Министерство образования и науки, молодежи и спорта Украины

Донбасская государственная машиностроительная академия

В. В. Ровенская,

Е. К. Добыкина,

Е. В. Латышева

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Утверждено
на заседании ученого совета
Протокол № 1 от 30.09.2010

Краматорск 2011

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052я73
Р 58

Рецензенты:

Булеев И. П, д-р экон. наук, профессор, заместитель директора Института экономики промышленности НАН Украины по научной работе;

Карабедянц Л. В., канд. экон. наук, начальник финансово-экономического управления ЗАО «НКМЗ»

Навчальний посібник містить стислий виклад усього курсу за окремими розділами, плани практичних занять, методичні вказівки до виконання контрольних робіт і до самостійного вивчення дисципліни.

Об'єднані в посібнику теоретичні положення, практичні задачі та тестові завдання надають студентам можливості заздалегідь готуватися до практичних занять, виконувати завдання контрольної роботи згідно з наданими рекомендаціями, здійснювати самоконтроль своїх знань.

Ровенская, В. В.

Р 58 Управленческий учет : учебное пособие / В. В. Ровенская, Е. К. Добыкина, Е. В. Латышева. – Краматорск : ДГМА, 2011. – 216 с.
ISBN 978-966-379-513-3.

Учебное пособие содержит краткое изложение всего курса по отдельным разделам, планы практических занятий, методические указания к выполнению контрольных работ и самостоятельному изучению дисциплины.

Объединенные в пособии теоретические положения, практические задачи и тестовые задания дают студентам возможность заранее готовиться к практическим занятиям, выполнять задания контрольной работы, согласно представленным рекомендациям, осуществлять самоконтроль своих знаний.

УДК 657 (075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-966-379-513-3

© В. В. Ровенская, Е. К. Добыкина, Е. В. Латышева, 2011
© ДГМА, 2011

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 5
ЧАСТЬ 1 ОПОРНЫЙ КОНСПЕКТ 6
МОДУЛЬ 1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ 6
1 СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ «УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ» 6
1.1 Содержание и аспекты управленческого учета 6
1.2 Управленческий учет в информационной системе предприятия 9
1.3 Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета 12
1.4 Задачи управленческого учета 15
2 СТРУКТУРНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ И СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА 16
2.1 Предмет и объекты управленческого учета 16
2.2 Метод и элементы управленческого учета 19
2.3 Принципы управленческого учета 21
2.4 Функции управленческого учета 23
2.5 Системы управленческого учета (базовые модели) 25
2.6 Составные части управленческого учета 30
3 ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ 33
3.1 Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии 33
3.2 Принципы ведения управленческого учета 41
3.3 Учет по центрам деятельности 46
3.4 Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета 51
3.5 Функции учетчиков-аналитиков на предприятии 54
4 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 55
4.1 Производственные процессы как объект управленческого учета 55
4.2 Состав и классификация затрат по созданию и хранению запаса материалов 58
4.3 Состав затрат, характеризующий результаты финансово–сбытовой деятельности 60
4.4 Классификация и состав затрат, связанных с организационной деятельностью 60
4.5 Общая классификация затрат на производство 63
4.6 Классификация затрат по целям управления 65
5 ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ: ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ ПО ЦЕЛЯМ УЧЕТА 66
5.1 Определение сущности учета затрат 66
5.2 Производственный учет как единый процесс учета затрат и калькулирования себестоимости продукции 66
5.3 Методы оценки затрат в системе управленческого учета 68
5.4 Классификация производственных затрат для определения себестоимости произведенной продукции 71

6 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ 72
6.1 Динамика затрат 72
6.2 Линейная зависимость и релевантные уровни 74
6.3 Принимаемые и не принимаемые в расчет затраты и доходы 78
6.4 Безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода 79
6.5 Вмененные затраты 79
6.6 Инкрементные (приростные) и маржинальные (предельные) затраты и доходы 80
6.7 Анализ «Затраты – объем – прибыль» 81
6.8 Допущения анализа «Затраты – объем – прибыль» 91
7 АНАЛИЗ РЕШЕНИЙ. ДИФФЕРЕНЦИАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РЕЛЕВАНТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ 92
7.1 Планирование ассортимента продукции, подлежащей реализации 92
7.2 Анализ затрат на производство 94
7.3 Принятие решения о комплектующих изделиях 95
7.4 Принятие или отклонение специального заказа 97
7.5 Решения относительно выбора оптимальной технологии производства продукции 101
7.6 Производить или покупать? 102
7.7 Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора 105
8 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРОЦЕССА КОНТРОЛЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ 107
9 УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ 110
9.1 Планирование и контроль издержек. Суть бюджетирования и виды бюджетов 110
9.2 Калькулирование себестоимости по системе «стандарт-кост» 116
9.3 Калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-кост» 118
9.4 Краткая характеристика существующих систем управленческого учета, анализ их достоинств и недостатков 119
ЧАСТЬ 2 ПЕРЕЧЕНЬ ТЕСТОВ 123
ЧАСТЬ 3 ПЕРЕЧЕНЬ ЗАДАЧ 159
ЧАСТЬ 4 ПЛАНЫ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ 186
Практическое занятие 1 186
ЧАСТЬ 5 МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ К САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЕ СТУДЕНТОВ ЗАОЧНОГО ОТДЕЛЕНИЯ 195
ЧАСТЬ 6 КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ 201
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 206
ПРИЛОЖЕНИЕ А Пример задания на защиту контрольной работы 208
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ПРИМЕР ЗАЧЕТНОГО ЗАДАНИЯ 210
ПРИЛОЖЕНИЕ В ВЫБОР ВАРИАНТА КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ 213

ВВЕДЕНИЕ

Целью преподавания дисциплины «Управленческий учет» студентам экономических специальностей является формирование у будущих специалистов базы теоретических знаний и практических навыков по организации и ведению управленческого учета на предприятии.

Задачи изучения дисциплины «Управленческий учет»:

– получение системы знаний об управленческом учете как о механизме управления предпринимательской деятельностью, ориентированном на получение и максимизацию прибыли, а также на оптимизацию всей хозяйственной деятельности предприятия;

– организация на предприятии информационно-контрольной системы для учета и предоставления необходимой информации менеджерам и инвесторам.

В результате изучения дисциплины «Управленческий учет» бакалавры должны *знать*:

– сущность, особенности и задачи управленческого учета;

– общие принципы построения управленческого учета на предприятии;

– методы и способы формирования системы учета состава и направлений использования ресурсов предприятия для получения возможности эффективного управления хозяйственными процессами и упрощения определения финансовых результатов;

– систему сбора, обработки и подготовки информации, по предприятию и его внутренним подразделениям; проблемы, которые решаются бухгалтерами-аналитиками в процессе формирования информации, полезной для принятия управленческих решений.

Бакалавры должны *уметь*:

– использовать систему знаний о принципах управленческого учета для систематизации данных о производственных расходах, оценке себестоимости проведенной продукции и определение прибыли;

– разрешать на примере конкретных ситуаций проблемы выгодности новых изделий, изменения объема и ассортимента продукции, капитальных вложений, управления расходами с помощью различного вида смет.

Бакалавры должны *иметь представление*:

– для каких целей и каким образом используется менеджерами информация, подготовленная системой управленческого учета;

– об отличиях и взаимосвязи видов учета (управленческого и финансового) в процессе подготовки информации для пользователей;

– об основных концепциях внутренней отчетности и ее взаимосвязи с бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

ЧАСТЬ 1
ОПОРНЫЙ КОНСПЕКТ

МОДУЛЬ 1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

1 СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ «УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

1.1 Содержание и аспекты управленческого учета

В современной отечественной и зарубежной научной литературе нет единого мнения о сущности понятия «управления», что связано со сложностью и многогранностью данной категории. Чаще всего управление рассматривают как:

– науку (отрасль знаний людей);

– определенную функцию (вид деятельности);

– процесс осуществления руководства предприятием, людьми и пр.;

– орган или аппарат управления и пр.

Если рассматривать современное предприятие, то оно представляет собой сложный комплекс, динамизм и слаженность работы которого обеспечивается механизмом управления. В общем виде под **управлением предприятием** можно понимать процесс ведения деятельности предприятия по намеченным программам (бизнес-планам, планам развития), согласно которым сначала устанавливаются цели, задачи и направления бизнеса, разрабатываются мероприятия по их осуществлению, определяются методы контроля за их выполнением, а затем анализируются полученные результаты.

Процесс управления предполагает согласованное решение основных задач, установление внутренних связей, контроль за достижением намеченных целей, своевременное фиксирование отклонения от плана, а также проведение необходимых корректировочных мероприятий.

Для возможности осуществления такого управления на предприятии формируют систему обработки и подготовки информации для внутренних пользователей – **управленческий учет**.

Причины возникновения и актуальность управленческого учета связаны с тем, что для возможности координации общей системы управления предприятием требуется разработка особой системы «управления управлением» – **системы управленческого учета,** что обусловлено следующими причинами:

1) системы управления предприятиями постоянно разрастаются и усложняются (в полном соответствии с законом Паркинсона). Это, в конечном итоге, приводит к тому, что они сами становятся несогласованными

(а иногда и недостаточно управляемыми), а, значит, требуют оптимизации систем их управления;

2) явление «информационного бума» привело к тому, что система управленческого учета является своего рода «фильтром», акцентирующим внимание только на релевантной информации, что, в свою очередь, повышает значение введения для предприятия **системы управленческого учета.**

Сущность управленческого учета сводится к разработке интегрированной системы учета затрат и доходов, а также к проведению нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизации информации, касающейся преимущественно внутренней деятельности фирмы, с целью дальнейшего формирования оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Таким образом, под **управленческим учетом** понимают процесс выявления, измерения, накопления, подготовки, анализа, интерпретации информации на предприятии, её передачи для использования управленческим аппаратом с целью дальнейшего планирования, осуществления анализа и контроля внутри предприятия, а так же для оптимизации стратегии его развития.

Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.

Особенности управленческого учета:

1) разные сроки для разных целей. В управленческом учете употребляют много терминов (понятий), которые близки по названию, но имеют разное значение в разных ситуациях, и наоборот – разные названия при подобном значении;

2) данные управленческого учета чаще ориентировочные, чем абсолютно точные. В управленческом учете (при планировании и тому подобное) возможны существенные погрешности, приблизительные оценки;

3) работа с неполными данными. При принятии управленческих решений никогда не бывает полной, исчерпывающей информации об объекте управления, всегда возникает дефицит какой-то необходимой информации;

4) данные учета. Это только часть исходной управленческой информации. При принятии управленческого решения всегда используется и неучетная информация, а иногда интуиция менеджера;

5) люди, а не числа определяют, как пойдут дела. Система учета полезна лишь настолько, насколько результаты ее использования отображаются в реальной деятельности людей. Наилучшие планы – не исполнимые без реальных исполнителей.

Приведенные особенности необходимо учитывать при работе с данными управленческого учета.

Основными аспектами управленческого учета являются:

1 Производственный учет, в результате которого накапливаются, систематизируются, анализируются и используются учетные данные о полученных в ходе хозяйственной деятельности затратах (прямых и косвенных) для возможности дальнейшего определения себестоимости продукции (работ, услуг) и установления ожидаемой прибыли от её реализации.

2 Использование полученной информации о фактических затратах и отчетной себестоимости для прогнозирования будущих затрат производства, а также обеспечения этой информацией руководителей всех уровней для возможности принятия ими оптимальных управленческих решений.

3 Организация учета по центрам затрат и центрам ответственности для установления контроля за затратами (по местам их возникновения), а также оценки мер, направленных на получение и максимизацию прибыли, как главной цели деятельности любого предприятия.

Управленческий учет должен, в первую очередь, обеспечивать руководство предприятия информацией, которая позволит дать характеристику существующей на предприятии системе управления расходами (по видам деятельности), проанализировать и оценить ее эффективность, разработать приемы стратегического управления расходами, дать оценку деятельности отдельных подразделений (центров ответственности).

Исходя из этого, *целью* управленческого учета является обеспечение руководства всей информацией, необходимой для управления и контроля за развитием предприятия в интересах его владельцев и других заинтересованных лиц (кредиторов, клиентов, поставщиков, персонала, правительства и общества).

Предметом управленческого учета является планируемая хозяйственная деятельность предприятия.

