации (шт.)} = \text{Постоянные издержки}$$

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Совокупные постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}} \text{ шт.}$$

Организация в результате одного комплекта сантехники имеет маржинальный доход в размере:

$$\dots - \dots = \dots \text{ руб.}$$

Постоянные издержки составляют ..... руб., следовательно, точка безубыточности равна:

$$\dots : \dots = \dots \text{ комплектов.}$$

Для принятия перспективных решений полезным оказывается расчет соотношения маржинального дохода и выручки от реализации, т. е. определение маржинального дохода и выручки от реализации, т. е. определение маржинального дохода в процентах от выручки. Для этого выполняют следующий расчет:

$$\frac{\text{Маржинальный доход (руб.)}}{\text{Выручка от реализации (руб.)}} \times 100\%$$

В данном примере маржинальный доход на один комплект составляет .....руб., выручка от реализации – ..... руб. за штуку, следовательно, соотношение маржинального дохода и выручки – ...%. Это значит, что на каждые .....руб. реализации маржинальный доход составляет ...руб. При постоянных значениях маржинального дохода и цены реализации их соотношение также будет ..... (постоянным или непостоянным).

Таким образом, запланировав выручку от реализации продукции, можно определить размер ожидаемого маржинального дохода. Если, например, выручка от реализации продукции (товаров) должна составить ..... руб., то этой сумме соответствовать маржинальный доход в размере ..... руб.

Для определения операционной прибыли (прибыли до налогообложения) вычтем из этой суммы рассчитанные совокупные постоянные издержки:

$$\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб.},$$

т. е. в запланированном совокупном доходе (..... руб.) прибыль будет составлять ..... руб.

Необходимо учитывать, что выполненные выше расчеты и проиллюстрированные зависимости справедливы лишь для определенной масштабной базы. В данном случае это интервал в товарообороте от ..... дол .....комплектов. Вне этого диапазона анализируемые показатели (совокупные постоянные издержки, цена реализации единицы продукции и удельные переменные затраты) уже не считаются постоянными. Любые результаты расчетов по вышеприведенным формулам и сделанные на основании этих расчетов выводы будут неправильными.

Определим кромку безопасности, которая показывает, насколько может сократиться объем реализации, прежде чем организация начнет нести убытки.

Было установлено, что точка безубыточности находится на уровне ... шт., что в денежном выражении составляет ..... руб. Если объем реализации ожидается в количестве ..... шт. (или ..... руб.), то кромка безопасности определится как ..... – ..... = ..... комплектов (или ..... руб.).

Кроме того, уровень кромки безопасности можно выразить в процентном исчислении, воспользовавшись следующей формулой:

$$\text{Кромка безопасности, \%} =$$

$$\frac{\text{Планируемая..выручка..от..реализации..продукции..(руб.)} - \text{Точка..безубыточности..(руб.)}}{\text{Планируемая..выручка..от..реализации..продукции..(руб.)}} \times 100\%$$

Подставив в формулу соответствующие числовые значения, получим:

$$(\dots\dots - \dots\dots) : \dots\dots \times 100\% = \dots\dots\%$$

Рассмотренные зависимости позволяют решать и другие аналитические задачи.

Так, задавшись условием о предполагаемом объеме продаж, можно установить размер минимальной цены реализации, максимальной суммы переменных и постоянных затрат, которые может выдержать организация.

Пусть, например, за месяц предполагается реализовать ..... комплектов сантехники. Как отмечалось выше, состояние равновесия описывается формулой:

Выручка от реализации продукции (товаров) = Совокупные расходы

Обозначив цену за  $X$ , получим:

$$\begin{aligned} & \dots X = \dots x \dots + \dots; \\ & \dots X = \dots, \text{ следовательно, } X = \dots \text{ руб.} \end{aligned}$$

Таким образом, при продаже комплектов по цене выше ..... руб. при заданных условиях организация будет зарабатывать прибыль.

Максимальная сумма постоянных и переменных затрат, которые сможет понести торговое предприятие при запланированном объеме товарооборота ..... комплектов и установленной цене за один комплект ..... руб., составит:

$$\dots x \dots = \dots \text{ руб.}$$

Далее можно спрогнозировать момент времени, когда наступит состояние равновесия.

По плану месячный объем реализации должен составить ..... комплектов, а точка безубыточности, по расчетам, достигается после продажи ..... комплектов.

Составим пропорцию: ..... комплектов – 1 месяц,

..... комплектов –  $X$  месяцев.

Тогда  $X = (\dots x 1) : \dots = \dots$  месяца.

По истечении трех недель предприятие окупит все свои издержки, и доходы начнут превышать расходы.

**Графический метод.** Точку безубыточности можно определить, воспользовавшись данным методом (рис. 9.1).

Доходы, расходы, руб.

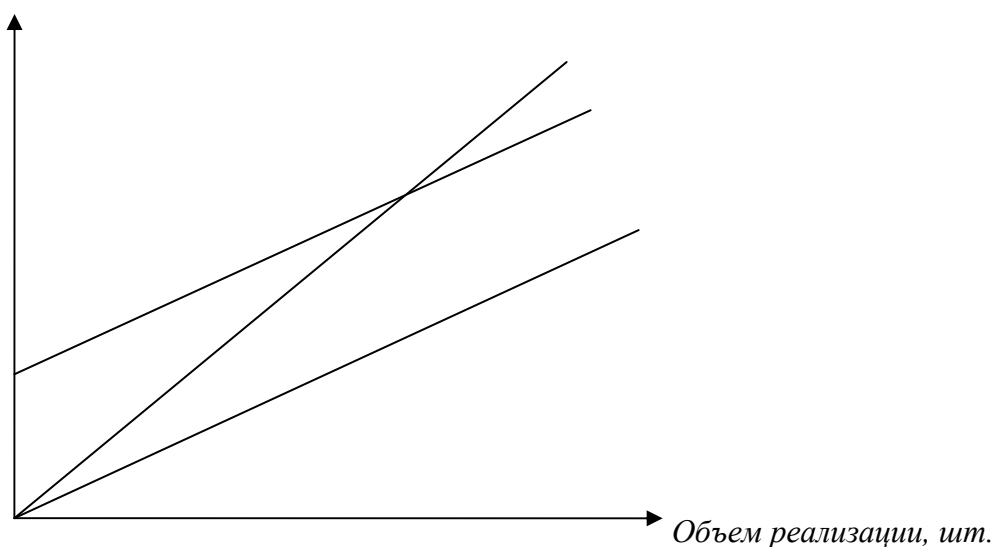


Рис. 9.1. График безубыточности (1 вариант)



График состоит из двух прямых – прямой, описывающей поведение совокупных затрат ( $Y_1$ ), и прямой, отражающей поведение выручки от реализации продукции (работ, услуг, товаров) ( $Y_2$ ), в зависимости от изменения объемов реализации.

На оси абсцисс откладывается объем реализации (товарооборот) в натуральных единицах, на оси ординат – затраты и доходы в денежной оценке. Точка пересечения этих прямых будет свидетельствовать о состоянии равновесия.

В приведенном примере поведение совокупных затрат выражается:

$$Y_1 = \dots\dots\dots + \dots\dots X,$$

где  $X$  – объем реализации, шт.

Зависимость выручки от реализации (дохода) предприятия от количества проданных комплектов сантехники может быть представлена в виде:

$$Y_2 = \dots\dots X$$

Прямые затраты и выручки  $Y_1$  и  $Y_2$  пересекаются в т.Б, соответствующей объему реализации в  $\dots\dots$  комплектов.

Вертикальными линиями из точек с координатами  $\dots\dots$  и  $\dots\dots$  обозначается масштабная база, в рамках которой выполнялись расчеты. Вероятность того, что за пределами этих линий соотношение издержек, объема реализации и прибыли правильно, невелика.

Интервал в объеме продаж от  $\dots\dots$  до  $\dots\dots$  комплектов представляет собой зону убытков. На рис 9.1 (1 вариант) видно, что в этом интервале прямая затрат  $Y_1$  находится на прямой, иллюстрирующей поведение выручки  $Y_2$ . Если объем реализации превышает  $\dots\dots$  шт., прямая затрат  $Y_1$  оказывается под прямой доходов  $Y_2$ , а это означает, что предприятие работает прибыльно.

Выбрав в рамках масштабной базы любое значение объема продаж, можно графически определить размер соответствующих ему прибыли и маржинального дохода. Например, для определения возможных финансовых результатов при объеме продаж в  $\dots\dots$  шт. (см. рис. 9.1) восстанавливаем из т. А перпендикуляр до пересечения его с прямыми  $Y_1$  и  $Y_2$ , получаем соответственно точки В и Г. Отрезок АВ характеризует выручку от реализации в т. А, отрезок АГ – размер совокупных расходов в этой точке. Следовательно, отрезок ВГ – прибыль в т. А.

Для графического определения величины маржинального дохода в т. А с помощью прямой отобразим поведение переменных издержек при изменении объема продаж, которое описывается формулой:  $Y_3 = \dots\dots X$ .

На графике эта прямая проходит точку с координатами (0,0) и расположена параллельно прямой  $Y_1$ .

Пересечение перпендикуляра с прямой  $Y_3$  обозначим т. Д. Тогда отрезок АД будет иллюстрировать размер совокупных переменных расходов при реализации 350 комплектов сантехники.

Маржинальный доход – это разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг, товаров) и переменными издержками. Следовательно, на графике маржинальному доходу в т. А будет соответствовать отрезок ВД, который в свою очередь состоит из двух отрезков – отрезка ВГ,

иллюстрирующего прибыль, и отрезок ГД, иллюстрирующего сумму постоянных расходов.

Рассчитаем размер маржинального дохода и прибыль в т. А:

$$Y_1 = \dots\dots\dots + \dots\dots \times \dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб.};$$

$$Y_2 = \dots\dots \times \dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

Определим прибыль как разницу между выручкой от реализации продукции (товаров) и суммой совокупных расходов:

$$\dots\dots\dots - \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

Для расчета маржинального дохода увеличим полученный результат на сумму постоянных издержек:

$$\dots\dots\dots + \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{руб.}$$

Существует альтернативный, 2 вариант графического представления данных для расчета точки безубыточности, маржинального дохода и прибыли (рис. 9.2). На нем линия постоянных издержек  $Y_4$  проходит через точку с координатами  $(0; \dots\dots\dots)$  параллельно оси абсцисс, а переменные издержки равны расстоянию между линиями совокупных издержек и постоянных затрат.

Итак, в анализируемой точке А размер переменных расходов будет выражен отрезком ГД, постоянных расходов – отрезком АД. Как и в предыдущем случае, ВГ – прибыль предприятия в т. А. Отрезок АВ иллюстрирует объем выручки от реализации товаров, следовательно, маржинальный доход будет складываться из двух величин – ВГ и АД.

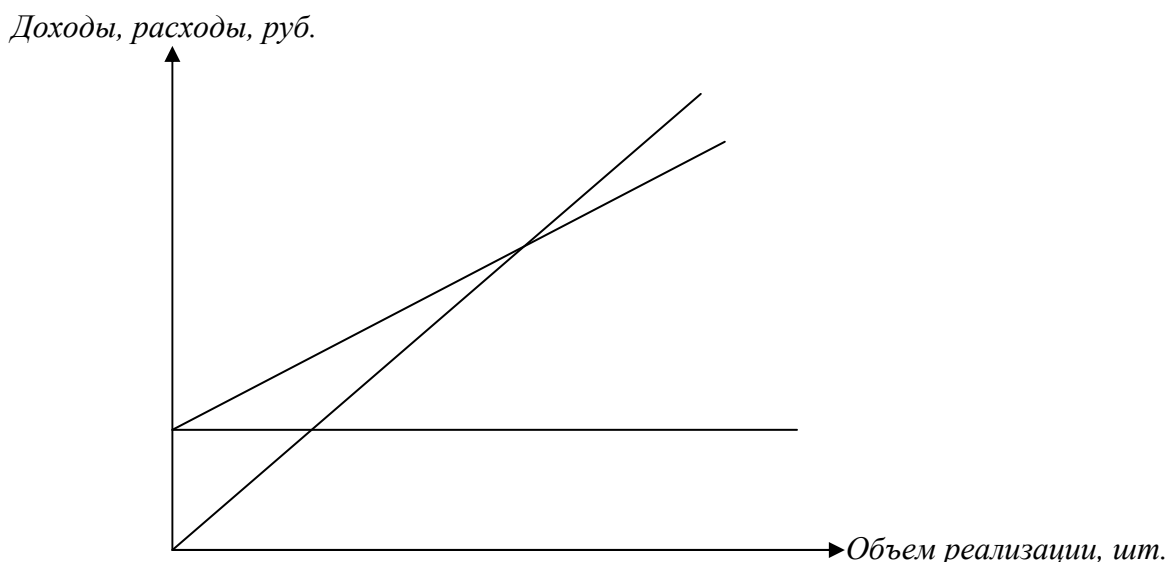


Рис. 9.2. График безубыточности (2 вариант)

Следует отметить, что 1 вариант построения графика (см. рис. 9.1) более предпочтителен, поскольку позволяет сразу выделить маржинальный доход в любой исследуемой точке как расстояние между линией выручке от реализации продукции и линией совокупных переменных издержек.

Однако в каждом из рассмотренных выше построений (см. рис. 9.1 и 9.2) прибыли и убытки при различных уровнях реализации определяются только расчетным путем, как расстояние между линиями выручки и совокупных расходов.

График (3 вариант), представленный на рис. 9.3, более нагляден. Ось абсцисс представляет различные уровни объема реализации, а прибыль и убытки отмечаются на оси ординат. Прибыль (или убытки) наносится на график для каждого из уровней реализации. Эти точки соединяются линией прибыли. Точка безубыточности расположена там, где линия прибыли пересекает ось абсцисс. В рассматриваемом примере это т. Б с объемом реализации ..... комплектов.

