

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

С.В. Булгакова

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ:
МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ
(ДЛЯ ЗАОЧНОГО ОТДЕЛЕНИЯ)**

Учебное пособие

по специальности 080109 (060500) –
Бухгалтерский учет, анализ и аудит
специализации «Бухгалтерский учет, анализ и аудит
в коммерческих организациях»

ВОРОНЕЖ 2006

Утверждено научно-методическим советом экономического факультета
Воронежского государственного университета
Протокол № 10 от 22 декабря 2005 г.

Рекомендовано кафедрой бухгалтерского учета экономического факультета Воронежского государственного университета для студентов 4 и 5 курсов заочного обучения
Протокол № 3 от 11 ноября 2005 г.

Рецензент
к.э.н., доц. Н.Ф. Щербакова

Булгакова С.В. Бухгалтерский управленческий учет: методические указания и практические задания (для заочного отделения) : учеб. пособие / С.В. Булгакова. – Воронеж, Воронежский государственный университет, 2006. – 32 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с темами дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет», отражает основное содержание ключевых вопросов: понятия, классификации и поведения (динамики) затрат, расчета точки безубыточности и маржинального дохода, калькулирования себестоимости, использования информации о затратах в принятии краткосрочных управленческих решений (включая ценообразование), бюджетировании, нормативном учете и контроле затрат. Практические задания содержат ситуационные примеры, предназначенные для проведения аудиторных практических занятий и самостоятельного решения.

Для студентов 4 и 5 курсов заочного отделения специальности 080109 (060500) – Бухгалтерский учет, анализ и аудит специализации «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях».

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ТЕМАМ ДИСЦИПЛИНЫ

При изучении темы 1 «Затраты и их классификация» необходимо учитывать, что затраты являются одним из основных объектов бухгалтерского управленческого учета, а учет затрат занимает в нем центральное место. При этом модель учета затрат должна быть построена таким образом, чтобы системно отражать процесс трансформации затрат в расходы, а затем – в финансовые результаты. В международной практике учет затрат, как правило, ассоциируется с калькулированием себестоимости и понимается как расчет стоимости созданного продукта. Слово «cost» в англо-американском переводе означает затраты, издержки, расходы; цена, стоимость, себестоимость. В российской практике указанные понятия являются самостоятельными. Проблема заключается в степени их идентификации друг с другом. Часть авторов рассматривает категории затрат, издержек, расходов и себестоимости синонимами. Другие авторы выявляют различия между ними, что является методологически более верной позицией, отражающей принципиальные характеристики экономического содержания этих понятий.

Затраты представляют собой стоимость факторов производства (труда и средств производства – средств и предметов труда), потребленных на производство и продажу продукции (работ, услуг), а также на поддержание потенциала организации в производственной готовности. В экономической теории называются издержками.

Себестоимость есть стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) ресурсов (материальных, трудовых, денежных и т.п.), связанных с производством и продажей продукции (работ, услуг). Другими словами, совокупность потребленных ресурсов, рассматриваемых в учетной категории затрат, составляет себестоимость продукции (работ, услуг). Процесс формирования (исчисления) себестоимости, т.е. суммирования затрат, называется калькулированием. Несмотря на очевидную идентификацию понятий «затраты» и «себестоимость» в отечественной учетной практике они длительное время не рассматривались синонимами ввиду существования регламентов (нормативных документов), предписывающих помимо себестоимости и иные источники покрытия затрат. В настоящее время такие регулятивы отсутствуют, что позволяет все затраты включать в себестоимость, обеспечивать таким образом стоимостное значение ее величины.

Согласно требованиям МСФО, для формирования финансового результата и оценки материально-производственных запасов отчетного периода важно устанавливать различия не между понятиями «затраты» и «себестоимость», а между понятиями «затраты» и «расходы». Это важно для определения финансового результата как разницы между доходами и расходами отчетного периода, в связи с чем необходимо установить, при каких условиях затраты организации трансформируются в ее расходы.

Расходы, согласно требованиям МСФО и ПБУ 10/99, включают в себя убытки и затраты по обычным видам деятельности и которые, как правило, принимают форму оттока (уменьшения) активов. Поэтому расходы могут быть

признаны только в Отчете о прибылях и убытках на основании непосредственной связи между поступлениями дохода и произведенными в связи с этим расходами (принцип соотнесения доходов и расходов). В результате такого подхода доходы возникают только в момент продажи продукции, выручка по которой отражается по Кт 90 «Продажи». Только в этом случае у организации возникает основание для признания на Дт 90 «Продажи» себестоимости проданной продукции, в соответствии с чем произведенные затраты по проданной продукции признаются расходами. Если же продажи нет, то все затраты, связанные с производством продукции (работ, услуг), представляют собой аккумулированные активы, которые отражаются в бухгалтерском балансе как остатки по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция» (т.е. как МПЗ и НЗП) и признаются затратами, но не расходами. В соответствии с требованиями МСФО и ПБУ 5/01 в структуре МПЗ, учитываемых в качестве статей актива баланса, находятся запасы материалов (сч. 10), запасы готовой продукции (сч. 43), а также НЗП (сч. 20). Именно остатки по этим счетам представляют собой себестоимость непроданной продукции. Таким образом, в формах бухгалтерской отчетности (бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках) не отражается величина затрат, непосредственно связанных с производством продукции (работ, услуг) (так называемых производственных затрат), которая представляет собой себестоимость произведенной продукции (производственную себестоимость) и составляет коммерческую тайну организации.

Для получения детализированной информации о затратах и правильной организации их учета используются научно обоснованные классификации затрат по различным группировочным признакам.

Для определения себестоимости и оценки МПЗ в бухгалтерской отчетности затраты подразделяются по следующим основаниям:

а) по экономическому содержанию – на экономические элементы и калькуляционные статьи. Экономический элемент – это первичный однородный вид затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), который на уровне организации невозможно подразделить на составные части. Такая группировка устанавливает вид затрат по организации в целом независимо от места их возникновения и направления использования. Экономические элементы включают:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизацию основных фондов;
- прочие затраты

Статья затрат (калькуляционная статья) – это определенный вид затрат, образующих себестоимость отдельных видов и всей продукции (работ, услуг) организации в целом. Такая группировка позволяет получать информацию о затратах по их целевому назначению, местам возникновения и видам продукции, используется для контроля за эффективностью расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов; раскрывает назначение отдельных элементов себестоимости, позволяет установить сумму затрат, ее образующих. Типовая номенклатура включает следующие калькуляционные статьи:

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

Производственная себестоимость

12. Коммерческие расходы
-

Полная себестоимость;

б) по способу включения в себестоимость – на прямые и косвенные. Прямые затраты непосредственно (прямо) относятся на себестоимость отдельных видов продукции на основании данных первичных документов. Косвенные затраты могут быть включены в себестоимость отдельных видов продукции только после их распределения пропорционально избранной базе. Предварительно они аккумулируются на собирательно-распределительных счетах 25 и 26;

в) по экономической роли в процессе производства (назначению) – на основные и накладные. Основные – затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства продукции. Это первые 6 статей калькуляции и амортизация основных производственных фондов. Накладные затраты называются также расходами на управление, включают административные (управленческие) и коммерческие (расходы на продажу), связанные не с технологическим процессом, а с процессом управления и обслуживания;

г) по функциональной роли в процессе производства – на производственные (затраты на продукт) и внепроизводственные (затраты периода). Согласно требованиям МСФО, для оценки запасов при формировании бухгалтерской отчетности в себестоимости продукции должны учитываться только производственные затраты. Производственные затраты (затраты на продукт) позволяют определять величину затрат на единицу продукции, образуют ее удельную производственную себестоимость. Состоят из трех элементов затрат: прямых материальных, прямых трудовых и косвенных общепроизводственных. Производственные затраты (затраты на продукт) являются материализованными, поэтому их можно проинвентаризировать, и запасоемкими затратами, т.е. проходят стадию запасов, отражаясь в бухгалтерском балансе в качестве запасов материалов (сальдо сч. 10), запасов незавершенного производства НЗП (сальдо сч. 20) и запасов непроданной готовой продукции (сальдо сч. 43), являясь активами. Внепроизводственные затраты (затраты периода, периодические затраты) обусловлены длительностью протекания периода, в котором они возникают, связаны с управлением и сбытом продукции. Не проходят стадии запасов, являясь незапасоемкими затратами и их нельзя проинвентаризировать, поскольку они не про-