Объектами управленческого учета являются отдельные виды и направления деятельности предприятия, центры ответственности, бюджеты и долгосрочные планы, внешняя среда.

Пользователями информации управленческого учета является руководство предприятия как на более высоком (совет директоров, президент, вице-президенты и т.п.), так и на низших уровнях управления. При этом руководителям высшего уровня управления информация управленческого учета нужна для принятия стратегических решений и их мониторинга, руководителям низших уровней – для реализации намеченных планов и программ. Для этого устанавливаются четкая субординация работников, порядок сбора и подготовки необходимой для управления информации (о расстановке и деятельности персонала на рабочих местах, движении ресурсов в производственном процессе и обороте и т. п.).

Принципы организации управленческого учета:

– целенаправленность является необходимой для обеспечения миссии предприятия, т.к. наличие и понимание главной общей цели консолидирует усилие работников предприятия на достижение результата;

– системность предусматривает целостный и всесторонний подход к внедрению системы управленческого учета на предприятии и заключается в инициативе и поддержке высшим руководством, разработке четкого перечня заданий, делегировании соответствующих полномочий относительно организации управленческого учета определенным работникам;

– систематичность – это долгосрочное обеспечение осуществления целей и заданий управленческого учета, которое должно стать органическим элементом корпоративной культуры предприятия;

– своевременность заключается в немедленном реагировании на изменения во внешней среде, которые могут представлять опасность для функционирования предприятия, с целью корректировки действующей стратегии.

– оптимизация предусматривает, что ожидаемый от внедрения системы управленческого учета эффект (экономический) должен быть позитивным (максимум эффекта при минимуме затрат).

Управленческий учет, как любое научное направление, в своем развитии прошел несколько этапов:

1 Промышленный учет (~ конец 19 в.).

2 Аналитический учет (~ до начала 2-й мировой войны).

3 Управленческий учет (~ до 1953 г.).

4 Маржинальный учет – простой и развитой директ-кост (~ до 1975 г.).

5 Стратегический учет (~ с 1975 г.).

1.2 Управленческий учет в информационной системе предприятия

С течением времени процесс управления предприятием претерпел существенные изменения как с точки зрения постановки задач, так и с точки зрения методов их решения. Производственный учет в современных условиях не является самоцелью. Его информация необходима менеджерам для принятия оперативных производственных решений. Следовательно, бухгалтерский управленческий учет включает производственный учет. Взаимосвязь видов учета иллюстрируется на рисунке 1.

Производственный учет является «базой» управленческого учета. Ее «надстроечная» часть (на рис. 1 она заштрихована) представляет собой бюджетирование, управленческий контроль и управленческий анализ деятельности организации и ее сегментов, принятие оперативных управленческих решений, а также составление внутренней отчетности.

Управленческий учет пересекается с финансовым в части учета издержек, различие лишь в методах учета затрат: в первом случае речь идет об аналитическом учете, во втором – о синтетическом.

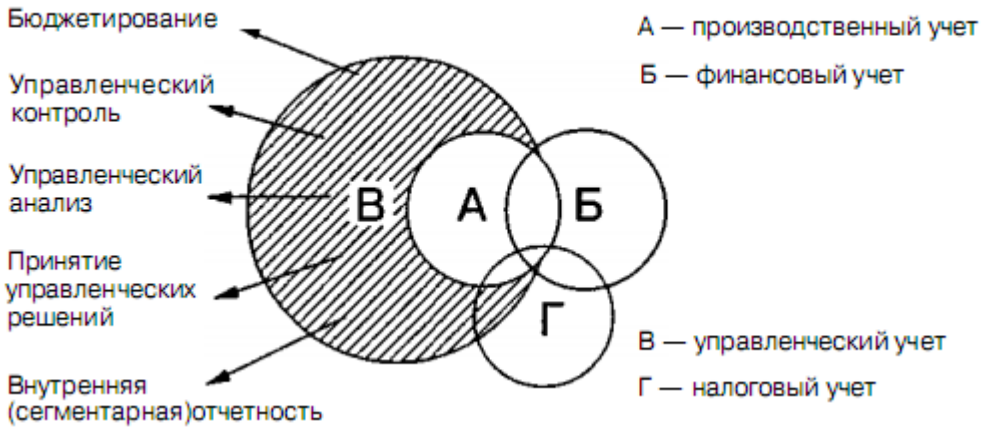


Рисунок 1 – Взаимосвязь видов учета

На сегодняшний день общепризнанным является факт выделения налогового учета в самостоятельное направление. Однако информация финансового и управленческого учета может использоваться в налоговых расчетах.

Информация – это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах, т.е. все то, что расширяет представление об объекте исследования. Целью бухгалтерского управленческого учета является обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

В условиях рынка для предприятий значительно возрастают информационные потребности, возникающие как внутри самого предприятия, так и за его пределами. Со стороны внешних организаций может возникать определенный интерес, как к деятельности предприятия, так и к результатам его деятельности. Например, собственников предприятия, поставщиков, покупателей, кредиторов, налоговые органы, акционеров может интересовать различного рода информация: об изменении доли собственного капитала, эффективности инвестиций, доходах и эффективности использования ресурсов и т. п.

Для большинства же предприятий общие информационные потребности можно сгруппировать следующим образом (рис. 2).

Экономическая информация представляет собой информацию (документацию), которая последовательно и полно отражает экономические аспекты производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Она подразделяется на: плановую, нормативно-справочную и учетную информацию.

Плановая информация содержит исходные данные для разработки мероприятий, которые могут быть предприняты в будущем для технико-экономического и оперативно-производственного планирования.

Одной из важных задач технико-экономического планирования является составление смет (бюджетов) для предприятия в целом на конкретный период времени (год). Главной целью сметы, которая ставится администрацией при ее составлении, является координация отдельных планов структурных подразделений, обеспечение их согласованности.

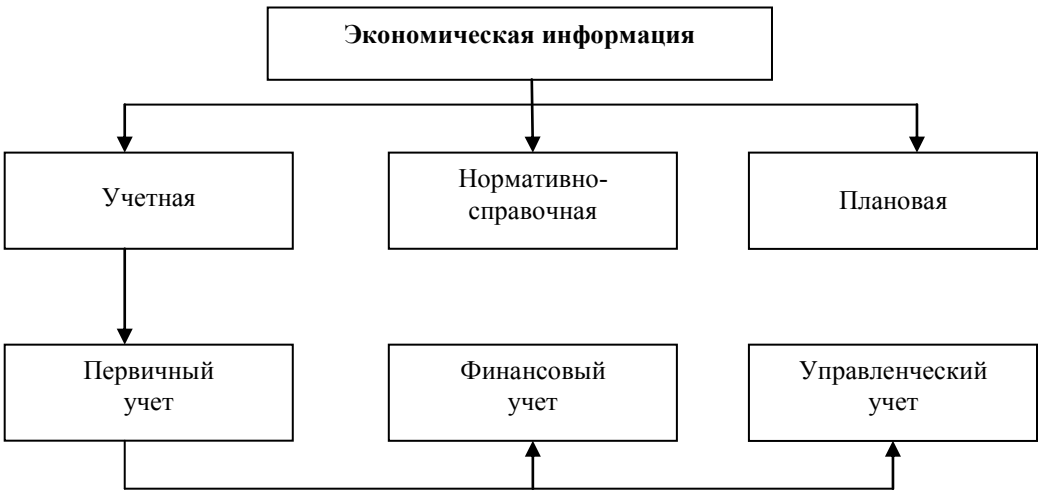


Рисунок 2 – Виды информации в информационной системе предприятия

Связующим звеном между остальными видами экономической информации является **нормативно-справочная информация,** состав которой определяется: типом производства, номенклатурой и сложностью выпускаемых изделий, технологией и организацией производства, внутрипроизводственным разделением труда, уровнем развития внутренних хозяйственных связей и пр. Эти характерные для предприятия признаки являются основополагающими при использовании методов технико-экономического и оперативно-производственного планирования, при разработке методов учета производства, методов учета затрат на производство и способов калькулирования себестоимости продукции.

Учетная информация в информационной системе предприятия**,** как и другие виды экономической информации, имеет общие черты, принципы и объекты с нормативно-справочным и планово-экономическим видами информации. Этапы учетной информационной системы включают в себя проведение следующих мероприятий:

– сбор первичных информационных данных; их регистрация и внесение изменений;

– передача первичных данных в вычислительные центры для обработки;

– обработка первичных данных и дальнейшая передача в аппарат управления для оперативного управления и принятия решений;

– накапливание и группировка данных по потокам и определенным принципам;

– формирование сводной информации и проведение расчетов, используемых в аналитическом и синтетическом учете,

– предоставление данных для составления внутренней и внешней отчетности.

Для обеспечения исходными данными финансового и управленческого учета служит **первичная информация.**

Финансовый учет готовит информацию для внутренних и внешних пользователей, используя при этом общие для всех предприятий правила ведения учета информации.

Учетная информация, специально подготовленная для руководителей разных уровней управления, называется **управленческой учетной информацией**.

На практике в своей работе менеджеры используют не только детализированную, но и итоговую информацию, так как значительная часть первичной информации может не удовлетворять запросам (потребностям) руководителей. Так, главного конструктора будут интересовать не только текущие вопросы (кадровые вопросы, размеры заработной платы работников механических цехов и пр.), но и обобщающая (итоговая) информация (данные бизнес-планов освоения новых изделий/конструкций, степень удовлетворения его заявки на материалы, размер средств на работы, связанные с изменением конструкции изделия или в связи с освоением новой продукции и пр.). Управленческий учет использует оперативную (первичную) информацию независимо от ее количественного измерения (например, отзывы покупателей о качестве продукции).

1.3 Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета

Термин «учет» многими понимается по-разному. Прежде всего, следует отличать управленческий и финансовый учет. Данный вопрос является в известном смысле общепринятым, но, тем не менее, подчеркнем основные отличия.

Финансовый учет:

– предназначен для внешних участников (акционеров, кредиторов и поставщиков);

– имеет дело исключительно с данными прошлых периодов;

– обобщает итоги деятельности;

– имеет жесткие и внесенные извне форматы.

В то же время, управленческий учет:

– предназначен для удовлетворения внутренних потребностей предприятия и принятия решений;

– имеет дело с данными прошлых и настоящего периодов, прогнозирует будущие показатели;

– представляет и анализирует данные в сообразной форме, наиболее удобной для менеджеров предприятия и является конфиденциальным;

– не обусловлен юридическими нормами;

– должен осуществляться в реальном масштабе времени.

Оба вида учета предусматривают собой взаимозависимые и взаимообусловленные части единого бухучета и отражают операции одного и того же хозсубъекта.

Взаимодействие управленческого и финансового (бухгалтерского) учета достигается за счет:

– преемственности и комплексного использования первичной информации;

– единства норм и нормативов; единства нормативно-справочной информации в целом;

– дополнения информации одного вида учета данными другого;

– однократной фиксации всей исходной переменной информации в первичном учете;

– взаимопроникновения методов или их элементов;

– приближения учетной информации к местам принятия решений;

– единого подхода к разработке задач управленческого и финансового учета производства.

В процессе текущего управления в качестве единых объектов в системе управленческого учета (СУУ) и в системе финансового учета (СФУ) выступают как средства труда, так и сам труд (т.е. материальные и трудовые ресурсы).

Управленческий и финансовый учет имеют следующие **общие черты**:

– базирование на данных единой информационной системы учета;

– концепция ответственности в управлении хозяйственными объектами;

– использование полученной в ходе учета информации (даже с учетом их различной целенаправленности) для принятия оптимальных управленческих решений.

Наряду с названными общими чертами можно выделить и **основные отличия** системы управленческого учета (СУУ) от системы финансового учета (СФУ)**:**

– СУУ направлена на будущие периоды (что объединяет учет с планированием); СФУ фиксирует уже свершившиеся факты и осуществленные хозяйственные операции;

– СУУ не руководствуется общепринятыми бухгалтерскими стандартами и схемами; СФУ имеет дело с четко регламентированными (по содержанию и формам представления) данными;

– в СУУ внимание акцентируется на конкретных направлениях бизнеса – сегментах хозяйственной деятельности (на отдельных видах производимой и реализуемой продукции, на определенных сферах рынка и регионах сбыта, на различных уровнях управления); СФУ фиксирует внимание на всем предприятии в целом;

– СУУ носит добровольный характер; СФУ – обязательный;

– СУУ, как правило, децентрализованная; СФУ осуществляется в главной бухгалтерии (финотделе) предприятия.