Если объем реализации равен нулю, то максимальные убытки будут соответствовать размеру постоянных затрат. Каждая единица реализованной продукции приносит маржинальный доход в сумме ..... руб. Точка безубыточности достигается в том случае, когда совокупный маржинальный доход будет равен сумме постоянных издержек. Этой точкой оказывается объем реализации в ..... шт. Реализация каждой последующей единицы продукции приносит прибыль в размере ..... руб. Если реализовано .....ед. продукции, то прибыль составит:

$$\dots\dots x \dots\dots = \dots\dots \text{руб.}$$

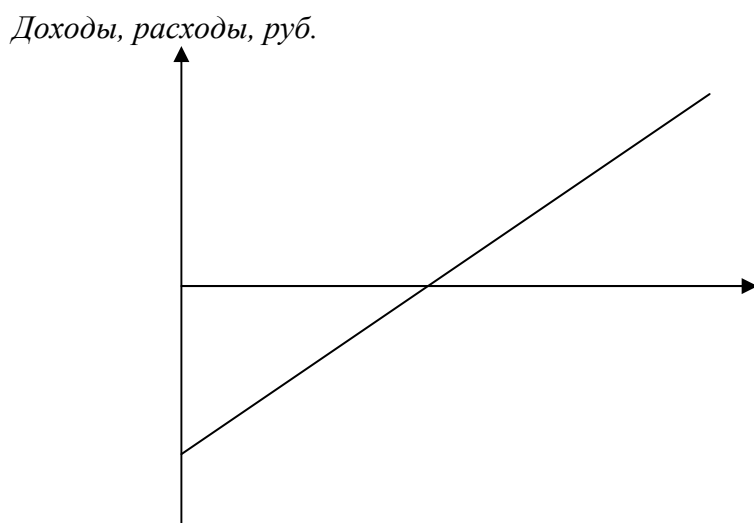


Рис. 9.3. График безубыточности (3 вариант)

Это соотношение между объемом реализации в т. А и соответствующим ему размером прибыли показано на графике (см. рис. 9.3) отрезком АВ.

Проблема определения точки безубыточности приобретает в современных условиях особое значение. Это важно для предприятий при формировании обоснованных цен на продукцию. Владея рассмотренными выше методами, бухгалтер-аналитик имеет возможность моделировать различные комбинации объема реализации (товарооборота), издержек и прибыли (наценки), выбирая из них наиболее приемлемый, позволяющий предприятию не только по-

*крыть свои издержки, учесть темпы инфляции, но и создать условия для расширенного воспроизводства.*

*Вместе с тем необходимо иметь в виду, что рассмотренные выше методики анализа могут быть применены лишь при принятии краткосрочных решений.*

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какие методики управленческого учета применяются для принятия краткосрочных и долгосрочных решений?
2. Что лежит в основе анализа безубыточного производства?
3. Дайте определение «точки безубыточности».
4. В чем заключается эффект производственного леввериджа и что влияет на изменение этого показателя?
5. Какие расходы и доходы являются релевантными?
6. Каково влияние качественных факторов на принятие управленческих решений?
7. Что такое вмененные затраты? Как они учитываются в принятии решений?

## Тема 10. Решения о капиталовложениях

### Задание 10.1.

Организация планирует закупить станок стоимостью 780 тыс. руб. Согласно расчетам за расчетный период (3 года) ожидаемая чистая прибыль составит соответственно 300, 350, 500 тыс. руб.

Требуется:

Определить срок окупаемости.

Решение:

Определим прибыль за расчетный период:

$$ПР = \dots \text{ тыс. руб.} + \dots \text{ тыс. руб.} + \dots \text{ тыс. руб.} = \dots \text{ тыс. руб.}$$

Определим ежегодную среднюю прибыль в результате закупки станка:

$$СПР = \dots \text{ тыс. руб.} : \dots \text{ года} = \dots \text{ тыс. руб.}$$

Определим срок окупаемости:

$$Ток = ИН : СПР$$

$$Ток = \dots \text{ тыс. руб.} : \dots \text{ тыс. руб. в год} = \dots \text{ года.}$$

### Задание 10.2.

Организация решила вложить в развитие производственной базы 5 000 тыс. руб. с целью получения через три года прибыли не менее 8 000 тыс. руб. Такой доход может быть получен от вложения в высоконадежные ценные бумаги.

Требуется:

Определить норму вмененных издержек.

Решение:

По условиям примера размер инвестиций (ИН) – …… тыс. руб.;

размер дохода (ЧД) – …… тыс. руб.;

расчетный период (Т) – …… года.

Норма вмененных издержек:

$$СТд = (ЧД : ИН)^{1/T} - 1$$

$$СТд = (\dots : \dots)^{1/3} - 1 = \dots \text{ или } \dots \%$$

При ставке ……% организация будет иметь доход в размере …… тыс. руб. Чтобы получить больший доход от инвестиций, ставка доходности должна быть меньше ……%. Например, если инвестор планирует получить прибыль через три года в размере …… тыс. руб., то норма вмененных издержек составит:

$$СТд = (ЧД : ИН)^{1/T} - 1$$

$$СТд = (\dots \text{ тыс. руб.} : \dots \text{ тыс. руб.})^{1/3} - 1 = \dots \text{ или } \dots \%$$

### Задание 10.3.

Предприятие за 3 млн руб. планирует купить обрабатывающий станок, срок полезного действия которого – 10 лет. Средняя чистая прибыль от эксплуатации станка должна составить 420 тыс. руб., остаточная стоимость – 300 тыс. руб.

Требуется:

Определить коэффициент эффективности инвестиций.

Решение:

Коэффициент эффективности инвестиций составит:

$$\text{Коэф} = \dots \text{ тыс. руб.} : [\dots \times (\dots \text{ тыс. руб.} - \dots \text{ тыс. руб.})] = \dots \text{ тыс. руб.} : \dots \text{ тыс. руб.} = \dots \text{ или } \dots \%$$

#### Задание 10.4.

Руководство организации решило модернизировать производственную базу, известны затраты и доходы организации в результате модернизации. Определить эффективность вложения средств, если минимальная норма доходов на капитал для организации должна соответствовать каждый год 15%.

Таблица 10.1

Затраты и результаты инвестиционной деятельности (тыс. руб.)

Период	Затраты	Результаты
1-й год	600	600
2-й год	400	900
3-й год	200	1 000
4-й год	0	1 200

Требуется:

Определить чистый дисконтированный доход.

Решение:

Таблица 10.2

Период	Чистый доход	Результаты
1-й год		$0 : (1 + 0,15)^1 = 0$
2-й год		$\dots : [(\dots + \dots)^2] = \dots$
3-й год		$\dots : [(\dots + \dots)^3] = \dots$
4-й год		$\dots : [(\dots + \dots)^4] = \dots$
Суммарное значение		$\dots$

Чистый дисконтированный доход положителен, в результате принятия решения о модернизации производственной базы при сохранении условий проекта предприятие получит чистый доход в размере  $\dots$  тыс. руб.

#### Задание 10.5.

Предприятие находится в стадии освоения производственных мощностей, т. е. ежегодно наращивает объем производства. Как следствие, балансовая прибыль предприятия с каждым годом увеличивается на 500 у.е.

Предприятию предложен инвестиционный проект, в результате которого ежегодный прирост прибыли должен увеличиться в 3 раза, т. е. составить 1 500 у.е. Проект рассчитан на 10 лет, а его стоимость составляет 8 000 у.е.

Требуется:

Необходимо проанализировать не только ожидаемый прирост прибыли, но и стоимость этого прироста (норму прибыли).

Решение:

Норма прибыли рассчитывается:

$$\frac{(\dots - \dots) \times \dots}{\dots} = \dots (\text{или } \dots \%)$$

Таким образом, на 1 у.е. вложенных средств предполагается получение чистого дохода в сумме ..... у.е. (или норма прибыли по данному проекту составляет .....%).

### Задание 10.6.

Инвестор имеет 200 тыс. руб. Предлагается два варианта размещения средств.

Вариант 1. Положить в банк на депозит под 150%.

Требуется:

Рассчитать сколько получит инвестор через год.

Решение:

$$\dots + (\dots \% \times \dots) : \dots = \dots \text{ тыс. руб.}$$

Капитал сделал один оборот. Таким образом, при ставке .....% через год ..... тыс. руб. превратятся в ..... тыс. руб. И наоборот, ..... тыс. руб. – это сегодняшняя стоимость тех ..... тыс. руб., которые инвестор получит через год.

Вариант 2. Положить на 3 месяца под 120% годовых, затем, сняв вклад, снова положить его на 3 месяца и так до конца года. В этом случае капитал сделает четыре оборота. Инвестор ежеквартально будет получать доход в размере 30% от вложенной суммы (120% : 4).

Требуется:

Сделайте расчет по 2 варианту.

Решение:

Выплаты составят по истечении 1 квартала:

$$\dots + (\dots \times \dots \%) : \dots = \dots \text{ тыс. руб.};$$

по истечении полугодия:

$$\dots + (\dots \times \dots \%) : \dots = \dots \text{ тыс. руб.};$$

по истечении девяти месяцев:

$$\dots + (\dots \times \dots \%) : \dots = \dots \text{ тыс. руб.};$$

по истечении года:

$$\dots + (\dots \times \dots \%) : \dots = \dots \text{ тыс. руб.};$$

В этом случае сегодняшние 200 тыс. руб. через год будут стоить ..... тыс. руб. И наоборот, для того, чтобы при этой схеме через год инвестору иметь ..... тыс. руб., сегодня он должен иметь ..... тыс. руб.

Подобные расчеты существенно упростятся, если воспользоваться формулой:

$$K_t = K (1 + n)^t \quad (1)$$

где  $K_t$  – будущая стоимость капитала к концу года  $t$ , руб.;

$K$  – дисконтированная стоимость капитала, руб.;

$n$  – норма прибыли на вложенный капитал (процентная ставка)  
определяется отношением дохода к капитальным вложениям, %;  
 $t$  – число оборотов капитала, лет (раз).

Подставив числовые значения из условного примера, получим:

$$K_t = \dots\dots(1 + \dots\dots)^4 = \dots\dots\dots \text{ (тыс. руб.)}.$$

Итак,  $\dots\dots$  тыс. руб. – это рассчитанная будущая стоимость, отражающая реальную цену первоначально вложенных средств ( $\dots\dots$  тыс. руб.) после прохождения ими четырех оборотов при банковской ставке  $\dots\%$  годовых.

Алгоритм, использованный при решении этой задачи, называется расчетом сложных процентов.

Из формулы (1) следует формула расчета приведенной (дисконтированной) стоимости:

$$K = \frac{K_t}{(1+n)^t} \quad (2)$$

Подставим числовые значения в формулу (2):

$$\frac{\dots\dots\dots}{(1+\dots\dots)^4} = \dots\dots\dots \text{ тыс. руб.}$$

Этот расчет дает ответ на вопрос: «Какой суммой  $K$  должен располагать инвестор, чтобы по истечении  $t$  лет при процентной ставке  $n$  получить желаемый капитал  $K_t$ ?»

Формулу (2) можно представить в ином виде:

$$K = K_t \times \frac{1}{(1+n)^t},$$

где  $1/(1+n)^t$  – коэффициент дисконтирования.

Для облегчения расчета дисконтированной стоимости разработаны специальные таблицы. В зависимости от процентной ставки и года движения денег в таблице можно отыскать соответствующий этим условиям коэффициент дисконтирования.

Для данного примера количество лет (оборотов) –  $\dots\dots\dots$  – ищем в вертикальной колонке, ставку процента –  $\dots\dots\%$  – в горизонтальной. На пересечении колонок «4 года» и «30%» находим коэффициент дисконтирования – 0,350. Умножая объем денежных средств на найденный коэффициент дисконтирования, получим величину приведенной дисконтированной стоимости:

$$\dots\dots\dots \times \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ тыс. руб.}$$

С помощью формулы (2) можно решить следующую задачу.

### Задание 10.7.

Банк предлагает 50% годовых.

Требуется:

Определить, какой должен быть первоначальный вклад капитала, чтобы через два года на счете оказалось 5 млн. руб.?



Решение:

$$K = \frac{\dots\dots\dots}{(1 + \dots\dots\dots)^2} = \dots\dots\dots \text{ тыс. руб.}$$

Или, воспользовавшись коэффициентом дисконтирования получаем:

$$\dots\dots\dots x \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ тыс. руб.}$$

Если полученная таким образом величина будет положительной, то предложенный инвестиционный проект может быть принят, если отрицательной – от проекта следует отказаться.

### Задание 10.8.

Инвестор имеет 200 тыс. руб. и хочет получить через 2 года 2 млн руб.

Требуется:

Какова должна быть для этого минимальная величина процентной ставки?

Решение:

Расчет произведем по ставке дисконта, т. е. следующим образом:

$$n = \sqrt[2]{\frac{K_t}{K}} - 1. \quad (4)$$

$$n = \sqrt{\frac{\dots\dots\dots}{\dots\dots\dots}} - 1 = \dots\dots\dots \text{ или } \dots\dots\dots \%$$

Следовательно, инвестор должен найти банк, предлагающий вкладчику  $\dots\dots\dots\%$  годовых.

Для проверки полученного результата воспользуемся формулой (1):

$$K_t = \dots\dots x (1 + \dots\dots\dots)^2 = \dots\dots\dots \text{ тыс. руб.}$$

Принимая решения о капиталовложениях, необходимо руководствоваться следующим правилом: если внутренний коэффициент окупаемости больше вмененных издержек на капитал, проект целесообразен. Если внутренний коэффициент окупаемости меньше нормы вмененных издержек, капиталовложение невыгодно.

### Вопросы для самоконтроля

1. Чем отличаются финансовые инвестиции от производственных?
2. Какие причины могут вызвать необходимость инвестиций на предприятии?
3. Дайте характеристику всем стадиям жизненного цикла проекта.
4. Как определяется срок окупаемости инвестиций?
5. Что такое чистая приведенная стоимость проекта? Как она определяется?
6. Какой показатель является определяющим при проведении анализа инвестиционных проектов?

## Тема 11. Сегментарная отчетность организации

### Задание 11.1.

Подразделение А приносит прибыль в размере 200 000 долл., обладая активами в 1 000 000 долл., т. е. РА (рентабельность активов) равна 20%. Прибыль подразделения Б – 1 500 000 долл., при активах 10 000 000 долл., следовательно, РА составляет 15%. В зависимости от минимально необходимой нормы прибыли, установленной компанией, вклад этих подразделений будет оцениваться по-разному.