ходят стадию запасов, никогда не отражаются в балансе, а оказывают влияние на исчисление прибыли. Поэтому отражаются в Отчете о прибылях и убытках, где вычитают из выручки-нетто от продаж как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании производственной себестоимости и оценке МПЗ;

д) по единству состава – на одноэлементные (состоящие из одного элемента затрат) и комплексные (состоящие из нескольких элементов затрат) затраты;

е) по периодичности возникновения – на текущие (возникающие регулярно в соответствии с технологическим процессом из периода в период) и единовременные (возникающие в результате определенного управленческого решения) затраты;

ж) по целесообразности расходования – на производительные (связанные с выпуском годной готовой продукции) и непроизводительные (например, потери от брака) затраты;

з) по степени готовности продукции (работ, услуг) – затраты на готовую продукцию и затраты на незавершенное производство;

и) по способности приносить доход – на входящие и истекшие. Входящие затраты – это ресурсы, приобретенные или имеющиеся в наличии, которые, как предполагается, будут приносить доход организации. Отражаются как активы баланса в виде остатков материалов, незавершенного производства, непроданной готовой продукции, товаров. Истекшие затраты – это израсходованные ресурсы, которые уже принесли доход и потеряли способность приносить его в будущем. Отражаются в Отчете о прибылях и убытках как себестоимость продаж продукции. Данная классификация имеет особое значение для оценки прибылей и убытков, рассматривая входящие затраты синонимом понятия «затраты», а истекшие затраты – синонимом понятия «расходы»;

к) по отношению к объему производства (объему деятельности) – на переменные и постоянные. Переменные – затраты, величина которых возрастает или уменьшается пропорционально изменению объема производства – уровня деловой активности (оказания услуг, товарооборота). Графически отражаются как уравнение вида: $y = ax$. Постоянные – затраты, величина которых остается практически неизменной при изменениях уровня деловой активности (объемов производства и продаж), отражаются в виде уравнения: $y = b$. В совокупности переменные и постоянные затраты формируют общие (суммарные, совокупные) затраты, характеризуются уравнением затрат вида: $y = ax + b$.

Для принятия управленческих решений и прогнозирования деятельности организации выделяются следующие затраты:

а) по отношению к объему производства – переменные и постоянные, большинство из которых имеют условный характер (условно-переменные и условно-постоянные). Такая дифференциация затрат позволяет отвечать на сугубо управленческие вопросы, связанные с тактическими и стратегическими действиями организации;

б) по степени значимости для принятия управленческих решений – релевантные и нерелевантные. Релевантные затраты являются уместными, существенными, значимыми при принятии управленческих решений, подвержены их

влиянию и учитываются при их принятии. Как правило, переменные затраты бывают релевантными, постоянные – не всегда. Нерелевантными считаются затраты прошлого периода, не влияющие поэтому на принятие текущих и будущих управленческих решений. Большинство постоянных затрат нерелевантны;

в) Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода) отражают стоимость уже приобретенных ресурсов. Это затраты, уже произведенные в прошлом, но на принятие будущих управленческих решений они уже не оказывают влияния. Это затраты, возникшие в результате ранее принятого решения и никакими будущими управленческими решениями они изменены быть не могут. Большинство постоянных затрат являются безвозвратными. Однако не все не принимаемые в расчет при оценках альтернативных вариантов действий затраты являются безвозвратными;

г) Вмененные (возможные, вероятностные) затраты – это т.н. предполагаемые затраты, которые могли бы быть в результате принятия определенного управленческого решения. Характеризуют ту возможность, которая может быть организацией потеряна или которой сознательно жертвуют, когда выбор администрацией какого-то курса действий требует отказа от альтернативного варианта. Это упущенная выгода организации и связанные с ней издержки упущенных возможностей. Вмененные затраты возникают в случае ограниченности производственных мощностей или ресурсов. Эту категорию затрат обычно невозможно собрать в системе бухгалтерского учета, поскольку они не характеризуют свершившийся факт хозяйственной деятельности.

Для планирования и контроля деятельности выделяются затраты:

а) по степени усреднения – удельные (средние) и общие (совокупные, суммарные, полные). Удельные – это затраты на единицу. Необходимо точно знать, на базе переменных либо постоянных они исчисляются. Общие (совокупные, суммарные) представляют собой сумму всех затрат – прямых и косвенных, основных и накладных, переменных и постоянных в зависимости от их классификации;

б) по степени оперативности – нормативные (стандартные, сметные, плановые) и фактические. Нормативные затраты разрабатываются на перспективу, являются ожидаемыми, будущими, имеют желаемые (прогнозируемые) значения. Фактические затраты аккумулируются по фактическим значениям, являются затратами прошлого, отчетного периода;

в) по возможности охвата планом – планируемые (подлежащие разработке в плановых значениях) и непланируемые (разрабатываемые только по фактическим значениям, например, брак в производстве) затраты;

г) по степени регулируемости – регулируемые и нерегулируемые. Это соответственно затраты, подлежащие и не подлежащие воздействию со стороны руководства на данном уровне управленческого контроля;

д) по степени контролируемости – контролируемые и неконтролируемые. Контролируемые затраты поддаются контролю со стороны лиц, принимающие управленческие решения на данном уровне управленческого контроля. Неконтролируемые затраты, напротив, такому контролю не поддаются.

В теме 2 «Калькулирование себестоимости» основное внимание обращается на изучение видов, систем и методов калькулирования себестоимости, а также способов распределения косвенных затрат.

Виды себестоимости подразделяются по нескольким основаниям:

а) по характеру (содержанию в производственном процессе) выделяются производственная и общая (совокупная, суммарная) себестоимость. Производственную себестоимость формируют только производственные затраты, которые состоят из трех элементов: прямых материальных, прямых трудовых затрат и общепроизводственных расходов (ОПР). Согласно требованиям МСФО только производственная себестоимость, рассчитанная по значениям производственных затрат, принимается во внимание при исчислении финансового результата и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Остальная часть затрат, не связанных непосредственно с процессом производства, рассматривается непроизводственными затратами, состоящими из двух элементов: управленческих (административных) затрат, т.е. общехозяйственных расходов (ОХР) и коммерческих затрат (расходов на продажу, по сбыту). В соответствии с логикой МСФО эта часть затрат не аккумулируется как активы, т.е. не капитализируется в балансе, поэтому сразу признается расходами.

Существуют проблемы, связанные с идентификацией понятия «производственная себестоимость» в отечественном учете и зарубежной практике.

В отечественном учете, согласно типовой номенклатуре, производственную себестоимость составляют первые 11 статей калькуляции. Т.е. в ее состав, помимо производственных затрат (прямых – материальных и трудовых, а также косвенных – ОПР) входят и непроизводственные затраты, такие как ОХР. Это противоречит требованиям МСФО, рассматривающим управленческие (ОХР) расходы непроизводственными, а значит – неформирующими производственной себестоимости.

Кроме того, в отечественном учете, согласно типовой номенклатуре, все 12 статей калькуляции, объединяющие производственную себестоимость и коммерческие расходы, в совокупности составляют т.н. полную себестоимость. Она в данном случае рассматривается как общая себестоимость, совокупность затрат не только по производству, но и по сбыту продукции. В ее состав помимо затрат на производство, его организацию и управление включаются коммерческие расходы, обусловленные процессом продаж. Здесь также проявляется отсутствие четкой терминологической однозначности в понятийном аппарате, поскольку в международной практике полная себестоимость распространяется только на категорию производственных затрат и, кроме того, предназначена для деления затрат по иному признаку;

б) по полноте включения затрат в себестоимость различают полную и сокращенную себестоимость. Согласно требованиям МСФО, указанный группировочный признак распространяется только на производственную себестоимость. Это значит, выделяют полную производственную и сокращенную производственную себестоимость.