Отличительные признаки финансового и управленческого учета по отдельным характеристикам информации сгруппированы в таблице 1.

Таблица 1 – Отличительные признаки финансового и управленческого учета

Характеристики информации	**Управленческий учет**	**Финансовый учет**
1	***2***	***3***
Цель учета	Ориентирован оперативно обеспечить сбор и обработку информации для планирования, управления, контроля за текущей производственно-хозяйственной деятельностью	Ведется с целью составления фин. отчетности для внешних и внутренних пользователей.
Степень регламентации	Отсутствие стандартной формы представления и требований гос. регулирования к формам отчетности. Ведение учета - внутреннее дело предприятия	Ведение учета явл. обязательным для каждого предприятия. Правила ведения регламентируются государством
Точность информации	Используются приблизительные данные	Незначительные отклонения в отражении данных для внешних пользователей
Масштабы информации	Содержится информация об отдельных видах продукции, работ, услуг, результатах деятельности, как отдельных структурных подразделений, так и организации в целом	Обобщает информацию о деятельности организации
Пользователи информации	Группа работников управленческого персонала, входящих в состав предприятия	Юридические и физические лица имеющие определенные отношения с организаций, кредиторы, инвесторы
Принципы учета	Полезность информации для принятия решения безотносительно к нормам и юридическим требованиям	Общепринятые, стандартизированные принципы учета
Структура учета	Оперирует тремя видами объектов: доходы, издержки, активы. Базисное равенство отсутствует	Базисное равенство: активы = обязательства + собственный капитал
По времени соотношения информации	Охватывает информацию о свершившихся фактах и обращенную к будущему, призван показать «как должно быть»	Отражается информация о свершившихся хозяйственных операциях, призванных показать «как это было»
Формы выражения информации	Денежное и натуральное выражение продукта учета	Денежное выражение продукта учета

Продолжение таблицы 1

1	2	3
Частота подачи информации	Определяется задачами, чаще – еженедельная, декадная, помесячная	Квартальная, годовая
Сроки предоставления пользователям	По мере окончания отчетного периода (ежедневно – на следующее утро и т.п.)	Через несколько недель или месяцев по окончании отчетного периода (квартальная – 30 числа следующего месяца после окончания квартала и т.п.).
Основные правила	Организуется исходя из целей и задач управляющих, служит интересам предприятия. Следует любым внутренним правилам	Ведется в общепринятом порядке на основе норм и стандартов бухгалтерского учета, что позволяет внешним пользователям информации сравнивать и сопоставлять данные учета
Степень ответственности	Дисциплинарная ответственность (замечание, выговор)	Административная ответственность (штрафы и пр.) согласно действующего законодательства
Элементы метода бухгалтерского учета	Не обязательно – счета и двойная запись	Все элементы метода: счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, баланс и отчетность
Группировка затрат	Затраты формируются по объектам учета в разрезе статей затрат, которая призвана дать ответ на вопрос «на что израсходованы ресурсы и где»	По экономическим элементам. Группировка призвана дать ответ на вопрос: «что затрачено на производство в отчетном периоде»
Порядок расчета финансовых результатов	В зависимости от цели учета рассчитывают прибыль или маржинальный доход как результат деятельности отдельного центра ответственности	Финансовый результат от всех видов деятельности предприятия за отчетный период отображается на счетах прибылей или убытков
Степень доступности информации	Информация носит конфиденциальный характер	Информация открытая, публичная

1.4 Задачи управленческого учета

С помощью инструментов управленческого учета обеспечивается реализация важнейших задач системы управления организацией как экономической и производственной единицей. Среди основных задач можно выделить следующие:

1 Учет ресурсов организации.

Одной из ключевых функций является обеспечение оперативного, полного и достоверного учета ресурсов организации, включая материальные, финансовые и человеческие ресурсы, с целью осуществления контроля и повышения эффективности их использования. Внедрение системы управленческого учета обеспечивает генерацию и предоставление

менеджерам системы отчетов и отдельных показателей, характеризующих наличие и движение ресурсов организации.

2 Контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности.

Под контролем финансово-хозяйственной деятельности в целях настоящих рекомендаций понимается деятельность, направленная на:

– обеспечение целостности финансовой и нефинансовой информации, касающейся деятельности предприятия и его активов;

– мониторинг и измерение ключевых показателей деятельности;

– инициализацию корректирующих действий, необходимых для достижения запланированных результатов деятельности;

3 Планирование.

Под планированием понимается процесс постановки целей, формулирования, оценки и выбора политики, стратегии, тактики и конкретных действий по их достижению, а также количественной оценки воздействия, которое оказывают на предприятие запланированные операции и другие будущие экономические события. Осуществление планирования, включающее в себя стратегический, тактический и оперативный аспекты, требует предоставления информации о прошлом, настоящем и предполагаемом будущем (прогнозирование).

4 Прогнозирование и оценка прогноза.

Под прогнозированием понимается предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования.

Процесс планирования, как правило, предусматривает моделирование, то есть выбор варианта действий среди нескольких альтернатив. Такой выбор связан с получением информации об ожидаемой конъюнктуре и изменениях экономической ситуации. Руководство компании должно оценить возможные темпы роста показателей деятельности, способность компании удерживать соответствующую долю рынка, приток денежных средств для каждого варианта в различной, в том числе меняющейся, экономической среде.

2 СТРУКТУРНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ И СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1 Предмет и объекты управленческого учета

В современных условиях глобализации успех любого предприятия зависит от того, насколько эффективно оно конкурирует (при существующим ныне конкурентном противостоянии) на рынке, какие стратегии ведения бизнеса выбирает (в отношении товаров, потребителей и пр.), насколько эффективно умеет приспособиться к изменениям рынка и потребительских предпочтений, насколько эффективно оно способно оптимизировать свои

затраты. Для решения этих вопросов, в конечном итоге, и вводится на предприятии управленческий учет, выполняющий традиционные функции управления – планирования, организации, координирования, стимулирования и контроля.

На этапе планирования происходит разработка планов, на основе этих планов на следующем этапе организуется производственный процесс. На стадии контроля выявляются отклонения от запланированных показателей/данных учета под воздействиями различных факторов внешней и внутренней среды. Далее на основе информации, полученной на стадии контроля, разрабатываются координирующие меры по регулированию деятельности предприятия, в соответствии с которыми вносятся изменения в ранее разработанные планы. И далее процесс координации регулирования системы управленческого учета осуществляется циклически по выше изложенной цепочке.

Предметом управленческого учета в общем виде выступает планируемая хозяйственная деятельность предприятия (отдельные виды и направления деятельности предприятия, центры ответственности, бюджеты и долгосрочные планы и пр.), вся совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством.

Характеризуя сущность управленческого учета, следует отметить его важнейшую особенность: управленческий учет связывает процесс управления с учетным процессом.

Содержание предмета раскрывают его многочисленные **объекты**, которые условно можно объединить в две группы (рис. 3):

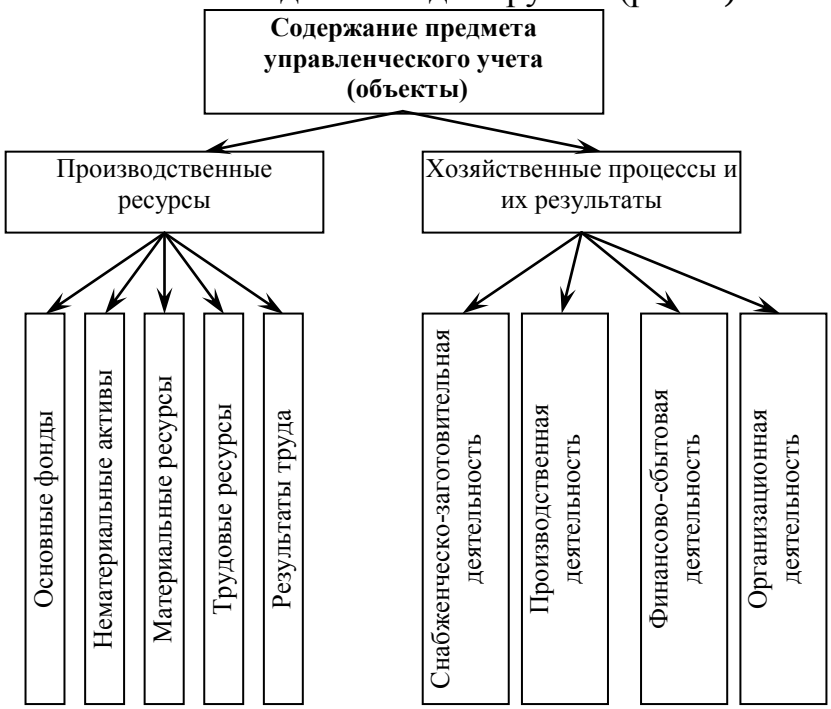


Рисунок 3 – Содержание предмета управленческого учета

1) **Производственные ресурсы**, обеспечивающие в процессе осуществления хозяйственной деятельности предприятия рационализацию труда людей. В состав этой группы входят:

– основные фонды – средства труда (машины, оборудование, производственные здания и т. д.), их состояние и использование;

– нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения (право пользования землей, стандарты, лицензии, товарные знаки и т. д.), их состояние и использование;

– материальные ресурсы – предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства при помощи средств труда;

– трудовые ресурсы;

– результат труда.

2) ***Хозяйственные процессы и их результаты***, составляющие в совокупности – производственную деятельность предприятия.

К **хозяйственным процессам и их результатам**, т.е. ко второй группе объектов управленческого учета (см. рис. 3) относят следующие виды деятельности:

– снабженческо-заготовительную – приобретение, хранение, обеспечение производства сырьевыми ресурсами, вспомогательными материалами и производственным оборудованием с запасными частями, предназначенными для его содержания и ремонта;

– производственную – процессы, обусловленные технологией производства продукции и состоящие из основных и вспомогательных операций; операции по совершенствованию выпускаемых продуктов и разработке новых; контроль за качеством выпускаемой продукции;

– финансово-сбытовую (а также маркетинговую) – деятельность, связанную со снабженческими процессами, а так же маркетинговые исследования и операции по формированию рынка сбыта продукции; непосредственно сбытовые операции, включая упаковку, транспортировку и другие виды работ; операции, содействующие росту объема продаж, начиная от рекламы продукта и заканчивая установлением прямых связей с потребителями;

– организационную – формирование организационной структуры предприятия, вычленение из системы управления предприятия функциональных отделов (служб, цехов, участков); введение (организация) на предприятии информационной системы с прямой и обратной связью, отвечающей требованиям внутренних коммуникационных связей (между структурными подразделениями и разными уровнями управления), соответствующей функциям планирования, контроля, оценки выполнения плана, стимулирования; разработка операций координирования действий внутренних исполнителей, направленных на выполнение основной цели предприятия.

2.2 Метод и элементы управленческого учета

Система управленческого учета опирается на выработанные и обоснованные методы анализа, которые интегрируются в единую систему и используются с целью повышения эффективности управления предприятием, а именно:

1 Элементы метода финансового учета/анализа (система отражения счетов и «двойная запись», инвентаризация и документация, оценка и калькуляция, балансовое обобщение и отчетность).

2 Индексный (статистический) метод.

3 Приемы экономического анализа (факторный анализ).

4 Математические методы: корреляция, линейное программирование, способ «наименьших квадратов» и др.

Таким образом, **метод управленческого учета** – это системный оперативный анализ, который представляет собой совокупность различных приемов и способов, посредством которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе предприятия**.**

Метод управленческого учета состоит из следующих **элементов:**

– документации;

– инвентаризации;

– оценки, группировки и обобщения контрольных счетов;

– нормирования, планирования и лимитирования;

– контроля;

– анализа.

Документация – первичные документы и машинные носители информации, гарантирующие управленческому учету достаточно полное отражение производственной деятельности предприятия.

Первичный учет применительно к специфике предприятия является основным источником информации для финансового и управленческого учета.

Инвентаризация – способ определения фактического состояния объекта, а также отклонений от учетных данных, неучтенных ценностей, потерь, недостач, хищений. Инвентаризация способствует сохранности материальных ценностей, контролирует их использование, устанавливает полноту и достоверность учетной информации.