Рассмотрим два варианта. По первому минимально необходимая НП (норма прибыли) равна 10%, по второму – 18%. Результаты расчетов отражены в таблице.

Требуется:

Оценить деятельность центров инвестиций по остаточной прибыли.

Решение:

Таблица 11.1

*Оценка деятельности центров инвестиций по показателю ОП, долл.*

Показатели	Вариант 1 (целевая НП = 10%)		Вариант 2 (целевая НП = 18%)	
	Подразделения		Подразделения	
	А	Б	А	Б
Активы				
Прибыль				
Минимально необходимая прибыль (Активы × Целевая прибыль НП)				
Остаточная прибыль (ОП) (стр. 2 – стр. 3)				

Выполненные расчеты свидетельствуют, с одной стороны, при минимально необходимой норме прибыли в 10% подразделение Б вносит больший вклад в компанию, чем подразделение А, несмотря на низкую РА. В этой ситуации подразделение Б более ценно для компании. С другой стороны, если минимально необходимая норма прибыли равна 18%, то подразделение А в соответствии с критерием остаточной прибыли окажется для компании более выгодным.

Сравним теперь рассмотренные критерии оценки деятельности сегментов с точки зрения их мотивации деятельности управляющих. Как уже отмечалось, одной из задач управленческого учета является достижение согласованности интересов всех участников бизнеса.

Руководителям центров инвестиций предоставлено право принятия самостоятельных решений по капиталовложениям. Следовательно, для оценки их деятельности должен быть установлен такой критерий, который будет побуждать их принимать лишь эффективные инвестиционные решения. Проанализируем вышеуказанные критерии оценки бизнес-подразделений с точки зрения согласованности целей. Использование показателя РА для оценки деятельности подразделения может побудить менеджера принять неэффективный инвестиционный проект.

### Задание 11.2.

Управляющий подразделением У, стоимость активов которого оценивается в 2 000 000 долл., рассчитывается получить прибыль в размере 200 000 долл. (т. е. РА (рентабельность активов), по его оценкам, должна составить 10%). У менеджера есть также возможность увеличить прибыль на 15 000 долл., инвестируя в активы своего подразделения дополнительно 100 000 долл.

Требуется:

Оценить проект и принять инвестиционное решение.

Решение:

С точки зрения компании это управленческое решение невыгодно, так как компания получит прибыли меньше 20%-й нормы

$$(\dots\dots\dots : \dots\dots\dots \times 100\% = \dots\dots\%).$$

Однако менеджер, чья деятельность оценивается на основании показателя РА, будет заинтересован в осуществлении инвестиций, поскольку в его сегменте оценочный критерий увеличится с 10 до 10,2%.

$$РА = (\dots\dots\dots + \dots\dots\dots) : (\dots\dots\dots + \dots\dots\dots) \times 100\% = \dots\dots\%$$

Управляющий, деятельность которого оценивается на основании показателя ОП (остаточная прибыль), отвергнет данный проект по следующей причине. В соответствии с нормой прибыли, установленной администрацией компании (20%), минимально необходимый доход от этого проекта должен составить:

$$\dots\dots\dots \times \dots\dots\dots = \dots\dots\dots \text{ долл.}$$

В результате реализации проекта предполагается получить лишь  $\dots\dots\dots$  долл. Прибыли. Следовательно, инвестиционный проект, с точки зрения данного менеджера, невыгоден и будет им отвергнут.

Все сказанное выше позволяет сделать три главных выводов:

- 1)  $\dots\dots\dots$ ;
- 2)  $\dots\dots\dots$ ;
- 3)  $\dots\dots\dots$ ;

### Задание 11.3.

Деятельность сегмента характеризуется следующими показателями:

$$Pr = 15\%, \quad OA = 2, \quad RA = 30\% (15 \times 2).$$

где Pr – прибыль на рубль реализации;

OA – оборачиваемость активов;

RA – рентабельность активов.

Предполагается изменить структуру продаж в сторону изделий с более низкой Pr и более низкой Pr и более быстрой OA. Как ожидается, принятие данного управленческого решения повлечет за собой увеличение оборачиваемости до 2,5 раза и уменьшение прибыли на рубль реализации с 15 до 10%.

Менеджер, рассматривающий этот вариант, увидит, что РА снизится до 25% ( $10\% \times 2,5$ ).

Требуется:

Сделайте вывод по данному примеру.

*Решение:*

*Если деятельность его сегмента оценивается по показателю РА, то данное управленческое решение будет .....*

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Сформулируйте определение сегментарной отчетности. В чем ее отличие от бухгалтерской финансовой отчетности?
2. Каково значение составления сегментарной отчетности?
3. Каковы правила построения сегментарной отчетности для внешних пользователей? Каким нормативным документом они определены?
4. В чем отличия операционного сегмента от географического? Какой сегмент называется отчетным?
5. Существуют ли общепринятые стандарты для составления внутренней сегментарной отчетности?
6. Существуют ли различия в построении отчетов по центрам затрат и центрам прибыли? Что между ними общего?
7. Существует ли внутренняя отчетность в вашей организации? Достаточно ли она информирована и результативна? Позволяет ли оценить результаты работы центров ответственности организации? Если нет, то предложите свой вариант такой отчетности.
8. Предложите финансовые и нефинансовые критерии оценки деятельности центров ответственности своей организации.

## Список тем для дискуссий

1. Нужно ли менеджеру (экономисту, финансисту) знать управленческий учет?
2. Почему я хотел бы (не хотел бы) работать бухгалтером–аналитиком?
3. В чем я вижу необходимость ведения управленческого учета в организации?
4. Место и роль бухгалтера – аналитика в структуре управления организацией.
5. Роль генерального директора в процессе постановки управленческого учета в организации.
6. В чем я вижу принципиальные различия между бухгалтерской отчетностью, составленной в соответствии с налоговым законодательством, и отчетами, формируемыми в рамках управленческого учета?
7. Проблема соблюдения принципа экономичности при ведении управленческого учета.
8. Роль управленческого учета в стратегии развития коммерческой организации.
9. Контрольные показатели результативности в системе управленческого учета.
10. Показатели эффективности функционирования системы управленческого учета.
11. Базовые показатели оценки эффективности работы менеджеров.
12. Проявления конфликта интересов в организации и способы его разрешения.
13. Может ли выбор методов ведения управленческого учета повлиять на финансовую результативность организации?
14. Зачем нужен внутренний финансовый контроль и аудит в организации?
15. Нужен ли России международный опыт в области управленческого учета?

## Темы для курсовых проектов

1. История развития управленческого учета
2. Управленческий учет в информационной системе организации
3. Управленческий и финансовый учет: единство и различия
4. Место и роль управленческого учета в учетной политике предприятия
5. Затраты на производство: понятие, классификация и функции
6. Классификация затрат в системе управленческого учета
7. Классификация систем учета затрат на производство и калькуляция продукции
8. Классификация затрат для принятия управленческих решений
9. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования
10. Учет затрат и калькулирование в системе управления себестоимостью продукции
11. Методы оценки затрат и объекты калькуляции, отвечающие целям управления
12. Классификация производств и влияние их специфики на учет затрат
13. Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции
14. Попроцессный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости
15. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
16. Учет и оценка материально-производственных запасов
17. Учет затрат на оплату труда
18. Учет расходов на подготовку и освоение производства
19. Организация учета затрат в условиях применения системы «Стандарт-костинг»
20. «Директ-костинг» в системе управленческого учета
21. Учет нормируемых расходов для целей налогообложения
22. Организация управленческого учета
23. Учет расходов по обслуживанию производства и управлению
24. Учет непроизводительных затрат и потерь
25. Учет прочих производственных расходов и расходов на продажу

26. Учет и инвентаризация незавершенного производства
27. Учет полуфабрикатов собственного производства и их оценка
28. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств
29. Особенности учета затрат в торговых организациях
30. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам возникновения затрат
31. Учет и отчетность по центрам прибыли
32. Принятие решений с помощью средств управленческого учета
33. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
34. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции
35. Планирование использования материалов и затрат по их приобретению
36. Анализ безубыточности производства. Экономическая модель безубыточности
37. Анализ зависимости прибыли от объема реализации и расходов предприятия
38. Особенности принятия решений по ценообразованию на предприятиях с высокой долей постоянных расходов
39. Принятие решений по ценам и объемам реализации на основе сравнения релевантных расходов и релевантных доходов
40. Принятие решения по ликвидации неприбыльного сегмента производства
41. Применение функционально-стоимостного анализа для принятия управленческих решений.

## Деловая игра

Разработка системы управленческого учета организации (на примере санатория).

Санаторий, реализуя путевки, обеспечивает санаторно-курортное лечение. Имеет широкий спектр диагностической аппаратуры. По медицинским показаниям проводятся иглорефлексотерапия, психотерапия, мануальная терапия.

Расположен в живописном лесном парке на высоте 600 м над уровнем моря.

Рассчитан на 200 коек.

На территории санатория: киноконцертный зал, бассейн, лечебная сауна, тренажерный зал, площадки для спортивных игр, теннисный корт, пляж, аэро-солярий, лодочная станция, места для рыбалки на озере, терренкуры.

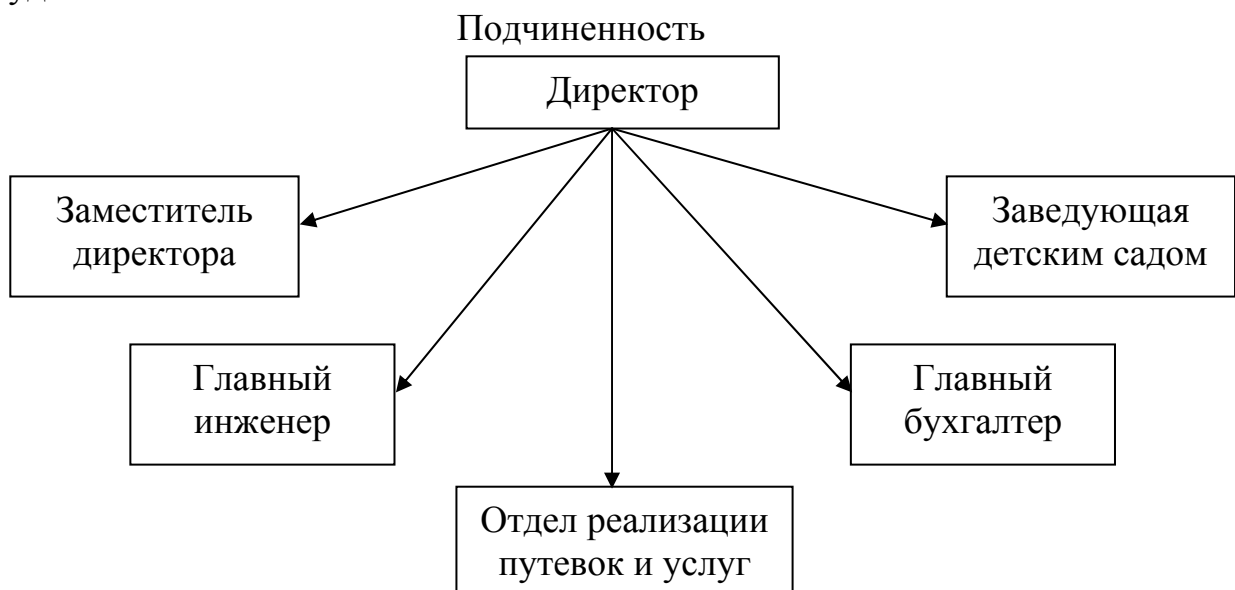
Руководство санаторием осуществляет:

- главный врач, директор, а также заместитель директора, заместитель по медицинским вопросам, главный инженер, главный бухгалтер.

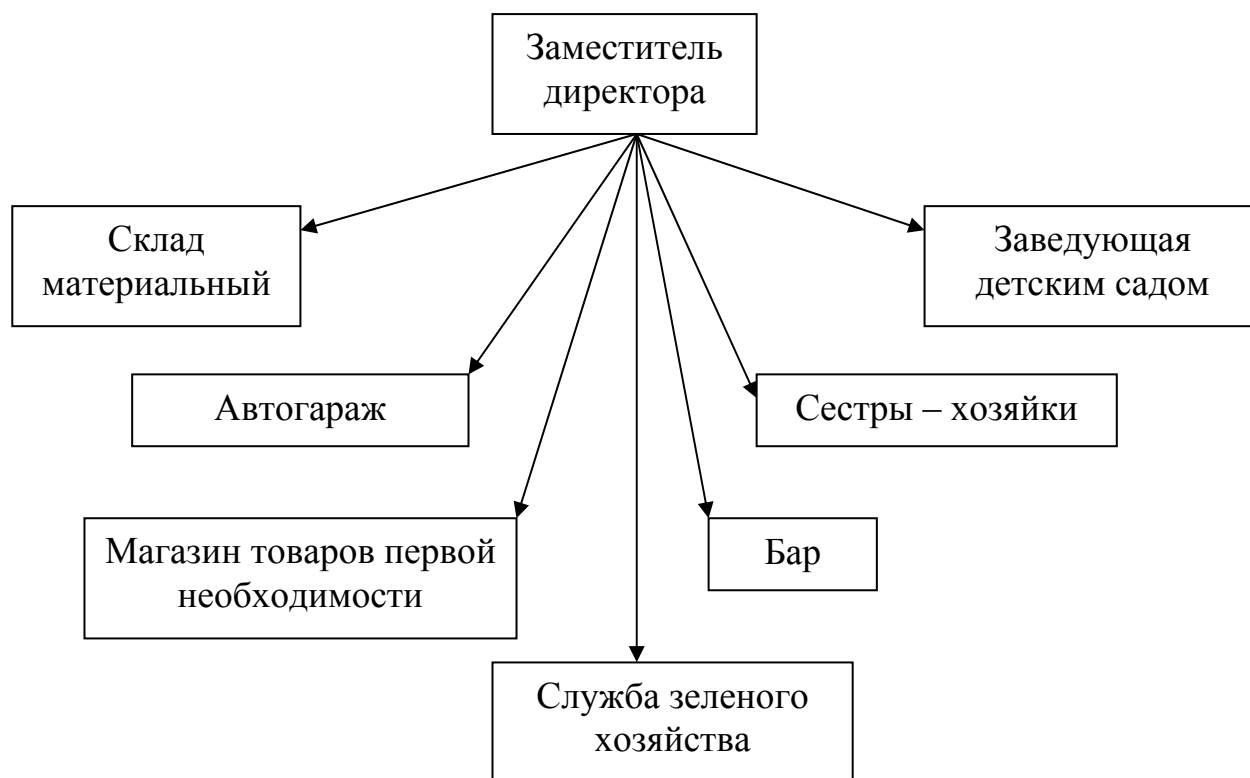
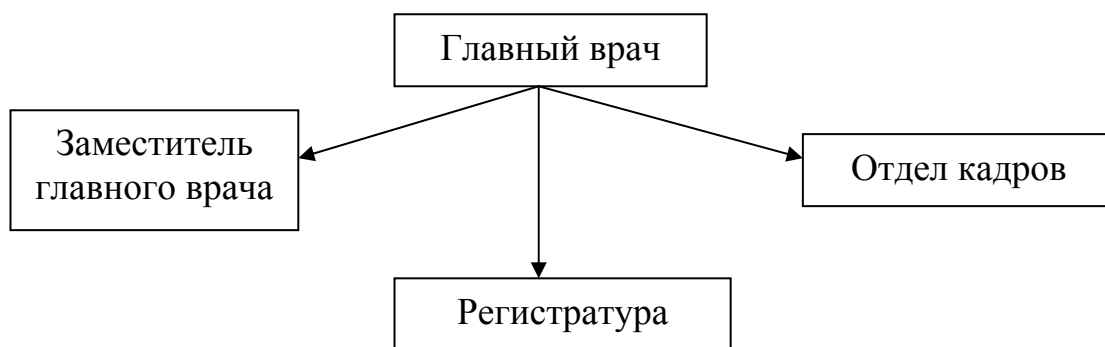
Деятельность санатория обеспечивают следующие подразделения:

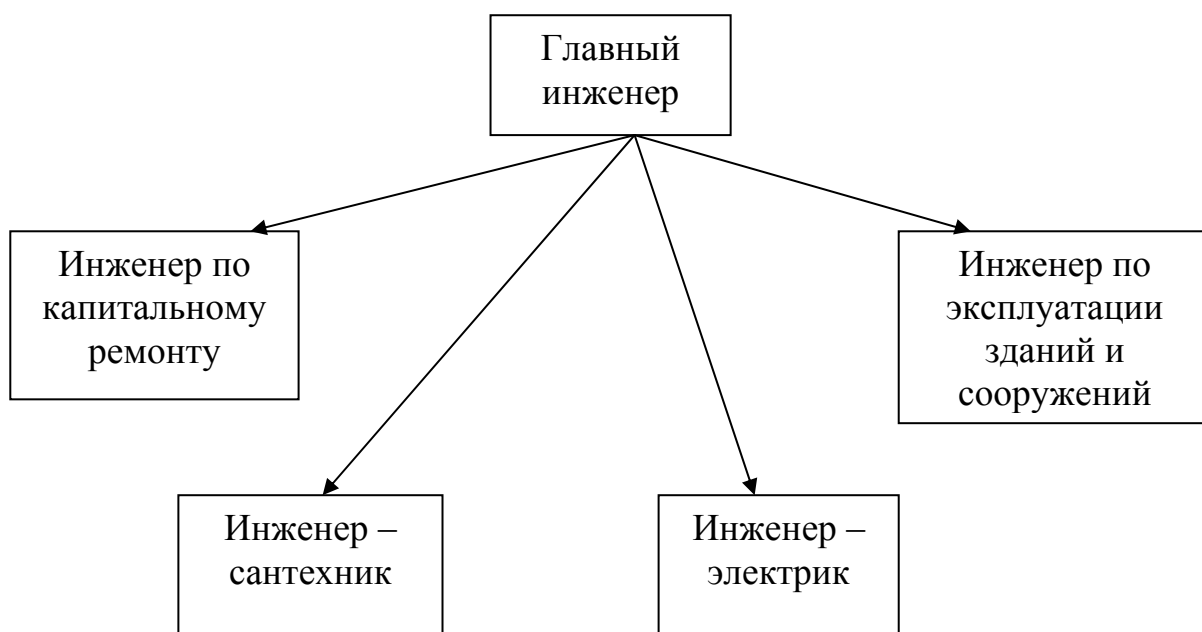
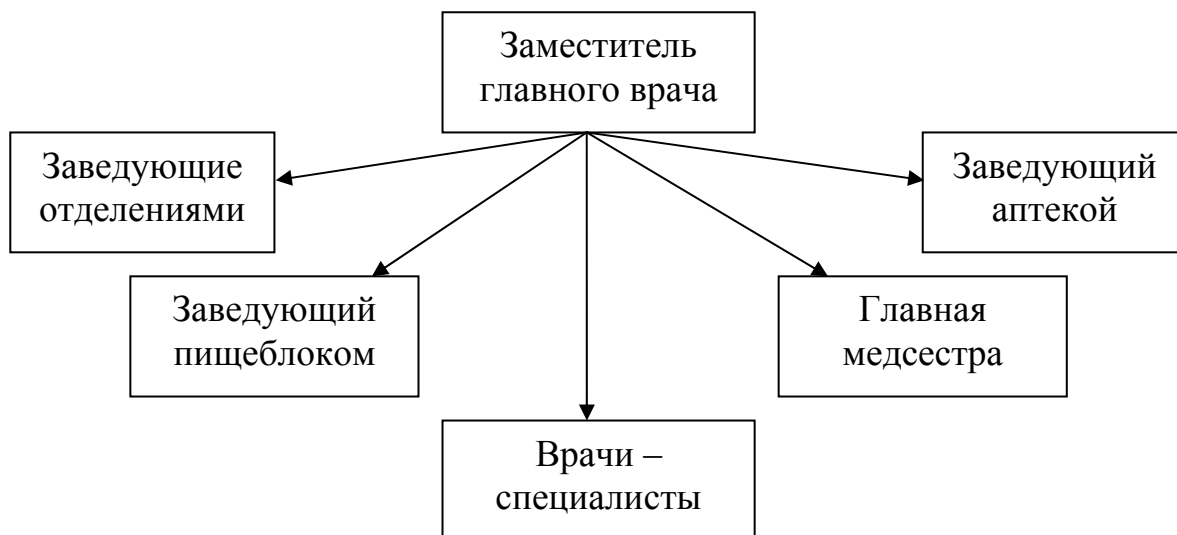
- регистратура;
- пищеблок;
- автогараж;
- материальный склад;
- продуктовый склад;
- лечебные отделения;
- аптека;
- бар;
- магазин товаров первой необходимости;
- служба текущего и капитального ремонта;
- отдел реализации путевок и лечебных услуг;
- служба зеленого хозяйства.

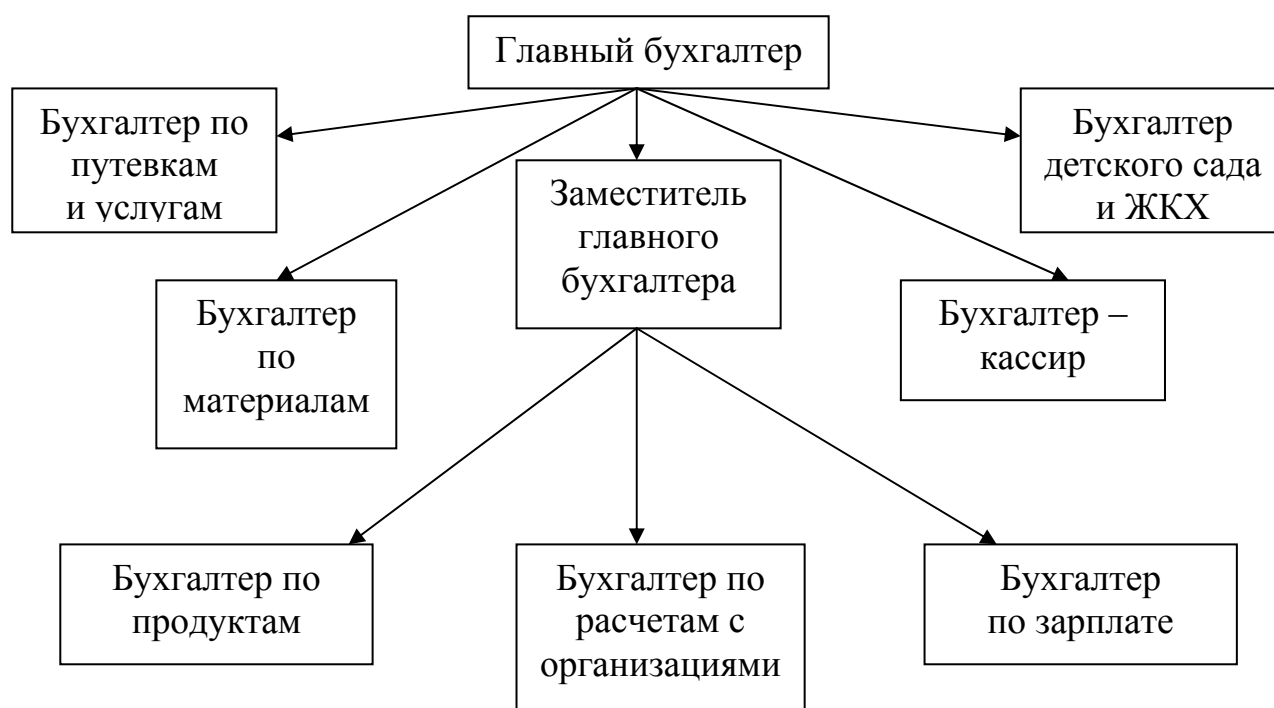
На балансе санатория имеются объекты жилищно-коммунального хозяйства (дома, построенные для проживания сотрудников) и детский сад для детей сотрудников.











На схемах отражена подчиненность руководителей высшего и среднего звеньев, на основе которой мы можем разрабатывать наши идеи постановки системы управленческого учета.

1. Для практического воплощения идеи прежде всего нужно сформировать задачи, которые необходимы решить.

Система управленческого учета, разрабатываемая нами, должна обеспечить анализ финансово-хозяйственной деятельности и контроль деятельности всех подразделений организации. Эта система будет представлять собой функционально выделенный модуль, работающий в общей информационной среде. Одной из основных функций системы управленческого учета будет обеспечение пользователей различного уровня информацией для принятия ими управленческих решений.

Информация должна содержать как минимум следующие разделы:

- денежные потоки, остатки денежных средств (в кассе и на банковских счетах);
- состояние расчетов с организациями и дебиторско-кредиторской задолженности;
- состояние расчетов и задолженности подотчетных лиц;
- наличие и движение материальных ценностей по центральному складу и материально ответственным лицам;
- наличие, поступление и расходование продуктов питания: на складе, в пищеблоке, баре, детском саду;
- информация по кадрам;
- движение отдыхающих и наличие свободных мест;
- медицинские назначения;
- медикаменты: наличие, поступление и расход;

- доходы и расходы – как по отдельным подразделениям, так и по организации в целом;
- расходы по статьям финансирования;
- себестоимость и реализационная цена койко-дня;
- финансовый результат;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности.

Разрабатываемая система должна служить для получения информации за любые заданные периоды, должна обеспечивать сравнение с аналогичными периодами и применяться для оценки финансового состояния организации в любой заданный момент. Система должна позволять проведение анализа всех участников деятельности организации.

Необходимо, чтобы программа по управленческому учету была интересна с точки зрения оперативного управления. Например, при решении вопроса о приобретении того или иного вида материальных ценностей руководителю было бы достаточно одной – двух минут для получения сведений о том, где и по какой цене аналогичные товары приобретались ранее, а также о наличии интересующих ценностей во всех подразделениях учреждения. Получив исчерпывающую информацию, он мог бы решить, есть ли хозяйственная необходимость в данном приобретении.

Программа должна обеспечивать постоянную информацию заинтересованных руководителей о количестве отдыхающих, прибывших за определенный период, о занятости палат, свободных местах и планируемом освобождении мест.

Пользователь мог бы контролировать себестоимость койко-дня на текущий момент, в связи с чем принимать решение о предстоящих расходах.

Полезным будет представление информации по кадрам, включающей данные о штатном расписании, сводной ведомости об укомплектованности кадрами, ведомости вакансий, ведомости движения персонала.

Предлагаемая система должна обеспечивать контрольно-оценочную функцию, которая заключается в предоставлении руководителю и использовании им информации следующего рода:

- остатки денежных средств на определенный момент, а также их поступление и расход за заданный период времени;
- наличие, передача, поступление и выбытие материальных ценностей (основных средств, материалов, продуктов питания, медикаментов) как в суммовом, так и в количественном выражении;
- сведения по неоплаченным счетам за поступившие ценности и услуги;
- списки дебиторов и кредиторов;
- прибыль/убыток организации на запрашиваемую дату, а также на текущий момент.

Анализ финансового состояния организации в данной системе должен базироваться на оценке удовлетворительности баланса с применением следующих показателей:

- коэффициента текущей ликвидности;
- коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами;

- коэффициента восстановления (утраты) платежеспособности.

Коэффициент текущей ликвидности применяется для оценки структуры баланса и финансового состояния организации. Он показывает уровень платежеспособности организации и определяется сопоставлением наличия платежных средств с первоочередными обязательствами.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами определяет степень достаточности собственных оборотных средств организации для ее финансовой устойчивости.

Коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности позволяет установить, насколько реальна возможность организации в течение определенного периода восстановить или утратить свою платежеспособность.

По данным показателям принимается одно из следующих решений:

1) о признании структуры баланса неудовлетворительной, а самого санатория – неплатежеспособным;

2) о наличии реальной возможности организации восстановить свою платежеспособность;

3) о наличии реальной возможности утраты платежеспособности.

Такой анализ принципиально важен для потенциальных инвесторов в случае потребности санатория в кредитах, а также для определения признаков банкротства организации.