Полная производственная себестоимость включает все затраты – и прямые (материальные и трудовые), и косвенные (ОПР), но только производствен-

ного характера. Сокращенная производственная себестоимость ориентируется только на часть названных затрат, выявленных по определенному признаку – ограничению затрат при их включении в себестоимость. Например, на включении лишь прямых затрат основана система калькулирования себестоимости по прямым затратам. В этом случае в состав производственной себестоимости включаются только прямые затраты, составляющие технологическую основу производимой продукции (работ, услуг). При этом виде калькулирования оценка готовой продукции и незавершенного производства в балансе также осуществляется по прямым затратам, что исключает капитализацию косвенных затрат в запасах НЗП и непроданной готовой продукции данного отчетного периода. Другим основанием сокращения затрат в составе производственной себестоимости является подразделение затрат по отношению к объему производства на переменные и постоянные. На этой базе построена калькуляционная система директ-костинг, которая является разновидностью сокращенной себестоимости, но имеет к настоящему времени несколько собственных модификаций:

- 1) калькулирование только по прямым переменным затратам;
- 2) по прямым и косвенным переменным затратам;
- 3) по прямым и косвенным переменным затратам с включением части постоянных затрат в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности;
- 4) по прямым и косвенным переменным затратам, которые ассоциируются с производственными затратами;
- 5) по прямым и косвенным переменным затратам, даже если они носят непроизводственный характер.

МСФО не рекомендуют использовать директ-костинг при формировании внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности и в целях налогообложения прибыли. Его целесообразно применять при принятии управленческих решений относительно производственных мощностей, оценки рентабельности отдельных видов продукции, структурных подразделений (центров ответственности), их вклада в формирование прибыли.

В настоящее время директ-костинг все чаще используется в практической деятельности российских коммерческих организаций, однако в отношении понимания полной и сокращенной себестоимости здесь традиционно складывается иная ситуация. Полная себестоимость, как отмечалось ранее, рассматривается суммой затрат, связанных не только с производством, но и продажей продукции, т.е. суммой производственной себестоимости и коммерческих расходов. Сокращенная себестоимость в соответствии с типовой номенклатурой статей калькуляции исключает из состава производственной себестоимости общехозяйственные расходы. Такой подход позволяет ассоциировать сокращенную себестоимость в российском учете с понятием полной производственной себестоимости в зарубежной практике. В настоящее время в РФ понятие сокращенной (производственной) себестоимости в вышеназванном смысле занимает все более устойчивое положение;

в) по оперативности формирования себестоимости различаются нормативная и фактическая себестоимость. Нормативная себестоимость является

сформированной на основе нормативов значений затрат по каждому виду потребляемых ресурсов исходя из предполагаемых нормальными условиями деятельности. Фактическая себестоимость калькулируется на базе фактически сложившихся значений затрат по фактически потребленным ресурсам в реальных условиях производственной и сбытовой деятельности.

Калькуляционные системы позволяют исчислять полную и сокращенную себестоимость. В этой связи, как правило, выделяются система учета полных затрат и система учета переменных затрат.

В российской практике система учета полных затрат направлена на калькулирование производственной себестоимости в двух вариантах:

- 1) калькулирования полной производственной себестоимости (т.е. в включением счета 26 «ОХР» в себестоимость продукции);
- 2) калькулирования сокращенной производственной себестоимости (т.е. без включения счета 26 «ОХР» в себестоимость продукции).

При первом варианте в себестоимость включаются прямые и косвенные, производственные и часть непроизводственных (ОХР) расходы. В течение отчетного периода в дебете счетов 20 и 23 с кредита счетов ресурсов собираются прямые затраты, в дебете счетов 25 и 26 с кредита счетов ресурсов – косвенные затраты. В конце отчетного периода после распределения пропорционально избранной базе косвенные затраты списываются проводками: Дт 20, 23, 28 Кт 25 и Дт 20, 23 Кт 26. Таким образом, на дебете счета 20 формируется полная производственная себестоимость.

При втором варианте в себестоимость включаются и прямые, и косвенные, но только производственные затраты. Это позволяет в конце отчетного периода списывать на объекты калькулирования произведенные затраты, что отражается бухгалтерской записью: Дт 20, 23, 28 Кт 25. Затраты, собранные в течение отчетного периода на дебете счета 26, признаются при этом варианте расходами периода, не включаются, таким образом, в производственную себестоимость и списываются проводкой: Дт 90 Кт 26. В результате на дебете счета 20 формируется сокращенная (неполная, усеченная) производственная себестоимость.

Система учета переменных затрат (директ-костинг) основана на их делении на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные). При такой системе в структуре ОПР, ОХР и коммерческих расходов на соответствующих субсчетах может выделяться переменная (субсчет 1) и постоянная часть затрат (субсчет 2). Применительно к российской учетной практике система директ-костинг могла бы быть реализована на бухгалтерских счетах следующим образом: Дт 20 Кт 25/1, 26/1, 44/1 – на сумму условно-переменных затрат; Дт 90 Кт 25/2, 26/2, 44/2 – на сумму условно-постоянных затрат. Это возможно, поскольку Планом счетов бухгалтерского учета 2000 г. предусмотрена корреспонденция счетов 25 и 90.

С процессом учета затрат в составе себестоимости связана проблема распределения косвенных затрат – ОПР и ОХР. Важно при этом принимать во внимание, что ОПР по своему содержанию имеют производственный характер, а ОХР – непроизводственный. Поэтому в их распределении, несмотря на то, что

эти расходы учитываются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, методология закрытия которых идентична, имеются существенные различия, связанные, прежде всего, с выбором базы распределения.

Процесс распределения ОПР и ОХР состоит из следующих этапов: выбора объекта распределения косвенных затрат; аккумуляирования косвенных затрат, подлежащих распределению, на соответствующих счетах; обоснования и выбора базы распределения косвенных затрат.

В качестве базы распределения должен выбираться показатель, в наибольшей степени соответствующий характеру каждого вида распределяемых косвенных затрат. На практике часто базы распределения общехозяйственных расходов аналогичны базам распределения общепроизводственных расходов, что значительно упрощает расчеты, однако приводит к ошибкам в распределении косвенных затрат и искажению себестоимости.

В качестве базы распределения ОПР могут быть использованы: время работы основных производственных рабочих (человеко-часы); заработная плата основных производственных рабочих; время работы производственного оборудования (машино-часы); прямые материальные затраты (стоимость основных материалов); совокупные прямые затраты (материальные и трудовые); объем произведенной продукции; сметные ставки (коэффициенты) т.п.

Базами распределения ОХР могут являться: численность работающих; оплата труда основных производственных рабочих; производственные площади; стоимость оборудования; другие показатели, характеризующие деятельность обслуживающих подразделений.

Косвенные затраты между объектами затрат могут распределяться по фактическим значениям затрат или на основании предварительных бюджетных (сметных) ставок распределения, что более предпочтительно. Расчет сметной ставки распределения осуществляется в три этапа:

- проводится оценка косвенных затрат предстоящего периода;
- осуществляется выбор базы распределения косвенных затрат;
- проводится расчет сметной ставки распределения косвенных затрат как отношение суммы прогнозируемых косвенных затрат к величине базы их распределения.

Фактические значения косвенных затрат обычно отличаются от прогнозируемых, в связи с чем возникают недораспределенные или перераспределенные косвенные затраты, которые необходимо периодически корректировать.

Другая проблема распределения косвенных затрат заключается в разработке единых бюджетных (сметных) ставок распределения косвенных затрат. Они устанавливаются для всех подразделений, в которых осуществляется производство продукции. В результате доля фактических косвенных затрат структурных подразделений может значительно отличаться от рассчитанной по единой ставке. Это приводит к излишнему отнесению косвенных затрат по одним подразделениям и недостаточному отнесению – по другим.

Методы калькулирования себестоимости обуславливаются, прежде всего, объектами калькулирования. Ими являются заказ и процесс. Это позволяет рас-

сма­тривать в качестве наиболее распро­страненных методов учета затрат и калькулирования себестоимости позаказный и попро­цесный (его разновидность – попер­дельный). Важно обратить внимание на то, что методы калькулирования применяются при исчислении как полной и сокращенной себестоимости (признак полноты включения затрат), так и фактической и нормативной себестоимости (признак оперативности включения затрат). Нормативный метод занимает особое место среди калькуляционных систем, поскольку связан не только с процессом калькулирования, но и с реализацией функции управленческого контроля.