Группировка и обобщение, использование контрольных счетов – способ, позволяющий накапливать, систематизировать и использовать информацию об объекте по определенным признакам.

Главными признаками группировки объектов управленческого учета на предприятии считаются:

– специфика производственной деятельности;

– технологическая и организационная структура (структура управления);

– организация системы управления и её целевые функции.

Сгруппированная информация эффективно используется как для оценки результатов деятельности предприятия (отдельных направлений

бизнеса, конкретных подразделений, центров ответственности), так и для разработки и принятия оперативных и стратегических решений.

Связующим звеном между финансовым и управленческим учетом выступает **система контрольных счетов. Контрольные счета** – это итоговые счета, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода. Система контрольных счетов позволяет установить полноту и правильность учетных записей (например, записи в карточках складского учета должны хронологически соответствовать не только записям в журнале регистрации операций, но и накопительным ведомостям по наименованиям материалов и контрольному счету, куда заносят итог всех операций, систематизированных по определенному признаку в накопительной ведомости).

В систему управления предприятием (СУП) входят следующие **элементы:** планирование, нормирование и лимитирование, анализ и контроль.

Планирование – непрерывный циклический процесс в СУП, направленный на приведение возможностей предприятия в соответствие с условиями рынка (адаптация), который проводится по данным аналитической информации, сгруппированной и обработанной в соответствии с целями управленческого учета. Оно связано с решением будущих проблем, использует методы выбора альтернативных решений, направления которых имеют как общий, так и частный характер.

Нормирование – процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, который направлен на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и изыскание путей наиболее продуктивного превращения затрат в продукцию. Нормы для их оптимизации группируют: по центрам ответственности, по отдельным видам продукции и по технологическим операциям. Технологические нормативы можно рассматривать как аналитическую базу производственного учета, обеспечивающую его соответствующими данными о деятельности подразделений и уровне организации внутренней системы хозяйствования. Комплекс норм и нормативов составляет **нормативное хозяйство** предприятия, которое охватывает все сферы его деятельности и без которого невозможна организация системы управленческого учета и контроля за состоянием запасов и фактических затрат.

Лимитирование – первая ступень контроля предприятия за материальными издержками, основанная на системе норм расхода запасов и затрат (лимитов). **Лимит** – это установленные и утвержденные технологической документацией нормы расхода ресурсов на единицу продукции, планируемые производственной программой на каждое производственное подразделение, исходя из конкретного ассортимента выпуска продукции и специфики предприятия. **Система лимитирования** в системе управления предприятия должна состоять не только из расчета лимита отпуска определенных ресурсов (сырья и материалов) на конкретное подразделение, но и из учетных и контрольных операций. Поэтому в системе управленческого

учета лимитированию отводят роль оперативной информации, позволяющей влиять на поведение затрат.

В системе управления предприятия **анализ,** в силу его специфических особенностей, взаимодействует практически со всеми остальными составляющими элементами управленческого учета. В процессе осуществления анализа устанавливаются взаимозависимости взаимосвязи между подразделениями (относительно выполнения поставленных заданий), выявляются возникшие отклонения и определяются причины их возникновения, принимаются соответствующие (корректирующие) управленческие решения. Анализу подвергаются экономические показатели производственной деятельности предприятия (его отдельных подразделений), выбор которых определяется целями и возможностями имеющейся системы управления.

Контроль – завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, позволяющий вскрывать и устранять возникающие отклонения. Основой системы контроля служит обратная связь, которая дает большую, надежную, необходимую и целесообразную информацию для осуществления контрольно-измерительной деятельности. Существуют разные сферы и виды контроля, которые постоянно меняются, обладают на каждом предприятии своими отличительными особенностями, в конечном итоге, отражая специфику его деятельности.

Перечисленные выше элементы управленческого учета действуют не изолированно друг от друга, а в системе внутренних хозяйственных связей на предприятии.

2.3 Принципы управленческого учета

В широком смысле, **принцип** – это основное правило, требование, идея управления и его основа. К ***принципам управленческого учета*** относятся:

– непрерывность деятельности предприятия;

– использование единых (сопоставимых) для планирования и учета (планово-учетных) единиц измерения;

– оценка результатов деятельности подразделений предприятия;

– преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления;

– формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между различными уровнями управления;

– применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;

– полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;

– периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой.

Рассмотрим более подробно эти принципы.

Принцип обособленности. Требует рассмотрения каждого экономического субъекта отдельно от других. В управленческом учете при решении специфических задач обособленно рассматривается предприятие не только в целом, но и отдельные его подразделения.

Принцип непрерывности. Подразумевает необходимость формирования информационного поля учетных данных постоянно, а не время от времени.

Принцип полноты. Информация, которая касается учетно-управленческой проблемы, должна быть максимально полной для того, чтобы решения, принятые на основе этой информации, были максимально эффективными.

С принципом полноты тесно перекликается **принцип надежности,** который требует, чтобы информация, используемая при принятии решений, была обоснованной.

Принцип своевременности. Своевременность подготовки управленческой отчетности имеет два аспекта:

– частоту подготовки периодических отчетов;

– интервал между окончанием периода и временем, когда отчет попадает к ответственному руководителю.

Частота подготовки периодических отчетов определяется временем, за которое информация, представленная в них, перестанет быть актуальной и отвечать главному требованию – быть полезной при выработке оперативных управленческих решений. Это означает, что некоторые виды информации необходимо предоставлять ежедневно или даже чаще, а другие – ежемесячно или реже. Кроме того, менеджеры могут получать информацию, которая должна подготавливаться для каждого конкретного случая.

В некоторых ситуациях отчетная информация может поступать пользователю в режиме реального времени, при каждом ее изменении.

Данные о продажах, производстве, браке и прочих аналогичных элементах оперативной управленческой информации обычно предоставляются ежедневно или еженедельно и используются для проведения сравнения с соответствующими данными ежедневных и еженедельных планов. Информация о прибыльности обычно предоставляется ежемесячно и сравнивается с показателями месячного плана. При планировании долгосрочных проектов, таких как проекты капитального строительства, желательно разбивать их на небольшие этапы, чтобы обеспечить ежедневное или еженедельное измерение отклонений от плана и включение их в отчет.

Системы формирования отчетности должны быть разработаны таким образом, чтобы обеспечить предоставление отчетов руководству в кратчайший срок после окончания отчетного периода (день, неделя, месяц, квартал и т.д.). Таким образом, ежедневный отчет должен быть предоставлен либо до окончания текущего дня либо в самом начале следующего дня;

еженедельный – в первый день следующей недели; ежемесячный отчет – на третий или четвертый день следующего месяца. Решения о частоте формирования периодических отчетов и о приемлемой задержке в их предоставлении должны приниматься с учетом соотношения затрат и выгод.

Принцип сопоставимости. Одинаковые показатели за разные периоды времени должны быть сформированы в соответствии с одними и теми же принципами.

Принцип понятности. Отчет должен быть простым для восприятия, точным и лаконичным. Названия документа и его разделов следует делать адекватными и понятными. Данные, представленные в отчете не должны допускать неоднозначного толкования или вводить в заблуждение. Информация должна быть уместной, т.е. должна относиться к интересующей менеджера проблеме и не быть перегружена лишними деталями.

Принцип периодичности. Совершенно очевидный принцип, хотя фактически выдержать его сложнее, чем при подготовке внешней финансовой отчетности: там этот принцип поддерживается законодательным требованием представления периодической отчетности. Однако и внутренний оборот информации, и внутренние отчеты желательно также строить с учетом этого принципа.

Принцип экономичности. Данный принцип никогда не обсуждается относительно финансового учета, поскольку в силу своей жесткой внешней регламентированности ведения финансового учета он обязателен для организации. Затраты на поддержание системы управленческого учета должны быть существенно меньше затрат на ее функционирование. Информационный обмен учетно-управленческими данными должен приносить организации пользу в виде снижения затрат.

Соблюдение перечисленных выше принципов позволяет построить такую систему управленческого учета, чтобы она максимально соответствовала главной цели этого вида деятельности.

2.4 Функции управленческого учета

Понимание сущности управленческого учета позволяет выявить зависимость функций, выполняемых этим видом учета, от функций управления. Традиционно функции управления состоят из: планирования, контроля, оценки, непосредственно организационной работы и стимулирования.

Совокупность функций управления и информации, обеспечивающей их результативность, обуславливают **функции управленческого учета**:

– обеспечение руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;

– формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными

структурными подразделениями одного уровня (налаживание внутренних информационных связей);

– оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении намеченной цели;

– перспективное планирование (прогнозирование) и координация перспективы развития предприятия на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

Система управленческого учета в организации действует посредством ряда функций, которые можно разделить на две группы на основании того, что форму или содержание информационных потоков определяет данная функция:

– функции, обеспечивающие организацию информационных потоков;

– функции, определяющие содержание информационных потоков.

Среди функций, которые **обеспечивают организацию информационных потоков**, можно выделить следующие:

– разработка и (или) внедрение систем обмена информацией между различными сегментами организации и представления информации (подготовка разного рода внутренних управленческих отчетов);

– анализ информации;

– планирование деятельности.

Функциями, **определяющими содержание информационных потоков**, являются:

– координация деятельности подразделений, сегментов организации или отдельных сотрудников;

– мотивация персонала;

– контроль за выполнением планов.

Цель управленческого учета достигается в рамках указанных функций посредством решения ряда задач, которые сами по себе могут конкретизироваться подзадачами (задачами более низкого уровня).

Можно сформулировать множество задач, решаемых в системе управленческого учета в организации. Во всех случаях выбор индивидуален и зависит от целей и задач самой организации, от того, какая ситуация сложилась в ее бизнес-среде, какой рыночной стратегии и тактики придерживается ее руководство и насколько формализованы и стандартизированы учетно-аналитические процедуры и процесс принятия решений в самой организации. В качестве основных задач, решаемых в системе управленческого учета большинства организаций, в рамках названных функций можно выделить следующие:

1) представление информации:

– оценка запасов;

– обоснование продажных цен;

– исчисление прибыли;

– формирование информационных файлов о доходах и затратах;

– разработка и представление руководству организации различных внутренних отчетов;

2) анализ:

– определение путей наиболее эффективного использования ресурсов, в том числе ограниченных;

– выявление возможности роста финансовой результативности (внутренних резервов) и межпериодная оптимизация финансового результата;

– подготовка информации для принятия решений о структуре и объемах выпуска продукции;

– подготовка информации для принятия решений о способах финансирования различных проектов, сегментов, видов деятельности и т. д.;

– разработка вариантов инвестирования;

3) планирование:

– прогнозирование будущих значений показателей;

– разработка оперативных и тактических планов;

– подготовка информации для принятия решений о системе и краткосрочных или долгосрочных целей и задач организации;

4) мотивация:

– мотивация сотрудников и менеджеров;

– разработка способов участия сотрудников и менеджеров в прибыли компании;

– разграничение сфер ответственности менеджеров;

– разработка способов оценки эффективности работы подразделений и менеджеров;

5) координация:

– координация деятельности различных сегментов бизнеса;

– оптимизация структуры бизнеса;

– выработка политики в области распределения накладных расходов между подразделениями организации и (или) продуктами;

– организация текущего обмена информацией между подразделениями и менеджерами;

6) контроль:

– организация внутреннего финансового контроля;

– организация внутреннего аудита;

– сравнение фактически достигнутых с плановыми показателями и разработка рекомендаций руководству по устранению или недопущению выявленных отклонений в будущем.

2.5 Системы управленческого учета (базовые модели)

Производственные мощности предприятий и фактические объемы производства определяют применение различных систем/моделей управленческого учета.

Система управленческого учета (базовые модели) характеризуется объемом информации, поставленными перед ней целями, критериями и средствами достижения целей, составом элементов и их взаимодействием.

Признаки классификации систем управленческого учета (рис. 4):

1 Широта охвата информацией: систематический учет; проблемный учет.

2 Степень взаимосвязи финансового и управленческого учета: монистическая (интегрированная); автономная.

3 Оперативность: фактических (прошлых исторических) затрат; стандартных (нормированных) затрат.

4 Полнота включения в себестоимость: полных затрат; частичных затрат.