2. В целях решения поставленных задач можно проанализировать наиболее часто встречающиеся вопросы, с которыми сталкиваются руководители разного уровня, и определить, какую информацию и из каких источников необходимо предоставлять пользователям. Затем обобщить материалы исследования и сформулировать пакеты информации для каждого руководителя.

3. Заключительным этапом воплощения нашей идеи по разработке системы управленческого учета будет формирование аналитического раздела программы, с помощью которого руководитель организации сможет принять обоснованное решение по разработке цен на предлагаемые санаторием услуги, спрогнозировать будущий финансовый результат по возможности альтернативным вариантам доходов и расходов.

4. Наиболее часто встречающиеся вопросы, требующие управленческого решения.

1. Заведующий материальным складом сообщает заместителю директора о необходимости пополнить запасы моющих средств на складе.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) количество моющих средств на складе (бухгалтер по материалам);

б) расход по санаторию за последние 10 дней (специальный блок);

в) расходы в сопоставимые периоды (специальный блок);

г) состояние расчетов с организацией – поставщиком моющих средств (бухгалтер по расчетам с организациями);

д) приоритетные платежи санатория (специальный блок);

е) наличие средств на банковском счете (бухгалтер-кассир).

2. Заведующий автогаражом обратился к заместителю директора с просьбой выписать запасные части для ремонта автомашин.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) наличие необходимых запасных частей на складе санатория (материальный склад);
- б) отпуск запчастей на ремонт указанных автомашин за предшествующий период (специальный блок);
- в) экономия/перерасход по статье «Текущий ремонт» за текущий период (главный бухгалтер);
- г) приоритетные расходы (специальный блок);
- д) наличие денежных средств на банковском счете (бухгалтер-кассир).

**3.** От заведующего автогаражом поступила на утверждение заместителя директора ведомость расхода бензина за прошедший месяц.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) накопительная ведомость по расходу бензина по каждой автомашине (в том числе расход по нормам за прошедший месяц);
- б) расход бензина за сопоставимые периоды (специальный блок).

**4.** Продавец магазина товаров первой необходимости обратился к заместителю директора санатория с заявкой на закупку для магазина различных товаров, которых, по его словам, нет на материальном складе.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) наличие заявленных ценностей на материальном складе санатория (материальный склад, в количественном выражении);
- б) предположительная потребность в товарах на предстоящую декаду (специальный блок);
- в) товарные запасы в магазине (бухгалтер по материалам, в стоимостном выражении);
- г) сдача выручки продавцом (в заданный период) (бухгалтер-кассир);
- д) состояние расчетов с организацией – поставщиком необходимых товаров (бухгалтер по расчетам с организациями);
- е) приоритетные платежи санатория (специальный блок);
- ж) наличие средств на банковском счете (бухгалтер-кассир).

**5.** Заместитель директора рассматривает требование заведующего службой зеленого хозяйства – обеспечить работников службы необходимыми средствами для приобретения рассады.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) наличие садового инвентаря на материальном складе санатория (материальный склад, в количественном выражении);
- б) расходы по озеленению в сопоставимые периоды (специальный блок);
- в) экономия/перерасход по статье «Озеленение» за текущий период (главный бухгалтер);
- г) приоритетные платежи санатория (специальный блок);
- д) наличие средств в кассе санатория (бухгалтер-кассир).

**6.** Сестра – хозяйка лечебного отделения выписывает белье со склада санатория, заявку сестры – хозяйки рассматривает заместитель директора санатория.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) количество занятых коек в отделении (регистратура);
- б) график заезда и размещение отдыхающих (регистратура);
- в) наличие белья (по видам) у сестры – хозяйки (бухгалтер по материалам, в стоимостном выражении);
- г) поступление белья (заданный период) (материальный склад);
- д) списание за год (бухгалтер по материалам, в стоимостном выражении);
- е) выписка белья другими сестрами – хозяйками за сопоставимые периоды (специальный блок).

**7.** Заместителю директора следует принять решение по утверждению акта на списание материальных ценностей, находящихся на ответственном хранении сестры – хозяйки спального отделения.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) списание за год по данному отделению (бухгалтер по материалам, в стоимостном выражении);
- б) сравнительная информация по другим отделениям (специальный блок).

**8.** Агент по снабжению принес на подпись заместителю директора санатория счет на приобретение мясных продуктов для продовольственного склада.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) наличие мясных продуктов на складе санатория (бухгалтер по продуктам, в количественном выражении);
- б) предположительная потребность продуктов на ближайшие пять дней (специальный блок);
- в) цены на мясопродукты по предшествующим закупкам (специальный блок);
- г) состояние расчетов с организацией – поставщиком мясных продуктов (бухгалтер по расчетам с организациями);
- д) приоритетные платежи санатория (специальный блок);
- е) наличие средств на банковском счете (бухгалтер-кассир).

**9.** Заместителем директора санатория рассматривается заявка бармена на выписку продуктов с продовольственного склада санатория.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) наличие выписываемых продуктов на складе санатория (продовольственный склад, в количественном выражении);
- б) предположительная потребность пищеблока в данных продуктах на ближайшие пять дней (специальный блок);
- в) наличие продуктов с истекшим сроком годности (продуктовый склад);
- г) запасы продуктов в баре (бухгалтер по продуктам, в стоимостном выражении);
- д) сдача выручки барменом (бухгалтер-кассир).

**10.** Заместитель главного врача должен дать разрешение на отпуск продуктов питания с продуктового склада на пищеблок для питания отдыхающих по основному меню.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

- а) наличие выписываемых продуктов на складе санатория (продовольственный склад, в количественном выражении);

б) количество питающихся на пищеблоке (на запрашиваемую дату): завтрак, обед, ужин (регистратура);

в) соответствующее выписанной накладной меню – раскладка (бухгалтер по продуктам);

г) стоимость питания отдыхающих и соответствие утвержденному нормативу (специальный блок);

д) экономия/перерасход по статье «Питание отдыхающих» на текущий период (главный бухгалтер).

**11.** Помимо основной накладной на отпуск продуктов со склада на пищеблок, выписана накладная на дополнительный отпуск продуктов для вновь поступивших отдыхающих. Накладную должен подписать заместитель главного врача санатория.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) наличие выписываемых продуктов на складе санатория (продовольственный склад, в количественном выражении);

б) количество отдыхающих в санатории, в том числе поступивших за последние два дня (регистратура);

в) сложившаяся за текущий день по основному меню стоимость питания в расчете на одного отдыхающего (бухгалтер по продуктам);

г) перечень основных продуктов, подлежащих дополнительной выписке, и соответствие установленной норме потребления (специальный блок).

**12.** Заведующий отделением просит разрешения заместителя главного врача санатория на назначение больному дорогостоящей лекарственной и физиотерапии.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) действующий норматив по расходу медикаментов в стоимостном выражении, установленная на одного отдыхающего (специальный блок);

б) наличие в аптеке назначаемых медикаментов и цены на них (аптека);

в) цены на физиопроцедуры (бухгалтер по путевкам и услугам);

г) наличие показаний к назначению данной терапии (история болезни отдыхающего);

д) экономия/перерасход по статье «Медикаменты» на текущий период (главный бухгалтер).

**13.** Заведующий отделением обратился к заместителю главного врача с просьбой о продлении санаторно-курортного лечения отдыхающего без дополнительной оплаты, мотивируя тем, что во время пребывания в санатории отдыхающий был госпитализирован в стационар.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) наличие свободных мест в санатории (регистратура);

б) показания и отсутствие противопоказаний к дальнейшему пребыванию больного в санатории (история болезни);

в) расходы санатория за текущий период; прибыль / убыток на дату принятия решения (специальный блок).



**14.** Заведующий ЛФК принес на рассмотрение заместителя главного врача санатория заявку на приобретение теннисных ракеток, мячей, велосипедов и другого спортивного инвентаря.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) наличие указанного в заявке спортивного инвентаря у сестры – хозяйки ЛФК (бухгалтер по материалам);

б) экономия/перерасход по статье «Приобретение инвентаря и оборудования» за текущий период (главный бухгалтер);

в) приоритетные задачи, связанные с расходами по данной статье (специальный блок);

г) приоритетные платежи санатория (специальный блок);

д) наличие средств на банковском счете (бухгалтер – кассир).

**15.** Врач–стоматолог обратился к заместителю главного врача санатория с просьбой заменить устаревшее стоматологическое оборудование.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) срок эксплуатации «устаревшего» стоматологического оборудования (бухгалтер по материалам);

б) экономия/перерасход по статье «Приобретение инвентаря и оборудования» за текущий период (главный бухгалтер);

в) приоритетные задачи, связанные с расходами по данной статье (специальный блок);

г) приоритетные платежи санатория (специальный блок);

д) наличие средств на банковском счете (бухгалтер–кассир).

**16.** Заведующий аптекой обратился к заместителю главного врача с просьбой разрешить списание медикаментов с истекающими сроком годности, мотивируя тем, что расход данных лекарственных средств значительно сократился по сравнению с предшествующими периодами (запасы медикаментов в аптеке санатория учитываются в стоимостном выражении).

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) последние закупки данных лекарственных средств (бухгалтер по материалам);

б) при необходимости – контроль медикаментов по наименованиям (специальный блок).

**17.** Главная медсестра просит заместителя главного врача подписать требование на лекарственные средства для лечения отдыхающих.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) соответствие запрашиваемых лекарственных средств назначением врачей по историям болезней (специальный блок);

б) наличие указанных в заявке медикаментов в аптеке (аптека);

в) экономия/перерасход по статье «Медикаменты» за текущий период (главный бухгалтер);

г) приоритетные платежи санатория (специальный блок);

д) наличие средств на банковском счете (бухгалтер – кассир).

**18.** Проектно-сметная документация по капитальному ремонту кровли лечебного корпуса представлена на рассмотрение главного инженера санатория.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) экономия/перерасход по статье «Капитальный ремонт» за текущий период (главный бухгалтер);

б) наличие необходимых строительных материалов на складе санатория (материальный склад);

в) наличие в службе по капитальному и текущему ремонту специалистов по ремонту кровли (отдел кадров);

г) приоритетные задачи, связанные с расходами по данной статье (специальный блок);

д) наличие средств на счете по капитальному ремонту (бухгалтер–кассир).

**19.** Заведующая детским садом направила в адрес директора санатория служебную записку с просьбой о выплате премии сотрудникам детского сада по итогам работы за 1 квартал 201... г.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) выполнение плановых показателей по детскому саду за 1 квартал (специальный блок);

б) расходы на заработную плату по детскому саду (наличие, отсутствие экономии) (бухгалтер детского сада и ЖКХ);

в) расходы на заработную плату по санаторию (наличие, отсутствие экономии) (главный бухгалтер);

г) приоритетные платежи (специальный блок);

д) наличие средств в кассе (бухгалтер–кассир).

**20.** Начальник отдела реализации путевок и услуг просит директора санатория рассмотреть вопрос о заключении договора с АО «Рыба» на приобретение акционерным обществом в следующем году путевок санатория в соответствии с предложенным графиком заезда. В свою очередь, АО «Рыба» обязуется поставлять в санаторий рыбную продукцию в соответствии с договоренностями.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) плановый график заездов на следующий год (специальный блок);

б) фактическая заполняемость санатория по месяцам за прошедший период (специальный блок);

в) фактический расход рыбных продуктов в заданный период (специальный блок).

**21.** К директору обратился его заместитель со служебной запиской заведующего продуктовым складом о выплате премии агенту по снабжению, мотивируя тем, что мясная продукция в последний месяц приобреталась санаторием по ценам ниже рыночных и высокого качества.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) цены на мясные продукты по предшествующим закупкам (специальный блок);

б) расходы по санаторию на заработную плату (наличие, отсутствие экономии) (главный бухгалтер);

в) приоритетные платежи (специальный блок);

д) наличие средств в кассе (бухгалтер–кассир).

**22.** К директору санатория обратилась организация – поставщик ГСМ с просьбой произвести авансовый платеж за бензин в сумме 50 тыс. руб., мотивируя предоставлением скидки к обычной цене в 10%.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) расход бензина за месяц (бухгалтер по материалам);

б) наличие средств на банковском счете (бухгалтер-кассир);

в) приоритетные платежи (специальный блок).

**23.** Заместитель главного врача обращается к главному врачу о необходимости повышения квалификации врачей–терапевтов.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) количество врачей–терапевтов, нуждающихся в повышении квалификации (отдел кадров);

б) наличие необходимых на эти цели средств (главный бухгалтер);

в) наличие в штате санатория врачей с ученой степенью и возможности их привлечения для повышения квалификации врачей–терапевтов на базе санатория (отдел кадров).

**24.** Заведующий пищеблоком обращается к главному врачу по поводу увеличения штатной численности официанток на две единицы, мотивируя улучшением качества обслуживания отдыхающих.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) существующая норма по обслуживанию отдыхающих на одну официантку (отдел кадров);

б) занятые ставки и фактическая численность официанток на пищеблоке санатория (отдел кадров);

в) экономия/перерасход по статье «Заработная плата» за текущий период (главный бухгалтер).

**25.** Заведующий пищеблоком обращается к главному врачу с просьбой о срочной замене вышедшего из строя технологического оборудования, мотивируя невозможностью обеспечения питания отдыхающих.

Необходимая информация для принятия решения, источник информации:

а) наличие средств на банковском счете (бухгалтер-кассир).

Рассмотрели 25 вопросов (хозяйственных ситуаций), в решении которых руководители используют ту или иную информацию по управленческому учету.

Для дальнейшего решения задачи на основании рассмотренных вопросов следует сформулировать пакеты информации для каждого руководителя.

*Пакет информации для заместителя директора санатория  
(вопросы 1-9) (источник получения информации)*

1. Наличие материальных ценностей на складе (материальный склад, продуктовый склад).

2. Наличие ценностей по видам у материально–ответственных лиц и в целом по санаторию (бухгалтер по материалам, в количественном выражении, в стоимостном выражении).

3. Расходы материальных ценностей по санаторию за заданные периоды. Информация формируется из расходов каждого месяца по наименованиям в количественном выражении; в стоимостном выражении; по материально–ответственным лицам из данных бухгалтера по материалам и бухгалтера по продуктам. Сведения по расходу бензина, запчастей и авторезины предоставляются пользователю в количественном и стоимостном выражении и в целом по санаторию, а также по каждой автомашине (бухгалтер по материалам).