Обязательным условием позаказного метода является система производственных заказов; основным учетным регистром - карточки (ведомости) по каждому заказу в отдельности. В этом методе все прямые затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по каждому производственному заказу; косвенные затраты отражаются по местам возникновения, назначению и статьям калькуляции, включаются в себестоимость отдельных заказов после их распределения пропорционально избранной базе по ставке (коэффициенту) распределения. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммы затрат по заказу на количество производимой продукции. При постатейном учете делением суммы затрат по каждой статье на количество произведенной продукции определяется постатейная сумма затрат на единицу продукции. Эти величины используются при сравнении фактических и плановых значений показателей и расчета сумм экономии или перерасхода. Позаказный метод отличают:

- совпадение объекта учета затрат с объектом калькулирования себестоимости продукции (заказом);

- аккумуляция затрат в разрезе отдельных заказов и калькулирование себестоимости по каждому завершенному заказу, а не за учетный период;

- учет в составе НЗП всех относящихся к заказу затрат до момента завершения заказа и передачи его заказчику;

- организация аналитического учета затрат на счете 20 по каждому заказу в отдельности.

Его достоинством является относительная простота, что обеспечивает широкую сферу применения, к недостаткам относятся: отсутствие оперативно­го контроля за затратами; несовпадение времени составления отчетной калькуляции по заказу со временем составления периодической бухгалтерской отчетности; сложная и громоздкая инвентаризация незавершенного производства.

Позаказный метод обычно применяется в организациях с индивидуальным (единичным) и мелкосерийным типом производства.

Учетные записи ведутся на счете 20 в аналитическом разрезе по каждому заказу. Позаказный метод предусматривает традиционную схему учетных записей при калькулировании полной и сокращенной производственной себестоимости по заказам как вариантах учетной политики организации. Схема учетных записей при позаказном методе на основе данных условного примера представлена в табл. 1.

Таблица 1

Учетные записи при позаказном методе, р.

Заказ А:		Заказ Б:	
Дт20 Кт10 –	60000	Дт20 Кт10 –	80000
Дт20 Кт70, 69 –	100000	Дт20 Кт70, 69 –	150000
Дт20 Кт25 –	200000	Дт20 Кт25 –	300000
<i>Производственная себестоимость –</i>		<i>Производственная себестоимость –</i>	
Дт20 Кт26 –	150000 (если ОХР распределяются между заказами)	Дт20 Кт26 –	225000 (если ОХР распределяются между заказами)
<i>Полная себестоимость –</i>		<i>Полная себестоимость –</i>	
	510000		755000
или		или	
Дт90 Кт26 –	150000 (если ОХР не распределяются между заказами)	Дт90 Кт26 –	225000 (если ОХР не распределяются между заказами)

Основное содержание попроцессного метода заключается в отражении в течение отчетного периода затрат, связанных с последовательным осуществлением производственного процесса как совокупности технологических операций, обеспечивающих производство продукции; когда производственный цикл включает несколько стадий (фаз, процессов, переделов). Применяется в серийном и массовом (поточном) производствах. Его сущность состоит в учете всех прямых и косвенных затрат по статьям калькуляции на весь выпуск продукции. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммы произведенных затрат на объем произведенной за этот период продукции. Отличительными особенностями являются:

совпадение объектов учета затрат и объектов калькулирования, которыми являются отдельные процессы (стадии производства);

аккумуляция производственных затрат в разрезе отдельных процессов;

списание затрат за отчетный (календарный) период, а не по завершению технологического процесса и окончанию работ;

организация аналитического учета затрат на счете 20 по каждому производственному процессу.

Метод применяется в добывающих отраслях промышленности (нефтяной, газовой, горнорудной); энергетике (тепло-, электро-, атомные станции); некоторых предприятий химической промышленности.

Для попроцессного учета характерен метод простой калькуляции, среди которой различают одноступенчатую, двухступенчатую и многоступенчатую калькуляции. Варианты простой одноступенчатой и двухступенчатой калькуляции позволяют использовать следующие учетные записи:

для учета прямых затрат: Дт20 Кт10,70,69;

для учета косвенных затрат: производственных Дт25 Кт 10,70,69 и др.,
непроизводственных: Дт26 Кт10,70,69 и др.;

для учета расходов на продажу: Дт44 Кт10,70,69 и др.

Списание производственных затрат отражается записью: Дт20 Кт25;
списание управленческих расходов и расходов на продажу производится:

- 1) Дт20 Кт26 и Дт90 Кт44 – при калькулировании полной себестоимости;
- 2) Дт90 Кт26 и Дт90 Кт44 – при калькулировании сокращенной производственной себестоимости.

Вариант простой многоступенчатой калькуляции применяется в том случае, если производственный процесс состоит из нескольких стадий (процессов) и при этом на выходе каждого процесса находится не готовая продукция, а полуфабрикат. Количество полуфабрикатов каждой стадии производства может не совпадать с количеством готовой продукции. В этом случае возникает необходимость осуществлять учет затрат не только конечного продукта (готовой продукции как результата последней стадии производства), но и полуфабрикатов на каждой стадии производства.

При попроцессном методе предполагается, что затраты на материалы осуществляются в начале производственного процесса (в целях повышения аналитичности расчетов себестоимости единицы продукции их целесообразно учитывать отдельно), а на отдельных стадиях производства учитывается только стоимость обработки – добавленные затраты по стадиям обработки. Такой подход доказывает, что попроцессный метод является лишь упрощенной разновидностью попередельного метода, для которого также характерны многоступенчатая калькуляция и учет добавленных затрат. Особенности такого варианта калькулирования рассматриваются на примере попередельного метода.

Содержание попередельного метода заключается в том, что процесс получения готовой продукции состоит из нескольких последовательных, самостоятельных технологических стадий (фаз) обработки – переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки исходного сырья, в результате которой получают полуфабрикаты собственного производства, которые могут быть проданы на сторону или переданы в обработку на следующий передел, а готовая продукция получается лишь на последней стадии обработки.

Сферой применения попередельного метода являются отрасли промышленности с серийным и поточным (как разновидностью массового) производством, где осуществляется выпуск однородной продукции в значительных объемах (металлургическая, нефтеперерабатывающая, целлюлозно-бумажная, текстильная, автомобильная, электронная и др.). Процесс производства здесь осуществляется последовательно на различных стадиях (переделах), с применением физико-химических, термических методов обработки материалов, а также при осуществлении сборочного процесса (конвейер).

Сущность попередельного метода состоит в обобщении затрат по переделам. При этом прямые затраты в текущем учете отражаются не по видам продукции, а по стадиям производства, даже если в одном переделе можно получить продукцию разных видов.

Отличительными особенностями попередельного метода являются:

несовпадение объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции. Так как производство готовой продукции состоит из нескольких технологически законченных переделов, то исчисляется себестоимость продукции каждого передела, т. е. не только готовой продукции, но и по-

луфабрикатов. Поэтому объектом калькулирования являются вид или группа продукции каждого передела (в том числе и полуфабрикатов), а объектом учета затрат - передел;

списание затрат за календарный период, а не по окончании работ;

применение метода в отраслях с комплексным использованием сырья (материалоемких производствах). Контроль за использованием сырья и материалов в производстве осуществляется на основе балансов исходного сырья, расчета выхода продукта или полуфабриката, учета брака и отходов;

возникновение потребности в применении полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство. Это связано с тем, что полуфабрикаты, полученные в одном переделе, могут являться исходным материалом для последующего передела, а также могут быть проданы на сторону как готовая продукция. Это требует оценки полуфабрикатов собственного производства. С передела на передел полуфабрикаты собственного производства могут передаваться по фактической себестоимости;

организация аналитического учета затрат по технологическим переделам на счете 20, что позволяет определять себестоимость полуфабрикатов и вести учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности.

В промышленности применяются два варианта сводного учета затрат на производство при попередельном методе – бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

При бесполуфабрикатном варианте учет затрат на производство ведется без бухгалтерского определения себестоимости при передаче полуфабрикатов с передела на передел. То есть контроль за движением полуфабрикатов внутри цехов и между ними осуществляется бухгалтерией оперативно, без учетных записей на счетах, только в натуральном выражении. В этом случае затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства учитываются по цехам (переделам) в разрезе статей затрат. Причем добавленные затраты отражаются по каждому переделу, а стоимость материалов учитывается в себестоимости полуфабрикатов только с первого передела. Себестоимость продукции формируется путем суммирования затрат переделов с учетом участия каждого из них на основе добавленных затрат (рис. 1).

При полуфабрикатном варианте калькулируется себестоимость не только готовой продукции как конечного продукта, но и полуфабриката, т.е. калькулируется себестоимость продукта на каждом переделе (цехе, подразделении). Этот вариант целесообразно использовать организациям, продающим полуфабрикаты собственного производства на сторону. Полуфабрикатный вариант предполагает два способа его ведения:

- 1) с использованием счета 21;
- 2) без использования счета 21.