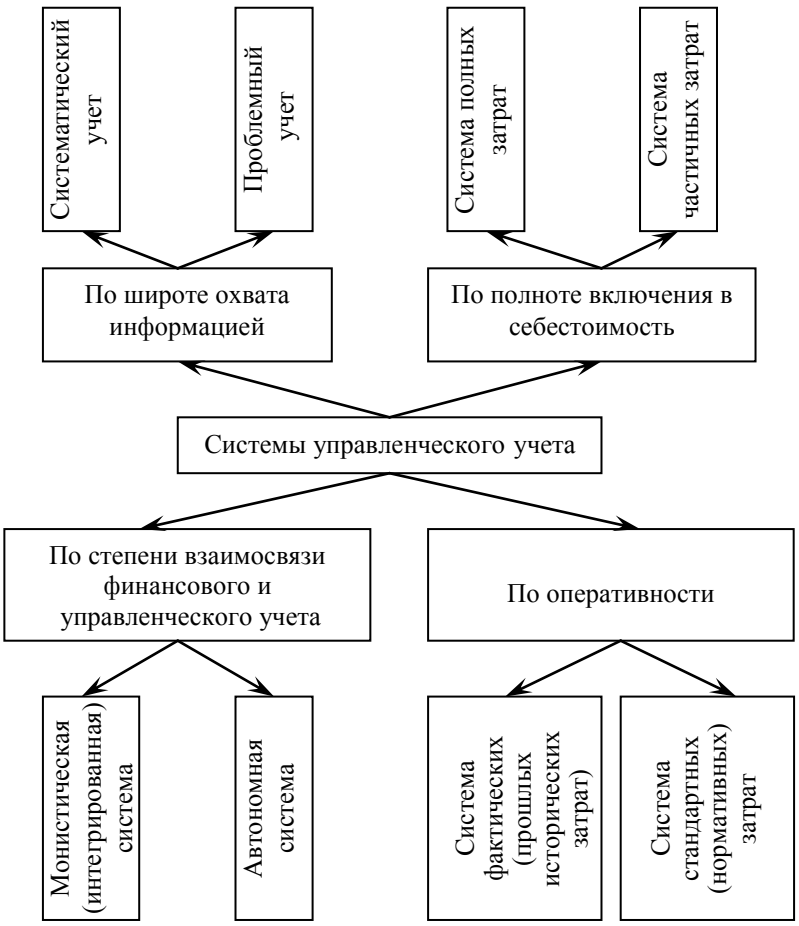


Рисунок 4 – Классификация систем управленческого учета

Системы управленческого учета, представленные на рисунке 4, условно систематизированы по следующим **признакам**:

1) По широте охвата информацией (видов деятельности, организационной структуры предприятия, видов продукции) различают:

– полные системы, состоящие из совокупности систематического и проблемного учета;

– системы с целевым набором их составных частей.

Систематический учет затрат – это финансовый учет затрат на производство с его регламентацией по составу затрат, способам регистрации, идентификации и группировки, представления в отчетности предприятия.

Элементами систематического учета являются:

1) измерение и оценка затрат по приобретению и использованию производственных ресурсов;

2) контроль процессов снабжения, производства, реализации в натуральных измерителях;

3) группировка затрат по статьям расхода и элементам, по местам возникновения, по видам продукции, работ и услуг, сюда же относится порядок включения затрат в себестоимость;

4) внутренняя и внешняя отчетность, удовлетворяющая своих пользователей по срокам, содержанию и частоте представления.

Систематический учет ведется путем отражения на счетах финансового бухгалтерского учета производственных издержек, готовой продукции и ее реализации дает возможность оценить деятельность предприятия, его финансовое положение. Дополняя финансовую информацию данными внутренней отчетности, администрация может оценить рациональность организации производства на любом его участке. Из оперативных сведений и отчетности управляющих менеджеров структурных единиц определяются положительные и отрицательные отклонения от действующих стандартов. Тем самым создаются предпосылки организации действующей системы контроля за издержками и доходами. По мнению экономистов, монистическая система учета удобна для применения предприятиями, которые отличаются небольшими объемами производства или выпускают однородную по своему составу продукцию.

Содержание понятия **«проблемный учет»** показывает, что данные этого учета используются для решения будущих экономических и производственных проблем предприятия.

Проблемный учет формирует информацию об экономической, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов.

Задачи проблемного учета решаются с помощью методов программирования, нормирования, планирования, прогноза, системного экономического анализа, контроля и регулирования на основе фактических данных производственного учета и статистики.

Данные проблемного учета используются:

– для планирования и прогнозирования затрат и доходов, нормирования и составления смет (бюджетов);

– анализа расходов и отклонений от нормативов (стандартов) и анализа доходности производства продуктов;

– оценки деятельности структурных подразделений и предприятия по критерию величины затрат и доходов, получаемых в процессе производства и сбыта;

– принятия многовариантных управленческих решений на ближайшую и дальнюю перспективу в области производства и сбыта, кооперирования, импорта и экспорта, ассортимента продукции и др.;

– разработки моделей управления запасами и затратами, которые бы обеспечивали оптимизацию затрат и доходов.

2) По степени взаимосвязи между финансовым (систематический учет затрат и доходов) и управленческим учетом в практике зарубежных стран применяют **две системы**: монистическую и автономную.

Монистическая – интегрированная система, объединяющая систематический и проблемный учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета. Интегрированная система учета применяется предприятиями, небольшими по объему производства или выпускающими однородную по своему составу продукцию.

В этой системе в состав **счетов управленческого учета** следует включать счета по учету затрат на производство готовой продукции, товаров и реализации. На этих счетах отражается конфиденциальная информация о формировании затрат по местам возникновения, центрам ответственности, по носителям затрат. Здесь фиксируется объем производства и себестоимость выпускаемой по видам продукции, формируется производственная себестоимость и общие периодические затраты, характер и величина производственных потерь, отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной.

В управленческом учете выделяют счета, формирующие отдельный круг финансовой информации. В основном, здесь сконцентрированы операционные счета, информационное значение которых заключается в показателях их оборотов. Счета управленческого учета, имеющие сальдо, относятся одновременно к обоим кругам бухучета: к управленческому и финансовому учету, но в финансовом учете на счетах будет зафиксировано только сальдо, а обороты, отражающие характеристику хозяйственных операций, регистрируются в системе управленческого учета. Так как, одни и те же счета могут входить в систему управленческого и финансового учета, счета управленческого учета при написании отмечают штрихом.

Системы финансового и управленческого учета связаны между собой, поскольку отражают хозяйственные операции одного предприятия. В то же время, каждая система обособлена и балансируется самостоятельно. Передача данных из одной системы в другую осуществляется через специально выделенный передаточный счет, в качестве которого целесообразно использовать счет «Внутрихозяйственные расчеты». Все счета финансовой системы по хозяйственным операциям, данные о которых передаются в систему управленческого учета или получаются из нее, корреспондируют со счетом «Внутрихозяйственные расчеты». Также все счета управленческого учета, передающие (или получающие) информацию в систему финансового учета, корреспондируются со счетом «Внутрихозяйственные расчеты», но в этом случае счет принадлежит к системе управленческого учета.

Автономная система управленческого учета предполагает обособление счетов управленческого учета и помимо улучшения информационного обслуживания различных уровней управления создает условия для

сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, качественных характеристиках выпускаемой продукции, выгодности деятельности предприятия в целом. Вариант автономной системы управленческого учета характеризуется замкнутостью ведения учета и открытием специальных счетов-экранов для связи с финансовой бухгалтерией. Данная система рекомендуется к использованию крупными предприятиями, холдингами.

В случае применения автономной формы учет текущих расходов финансовой бухгалтерии осуществляется по экономическим элементам на специальных счетах: «Материальные затраты», «Расходы на оплату труда», «Отчисления на социальное страхование», «Амортизация основных фондов», «Запасы ТМЦ». Для связи учета затрат в управленческой бухгалтерии с учетом текущих расходов финансовой бухгалтерии целесообразно применять отраженные счета (счета-экраны того же наименования). Производственная бухгалтерия осуществляет учет и контроль всех видов расходов производственных ресурсов, а также формирование производственного результата.

Финансовый учет записей по счетам управленческой бухгалтерии завершается сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету «Результаты производственной деятельности».

3) По оперативности затрат системы разделяют: на систему учета фактических (прошлых, «исторических») затрат и систему учета стандартных (нормированных) затрат. Оперативность затрат – один из критериев действенности системы, ориентированной на увеличение эффективности.

Система учета фактических (прошлых) затрат состоит в формировании информации для расчета себестоимости реализованной продукции и прибыли, для определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования.

Система учета стандартных затрат (в мировой практике известная под названием «стандарт-кост») включает: разработку стандартов (норм) на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов и пр., на затраты труда, накладных расходов; составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет. Эта система ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при возникающей необходимости регулирование ее процесса.

4) По полноте включения затрат в себестоимость существуют две системы, отвечающие в управленческом учете различным целям – система учета полных затрат и система учета частичных затрат.

Система учета полных затрат представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости.

Основной группировкой затрат является их деление на прямые (относимые прямо на объект калькулирования) и косвенные (распределяемые между объектами калькулирования пропорционально какой-либо базе) затраты.

Под **системой частичных затрат** понимается такой подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые носят прямой характер и включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Затраты при этой системе (в зарубежной практике этот вариант учета называется «директ-кост») зависят от объемов производства, и потому их называют переменными. Часть затрат, которые носят косвенный характер, имеет отношение ко всей продукции и возмещаются из общей суммы выручки.

2.6 Составные части управленческого учета

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учёта обращает внимание на общность объектов – это производственные ресурсы предприятия. Функционируя в процессе производства, составные части производственных ресурсов не остаются статичными. Они совершают кругооборот, видоизменяются, превращаются в продукт, постоянно находятся в движении, изнашиваются и претерпевают другие изменения.

Предприятия в условиях переходного к рынку периода нуждаются в аналитической информации, характеризующей использование производственных ресурсов, целесообразность инвестирования в них, доходность инвестиций. Эти задачи могут быть решены с помощью управленческого учёта, о чём свидетельствует существующая практика экономически развитых стран.

Производственные ресурсы на всех этапах кругообращения средств в производстве – снабженческо-заготовительные процессы, производственные и сбытовые – находят отражение в системном бухгалтерском учёте. Однако это отражение специфично, оно больше касается не динамики ресурсов, а их наличия и состояния. Например: учёт материальных ресурсов на складах предприятия, поступление от поставщиков и выдача в производство остатков материалов в цехах, цеховых кладовых и т.д.

Ответственность за сохранность материальных ресурсов и основных фондов установлена только для материально-ответственных лиц. За эффективность использования производственных ресурсов ответственности не предусматривается. Между тем использование производственных ресурсов происходит в различных структурных подразделениях выполняющих определенные операции, в разных сферах деятельности предприятия. При этом каждому из них соответствует система показателей, которыми характеризуется эффективность.

Финансовый отчет формирует обобщенную информацию о материальных, трудовых и финансовых затратах на производство по предприятию в целом, по видам или группам продукции, по заказам. Учёт затрат по центрам ответственности в Украине пока не налажен. Руководители подразделений не имеют в системном бухгалтерском учёте оперативной и текущей информации об издержках по местам возникновения затрат и показателях эффективности своей деятельности, о затратах своих подразделений в разрезе однородных элементов и статьям расхода, о соблюдении ими

предельных размеров расхода. Существенным недостатком современного производственного учёта остается проблема определения реального вклада каждого подразделения в общие результаты деятельности предприятия.

Информированность руководителей является главнейшим фактором повышения эффективности всей системы управления от низших уровней до высших.

В современных условиях возможности самостоятельности в части организации и ведения управленческого учёта, отсутствия регламентирующих постановку учёта для внутренних нужд управления документов, наличия организационной и вычислительной техники представляется возможным решить перечисленные выше задачи путем реорганизации производственного учёта в управленческий.

При разработке системы управленческого учёта ее основополагающим признаком должен выступать учёт затрат по сферам деятельности в неразрывной связи с определением эффективности каждой сферы. Такой подход к организации учёта допускает выделение в качестве составных частей управленческого учёта:

– снабженческо-заготовительную деятельность;
– производственную деятельность;
– учёт затрат на производство и себестоимость продукции;
– учёт финансово-сбытовой деятельности;
– управленческий учёт организационной деятельности;
– контроллинг.