4. Товарные запасы в магазине и в баре на запрашиваемую дату: формируется из данных по остаткам на начало месяца, поступления за текущий период и сдачи выручки за текущий период (бухгалтер по материалам, бухгалтер по продуктам, бухгалтер-кассир).

5. Поступление материальных ценностей по санаторию за заданные периоды (информация формируется из поступлений каждого месяца по наименованиям в количественном выражении; в стоимостном выражении; по материально–ответственным лицам из данных бухгалтера по материалам и бухгалтера по продуктам).

6. Информация по списанию материальных ценностей формируется по материально ответственным лицам, отделениям, санаторию в целом (бухгалтер по материалам).

7. Наличие продуктов на складе с истекающим сроком годности: сведения вносятся зав. складом по мере возникновения проблемы; с указанием наименований продуктов, количества и срока годности.

8. Состояние расчетов с поставщиками – задолженность, а также сведения по неоплаченным счетам (бухгалтер по расчетам с организациями).

9. Предположительная потребность в продуктах, товарно–материальных ценностях; данная информация вводится на основании существующих в санатории нормативов.

10. Наличие средств на банковском счете, информация по движению средств на счете вводится сразу после получения выписок из банка, остатки считаются в автоматическом режиме (бухгалтер-кассир).

11. Наличие средств в кассе санатория: по мере поступления и расходования наличных средств делаются записи по кассовому отчету, остатки программа считает автоматически на момент запроса (бухгалтер-кассир).

12. Цены на те или иные ценности, ранее приобретенные санаторием: этот блок создается на основании данных по оплаченным счетам, по наименованиям, с указанием поставщика, даты поставки, № накладной (бухгалтер по материалам, бухгалтер по продуктам).

13. Информация по количеству занятых коек в санатории, в том числе по отделениям, формируется в регистратуре в оперативном режиме.

14. График заезда отдыхающих и план размещения обеспечиваются регистратурой санатория.

15. Приоритетные задачи по статье «Приобретение оборудования и инвентаря». Данный информационный блок формируется руководителями по мере возникновения проблем, связанных с расходованием средств на приобретение оборудования и инвентаря.

16. Приоритетные платежи санатория. Данный блок формируют пять руководителей: директор, главный врач, заместитель директора, заместитель главного врача и главный инженер – по мере возникновения необходимости в платежах. Принимают решения по данным вопросам директор и главный врач.

17. Экономия/перерасход по статьям расходов. Данная информация представляется в виде плана расходов; фактически расходов и соответственно экономии либо перерасхода по каждой статье. Фактические расходы заносятся в автоматическом режиме по мере возникновения. Например, выписаны продукты со склада на пищеблок для питания отдыхающих в соответствии с меню-раскладкой (бухгалтер по продуктам);

Стоимость продуктов в автоматическом режиме записывается на статью «Питание отдыхающих». Экономия/перерасход считается автоматически на момент запроса (контроль осуществляет главный бухгалтер).

18. Программа должна обеспечивать информацию о фактических расходах по статьям и в целом по санаторию за любой период по запросу. Результаты деятельности санатория формируются в виде таблицы по следующим показателям: доходы, расходы, прибыль/убыток; может предоставляться на момент запроса (главный бухгалтер, бухгалтер по путевкам и услугам).

*Пакет информации для заместителя главного врача санатория  
(вопросы 10-17) (источник получения информации)*

1. Количество питающихся на пищеблоке: информация формируется на базе ввода данных по заезду и выезду отдыхающих регистратурой с указанием времени заезда и выезда. Может предоставляться за любой запрашиваемый период.

2. Данные регистратуры обеспечивают также сведения о количестве отдыхающих в санатории и наличии свободных мест за любой заданный период.

3. Наличие материальных ценностей на складе (материальный склад, продуктовый склад).

4. Меню-раскладка по питанию отдыхающих на любую дату по запросу (бухгалтер по продуктам).

5. Предположительная потребность в продуктах и медикаментах. Данная информация автоматически считается на основании существующих в санатории нормативов (нормативы устанавливаются приказом главного врача санатория в стоимостном выражении в расчете на одного отдыхающего) и планируемого количества отдыхающих по графику заезда и выезда (регистратура).

6. Стоимость питания отдыхающего за день устанавливается в автоматическом режиме с использованием данных расходов по меню-раскладке (бухгалтер по продуктам) и количеству питающихся на пищеблоке (регистратура).

7. Перечень основных продуктов, подлежащих дополнительной выписке. Приказом главного врача санатория устанавливается перечень основных про-

дуктов питания и нормы их потребления. Информация изменяется только на основании приказа.

8. Наличие и цены медикаментов, информация предоставляется по наименованиям медикаментов (аптека).

9. Поступление медикаментов в аптеку за заданные периоды (информация формируется по наименованиям и ценам с указанием поставщика, даты поставки, № накладной из данных бухгалтера по материалам).

10. Цены на услуги. После утверждения цен главным врачом информация вводится в информативную систему (бухгалтер по путевкам и услугам).

11. Проверка сохранности медикаментов в любой заданный момент. Наличие медикаментов по инвентаризационной описи (бухгалтера по материалам), использование (истории болезней).

12. Контроль за назначениями терапии отдыхающим (истории болезней).

13. Медицинское оборудование в эксплуатации. Формируется на основании инвентаризационных описей по отделениям и кабинетам с указанием материально ответственного лица и сроков эксплуатации (бухгалтера по материалам).

14. Приоритетные задачи по статье «Приобретение оборудования и инвентаря». Данный информационный блок формируется руководителями по мере возникновения проблем, связанных с расходованием средств на приобретение оборудования и инвентаря.

15. Приоритетные платежи санатория. Данный блок формируют пять руководителей: директор, главный врач, заместитель директора, заместитель главного врача и главный инженер – по мере возникновения необходимости в платежах. Принимают решение по данным вопросам директора и главный врач.

16. Экономия/перерасход по статьям расходов. Данная информация представляется в виде плана расходов; фактических расходов и соответственно экономии либо перерасхода по каждой статье. Фактические расходы заносятся в автоматическом режиме по мере возникновения. Экономия/перерасход считается автоматически на момент запроса (контроль осуществляет главный бухгалтер).

17. Программа должна обеспечивать информация о фактических расходах по статьям и в целом по санаторию за любой период по запросу. Результаты деятельности санатория формируются в виде таблицы по следующим показателям: доходы, расходы, прибыль/убыток; может предоставляться на момент запроса (главный бухгалтер, бухгалтер по путевкам и услугам).

18. Наличие средств на банковском счете, информация по движению средств на счете вводится сразу после получения выписок из банка, остатки считаются в автоматическом режиме (бухгалтер-кассир).

19. Наличие средств в кассе санатория: по мере поступления и расходования наличных средств делаются записи по кассовому отчету, остатки программа считает автоматически на момент запроса (бухгалтер-кассир).

*Пакет информации для заместителя главного врача санатория  
(вопросы 18) (источник получения информации)*

1. Наличие строительных материалов на складе (в количественном и стоимостном выражении; бухгалтер по материалам).
2. Доступ к базе данных отдела кадров в части информации, касающейся службы по капитальному ремонту.
3. Экономия/перерасход по статье «Капитальный ремонт». Данная информация представляется в виде плана расходов; фактических расходов и соответственно экономии либо перерасхода. Фактические расходы заносятся в автоматическом режиме по мере возникновения. Экономия/перерасход считается автоматически на момент запроса (контроль осуществляет главный бухгалтер).
4. Приоритетные задачи по статье «Капитальный ремонт». Данный информационный блок формируется главным инженером по мере возникновения проблем, связанных с расходованием средств на капитальный ремонт.
5. Наличие средств на счете по капитальному ремонту, информация по движению средств на счете вводится сразу после получения выписок из банка, остатки считаются в автоматическом режиме (бухгалтер-кассир).

*Пакет информации для заместителя главного врача санатория  
(вопросы 19-22) (источник получения информации)*

1. График заезда отдыхающих. Информация вносится регистратурой по мере возникновения.
2. Данные регистратуры обеспечивают также сведения о количестве отдыхающих в санатории и наличии свободных мест за любой заданный период.
3. Расходы материальных ценностей по санаторию за заданные периоды. Информация формируется из расходов каждого месяца по наименованиям в количественном выражении; в стоимостном выражении; по материально ответственным лицам из данных бухгалтера по материалам и бухгалтера по продуктам.
4. Цены на те или иные ценности, ранее приобретенные санаторием. Этот блок создается на основании данных по оплаченным счетам, по наименованиям с указанием поставщика, даты поставки, № накладной (бухгалтера по материалам и бухгалтера по продуктам).
5. Экономия/перерасход по статьям расходов санатория. Данная информация представляется в виде плана расходов; фактических расходов и соответственно экономии либо перерасхода по каждой статье. Фактические расходы заносятся в автоматическом режиме по мере возникновения. Экономия/перерасход считается автоматически на момент запроса (контроль осуществляет главный бухгалтер).
6. Программа должна обеспечивать информацию о фактических расходах по статьям и в целом по санаторию за любой период по запросу. Результаты деятельности санатория формируются в виде таблицы по следующим показателям: доходы, расходы, прибыль/убыток; может предоставляться на момент запроса (главный бухгалтер, бухгалтер по путевкам и услугам).
7. Экономия/перерасход по статьям расходов детского сада. Данная информация представляется в виде плана расходов; фактических расходов и эко-

номии/перерасхода по каждой статье расходов детского сада. Фактические расходы заносятся по мере возникновения (бухгалтер детского сада и ЖКХ). Экономия/перерасход считается автоматически на момент запроса (контроль осуществляет главный бухгалтер).

8. Наличие средств на банковском счете: информация по движению средств на счете вводится сразу после получения выписок из банка, остатки считаются в автоматическом режиме (бухгалтер-кассир).

9. Наличие средств в кассе санатория: по мере поступления и расходования наличных средств делаются записи по кассовому отчету, остатки программа считает автоматически на момент запроса (бухгалтер-кассир).

10. Приоритетные задачи по статьям расходов. Данный информационный блок формируется руководителями по мере возникновения проблем, связанных с расходованием средств.

11. Приоритетные платежи санатория. Данный блок формируют пять руководителей: директор, главный врач, заместитель директора, заместитель главного врача и главный инженер – по мере возникновения необходимости в платежах. Принимают решение по данным вопросам директор и главный врач.

*Пакет информации для заместителя главного врача санатория  
(вопросы 23-25) (источник получения информации)*

1. Доступ к базе данных отдела кадров.

2. Информация по количеству занятых коек и наличию свободных мест в санатории, в том числе по отделениям, формируется в оперативном режиме за любой заданный период (регистратура).

3. График заезда отдыхающих и план размещения. Информация вносится регистратурой по мере возникновения.

4. Экономия/перерасход по статьям расходов санатория. Данная информация представляется в виде плана расходов; фактических расходов и соответственно экономии либо перерасхода по каждой статье. Фактические расходы заносятся в автоматическом режиме по мере возникновения. Экономия / перерасход считается автоматически на момент запроса (контроль осуществляется главный бухгалтер).

5. Программа должна обеспечить информацию о фактических расходах по статьям и в целом по санаторию за любой период по запросу. Результаты деятельности санатория формируются в виде таблицы по следующим показателям: доходы, расходы, прибыль/убыток; может предоставляться на момент запроса (главный бухгалтер, бухгалтер по путевкам и услугам).

6. Наличие средств на банковском счете: информация по движению средств на счете вводится сразу после получения выписок из банка, остатки считаются в автоматическом режиме (бухгалтер-кассир).

7. Наличие средств в кассе санатория: по мере поступления и расходования наличных средств делаются записи по кассовому отчету, остатки программа считает автоматически на момент запроса (бухгалтер-кассир).



8. Приоритетные задачи по статьям расходов. Данный информационный блок формируется руководителями по мере возникновения проблем, связанных с расходованием средств.

9. Приоритетные платежи санатория. Данный блок формируют пять руководителей: директор, главный врач, заместитель директора, заместитель главного врача и главный инженер – по мере возникновения необходимости в платежах. Принимают решение по данным вопросам директор и главный врач.

Таким образом, мы обобщили всю информацию, необходимую, по нашему мнению, для принятия управленческих решений по поставленным вопросам, и сформулировали информационные пакеты для каждого руководителя.

Обратите внимание, что роль главного бухгалтера при постановке управленческого учета изменяется по своей сути. Его роль в распоряжении средствами значительно снижается, теперь он в большей степени обеспечивает своевременность, полноту и достоверность предоставления экономической информации.

### **Аналитический раздел**

5. Заключительным этапом в разработке системы управленческого учета является формирование аналитического раздела, который состоит из нескольких специальных программ.

1. *Программа по управлению себестоимостью койко-дня* даст возможность в автоматическом режиме в любой момент получать данные по себестоимости услуг санатория, а также наблюдать ее изменения, связанные с проведением тех или иных расходов.

Информация по произведенным расходам в нашей организации обеспечивает разделение расходов на постоянные и переменные путем их кодирования при вводе. Соответственно программа по управлению себестоимостью дает информация по полной и неполной себестоимости.

2. *Специальная программа по ценообразованию* позволит в любой момент времени в автоматическом режиме без дополнительного ввода данных определить «точку безубыточности» в стоимостном выражении, зону прибыли и зону убытков, даст возможность руководителю принять решение о возможном и допустимом снижении цен на услуги, если в этом есть хозяйственная необходимость.

3. *Оценка удовлетворительности баланса.* Бухгалтерская программа в нашей организации позволяет составить бухгалтерский баланс и все необходимые формы отчетности на любой заданный период времени. Оценка удовлетворительности баланса в автоматическом режиме обеспечивается использованием запрограммированных формул и данных из указанных форм.

4. Для целей управления расходами большой интерес может представить *программа по управлению расходами.* Эта программа может быть построена на основе использования специального блока «Экономия/перерасход по статьям расходов санатория». Данные этого блока сформированы по следующим показателям: план расходов; фактические расходы и соответственно экономия либо перерасход по каждой статье. Фактические расходы заносятся в автоматиче-

ском режиме по мере возникновения бухгалтерских записей. Экономия/перерасход считается автоматически на момент запроса.