В первом случае (с использованием счета 21) полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдаются цехами на склад, а затем отпускаются в следующий цех (передел) из этого склада (рис. 2).

Во втором случае (без использования счета 21) затраты одного передела передаются следующему переделу по Дт20 одного цеха (передела) и Кт20 другого цеха (передела) в аналитических показателях (рис. 3).



Рис. 1 Учетные записи при попроцессном методе учета затрат (бесполуфабрикатный вариант)

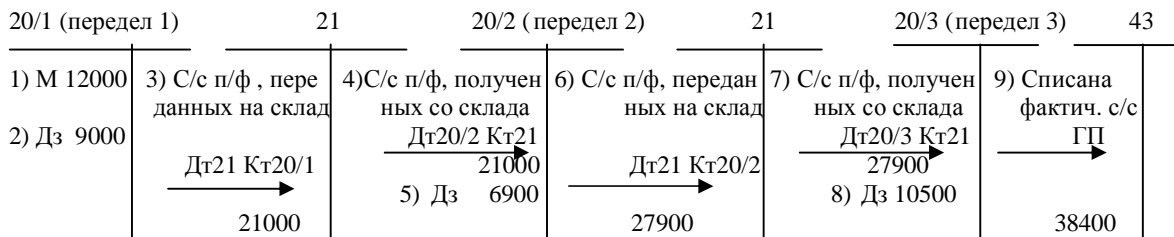


Рис. 2. Учетные записи при попроцессном методе учета затрат (полуфабрикатный вариант с использованием счета 21)

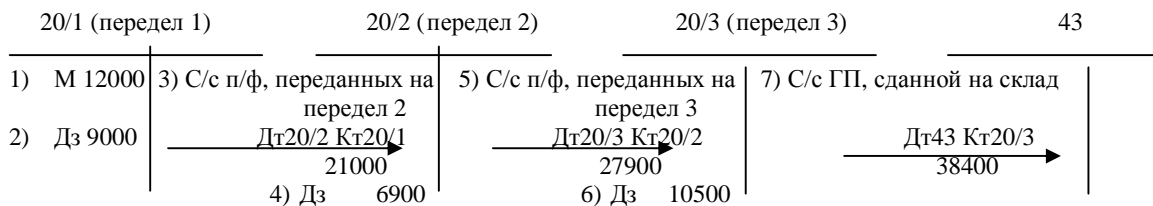


Рис. 3. Учетные записи при попроцессном методе учета затрат (полуфабрикатный вариант без использования счета 21)

Однако при таком варианте возникает повторный счет (т. н. внутризаводской оборот). Поскольку себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и добавленных затрат последующего передела и одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз, то возникает наложение затрат (внутризаводской оборот), который необходимо исключить. В нашем примере затраты по Дт20 будут состоять из следующей суммы: $21000 + 27900 + 38400 = 87300$, а внутризаводской оборот составит: $21000 + 27900 = 48900$. То есть себестоимость готовой продукции без внутризаводского оборота будет равна: $87300 - 48900 = 38400$, что отражается проводкой: Дт43 Кт20.

Изучение темы 3 «Анализ безубыточности и маржинальный подход в учете и управлении» ориентировано на аудиторное исследование практических ситуаций, на базе которых оценивается поведение затрат в зависимости от объема деятельности, рассматриваются методы их разделения на переменные и постоянные, рассчитывается точка безубыточности, выявляется сущность маржинального дохода, его роль в принятии управленческих решений. Следует обратить внимание, что точка безубыточности представляет собой тот уровень объема производства и продаж продукции (работ, услуг), при котором организация не имеет ни прибылей, ни убытков, но за счет полученной выручки полностью покрывает произведенные затраты. Среди способов расчета точки безубыточности (критической точки) выделим: с помощью расчета маржинального дохода, графический, математический. В основу любого из них положена идея нахождения точки безубыточности для принятия краткосрочных управленческих решений, в частности, в области ценообразования, прогнозирования прибыли, либо параметров затрат. Во внимание принимается ключевое условие анализа безубыточности – равенство объемов производства и продаж.

Математические формулы подтверждают, что величина точки безубыточности зависит от значений переменных и постоянных затрат, а также цены продаж единицы продукции. Однако существует категория, которая не зависит ни от объема производства, ни от величины постоянных затрат. Это категория маржинального дохода, который определяется как разница между ценой единицы продукции и удельными переменными затратами. Она показывает выгодность производства и продажи продукции по цене, превышающей не все совокупные затраты, а лишь переменные затраты. Другая особенность маржинального дохода состоит в том, что он является основной категорией системы директ-костинг и предусматривает многоступенчатый вариант расчета финансового результата. Ниже представлены три формата Отчета о прибылях и убытках, включая его формирование на базе маржинального подхода (рис. 4-6).

Доходы и расходы по обычным видам деятельности

Выручка (нетто) от продаж (выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей))

- Полная себестоимость продаж (полная себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, включая управленческие и коммерческие расходы)

= Прибыль (убыток) от продаж

Прочие доходы и расходы

± Операционные доходы и расходы

± Внереализационные доходы и расходы

= Прибыль/убыток до налогообложения

Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые обязательства

Текущий налог на прибыль

= Чистая прибыль (убыток) отчетного периода

Рис. 4. Отчет о прибылях и убытках при учете полных затрат (вариант полной себестоимости)

Доходы и расходы по обычным видам деятельности

Выручка (нетто) от продаж (выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей))

- Неполная (сокращенная) себестоимость продаж (производственная себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, рассчитанная только по производственным затратам, исключая управленческие и коммерческие расходы)

-
- = Валовая прибыль
 - Коммерческие расходы
 - Управленческие расходы

= Прибыль (убыток) от продаж

Прочие доходы и расходы

- ± Операционные доходы и расходы
- ± Внереализационные доходы и расходы

= Прибыль/убыток до налогообложения

Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые обязательства

Текущий налог на прибыль

= Чистая прибыль (убыток) отчетного периода

Рис. 5. Отчет о прибылях и убытках при учете полных затрат (вариант сокращенной (производственной) себестоимости)

Доходы и расходы по обычным видам деятельности

Выручка (нетто) от продаж (выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей))

- - Переменные затраты, в т.ч.:
 - прямые трудовые
 - прямые материальные
 - переменные ОПР
 - переменные ОХР
- } на объем проданной продукции
- } все

- Маржинальная прибыль

- - Постоянные затраты, в т.ч.:

- постоянные ОПР
 - постоянные ОХР
 - постоянные коммерческие
- } все

= Прибыль (убыток) от продаж

Прочие доходы и расходы

- ± Операционные доходы и расходы
- ± Внереализационные доходы и расходы

= Прибыль/убыток до налогообложения

Рис. 6. Отчет о прибылях и убытках при маргинальном подходе

Следует обратить внимание, что Отчет о прибылях и убытках, составленный на основе маргинального подхода, не используется для формирования внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности и в целях налогообложения.

Тема 4 «Использование информации о затратах в принятии краткосрочных управленческих решений» тесно связана с предыдущей и ориентирована, в основном, на аудиторное изучение. В ней на практических примерах рассматривается влияние объемов производства и продаж на прибыльность организации, вариантов калькулирования себестоимости на величину финансового результата, влияние на прибыль различных вариантов оценки стоимости материально-производственных запасов.

Изучение темы 5 «Нормативный учет и управленческий контроль» ставит целью определение взаимосвязи между калькуляционным процессом и бюджетированием. Основное внимание обращается на значение оперативности в учете затрат. По этому признаку различают нормативный учет и калькулирование нормативной себестоимости, а также фактический учет затрат и калькулирование фактической себестоимости. При нормативном учете текущий учет ведется по предварительным, заранее установленным, разработанным нормативам затрат по операциям, процессам, объектам учета, с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных значений. Фактический учет затрат позволяет последовательно накапливать данные о фактически произведенных затратах без отражения в учете информации о величине затрат по действующим нормам. В результате оба метода направлены на выявление и отражение в учете фактической себестоимости продукции, однако степень оперативности и контроля за использованием ресурсов, установлением причин их перерасхода и выявление внутрипроизводственных резервов у них различна.