Снабженческо-заготовительная деятельность в системе управленческого учёта занимает первоначальное положение, так как это первый передел производства. В ней должны найти отражение следующие направления деятельности: расширение оптовых закупок, увеличение объема производства отдельных изделий, выбор метода закупки (производить самостоятельно или закупать у поставщика), эффективность инвестирования в оборотные средства предприятия и капитальные вложения его снабженческо-заготовительных подразделений.

С этой целью собирается и обобщается информация о затратах по видам работ и складам, о ценах на приобретение материалов, себестоимости изготовления полуфабрикатов, оценке выданных в производство материальных ресурсов. Особая роль отводится составлению смет затрат по процессам – приобретение, погрузка и разгрузка, сортировка и оценка качества, хранение, обеспечение рабочих мест, а также контролю за их исполнением.

Результативная информация о снабженческо-заготовительной деятельности используется для расчета критической точки объема снабжения.

Управленческий учёт производственной деятельности – центральное звено системы управленческого учёта. Здесь сгруппирована информация о затратах по целям, функциям и их поведению. Значительное место в производственном учёте отводится нормированию издержек – материальных, трудовых и накладных расходов, способам отражения фактических

и нормативных затрат. При этом производственный учёт организуется как единый процесс учёта затрат и калькулирования.

Каждое предприятие в зависимости от особенностей технологии, техники, организации производства и труда, сложности и номенклатуры выпускаемой продукции может выбирать свою модель организации учёта производства с применением соответствующие методов. На этом участке учёта определяется себестоимость продуктов для различных целей управления.

Учёт финансово-сбытовой деятельности – собирает, обрабатывает и формирует информацию об ассортименте выпуска продукции, его выгодности, о составе покупателей, рыночных тенденциях, расходах на рекламу, упаковку, о сроках хранения и количестве на складах готовой продукции. Составляются сметы затрат по отделам и сегментам финансово-сбытовой деятельности и контролируется их исполнение. На этом участке учёта определяют наиболее выгодный для производства продукт, факторы, влияющие на размер маржинального дохода, как всего объема производства, так и отдельных продуктов.

Руководителям предоставляется информация для принятия решений, позволяющих максимизировать прибыль в краткосрочном периоде.

Управленческий учёт организационной деятельности необходим для удовлетворения требований менеджеров разных уровней управления в информации о собственных затратах, принципах формирования трансфертных цен, об оптимальном уровне специализации и разделении труда на предприятии, правильности выбора размера подразделения, обоснованности по отношению к производственным подразделениям применения принципа «затраты – объем переработки сырья – прибыль».

Здесь составляют и контролируют исполнение смет расходов по организационной деятельности, проводят учётно-аналитические расчеты критической точки объема производства, переменных и постоянных расходов, общей себестоимости, трансфертных цен прибыли. Этот участок учёта представляет сводную информацию по центрам затрат, ответственности и рентабельности.

Контроллинг представляет собой систему управления процессом реализации конечной цели предприятия. Это понятие очень широкое. В литературе разные авторы дают различное определение сущности контроллинга.

Контроллинг выступает как регулятор предпринимательской деятельности предприятия, потому выполняет специфичные функции:

– информационную – формируется информация, обеспечивающая методологию принятия решений и их координацию;

– управляющую – используются нормативные, плановые и фактические данные, отклонения, выявленные по предприятию к его структурным подразделениям в целях координации методов, способов и задач достижения конечной цели предприятия;

– контрольную – ориентируется на контроль экономичности работы предприятия и его подразделений.

Функции контроллинга позволяют сформулировать его отличия от управленческого учёта и ревизии.

Все составные части управленческого учёта взаимосвязаны, формирующийся в них перечень информации характеризует уровень организованности и совершенствования управленческого учёта на предприятии и системы управления в целом.

3 ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

3.1 Как разработать и внедрить систему управленческого учета на предприятии

В отличие от финансового и налогового учета, которые строго регламентированы стандартами и законодательством, управленческий учет ведется в соответствии с информационными потребностями менеджмента конкретного предприятия. Поэтому существует множество различных подходов к разработке системы управленческого учета, методам его ведения и даже к самому определению управленческого учета.

Разработка и внедрение системы управленческого учета требуют немало усилий и времени (на крупных предприятиях этот процесс может занять несколько месяцев) и не сразу дают результаты. Понадобится время и на апробирование системы, и на накопление информации, которая поможет скорректировать систему управленческого учета уже по ходу внедрения.

Для достижения положительных результатов постановку управленческого учета рекомендуется осуществлять в несколько этапов:

– определение финансовой структуры предприятия путем выделения центров финансовой ответственности;

– разработка состава, содержания и форматов управленческой отчетности;

– разработка классификаторов управленческого учета;

– разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

– разработка управленческого плана счетов и порядка отражения типовых хозяйственных операций;

– разработка внутренних положений и инструкций, регламентирующих ведение управленческого учета;

– проведение организационных изменений на предприятии.

Рассмотрим подробнее, что нужно сделать на каждом из перечисленных этапов.

Этап 1. Определение финансовой структуры предприятия.

Принципы построения финансовой структуры.

Прежде чем приступить к сбору, обработке и оценке управленческой информации, важно четко определить, какие подразделения в состоянии представить необходимые данные. С этой целью создается финансовая структура предприятия, которая представляет собой совокупность центров финансовой ответственности (ЦФО) или центров деятельности.

На практике финансовую структуру любого предприятия можно описать с использованием вышеуказанных типов центров финансовой ответственности.

Центр затрат – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за выполнение поставленных задач в рамках выделенного бюджета затрат.

Существуют два основных типа центров затрат:

– центр нормативных затрат;

– центр управленческих затрат.

Центр нормативных затрат – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за достижение планового уровня затрат на единицу продукции (работ, услуг) (например, производственный отдел, отдел закупок).

Центр управленческих затрат – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за достижение планового уровня суммарных затрат (например, бухгалтерия, администрация).

Центр доходов – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого в рамках выделенного бюджета затрат отвечает за максимизацию доходов от продаж.

Центр прибыли – подразделение (совокупность подразделений), руководитель которого отвечает за максимизацию прибыли (обладает полномочиями принимать решения, влияющие на прибыль путем как снижения затрат, так и увеличения доходов).

Центр инвестиций – центр ответственности, руководитель которого обладает полномочиями руководителя центра прибыли, а также отвечает за уровень и эффективность инвестиций.

Этап 2. Разработка управленческой отчетности.

Принципы разработки.

Для каждого центра ответственности надо разработать набор показателей, характеризующих эффективность его деятельности, а также регламент сбора, обработки и хранения полученной информации. Для этого нужно создать формы управленческой отчетности, в которые будут заноситься все данные.

Состав, содержание и формы управленческой отчетности необходимо разрабатывать с учетом следующих принципов:

– релевантности (управленческая отчетность должна быть полезной для принятия конкретных управленческих решений, а не просто информировать о тех или иных аспектах деятельности компании);

– оперативности;

– адресности (отчетность должна представляться конкретным менеджерам в соответствии с их положением в иерархии управления);

– достаточности (информации в отчетности должно быть достаточно для принятия управленческих решений на соответствующем уровне, в то же время она не должна быть избыточной и отвлекать внимание руководителей на несущественные или не относящиеся к делу сведения);

– аналитичности (управленческая отчетность должна предполагать возможность проведения последующего анализа с минимальными затратами времени);

– понятности;

– достоверности;

– сопоставимости (сопоставимость управленческой отчетности дает пользователям возможность выявить сходства и различия данных, представленных в нескольких пакетах отчетности. Сопоставимость достигается за счет использования одинаковых принципов учета в схожих сделках и условиях).

Как показывает практика ведения управленческого учета на предприятиях, всю управленческую отчетность можно разбить на три блока:

– управленческая отчетность о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения предприятия;

– управленческая отчетность по ключевым показателям деятельности;

– управленческая отчетность об исполнении бюджетов предприятия.

Для оценки деятельности отдельных ЦФО применяются различные формы отчетности. Для ЦФО, отвечающих за получение дохода, определена форма, позволяющая контролировать и учитывать объем продаж, наценку по товарным группам и каналам сбыта, размер дебиторской задолженности, валовую прибыль. А в форме отчетности для центров затрат отражены объем и стоимость полученных услуг, работ, израсходованных материалов, имущественных активов.

Кроме того, регулярно проводится анализ дебиторской задолженности и определяется ее норма в расчете на каждого покупателя. Выполнение плана по дебиторской задолженности выделено в отдельный отчет. Также существует форма управленческой отчетности, которая позволяет оценить эффективность размещения оборотного капитала в различные товарные группы. К традиционным формам отчетности можно отнести и отчет о прибылях и убытках с учетом курсовых разниц (поскольку основной учетной валютой у нас является доллар США), баланс и отчет о движении денежных средств. Минимальный период составления отчетности, принятый в управленческом учете – месяц.

Управленческая отчетность компаний, как правило, составляется на основе МСФО, ГААП или бухгалтерских стандартов. Главные отличия управленческой отчетности от бухгалтерской заключаются в:

– степени детализации (в управленческой отчетности представлена более подробная аналитическая информация),

– способах группировки данных (в управленческой отчетности данные могут группироваться по принципам, отличным от бухгалтерских),

– степени точности информации (в некоторых случаях, особенно в оперативных управленческих отчетах, допускаются определенная погрешность и использование приблизительных данных).

При разработке методики составления и обработки отчетности требуется взвешенный подход к определению сроков подачи управленческой отчетности, количества представляемых данных, их формата.

Каждое предприятие разрабатывает управленческую отчетность, ориентируясь, прежде всего, на свои потребности в управленческой информации. С одной стороны, не имея всей информации, руководство компании не сможет принимать взвешенных решений, с другой – если информации слишком много, то менеджеру становится труднее выделить самые важные данные, оказывающие наибольшее влияние на развитие предприятия.

Этап 3. Разработка классификаторов и кодификаторов управленческого учета.

Принципы разработки классификаторов и кодификаторов.

Классификаторы управленческого учета определяют и описывают различные объекты учета с целью их однозначной трактовки всеми участниками процессов планирования, организации, стимулирования и контроля на предприятии. Как и в случае с управленческой отчетностью, количество и типы используемых классификаторов каждое предприятие определяет, исходя из своих потребностей. Наиболее распространенными классификаторами управленческого учета, применяемыми в компаниях, являются:

– виды производимой продукции, оказываемых работ и услуг;

– виды доходов;

– центры финансовой ответственности;

– места возникновения затрат;

– виды (экономические элементы) затрат;

– статьи калькуляции;

– виды активов;

– виды обязательств;

– виды собственного капитала;

– проекты;

– направления инвестиций;

– основные и вспомогательные бизнес-процессы;

– типы клиентов;

– категории персонала.

Внутри каждого классификатора вводится сквозная нумерация. Если есть необходимость детализировать объекты учета, можно использовать многоуровневую структуру кода. Классификаторы и кодификаторы играют важную роль и при автоматизации управленческого учета.

Этап 4. Разработка методов управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Принципы разработки методов учета затрат.

В управленческом учете используются различные методы учета затрат, которые зависят от объектов учета, полноты включения затрат в себестоимость продукции и их управленческой интерпретации. Рассмотрим подробнее каждую из классификаций методов учета затрат.

Методы учета затрат в зависимости от объектов учета.

В этом случае затраты можно распределить по экономическим элементам, местам возникновения, статьям калькуляции, видам продукции и периодам.

Учет затрат по экономическим элементам (то есть по видам используемых ресурсов) подразумевает учет по таким элементам, как: расходы на оплату труда (все расходы на оплату труда независимо от места их возникновения), материальные затраты, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств и т. д. Использование этого метода позволяет наиболее точно рассчитать затраты на каждый вид ресурсов по предприятию в целом.

Учет затрат по местам возникновения означает группировку затрат по структурным подразделениям предприятия. Такой подход применяется для учета внутризаводского оборота, формирования контрольных показателей деятельности подразделений, определения потребности подразделения в ресурсах.