Программа управления расходами обеспечивает возможности руководителя поработать в режиме «А что произойдет, если...?» и попробовать произвести те или иные расходы в виртуальном режиме.

5. *Программа управления прибылью* строится на использовании специального блока «Прибыль/убыток». Данная программа представлена следующими показателями: доходы, расходы, прибыль/убыток. Использование программы дает возможность пользователю производить действия с доходами и расходами в виртуальном режиме и наблюдать за изменениями финансового результата в зависимости от этих действий. Работа с программами 4 и 5 позволит выбрать оптимальный вариант решения по управлению расходами и прибылью.

Кроме предложенных специальных программ могут быть разработаны программы по определению эффективности предлагаемых инвестиционных проектов, прогнозу денежных потоков и др.

Следует подчеркнуть, что наша задача решена весьма упрощенно. В действительности, прежде чем выработать информационные блоки для руководителей, необходимо рассмотреть не 25, а несколько сотен вопросов, с которыми сталкивается каждый руководитель. Большие сложности возникают при определении источника информации и обеспечении ее ввода в текущем режиме.

Очевидно также, что решение нашей задачи возможно только при наличии в организации сетевого информационного пространства, что требует больших денежных средств.

Тем не менее, основная идея по постановке системы управленческого учета как системы обеспечения информацией, необходимой для прогнозирования, управления и контроля, в задаче изложена.

## ГЛОССАРИЙ

**Активы предприятия** – имущество юридического лица. Состоит из материальных, финансовых и нематериальных (неосязаемых) активов. Материальные активы включают земельную собственность, права на земельные участки и строения, здания, сооружения, технологические установки и машины, запасы сырья, материалов, готовой продукции и незавершенного производства.

**Акционерное общество** – предприятие, капитал которого формируется в результате объединения средств многих участников путем продажи акций, прибыль между акционерами распределяется в виде дивиденда.

**Амортизация** – начисление (погашение) суммы износа активов в течение предполагаемого срока их полезного функционирования.

**Анализ безубыточности** – способ определения такого уровня выручки от реализации, при котором предприятие лишь компенсирует постоянные и переменные затраты, или при котором экономическая прибыль равна нулю.

**Анализ риска** – метод анализа, проводимый с учетом категории риска, например анализ чувствительности или моделирование возможных результатов вероятностными методами.

**Аналитический учет** – детализированный учет натуральных и стоимостных показателей, данные которого обобщаются в системе бухгалтерского учета. Ведется в регистрах аналитический учет (ведомостях, карточках, книгах, машинограммах и видеogramмах) на основе первичной документации.

**Баланс** – финансовый отчетный документ, отражающий стоимость активов, обязательств и собственного капитала организации по состоянию на определенный момент времени.

**База распределения косвенных расходов** – показатель, пропорционально которому косвенные расходы распределяются по носителям затрат.

**Безнадежные долги** – часть дебиторской задолженности, получение которой признано невозможным вследствие отказа суда или арбитража во взыскании или вследствие неплатежеспособности должника.

**Безвозвратные затраты** – затраты, на которые нельзя повлиять управленческими решениями.

**Бухгалтер-аналитик** – бухгалтер, наделенный управленческими функциями.

**Бухгалтерский управленческий учет** – вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает ее управленческий персонал информацией для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. В основе информационной базы управленческого учета – данные об издержках предприятия.

**Бюджет (смета)** – количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, а также капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели. Является основой для оценки выполнения плана центрами ответственности.

**Бюджетная ставка распределения косвенных расходов** – заранее рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы по носителям затрат.

**Валовая прибыль** – суммарная прибыль предприятия без каких-либо вычетов и отчислений.

**Валюта баланса** – бухгалтерский термин, обозначающий совокупность средств предприятия, выражаемую итогом баланса.

**Выручка** – это совокупность поступивших в отчетном периоде платежных средств и дебиторской задолженности по отгруженной (отпущенной) продукции и потребленным услугам. Как и затраты, выручка может быть нейтральной (от продажи списанного оборудования).

**Вмененные издержки** – экономическая выгода, упущенная вследствие предпочтения одного способа действий другим.

**Возвратные отходы производства** – остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, годные для использования на предприятии, где они имели место, или у других потребителей.

**Временной лаг** – время между записью о совершении сделки и ее действительным влиянием на денежные потоки.

**Внереализационные и операционные расходы** не зависят непосредственно от основной деятельности предприятия, их величина и целесообразность определяются общей экономической конъюнктурой, ситуацией на рынке ценных бумаг, величиной ссудного процента и т. п.

**Внереализационный результат** – нейтральная выручка и поступления за минусом нейтральных затрат.

**Готовая продукция** – изделия и продукты, добытые, произведенные или полностью законченные обработкой на данном предприятии, соответствующие утвержденным стандартам и техническим условиям, оформленные приемосдаточной документацией.

**Генеральный (общий) бюджет (смета)** – финансовый документ, охватывающий всю деятельность организации.

**Гибкий бюджет** – бюджет, составленный на несколько альтернативных уровней деловой активности организации.

**Дебитор** – юридическое и физическое лицо, имеющее задолженность данному предприятию.

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

**Достоверность** в учете для управления означает возможность для компетентного пользователя делать на основе данных учета и отчетности правильные выводы.

**Денежный поток** – приток или отток капитала как результат деятельности за определенный период.

**Дегрессивные затраты** – разновидность переменных издержек. Темпы роста затрат отстают от темпов роста деловой активности организации.

**Деловая активность** – производственная активность организации, которая может изменяться как натуральным, так и стоимостным показателем (на-

пример, деловая активность вуза – контингентом студентов; банка – количеством обслуживаемых клиентов; больницы – количеством койко-мест и т.д.).

**Двухкруговая система бухгалтерского учета (вариант автономии)** - организация бухгалтерского учета, при которой финансовый и управленческий учет являются самозамкнутыми системами.

**Долги, относимые в убыток** – часть дебиторской задолженности, относимая на убытки предприятия вследствие признания ее безнадежной к получению или в результате истечения срока исковой давности.

**Долгосрочные обязательства** – долги предприятия с обязательством возврата в течение более одного года: обеспеченные и не обеспеченные ссуды банков, межфирменные кредиты и обязательства, задолженность по арендным платежам.

**Доходность инвестиций** – показатель эффективности инвестиций, определяемый как частное от деления годовой прибыли после уплаты налогов на балансовую стоимость (среднюю за период или на конец периода) активов, всего предприятия или отдельного центра, где генерируется прибыль.

**Доходы будущих периодов** – средства, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к последующему времени (вперед полученная арендная плата, уплата по абонементам и т. п.).

**Доходы от предпринимательской деятельности** (кроме выручки от продажи продукции и товаров, поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг) – это 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.

**«Директ–костинг» (Direct-Costing-System)** - один из вариантов калькулирования неполной себестоимости, при котором в себестоимость включаются лишь переменные издержки.

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

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

**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.

**Затраты** – это выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени (затраты на маркетинг, расходы, возникающие в процессе переработки или использования материально-производственных запасов для изготовления (добычи) продукции и др.). Часть затрат может быть нейтральной к процессу производства, но также включаться

в их общую сумму (налоги и приравняваемые к ним платежи за счет себестоимости и др.).

**Запасоемкие затраты** – затраты, осуществление которых ведет к увеличению стоимостной оценки запасов: затраты материальных ресурсов на оплату труда основных производственных рабочих с начислениями на нее, амортизация основных средств цехового значения и т. п.

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

**Издержки производства** – совокупность затрат живого и овеществленного труда на производство продукта, выраженных в натуральной или стоимостной формах.

**Инвестиции** – вложение капитала с целью получения экономической выгоды в течение некоторого периода времени, обычно в форме денежных потоков за период и остаточной стоимости.

**Индекс прибыльности** – критерий оценки инвестиционного проекта: текущая дисконтированная стоимость всех ожидаемых на протяжении всего жизненного цикла проекта денежных притоков, деленная на дисконтированную стоимость денежных оттоков.

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

**Калькуляционные счета** – счета бухгалтерского учета, предназначенные для обобщения данных, необходимых при калькуляции фактической себестоимости продукции и услуг.

**Калькуляция** – во-первых, это расчет, вычисление ряда экономических показателей, основанных на издержках и прибыли (себестоимости, цен, издержек обращения); во-вторых, это формуляр, бланк отчетности, содержащий калькуляционный расчет.

**Калькуляция себестоимости** – исчисление затрат на производство и сбыт продукции в денежной форме.

**Калькуляционные расходы** – условные издержки, включаемые в затраты производства и сбыта для более полного исчисления их величины.

**Капиталовложения** – вложения капитала на относительно длительный срок в ожидании получения со временем положительных денежных потоков.

**Капитальное уравнение бухгалтерского учета:**

Актив = Собственный капитал + Внешние обязательства.

**Контроль в управленческом учете** в первую очередь нацелен на перспективу. Существует контроль правильности выбора цели затрат и результатов деятельности; контроль внешних и внутренних ограничений, мешающих предприятию достичь поставленных целей; бюджетный контроль составления и исполнения сметы доходов и расходов. Текущий контроль в учете для управления включает мониторинг внешней и внутренней среды для определения ее возможного влияния на производственно-хозяйственную деятельность организа-

ции. Последующий контроль осуществляется путем выявления или расчета отклонений фактических значений от плановых и анализа причин этих отклонений.

**Концепция СБЕ («Стратегическая бизнес – единица» – Strategic Business Unit)** – концепция, позволяющая оптимизировать организационную структуру предприятия. Предлагает разработку независимой стратегии для каждой единицы бизнеса, называемой СБЕ.

**Коммерческие расходы** – сбытовые и другие, не относящиеся к производству расходы, включаемые в полную себестоимость продукции.

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

**Кредиторы** – юридические и физические лица, перед которыми у предприятия имеется задолженность.

**Линейные производственные** отношения предполагают выдачу указаний начальником подчиненным лицам.

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

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

**Место затрат** – функциональная сфера или область ответственности на предприятии, непосредственно связанная с определенного вида издержками.

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

**Метод условных единиц** позволяет пересчитать не полностью законченные обработкой изделия в условно готовые изделия.

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

**Метод фактических затрат** – последовательное накопление данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам.

**Накладные расходы** – дополнительные к основным затратам расходы, необходимые для обеспечения процессов производства и обращения.

**Незавершенное производство** – остатки не законченной изготовлением продукции: начатое обработкой сырье, детали, узлы, полуфабрикаты, неупакованные или не сданные на склад готовой продукции изделия.

**Незапасоемкие затраты** – коммерческие, сбытовые, административные издержки, не влияющие на оценку запасов и не участвующие в калькулировании производственной себестоимости.

**Нелинейные (штабные) производственные отношения** возникают в тех случаях, когда одно подразделение организации предоставляет услуги другим подразделениям.

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

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

**Нормативный метод учета затрат** – способ исчисления фактических затрат на производство продукции, основанный на предварительном нормировании издержек, системном учете изменений и отклонений от норм.

**Нормирование** способствует своевременному выявлению и предупреждению нерационального расходования средств, определяет предельные значения затрат и результатов, упрощает технику исчисления и анализа себестоимости продукции.

**Носитель затрат (объект калькулирования)** – вид продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенный к реализации.

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

**Общепроизводственные расходы** – затраты, связанные с управлением, организацией производства и общим хозяйственным обслуживанием производственных подразделений предприятия. Они относятся к условно-постоянным затратам, так как непосредственно не зависят от степени выполнения производственных программ и объема реализации.

**Общехозяйственные (общезаводские) расходы** – часть затрат по управлению и обслуживанию производства и предприятия в целом, состоящих из административно-управленческих и организационных издержек, расходов на содержание общезаводских служб.

**Общий финансовый результат деятельности предприятия** – это производственный и финансовый результаты. Он должен соответствовать величине балансовой прибыли или убытка.

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

**Основные материалы** – сырье, материалы, полуфабрикаты и другие предметы труда, образующие материальную основу изготавливаемой продукции.



**Основные средства** – материальные объекты, относящиеся к средствам труда, здания, сооружения, машины, инвентарь производственного и непроизводственного назначения.

**Отвлеченные средства** – средства, не участвующие в обороте предприятия в данный отчетный период, отвлеченные для других целей (в специальные фонды, для перераспределения средств, платежей и т. п.).

**Отчетная калькуляция** – расчет фактической себестоимости единицы продукции по истечении отчетного периода. Составляется по данным бухгалтерского учета затрат на производство и выпуск (реализацию) готовых изделий, работ, услуг.

**Оценка запасов** – система учетной оценки объектов осязаемой собственности предприятия, предназначенных для продажи, производства товаров на продажу и для потребления в процессе производства.

**Оперативный учет** отражает фактические величины и показатели наличия, движения и использования ресурсов предприятия за смену, день, неделю и другие периоды в пределах отчетного бухгалтерского времени (месяц, квартал, год). Он характеризуется ориентацией на информационные потребности руководителей предприятия и его подразделений и фиксацией главным образом отклонений.

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

**Организационная структура предприятия** – разделение предприятия на отдельные структурные подразделения и службы (центры ответственности) с целью распределения между ними управленческих функций таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей, стоящих перед организацией в целом. Различают централизованную и детализованную организационные структуры.

**Отклонение** – арифметическая разность между фактическими и предварительно установленными нормативными или сметными данными. Существенное отклонение – арифметическая разность составляет более 5% от предварительно установленных нормативных данных.

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

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

**Период окупаемости** – время, по истечении которого чистый доход организации полностью покрывает первоначально вложенный капитал.

**Периодические затраты (затраты отчетного периода)** – затраты, непосредственно не связанные с производством продукции (работ, услуг). Состоят из коммерческих и административных расходов.

**Показный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** – способ организации учета затрат и исчисления себестоимости продукции по производственным заказам отдельных потребителей. Предпола-

гает выделение из общей совокупности расходов на производство таких затрат, которые можно прямо отнести на объекты калькуляции, т.е. обособленные в учете заказы.

**Полуфабрикатный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** – метод обобщения производственных расходов, при котором в себестоимости конечной продукции предприятия выделяют затраты на производство полуфабрикатов собственной выработки.

**Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции** – способ организации учета производственных расходов и исчисления себестоимости продукции, при котором учет затрат ведется по отдельным переделам, технологическим стадиям, этапам производства.

**Попроцессный метод калькулирования** применяется в добывающих отраслях промышленности и энергетике, характеризующихся массовым характером производства, непродолжительным производственным циклом, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования. Часто рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования.

**Полнота управленческого учета** означает достаточность информации для управления предприятием и его подразделениями, возможность обеспечить эту достаточность.

**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.

**Понятность** данных и результатов управленческого учета важна потому, что его потребителями являются не только бухгалтеры и экономисты, но в основном администрация предприятия и линейные работники управления (инженеры, техники, мастера), т. е. лица, не имеющие специальной экономической подготовки.

**Платежи** – плата в наличной или безналичной форме денег и других платежных средств, когда предприятие выступает в качестве плательщика.

**Планирование** позволяет предприятию количественно выразить свои цели на определенный период времени и разработать пути их достижения.

**Приход платежных средств** – это их поступление в наличной денежной или безналичной формах, когда предприятие выступает в качестве получателя платежа.

**Предельная норма доходности** – минимальная ставка доходности, которую должен обеспечить инвестиционный проект; используется для выбора наиболее подходящей из имеющихся альтернативных возможностей.

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

**Производственная себестоимость** включает только производственные затраты. Управленческие и сбытовые издержки из калькулирования исключаются.

**Производственные затраты** – издержки, связанные с производством продукции (работ, услуг). Учитываются в расчетах производственной себестоимости.

**Производственная выручка** – это доходы от обычных видов деятельности. Она не включает доходы от операционной и иной финансовой деятельности, а также так называемые чрезвычайные доходы.

**Производственный результат деятельности предприятия** – сальдо, полученное в результате сопоставления производственной выручки от продаж (общая выручка минус нейтральные поступления) и производственных затрат (общие затраты минус нейтральные).

**Производственный учет** – основа бухгалтерского и управленческого учета. Накапливает информацию об издержках производства, анализирует причины их роста в сравнении с предыдущими периодами, сметами или прогнозами, выделяет возможные резервы экономии.

**Прогрессивные затраты** – затраты, растущие быстрее деловой активности организации.

**Первоначальные затраты капитала** – это расходы на приобретение, строительство или аренду основных средств и другого имущества, наем рабочей силы и ее оплату до поступления дохода, организационные расходы на получение лицензий на право деятельности, регистрацию предприятия и т.п. Источниками затрат являются собственные средства учредителей, паевые взносы участников, средства от продажи акций, инвестиционные кредиты и займы.

**Последующие капитальные вложения** – это расходы на расширение производства и сбыта продукции, покупку новых машин и оборудования, освоение новых рынков и т. п. Эти затраты осуществляются преимущественно за счет полученной прибыли и накопленной амортизации.

**Прямые расходы** – затраты, непосредственно связанные с изготовлением (добычей) и сбытом конкретных видов продукции и относящиеся на их себестоимость прямым путем.

**Прямые и косвенные затраты.** Прямые затраты можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции или к конкретному заказу (прямые материальные и прямые трудовые затраты). Косвенные затраты невозможно или неэкономично относить на конкретный продукт (затраты на вспомогательные материалы, оплату труда обслуживающего персонала, содержание и ремонт основных средств и др.).

**Постоянные и переменные затраты.** Постоянные затраты в сумме не изменяются при изменении объема производства (уровня деловой активности). Переменные затраты изменяются прямо пропорционально изменению объема производства. Общая сумма постоянных и переменных затрат представляет собой валовые расходы предприятия.

**Приростные затраты** - это дополнительные расходы, возникающие в результате изготовления или продажи группы различных единиц продукции (партии).

**Прогнозирование** основных показателей деятельности предприятия конкретизирует его цели для данного периода времени и способствует их достижению.

**Пропорциональные затраты** – разновидность переменных затрат. Увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность организации.

**Расходы будущих периодов** – затраты, произведенные предприятием в отчетном периоде, но подлежащие погашению или включению в издержки производства или обращения в последующие периоды.

**Расходы по обычным видам деятельности** – это платежи и кредиторская задолженность, связанные с приобретением материально-производственных запасов и других активов.

**Релевантность** (существенность, приемлемость для вырабатываемых решений) – это главное требование к информации, формируемой в системе управленческого учета. Релевантными являются данные и сведения, учитывающие условия, в которых принимается управленческое решение, его целевые критерии, имеющие набор возможных альтернатив и характеризующие последствия реализации каждой из них.

**Релевантные и нерелевантные расходы.** Затраты, зависящие от принимаемого решения, – это релевантные расходы. Независящие, неизбежные при любом варианте решения затраты – нерелевантные расходы (расходы прошлых отчетных периодов, на которые уже нельзя повлиять).

**Реальные (бухгалтерские) затраты и экономические расходы.** Экономические расходы включают кроме реальных еще и вмененные (несуществующие) издержки, которые представляют собой упущенную экономическую выгоду организации, т. е. возможность, которой жертвуют ради выбора альтернативного управленческого решения.

**Регулируемые (контролируемые) затраты** – затраты, подверженные влиянию со стороны руководителя центра ответственности.

**Регулярность внутренней отчетности** означает ее повторяемость во времени, которую также важно соблюдать.

**Сводный учет** – система обобщения издержек производства по статьям расходов в разрезе цехов основного и вспомогательного производства, видам продукции (работ, услуг) в целом по предприятию с целью подготовки информации для исчисления себестоимости отдельных видов готовой продукции, всей выпущенной продукции и для распределения понесенных предприятием затрат между готовой продукцией и незавершенным производством. Существует в двух вариантах – бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

**Своевременность управленческого учета** – это возможность обеспечить менеджеров необходимой информацией к сроку принятия решений.

**Себестоимость продукции (работ, услуг)** – выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию, т. е. на сырье, материалы, то-

пливо, энергию, основные фонды, трудовые и иные ресурсы. Различают цеховую, производственную, полную, а также «ограниченную» себестоимость.

**Сегментарный учет** – система сбора, отражения и обобщения информации о деятельности отдельных структурных подразделений (сегментов) организации. Является важнейшей составляющей бухгалтерского управленческого учета.

**Средние затраты** – это валовые издержки определенного периода, деленные на количество продукции в этом периоде.

**Ставка капитализации** – коэффициент, устанавливающий зависимость размера дохода, ожидаемого вследствие эксплуатации актива, от стоимости актива.

**Ставка распределения косвенных расходов** – заранее, до начала отчетного периода, рассчитанный норматив, позволяющий предварительно распределить косвенные расходы между объектами калькулирования.

**«Стандарт-кост» (Standart Costs)** – система калькулирования, основная на жестком нормировании всех издержек и позволяющая рассчитать «стандартную» себестоимость. Предполагает бухгалтерский учет и подробный анализ возникших отклонений фактических издержек от стандартных с последующим возложением ответственности за неблагоприятные отклонения на руководителей соответствующих центров затрат. Пробраз отечественного нормативного учета.

**Статический (жесткий) бюджет** – бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации.

**Статья калькуляции** – вид затрат с учетом места его возникновения и носителя затрат. Классификация затрат по статьям калькуляции отвечает на вопросы: на что израсходованы ресурсы и где?

**Текущие затраты основной деятельности предприятия** являются главным объектом управленческого учета и отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе изготовления (добычи) продукции, выполнения работ, оказания услуг. Эти затраты осуществляются за счет собственных оборотных средств (оборотного капитала) организации и возмещаются в выручке от продажи продукции, товаров, работ, услуг.

**Точка безубыточности (критическая, мертвая точка, точка равновесия)** – уровень деловой активности организации, обеспечивающий ей нулевой финансовый результат.

**Трансфертная цена** – цена, по которой один центр ответственности передает свою продукцию или услуги другому центру ответственности. Трансфертное ценообразование применяется организациями, обладающими децентрализованной организационной структурой.

**Условная единица** – набор затрат, необходимых для производства единицы законченной продукции.

**Условная единица** – набор затрат, необходимых для производства единицы законченной продукции.

**Условно-переменные (условно-постоянные) затраты** – затраты, содержащиеся как переменный, так и постоянный компонент.

**Управленческий учет** – система учета, обеспечивающая формирование информации для оперативного управления предприятием, контроля экономичности его деятельности, сопоставления осуществленных затрат и полученных результатов. Самостоятельным разделом управленческого учета является система использования учетной информации для управления, включающая оптимизационные расчеты, перечень типовых решений для различных ситуаций, методику анализа отклонений и т. п.

**Учетная политика организации** – выбор организацией вариантов учета и оценки соответствующих объектов, а также техники, формы и организации бухгалтерского учета, исходя из установленных требований и допущений, а также особенностей своей деятельности (организационных, технологических, уровня квалификации кадров и др.).

**Финансовый бюджет** – часть генерального бюджета, включающая бюджеты капитальных вложений, денежных средств и прогнозируемый баланс.

**ФИФО** – метод оценки запасов, основанный на допущении использования материальных ресурсов в течение отчетного года в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, поступающие в производство первыми (если в торговле, то – в продажу), должны оцениваться по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало года.

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

**Центр прибыли** – подразделение коммерческого предприятия, доходы, затраты и расходы которого могут быть выражены в отдельной отчетности, что позволяет управлять его деятельностью с целью оптимизации прибыли.

**Целостность управленческого учета** означает, что он должен быть системным, а именно – представлять единство принципов отражения учетной информации, взаимосвязь регистров учета и внутренней отчетности, обеспечение сопоставимости ее данных с показателями бухгалтерского учета и отчетности.

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

**Экономическая выгода** – конечный результат принятого решения в виде увеличения настоящих и будущих денежных потоков.

**Экономические издержки** – конечный результат принятого решения в виде уменьшения настоящих и будущих денежных потоков (включающих внешние и внутренние издержки).

**Экономический элемент** – однородный вид затрат на производство.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Формирование в России цивилизованных рыночных экономических отношений предъявляет повышенные требования ко всем категориям специалистов-экономистов, и в первую очередь к бухгалтерам, на которых возложены функции правильного отражения совершаемых хозяйственных операций, формирования объективной экономической информации, своевременного представления отчетности и целого ряда других функций. Практически в каждой промышленно-развитой стране сложились свои многовековые учетные традиции, но при этом общепринятым является выделение в рамках единого бухгалтерского учета двух его основных направлений – финансового и управленческого учета, имеющих свои специфические предметы и объекты исследования, самостоятельные цели и задачи, специальные приемы и средства их достижения. Они основываются на оригинальных стандартах, нормах и правилах, имеют своеобразные процедуры и технологию их осуществления.

Управленческий учет – это относительно новое явление в российской экономике, но он постепенно получает признание на российских предприятиях различных отраслей материального производства. Его разработка и методологическое сопровождение стали важнейшей частью услуг, оказываемых аудиторскими, консалтинговыми и другими специализированными организациями.

Управленческий учет охватывает всю систему формирования и использования информации организаций для управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, оценку деятельности организации, ее подразделений и функциональных блоков, планирование и контроль хозяйственной деятельности, обеспечение оптимального использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. При разработке, внедрении и осуществлении управленческого учета ведущая роль принадлежит его информационной базе, основой которой является бухгалтерский учет, имеющий четко определенную систему, унифицированные правила, квалифицированный и ответственный персонал.

Учебный курс «Бухгалтерский управленческий учет» является базовой дисциплиной при подготовке студентов-экономистов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Он включен также в программу квалификационных экзаменов на получение аттестата профессионального бухгалтера в Российской Федерации. Поэтому название «Бухгалтерский управленческий учет» вполне правомерно. Именно в такой трактовке он и рассматривается в данном пособии.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 года № 33н.
6. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002.
7. Акофф, Рассел Л. Планирование будущего корпорации / Рассел Л. Акофф; пер. с англ. – М. : Сирин, 2002.
8. Васильева, Л. С. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. – М. : Эксмо, 2007. – 320 с. – (Справочник руководителя и главного бухгалтера).
9. Васин, А. П. Аналитический учет затрат на производство / А. П. Васин // Бухгалтерские вести. – 2000. – №4.
10. Вахрушина, М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы, перспективы / М. А. Вахрушина. – М. : АКДИ Экономика и жизнь, 2000. – 533 с.
11. Волкова, О. Н. Управленческий учет : учеб. / О. Н. Волкова. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 472 с.
12. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : АУДИТ, 1998. – 558 с.
13. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ, 2002.
14. Друкер, П. Эффективное управление / П. Друкер. – М. : ФАИР-ПРЕСС, 2002.
15. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2003.
16. Каверина, О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003.
17. Карпов, А. Бюджетирование как инструмент управления / А. Карпов. – М. : Результат и качество, 2003.



18. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет : учебное пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М. : ИНФРА – М, 2006. – 368 с.
19. Лихачева, О. Н. Финансовое планирование на предприятии: учеб. пособие / О. Н. Лихачева. – М. : ТК Велби, 2003.
20. Осипенкова, О. П. Управленческий учет / О. П. Осипенкова. – М. : Экзамен, 2002.
21. Палий, В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003.
22. Соколов, А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004.
23. Тренев, Н. Н. Предприятие и его структура: Диагностика. Управление. Оздоровление / Н. Н. Тренев. – М. : ПРИОР, 2002.
24. Тренев, Н. Н. Стратегическое управление / Н. Н. Тренев. – М. : ПРИОР, 2002.
25. Фатхутдинов, Р. А. Управленческие решения : учеб. / Р. А. Фатхутдинов. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2002.
26. Хоргрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хоргрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000.

Учебное издание

БОГДАНОВА Наталья Альбертовна  
ПОГОДИНА Елена Александровна  
АЙНУЛЛОВА Дания Габдулхаметовна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**  
Учебное пособие

Редактор М. В. Штаева

ЛР №020640 от 22.10.97.

Пописано в печать 31.05.2011. Формат 60x84/16.

Усл. печ. л. 10,00. Тираж 100 экз. Заказ 603.

Ульяновский государственный технический университет  
432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, 32

Типография УлГТУ, 432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, 32