В международной практике нормативный учет организуется таким образом, что все текущие затраты подразделяются на затраты по нормам и отклонения от норм. В результате этот метод позволяет калькулировать фактическую себестоимость (Фс) продукции оперативно, не дожидаясь окончания отчетного периода, на основе алгебраического суммирования нормативной себестоимости (Нс) и отклонений от норм (О), которые возникают в результате организационно-технических мероприятий: $Фс = Нс + О$. Такой подход предполагает калькулирование нормативной себестоимости отдельных изделий и системное отслеживание в течение отчетного периода только отклонений от норм. Это позволяет регулярно оперативно (раз в 5-7-10 дней и чаще) анализировать причины отклонений и не только выявлять виновников отклонений, но и определять «узкие места» в производстве с целью поиска и мобилизации внутрипроизводственных резервов. Поэтому нормативный учет является инструментом планирования и контроля, т.к. предварительное составление нормативной себестоимости по каждому изделию предполагает разработку научно обоснованных норм и нормативов затрат на основе хорошо организованного нормативного хозяйства. Все сказанное имеет отношение к системе стандарт-кост, основная задача которой состоит в учете потерь и анализе отклонений и их влиянии на прибыль организации. В основе лежит учет стандартных, должных (а не сущих, фактических) затрат и обособленное отражение возникающих отклонений.

Прообразом системы зарубежной стандарт-кост является отечественный нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. В его основе помимо нормативных значений затрат и суммы отклонений, находятся

также изменения норм (И), что предполагает периодическое корректирование нормативной себестоимости с учетом этих изменений и пересчет остатков НЗП. Формула для расчета фактической себестоимости в этом случае несколько трансформируется и принимает вид: $\Phi_c = H_c + И + О$.

Порядок расчета нормативных затрат сводится к нормированию элементов производственных затрат: прямых материальных; прямых трудовых затрат; косвенных общепроизводственных расходов. Далее представлены формулы для расчета соответствующих затрат.

Нормативные затраты основных материалов = $H_{nc} * N_k$, где H_{nc} - нормативная стоимость (цена) материалов, р., N_k - нормативное количество материалов, шт., кг и т.д. В качестве H_{nc} используются, как правило, рыночные цены. Они рассчитываются из условий франко-станция назначения. В качестве N_k – оценка ожидаемого количества материалов, которые будут использованы в производстве.

Нормативные прямые трудовые затраты = $H_{рв} * H_{чс}$, где $H_{рв}$ – нормативное рабочее время, т.е. время, необходимое для производства одной единицы продукции, норма-часы, $H_{чс}$ – нормативная часовая ставка, т.е. стоимость оплаты труда за час работы, р. Предварительно определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данное изделие.

Нормативные ОПР определяются как сумма предполагаемых в отчетном периоде переменных и постоянных ОПР. Величина ОПР определяется на основе ставки распределения ОПР, при этом важное значение приобретает *выбор* базы распределения ОПР. С этой целью должен быть рассчитан нормативный коэффициент как отношение суммы ОПР к базе их распределения. Важно учесть, что нормативный коэффициент ОПР может состоять из двух частей: для переменных ОПР и для постоянных ОПР; при их расчете используются разные базы распределения.

Ключевым вопросом нормативного учета затрат является использование его информации в анализе отклонений, в т.ч. в рамках гибкого бюджетирования.

Тема 6 «Бюджетирование» затрагивает вопросы сметного планирования и процесса разработки главного бюджета, вплоть до бюджета прибылей и убытков и бюджета бухгалтерского баланса.

Бюджет представляет собой инструмент доведения до исполнителей *целей* управления. Одновременно он является важным инструментом управленческого контроля. Бюджет (смета) представляет собой количественное выражение плана действий организации до той степени, до которой данные, включаемые в план, могут быть выражены в денежной оценке. Сметы могут быть составлены по каждому отдельному виду деятельности, сегменту организации, видам затрат (материальные, трудовые, финансовые, производственные, коммерческие, административные).

Бюджеты обычно разрабатываются на год (годовая смета), в т.ч. с разбивкой по кварталам или месяцам. В течение сметного периода бюджеты могут быть пересмотрены, например, в связи с появлением уточняющей информации. Поэтому процесс подготовки сметы может стать непрерывным. Такой подход

гарантирует, что составление сметы – непрерывный процесс, предопределяющий оптимальную оценку перспектив развития организации. Годовые бюджеты устанавливают ориентиры, к которым следует продвигаться (например, по объему продаж, производства, выручке и т.д.). При этом формируется ответственность конкретных лиц за отход от этих ориентиров. На таком подходе основаны учет по центрам ответственности и управление по отклонениям.

Бюджет, охватывающий всю деятельность организации на предстоящий период, называется генеральным бюджетом (главной сметой). Его цель состоит в объединении смет различных подразделений и видов деятельности (сегментов) на основе суммирования операционных и финансового бюджетов для составления общей (главной) сметы.

В ходе подготовки генерального бюджета разрабатываются:

бюджет доходов и расходов (смета прибылей и убытков);

бюджет инвестиций («капитальный бюджет»);

бюджет денежных средств (потоков);

бюджет бухгалтерского баланса (прогнозный баланс, расчетный баланс).

Главный бюджет состоит из двух частей: операционные бюджеты и финансовый бюджет

Разработка операционных бюджетов включает следующую последовательность.

1) Бюджет по объему продаж – с него начинается разработка главного бюджета. Точность прогнозов относительно объемов продаж по различным видам продукции на различных рынках в условиях динамичных цен определяет корректность разработки всех последующих бюджетов, в том числе по выручке от продаж. Прогноз объемов продаж составляется с использованием различных, достаточно сложных методов, среди которых статистические прогнозы с применением математических методов, экспертные оценки отдела сбыта, регрессионный анализ, метод «выпуск – затраты» и т.д.

2) Бюджет по объему производства – разрабатывается на основании бюджета продаж. Он отражает количество продукции, которое необходимо произвести в прогнозируемом периоде с учетом планируемых на начало и конец этого периода остатков готовой продукции. Объем производства (в натуральном выражении) рассчитывается по формуле:

Объем производства = Объем продаж + Запасы ГПк – Запасы ГПн,

где Запасы ГПк – планируемые остатки непроданной готовой продукции на конец прогнозируемого периода, ед.; Запасы ГПн – планируемые остатки непроданной готовой продукции на начало прогнозируемого периода, ед.

Для составления бюджета производства в денежном выражении требуется определение совокупных затрат на прогнозируемый объем производства. Для этого рассчитывается себестоимость единицы продукции по производственным затратам. С этой целью разрабатываются бюджеты производственных потребностей в сырье и материалах, бюджеты приобретения сырья и материалов, бюджеты прямых трудовых затрат и бюджеты производственных накладных расходов.

3) Бюджет производственных потребностей в сырье и материалах (прямых материальных затрат) разрабатывается в натуральном выражении с учетом потребности в каждом виде материальных ресурсов для производства единицы каждого вида продукции. Перемножением этих показателей с последующим суммированием полученных значений по видам продукции получается бюджет производственных потребностей в материалах.

4) Бюджет приобретения сырья и материалов разрабатывается с учетом прогнозируемых начальных и конечных остатков материалов на основании рассчитанной в предыдущем бюджете производственной потребности в материальных ресурсах на прогнозируемый период: $\text{Бюджет приобретения} = \text{Производственная потребность} + \text{Запасы Мк} - \text{Запасы Мн}$, где Запасы Мк – планируемые остатки материалов на конец прогнозируемого периода, ед.; Запасы Мн – планируемые остатки материалов на начало прогнозируемого периода, ед.

Для того, чтобы рассчитать этот бюджет в денежном выражении, необходимо умножить количество единиц приобретаемых материалов каждого вида на цену приобретения материалов каждого вида. Суммированием полученных значений по всем видам материалов рассчитывается бюджет приобретения материалов.

5) Бюджет прямых трудовых затрат разрабатывается на основе количества произведенной продукции (при сдельной форме оплаты труда) или количества отработанного времени (при повременной форме оплаты труда) с учетом ставки оплаты труда.

6) Бюджеты запасов готовой продукции и материалов разрабатываются на конец прогнозируемого периода в натуральном и денежном выражении. Конечные остатки текущего прогнозируемого периода являются начальными остатками следующего за ним прогнозируемого периода. Остатки материалов и готовой продукции в натуральном выражении устанавливаются менеджерами по производству, снабжению и сбыту продукции после совместных согласований и устранения нескоординированности.