Учет затрат по статьям калькуляции (то есть по целевому назначению затрат) предполагает распределение расходов по определенным статьям затрат, перечень которых устанавливается непосредственно на предприятии, исходя из его потребностей в детализации управленческой информации (например, оплата труда может входить как статья затрат и в общепроизводственные, и в общехозяйственные, и в коммерческие расходы). Группировка затрат по статьям калькуляции предназначена для определения плановой и фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции предприятия в разрезе калькуляционных статей.

Учет затрат по видам продукции нужен для расчета себестоимости каждого вида продукции. При использовании данного метода все затраты делятся на прямые (непосредственно относящиеся к конкретным продуктам) и косвенные. Последние распределяются по видам продукции в зависимости от выбранной базы распределения (затраты на оплату труда рабочих, прямые затраты и др.). Учет по видам продукции позволяет рассчитывать плановую и фактическую себестоимость отдельных видов продукции, анализировать рентабельность и прибыльность каждого вида продукции, формировать цены.

Учет затрат по периодам нужен для обеспечения равномерного и объективного распределения затрат, исходя из их экономической сути.

Методы учета затрат в зависимости от полноты их включения в себестоимость.

В соответствии с данной классификацией в управленческом учете можно рассчитывать полную или усеченную себестоимость.

Учет затрат с калькулированием полной себестоимости (absorption costing) предполагает разнесение всех затрат по видам выпущенной продукции. Использование этой методики позволяет принимать решения по ассортиментному составу продукции и ценовой стратегии.

Учет затрат с калькулированием усеченной себестоимости (direct costing) предполагает разделение всех затрат на постоянные и переменные. При этом постоянные расходы учитываются как затраты периода и не включаются в себестоимость продукции. Эта методика расчета себестоимости используется для принятия краткосрочных оперативных решений.

Методы учета затрат в зависимости от управленческой интерпретации затрат.

В зависимости от учетной политики предприятие может учитывать затраты по фактической, нормативной или плановой себестоимости.

Учет затрат по фактической себестоимости дает максимально объективную информацию о затратах. Существенный недостаток этого метода заключается в том, что он не позволяет оперативно управлять затратами, выявлять участки экономии или причины перерасхода средств, так как фактическую себестоимость можно определить лишь по окончании расчетного периода.

Учет затрат по нормативной себестоимости предполагает использование в управленческом учете нормативов затрат, которые, как правило, рассчитываются на основе статистики расходов за предыдущие периоды. Такой подход дает возможность составлять бюджеты, проводить оперативную оценку эффективности управления отклонениями, упростить оценку запасов.

Учет затрат по плановой себестоимости – это учет по плановым (прогнозным) затратам. В отличие от нормативных плановые затраты показывают планируемый уровень затрат, к которому предприятие стремится. Этот метод также используется для бюджетирования и управления по отклонениям.

Методику учета затрат каждое предприятие выбирает самостоятельно, ориентируясь на собственные потребности и специфику бизнеса. Однако нередко компания использует в управленческом учете одновременно несколько методов учета затрат, что позволяет получать более подробную информацию по различным аспектам ее деятельности.

Пример: группа компаний «Ютленд» осуществляет дистрибьюторскую деятельность на территории Киевской области и близлежащих областей. Чтобы оценить стоимость обслуживания отдельных розничных точек и крупных оптовиков, необходимо определять переменные затраты на содержание каждого канала сбыта. Поэтому компания использует метод калькулирования затрат с усеченной себестоимостью (direct costing).

Однако для калькулирования полной себестоимости единицы продукции и оценки рентабельности каждого вида продукции в компании

используется методика калькулирования затрат с полным разнесением накладных расходов по видам продукции (absorption costing).

Сочетание двух методов калькулирования себестоимости позволяет эффективно контролировать рентабельность продукции, ассортиментный состав и каналы реализации.

Этап 5. Разработка управленческого плана счетов и моделей типовых хозяйственных операций.

Принципы построения управленческого плана счетов.

В управленческом плане счетов объединены несколько классификаторов и кодификаторов управленческого учета, разработанных на предприятии. На основе этого плана регистрируются все хозяйственные операции, производимые предприятием. Группировка счетов и разработка аналитики по счетам производятся в зависимости от объектов учета и форматов управленческой отчетности. За основу нумерации счетов может быть принята кодировка счетов по МСФО или национальным стандартам бухгалтерского учета.

Важными факторами, влияющими на построение управленческого плана счетов предприятия, являются:

– взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета;

– специфика производства (массовое, позаказное и пр.);

– способ ведения оперативного учета.

Как правило, при разработке плана счетов управленческого учета сразу же устанавливаются типовые проводки, отражающие хозяйственные операции по основным объектам управленческого учета. Это существенно облегчает и стандартизирует работу специалистов, занимающихся ведением управленческого учета.

Этап 6. Разработка внутренних положений и инструкций.

Принципы разработки положений и инструкций.

Поскольку методы и правила управленческого учета не регламентированы общепринятыми стандартами и законодательством, то они устанавливаются самим предприятием. Как правило, составляются следующие основные внутренние положения и инструкции, определяющие нормы и правила ведения управленческого учета:

– положение о финансовой структуре предприятия;

– положение об учетной политике;

– единые классификаторы и кодификаторы управленческого учета и инструкции по их применению;

– управленческий план счетов;

– формы первичных и отчетных документов управленческого учета;

– регламенты бизнес-процессов, отражающие сроки, порядок и ответственность конкретных сотрудников за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности.

Одним из важнейших документов является положение об учетной политике, поскольку на практике учетная политика, используемая в управленческом учете, может кардинально отличаться от учетной политики,

используемой в финансовом учете, что обусловлено различием целей управленческого и финансового учета.

Учетная политика содержит общие критерии ведения управленческого учета конкретного предприятия: валюта учета; методы оценки запасов; методы учета затрат, калькулирования себестоимости продукции и распределения косвенных затрат; принципы отражения доходов и расходов, курсовой разницы, начислений и резервов; определение уровня существенности и т. п. Учетная политика обеспечивает непрерывность и преемственность управленческого учета.

Этап 7. Проведение организационных изменений на предприятии.

Принципы проведения организационных изменений.

При внедрении системы управленческого учета на предприятии следует решить, как будет организовано ведение управленческого учета. Структурное подразделение, ответственное за ведение управленческого учета, должно удовлетворять нескольким требованиям: информационная обеспеченность, методологическая подготовленность, компетентность.

В практике предприятий встречаются следующие варианты организации ведения управленческого учета в:

− финансово-экономической службе;

− едином информационно-аналитическом центре;

− информационно-аналитическом центре внутри каждой из служб предприятия;

− службах, где разделение полномочий и ответственности между ними происходит в зависимости от объекта учета.

Основными организационными документами, определяющими ответственность, обязанности сотрудников и отделов предприятия по ведению управленческого учета, являются:

− положение об организационной структуре предприятия;

− положения об отделах (подразделениях) предприятия;

− должностные инструкции сотрудников предприятия;

− инструкции по организации бизнес-процессов, отражающих сроки, последовательность и ответственность за формирование регистров управленческого учета и форм отчетности;

− система мотивации сотрудников предприятия.

Несмотря на четкое определение и разграничение обязанностей сотрудников, одной из основных проблем при постановке управленческого учета является нежелание специалистов заполнять дополнительные формы и обрабатывать информацию. Часто такая ситуация является следствием недостаточной работы с персоналом по разъяснению целей и задач управленческого учета.

Положительно влиять на процесс внедрения управленческого учета на предприятии могут следующие факторы:

− заинтересованность руководителей предприятия в получении объективной информации и их готовность к необходимым изменениям;

– четко сформулированные цели и выделенные приоритеты развития предприятия;

– разработанная юридическая и организационная структура компании;

– система мотивации управленческого персонала;

– доступность методологической поддержки;

– достаточный уровень автоматизации служб.

Осуществив все описанные этапы внедрения управленческого учета, предприятие получит систему, готовую к эксплуатации. Однако прежде чем эта система начнет эффективно работать, необходимо опробовать ее на практике и, если нужно, внести определенные корректировки. Одновременно следует обучать сотрудников, ответственных за ведение управленческого учета. И лишь после этого руководство компании сможет полноценно пользоваться плодами работы по внедрению системы управленческого учета.

3.2 Принципы ведения управленческого учета

Законом Украины «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине» от 16.07.1999 г. № 996– XIV (с изменениями и дополнениями к нему, внесёнными Законами Украины) предусмотрено, что предприятие может самостоятельно разрабатывать систему и формы внутрихозяйственного управленческого учета, отчетности и контроля хозяйственных операций. В настоящее время нет жесткого порядка к организации на предприятии управленческого учета, хотя и существуют общие принципы его формирования и ведения.

Общие принципы организации управленческого учета на предприятии:

1 Обеспечение руководителей различных уровней управления (персонала менеджеров, ЛПР) информацией, необходимой для принятия решений.

2 Обеспечение обоснованности затрат по отношению к каждому подразделению (там, где возникают отношения типа: «затраты – объем производства – прибыль») путем оптимизации загрузки производственной мощности этого подразделения.

3 Обобщение информации по центрам возникновения затрат, ответственности и рентабельности. В общем отчете необходимо обязательно отобразить отдельно по подразделениям: сумму собственных затрат каждого подразделения, величину трансфертных цен на материальные ресурсы и готовую продукцию, уровень прибыли.

4 Осуществление контроля за объемами производства, собственными затратами и прибылью каждого подразделения (базируется на контроле за выполнением планов и смет).

5 Соответствие смет структурных подразделений общим сметам предприятия.

Организация управленческого учета на предприятии обычно состоит из трех этапов:

1-й этап – методологический – выбирается модель управленческого учета в зависимости от его цели, определяются объекты и методы учета затрат, элементы метода бухгалтерского учета, которые будут использоваться для формирования информации, необходимой для принятия управленческих решений (план счетов управленческого учета, состав калькуляционных статей).

2-й этап – технический – определяется состав регистров аналитического учета, формы внутренней отчетности, формулируются направления движения информации внутри предприятия.

3-й этап – организационный – предусматривает распределение обязанностей между работниками в системе управленческого учета.

Создание системы управленческого учета на практике происходит в **три этапа**, каждый из которых решает свои специфические задания.

Этап 1. Разработка управленческого решения для выполнения учетной задачи.

Этот этап реализуется в следующей последовательности:

1) определяется управленческая задача и её управленческое решение;

2) определяется перечень данных, необходимых для ее решения, система их накопления и правила документооборота;

3) определяются результаты, которых планируется достигнуть, назначаются ответственные за выполнение названных результатов.

Этап 2. Увязка и согласование принятых решений с существующими управленческими решениями, учетной политикой, бухгалтерской практикой и существующими учетными технологиями. На этом этапе необходимо согласовать данные управленческого, финансового и налогового учета. Разработанная технология управленческого учета может потребовать сохранности специфических данных или реализации некоторых новых функций в программном обеспечении.

Этап 3. Внедрение учетных технологий.

Организационная и производственная структура предприятия и его внутрихозяйственный механизм являются базой для создания управленческого учета.

Создание системы учета затрат в соответствии с организационной структурой предприятия (с производственной структурой и со спецификой направлений бизнеса) позволяет увязать (согласовать) деятельность (и ответственность) отдельных лиц с результатами работы всего предприятия.

Одним из способов повышения эффективности деятельности является введение на предприятии управленческого учета, позволяющего получить достоверную информацию о многих аспектах его деятельности.

У руководителей возникает ряд вопросов в связи с организацией управленческого учета на предприятии.

Чем управленческий учет отличается от бухгалтерского?

Рассмотрим некоторые отличительные черты управленческого учета.

1 Цели ведения учета.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с действующим законодательством и предназначен преимущественно для отчетности перед налоговыми органами. Методы ведения учета зависят от квалификации бухгалтера, выбранной методологии учета, что, естественно, сказывается на достоверности показателей бухгалтерской отчетности.

Управленческий учет разработан в соответствии с внутренними требованиями предприятия и предназначен для принятия конкретных управленческих решений его руководителем. При постановке управленческого учета принимаются во внимание особенности деятельности предприятия, разрабатывается методика сбора и анализа данных, которые будут привязаны к интересам действующего предприятия.

2 Учет деятельности нескольких направлений.