Для оценки запасов готовой продукции и материалов в денежном выражении необходимо определить: для готовой продукции - прогнозируемую себестоимость единицы продукции; для материалов – прогнозируемую стоимость единицы материальных остатков.

7) Бюджет себестоимости проданной продукции разрабатывается по формуле: $\text{Ср} = \text{Запасы ГПн} + \text{Сп} - \text{Запасы ГПк}$, где Ср – прогнозируемая себестоимость проданной продукции, р.; Запасы ГПн – прогнозируемые запасы готовой продукции на начало периода, р.; Запасы ГПк - прогнозируемые запасы готовой продукции на конец периода, р.; Сп - прогнозируемая себестоимость произведенной за период продукции, р.

8) Бюджет себестоимости производимой продукции. Его структура будет зависеть от варианта калькулирования себестоимости, принятого в качестве элемента учетной политики организации. Для варианта полной себестоимости смета себестоимости производимой продукции будет определяться по формуле: $\text{Сп} = \text{Зм} + \text{Зт} + \text{З накл.}$, где Зм – прогнозируемые прямые материальные затраты, р.; Зт – прогнозируемые прямые трудовые затраты, р.; З накл. – прогнозируе-

мые накладные (общепроизводственные и общехозяйственные) производственные и непроизводственные расходы, р.

Для варианта сокращенной себестоимости смета себестоимости производимой продукции может быть определена по формуле: $Сп = Зм + Зт + З\text{ опр}$, где $З\text{ опр}$ – прогнозируемые общепроизводственные расходы, р.

Непроизводственные расходы в этом случае будут прогнозироваться в структуре бюджетов управленческих и коммерческих затрат.

Бюджет общепроизводственных расходов в структуре производственных затрат может быть разработан на основе зависимости этих расходов от прогнозируемого значения трудозатрат основных производственных рабочих в планируемом периоде. Могут быть также использованы бюджетные ставки распределения общепроизводственных расходов.

Бюджет административных (управленческих) расходов является наиболее сложной частью бюджетной процедуры и представляет собой детализированный перечень административных, маркетинговых, консультационных, налоговых и т.п. затрат. В большинстве случаев он отражает смету постоянных затрат по статьям расходов.

В результате разработки серии операционных бюджетов формируется бюджет Отчета о прибылях и убытках.

Разработка финансового бюджета включает в себе создание финансовой сметы, которую составляют бюджет капитальных вложений, бюджет денежных средств и бюджет бухгалтерского баланса.

Бюджет инвестиций является одним из наиболее сложных. Он предусматривает прогноз приобретения долгосрочных активов на основе оценки рентабельности инвестиций. Этот бюджет затрагивает вопросы уплаты процентов за кредит, изменяет сальдо на счетах основных средств, нематериальных и иных долгосрочных активов и поэтому оказывает влияние на бюджет денежных средств, прогнозируемый Отчет о прибылях и убытках, прогнозируемый баланс

Бюджет денежных средств представляет собой смету по поступлению (притоку) и выбытию (оттоку) денежных средств, находящихся в кассе и на расчетных счетах организации. Этот бюджет строится на основе знания условий возникновения и погашения дебиторской и кредиторской задолженности. Он позволяет прогнозировать конечное сальдо по счетам денежных средств, которое используется при прогнозировании бухгалтерского баланса.

Бюджет бухгалтерского баланса строится на конец прогнозируемого периода и является заключительным этапом бюджетирования. Конечное сальдо прогнозного баланса определяется по формуле: $Ок = Он + Н + П - В$, где $Ок$ – сальдо конечное по прогнозному балансу, р.; $Он$ – сальдо начальное в прогнозном балансе, р.; $Н$ – прогнозируемые начисления затрат (из бюджета прибылей и убытков), р.; $П$ – прогнозируемые поступления (притоки) денежных средств (из бюджета денежных средств), р.; $В$ – прогнозируемые выплаты денежных средств (из бюджета денежных средств), р.

Бюджет баланса невозможно построить без прогноза сальдо дебиторской и кредиторской задолженности.

Конечное прогнозируемое сальдо дебиторской задолженности определяется по формуле: $ДЗк = ДЗн + О - Д$, где $ДЗк$ – дебиторская задолженность на конец прогнозируемого периода, р.; $ДЗн$ – дебиторская задолженность на начало прогнозируемого периода, р.; $О$ – прогнозируемая отгрузка продукции (работ, услуг) без поступления денежных средств в оплату в прогнозируемом периоде, р.; $Д$ – прогнозируемое поступление в планируемом периоде денежных средств в оплату за ранее отгруженную продукцию (работы, услуги), р.

Конечное прогнозируемое сальдо кредиторской задолженности определяется по формуле: $КЗк = КЗн + Об - В$, где $КЗк$ – кредиторская задолженность на конец прогнозируемого периода, р.; $КЗн$ – кредиторская задолженность на начало прогнозируемого периода, р.; $Об$ – прогнозируемые обязательства по закупкам за прогнозируемый период, р.; $В$ – прогнозируемые выплаты по обязательствам в прогнозируемом периоде, р.

Таким образом, цель разработки функциональных бюджетов состоит в создании прогнозируемого Отчета о прибылях и убытках. Цель формирования финансового бюджета заключается в создании прогнозируемого баланса.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

Задача 1

Задание: рассчитать величину общих затрат при объемах производства продукции: а) 25000 ед.; б) 50000 ед.

Исходные данные: АО «Мотор» производит бытовые электронагреватели воды. Информация о затратах на 200_ г. по данному виду продукции (в руб.): прямые материальные – 40, прямые трудовые (1,5 часа по 20 р. за час) – 30, производственные накладные – 10, амортизация оборудования (ежемесячно) – 50000, оплата труда административно-управленческого персонала (за период) – 450000.

Задача 2

Задание: определить финансовый результат деятельности организации, составив Отчет о прибылях и убытках.

Исходные данные: Организацией произведено 20000 ед. продукции. Информация о затратах на ее производство (в руб.): прямые материальные – 4000, прямые трудовые – 8000, производственные накладные – 2000, непроизводственные – 4000. За отчетный период организацией продано 75% продукции – 15000 ед. на сумму 12000 руб. Оставшиеся 5000 ед. продукции оказались непроданными. Запасов непроданной продукции на начало отчетного периода нет.

Задача 3

Задание:

1) определить величину маржинального дохода, если организация планирует произвести и продать 20000 ед. продукции по цене 9 р.;

2) рассчитать точку безубыточности при условии, что постоянные затраты за год составляют 76000 р., а цена продажи единицы продукции возрастает с 9 р. до 10 р.;

3) определить количество единиц продукции, которое необходимо произвести и продать для получения прибыли 50000 р.

Исходные данные: ООО «Шанс» производит и продает фруктовые газированные напитки в двухлитровых пластиковых бутылках. Информация о структуре затрат на производство напитка (без учета затрат на производство пластиковых форм бутылок) на текущий год на единицу продукции, р.: прямые материальные – 4,0; прямые трудовые – 3,0; переменные накладные – 1,0; постоянные накладные – 2,0.

Задача 4

Задание:

1) рассчитать точку безубыточности (в единицах продукции и рублях) для следующего года;

2) определить объем продаж (в единицах продукции и рублях) для получения прибыли 2000 тыс. р.;

3) рассчитать прибыль при выручке от продаж продукции в 6000 тыс. р.;

4) определить точку безубыточности (в единицах продукции) для следующего года при одновременном запланированном изменении показателей:

а) увеличении цены продаж на 10%;

б) снижении переменных затрат на 15%;

в) снижении постоянных затрат на 480 тыс. р.,

а также при запланированном изменении каждого из этих показателей в отдельности.

Исходные данные: АО «Мотор» производит электробытовые приборы. Информация о показателях деятельности по производству электробытового прибора БП-12 за предыдущий год (табл. 2):

Таблица 2

Показатели деятельности АО «Мотор» за предыдущий год
(производство электробытового прибора БП-12)

Показатели	Сумма, р.
Цена продаж	900
Переменные затраты, в т.ч.:	350
основные и вспомогательные материалы	170
оплата труда производственных рабочих	160
прочие	20
Постоянные затраты, в т.ч.:	1420000
электроэнергия и теплоснабжение	300000
оплата труда управленческого персонала	600000
расходы по снабжению и сбыту	200000
прочие	320000

Задача 5*Задание:*

1) рассчитать объемы производства продукции трикотажного ателье в точке безубыточности и для обеспечения ежемесячной прибыли, составляющей 9% выручки от продаж;

2) определить, за счет изменения какого из следующих факторов:

- а) увеличения цены продаж;
- б) снижения постоянных затрат;
- в) снижения переменных затрат

целесообразно при объеме производства и продаж 250 костюмов в месяц обеспечить прибыль, составляющую 9% выручки от продаж продукции.

Исходные данные: Трикотажное ателье ООО «Ведуга» производит трикотажные изделия нескольких наименований, в том числе детские костюмы. Цена продаж одного костюма 400 р., обычный объем продаж в месяц – 250 детских костюмов. Имеется следующая информация о затратах по данному виду продукции (табл. 3):

Таблица 3

Стоимостные значения затрат по элементам, р.

Показатели затрат	Сумма
Материалы	30,0 за ед. материалов
Оплата труда	27,0 р. за 1 час
Амортизация, электроэнергия, налоги	38500 в месяц
Транспортировка и сбыт	25,0 на единицу продукции

Для производства единицы продукции данного вида требуется 3 ед. материалов и 6,5 час труда.

Задача 6

Задание: ранжировать по предпочтительности объемы выпуска продукции в целях получения максимальной прибыли, учитывая, что мощность работы оборудования ограничена 15450 часами в месяц при трехсменном режиме функционирования организации.

Исходные данные: При производстве четырех видов продукции АО «Мотор» постоянные затраты составляют 700000 р. в месяц. Остальная информация представлена в табл. 4.

Таблица 4

Показатели по производству и сбыту предметов бытовой техники
(удельные значения)

Виды продукции	Цена продаж, р.	Переменные затраты, р.	Максимальная потребность на рынке, ед.	Трудозатраты на производство, час
Тостеры	450	300	2300	2,5
Кофемолки	540	400	1500	3,0
Миксеры	670	500	1200	4,0
Соковыжималки	1000	650	800	5,0

Методические указания:

1) для определения вклада каждого вида продукции в формирование финансового результата от продаж продукции и их ранжирования по предпочтительности заполнить табл. 5;

2) для определения максимально возможной прибыли от продаж продукции заполнить табл. 6.

Таблица 5

Ранжирование по предпочтительности объемов выпуска продукции

Виды продукции	Удельный маржинальный доход, р.	Ранг (место) предпочтений выпуска продукции	Трудозатраты при максимальной потребности, час	Объем продукции при действии лимитирующего фактора по производственной мощности, ед.
Тостеры Кофемолки Миксеры Соковыжималки				

Таблица 6

Показатели эффективности продаж продукции

Виды продукции	Выручка от продаж, р.	Переменные затраты, р.	Маржинальный доход, р.	Постоянные затраты, р.	Прибыль от продаж, р.
Тостеры Кофемолки Миксеры Соковыжималки					
Итого:				700000	

Задача 7*Задание:*

1) определить для каждого структурного подразделения организации объем производства в точке безубыточности и прибыль, которая может быть получена ими при производстве 15000 ед. продукции;

2) определить, при каком объеме производства затраты структурных подразделений будут равны.

Исходные данные: Организация производит лекарственные препараты (аскорбиновую кислоту) в двух цехах: цехе 1 и цехе 2. Оптовая цена реализации единицы продукции 5,3 руб. Информация о затратах представлена в табл. 7.

Таблица 7

Затраты на производство аскорбиновой кислоты, р.

Виды затрат	Подразделения	
	Цех 1	Цех 2
Прямые материальные	1,28	1,30
Прямые трудовые	0,74	1,05
Переменные накладные	1,10	0,95
Постоянные накладные	28600	27200

Методические указания: результаты вычислений представить в табл.8.

Таблица 8

Показатели деятельности по производству аскорбиновой кислоты

Показатели	Подразделения	
	Цех 1	Цех 2
Точка безубыточности производства, упак.		
Прибыль при продаже 15000 упаковок		
Объем производства при равных затратах, упак.		

Задача 8

Задание:

1) определить величину переменных и постоянных затрат при изменениях объемов производства продукции;

2) составить Отчеты о прибылях и убытках организации на основе маржинального подхода при цене продаж – 8 р. за единицу продукции.

Исходные данные: Организация производит комплектующие изделия одного вида. Объем производства и продаж продукции колеблется от 15000 до 40000 ед. в год. Распределение переменных и постоянных затрат в пределах производственной мощности представлено в табл.9.

Таблица 9

Динамика затрат по комплектующим изделиям

Показатели	Варианты			
	1	2	3	4
Объем производства и реализации, ед.	15000	24000	30000	40000
Затраты на весь объем, р.	75000			
в том числе: переменные	30000			
постоянные	45000			
Затраты на единицу продукции, руб.				
в том числе: переменные				
постоянные				

Методические указания:

1) величину переменных и постоянных затрат определить в табл.9, заполнив при этом пропуски;

2) отчеты о прибылях и убытках подготовить в форме табл.10, включив в нее необходимые показатели.

Таблица 10

Отчеты о прибылях и убытках по вариантам объемов производства

Показатели	Варианты			
	1	2	3	4

Задача 9

Задание:

1) составить Отчет о прибылях и убытках организации на основе маржинального подхода;

2) определить величину маржинального дохода единицы продукции с целью возмещения постоянных затрат и получения прибыли.

Исходные данные: Организация реализует комплекты спортивной одежды. Информация о показателях ее деятельности представлена в табл.11.

Таблица 11

Показатели деятельности по комплектам спортивной одежды за месяц

Показатели	Значения показателей
Объем закупок, комп.	1000
Объем продаж, комп.	875
Цена закупки одного комплекта, р.	480
Цена реализации одного комплекта, р.	600
Транспортные расходы, р.	70000
Прочие издержки обращения, р.	43700

В транспортных расходах переменные затраты составляют 35%, остальные затраты постоянные. В издержках обращения переменные затраты составляют 20 руб. на один комплект, остальные затраты постоянные.

Методические указания:

1) Отчет о прибылях и убытках подготовить в форме табл.12, включив в него необходимые показатели.

Таблица 12

Отчет о прибылях и убытках, р.

Показатели	Сумма
Выручка от продаж	
Покупная стоимость проданных товаров	
Валовая прибыль	
Финансовый результат	

2) Для определения маржинального дохода в целях возмещения постоянных затрат и получения прибыли воспользоваться соответствующей формулой и учесть объем продаж товаров.

Задача 10

Задание:

- 1) определить точку безубыточности (в единицах продукции и рублях);
- 2) рассчитать финансовый результат от реализации 3500 ед. продукции;
- 3) определить точку безубыточности (в единицах продукции и рублях) для случая, когда торговая наценка возрастает на 15 р. на единицу продукции;
- 4) рассчитать точку безубыточности (в единицах продукции и рублях) для случая, когда вместо дополнительно предоставленной торговой наценки увеличиваются на 10% постоянные затраты на оплату труда персонала магазина.

Исходные данные: АО «Заря» через свой магазин – торговый дом «Заря» осуществляет реализацию женских туфель. АО «Заря» реализовало туфли десяти видов одинаковой себестоимости и розничной цены. При рассмотрении вопроса о целесообразности открытия нового магазина администрация организации использует следующую информацию (табл. 13):

Таблица 13

Затраты на производство продукции, р.

Показатели затрат	Сумма
Переменные затраты на единицу продукции (пару туфель), в том числе:	210,0
производственная себестоимость	195,0
торговая наценка	15,0
Постоянные затраты за год, в том числе:	360000,0
аренда торгового оборудования	60000,0
оплата труда персонала	200000,0
реклама	800000,0
прочие	20000,0

Цена продаж пары туфель – 300 р.

Основная литература:

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов / М.А. Вахрушина. – М. : ИКФ ОМЕГА-Л: Высш. шк., 2002. – 528 с.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Юристъ, 2003. – 618 с.

Дополнительная литература:

3. Булгакова С.В. Управленческий учет / С.В. Булгакова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2001. – 176 с.
4. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета / И.Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 144 с.

Автор Булгакова Светлана Викторовна
Редактор Бунина Т.Д.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета
Воронежского государственного университета

Заказ № 420 от 28 декабря 2005 г. Тираж 30 экз.