Бухгалтерский учет по определению привязан к конкретному юридическому лицу. При этом не секрет, что для оптимизации деятельности бизнеса многие руководители привязывают операции к различным юридическим лицам, осуществляющим различные направления деятельности. Введение управленческого учета позволяет учитывать весь объем операций бизнеса, независимо от того, какое количество направлений деятельности существует.

3 Оперативность.

Бухгалтерский учет не всегда способен предоставить требуемую информацию в необходимый момент. Управленческий учет является более оперативным, а данные могут предоставляться в требуемые руководителем промежутки времени.

4 «Полный» учет операций.

Бухгалтерский учет может не учитывать определенные операции (например, требование налоговой инспекции реализовать товар по цене «выше себестоимости» вынуждает бухгалтеров занижать реальные расходы, хотя снижение цены является одним из основных средств продвижения товара на рынок). Управленческий учет предназначен для предоставления максимально правдивой картины деятельности предприятия.

Откуда берутся отчетные данные?

Как и бухгалтерский учет, управленческий учет основан на подсчете двух различных типов данных: это потоки и состояния.

Основной формой, фиксирующей потоки средств в рамках бухгалтерского учета, является Отчет о прибылях и убытках, который отображает денежные и материальные потоки за период между двумя отчетными датами. Кроме того, Отчет о прибылях и убытках дает представление о совокупной прибыли, полученной предприятием в процессе деятельности.

В отличие от бухгалтерского Отчета о прибылях и убытках управленческий отчет направлен на оценку финансовых потоков, а потому может не учитывать амортизацию.

Формой, фиксирующей состояния, является балансовая ведомость, которая составляется на конец каждого периода. Несмотря на различие

в названиях статей, фигурирующих в Отчете о прибылях и убытках и балансовой ведомости, данные формы тесно взаимосвязаны, и при правильном ведении учета связь между балансовой ведомостью на конец текущего периода должна соблюдаться.

Несмотря на то, что управленческий учет построен на общих принципах бухгалтерского учета, для удобства пользования конечный отчет может включать в себя только наиболее важные элементы из Отчета о прибылях и убытках и балансовой ведомости, которые будут сгруппированы так, как это удобно руководителю, часто не имеющему специального бухгалтерского или финансового образования.

Как строится система управленческого учета?

Рассмотрим более подробно некоторые принципиальные моменты, которые необходимо учитывать при построении системы управленческого учета. Таких моментов несколько – это определение границ учета, формирование информации на основе потоков денежных средств и четкое разграничение зон ответственности исполнителей.

Границы учета.

Одним из наиболее важных аспектов, определяющих успех внедрения управленческой отчетности на предприятии, является вопрос о границах управленческого учета. Отсутствие четкого определения того, что подпадает под рамки учета, приводит к непониманию выполняемой задачи исполнителем, отсутствию постоянства при учете единообразных операций и в конечном итоге к искажению данных управленческого учета.

Учет денежных средств.

Для облегчения системы учета и создания максимальной достоверности управленческий учет преимущественно отталкивается от факта прихода и ухода денежных средств. Это может касаться учета амортизационных отчислений, которые имеют важное значение при ведении бухгалтерского учета, однако не связаны непосредственно с финансовыми оттоками и потому могут не учитываться при составлении управленческой отчетности.

Ответственные лица.

Реализация системы учета невозможна без четкого определения зон ответственности ответственных лиц и алгоритма их действий. Отсутствие ответственных за сбор и предоставление той или иной информации, неопределенность сроков ее предоставления, разработка неудобных или неудачных отчетных форм, с которыми работают исполнители, приводит к искажению сообщаемой руководителю итоговой информации.

Какую информацию можно почерпнуть из управленческого учета?

Построение системы управленческого учета не должно превращаться в самоцель. В первую очередь учет предназначен для принятия руководителем вполне определенных управленческих решений. Какова же основная информация, которую можно почерпнуть из регулярно представляемых форм управленческого учета?

1 Прогрессия объема реализации.

Объем реализации является одним из наиболее важных элементов учета. Управленческий учет позволяет проследить тенденции увеличения (снижения) объема продаж, выявить сезонные всплески и спады, строить бюджет и формулировать задачи перед производственным отделом и отделом сбыта, отслеживать колебания спроса в зависимости от изменения уровня цен, оценивать результаты маркетинговых действий и т.п.

2 Выделение постоянных и переменных затрат.

Разбивка затрат на постоянные и переменные является основополагающей для формирования долгосрочных целей развития. Постоянными затратами являются те, которые неизменны и неизбежны независимо от объема реализации. Переменные затраты изменяются пропорционально объему реализации. Сопоставление объема реализации и переменных затрат (в процентах), а также уровня постоянных затрат позволяет определить пути достижения максимальной эффективности бизнеса.

3 Оценка прибыльности работы предприятия.

Сопоставление объема реализации с общими затратами поможет менеджеру отслеживать текущую прибыльность работы предприятия. Сопоставление отдельных групп расходов с их влиянием на объем реализации и прибыльность дает возможность управлять прибыльностью, сокращая лишние расходы и увеличивая ассигнования на другие группы расходов.

4 Оценка эффективности работы с покупателями.

Постоянное отслеживание состояния задолженности покупателей дает возможность оценить эффективность работы отдела сбыта. Менеджер может оценить объем замороженных в счетах дебиторов средств, а также тенденции роста или снижения дебиторской задолженности.

5 Оценка эффективности управления складом сырья, материалов и готовой продукции.

6 Оценка потребности в оборотных средствах при росте деятельности предприятия.

Кроме того, в зависимости от системы сбора данных и логики построения управленческого учета углубленный анализ данных позволяет получить ряд сводных показателей, таких как:

1 Оценка работы менеджеров (количество контрактов, их прибыльность, объемы сделок и т.п.).

Это позволяет руководителю расширить зоны ответственности, поощрять работников за успешную работу и искать пути повышения эффективности менее удачных направлений деятельности.

2 Оценка привлекательности клиентов (объемы и периодичность сделанных заказов, прибыльность заказов, периодичность оплаты).

Выделив группу наиболее привлекательных клиентов, руководитель сможет проанализировать основные сходные черты привлекательности клиентов, методы работы с ними и т.д. с целью дальнейшего расширения данной группы.

3 Оценка прибыльности групп товаров (объемы реализации по каждой группе товаров; затраты, увязанные с группой товаров; оборачиваемость материалов при изготовлении товаров данной группы и т.п.)

3.3 Учет по центрам деятельности

В условиях рынка в практике предприятий определились следующие подходы к формированию аналитических счетов управленческого учета в зависимости от производственной структуры:

– по центрам возникновения затрат;

– по центрам ответственности по возникающим затратам;

– по центрам рентабельности производства отдельного продукта.

Формирование учета затрат на предприятии в зависимости от соответствующей организационной структуры позволяет:

– увязать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц (рабочих, мастеров, начальников цехов);

– оценить деятельность каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия.

Учет по центрам возникновения затрат

Центры возникновения затрат – это отдельные структурные подразделения предприятия, в которых можно организовать нормирование, планирование и учет затрат производства с целью наблюдения, контроля и управления производственными затратами, а также оценки использования производственных ресурсов.

Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями и поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более что во многих случаях измерять их либо невозможно, либо не нужно.

Другими словами, центром затрат является то структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценки их использования.

Определение центра ответственности как центра затрат не всегда означает, что его менеджер несет ответственность только за управление затратами. Например, начальник отдела снабжения также ответствен за оценку и выбор поставщиков, качество поставляемых материалов и т.д.

При определении структурного подразделения как центра затрат в условиях промышленного производства рекомендуется учитывать следующие моменты:

а) каждый центр затрат, возглавляемый мастером или начальником отдела, который оказывает помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат, должен являться отдельной сферой ответственности;

б) центр затрат должен объединять приблизительно однотипные машины и рабочие места, обусловливающие издержки однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат. Поскольку основным фактором, определяющим величину затрат на производственных участках, является загрузка производственных мощностей, то она чаще всего выбирается в качестве базы распределения в центрах затрат;

в) все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на такие центры возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центр затрат может быть как достаточно большим (завод или администрация крупной фирмы), так и малым (рабочее место). Следовательно, крупные центры затрат могут состоять из более мелких. Степень детализации центров затрат от предприятия к предприятию различна и зависит от целей и задач, поставленных руководством перед менеджером по контролю затрат, закрепленных за центром ответственности. Как правило, чем больше размер центра затрат, тем выше степень ответственности.

***Пример*:** возьмем два центра затрат крупного промышленного предприятия – отдел маркетинговых исследований и библиотеку. Основной задачей отдела маркетинговых исследований, работающего на основе заранее утвержденной сметы затрат, является получение максимально возможного результата при использовании выделенных ему ресурсов. Задачей библиотеки предприятия является обеспечение художественной и производственной литературой максимального количества сотрудников при использовании выделенных руководством предприятия на эти цели средств. В обоих случаях руководителям центров затрат предоставлена возможность принимать самостоятельные решения о том, как использовать выделенные ресурсы для достижения заданной цели и нести ответственность за выполнение поставленных задач.

Во многих случаях определить результат деятельности подразделения либо невозможно, либо нецелесообразно (например, услуги, которые оказывают плановые и бухгалтерские службы), а система учета предполагает учет затрат подразделения без выхода продукции, услуг.

На промышленных предприятиях центры возникновения затрат представляют собой отдельные **объекты аналитического учета.**

На практике сформировались два подхода к выбору перечня затрат для группирования по местам их возникновения:

1) В первом варианте контроль охватывает все производственные ресурсы, которые используются на месте возникновения затрат, что усиливает степень влияния учета на процесс формирования затрат.

2) Во втором варианте, когда обобщаются все затраты по месту их возникновения, наиболее приемлемо в системе контроля затрат использовать бюджетно-сметный метод и метод выявления отклонений от норм, причин и виновников.

При таком подходе различают:

– прямые и непрямые затраты, связанные с работой данного подразделения, службы, видом деятельности;

– непрямые затраты, которые возникают в подразделении, носят общий для всех видов продукции характер и не могут быть отнесены на отдельный вид продукции непосредственно.

Прямые затраты учитываются по видам продукции без их обобщения по местам возникновения затрат.

Учет по центрам ответственности

Систему учета, которая предусматривает составление отчетов на основе сопоставления сметных (стандартных) показателей с фактическими данными, называют **учетом по центрам ответственности.**

В соответствии с особенностями построения этой системы любое подразделение определенного направления (которое и называется **центром ответственности)** возглавляется соответствующим ответственным лицом (менеджером).

Центр ответственности (ЦО) – сегмент деятельности предприятия, возглавляемый менеджером, обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за результаты работы этого сегмента.

ЦО подразделяют по отношению к:

1) производственному процессу – на основные и функциональные;

2) внутреннему механизму – на хозяйственные и аналитические.

Основные ЦО организуют контроль по местам возникновения затрат.

Функциональные ЦО – обеспечивают контроль затрат, которые возникают во многих местах, но находятся под контролем одного менеджера. **Хозяйственные ЦО**, как правило, совпадают с местами возникновения затрат, они осуществляют контроль в момент возникновения затрат. **Аналитические ЦО** – не связаны с системой внутренних хозяйственных отношений, они создают системы контроля по отдельным элементам затрат.

Целью учета по ЦО является обобщение данных по затратам и доходам по каждому центру ответственности для того, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное ответственное лицо.

Как любая система, центр ответственности, являясь частью системы управления предприятием, имеет:

– свой вход, где формируются различные ресурсы (и затраты): сырья, материалов, полуфабрикатов, рабочего времени и различных видов услуг и пр., используя которые ЦО выполняет закрепленные за ним задачи;

– и выход, где формируется продукция (работы, услуги), переходя в другой центр ответственности (при подготовке к реализации на сторону).

В ЦО действует своеобразная цепочка – «затраты – объем производства – прибыль», и, соответственно, работа каждого ЦО может быть оценена с точки зрения эффективности результатов его функционирования.

На практике критерием эффективности деятельности обычно является выполнение условия – достижение заданного объема продукции при минимальном использовании производственных ресурсов (или максимального объема производства при заданном объеме производственных ресурсов).

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

– центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;

– во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо – менеджер;

– в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;

– необходимо четко определить сферу полномочий ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;

– для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;

– менеджеры центра ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности центра за прошлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Кроме того, при делении организации на центры ответственности необходимо учитывать социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Деление производственного предприятия на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей, технологии и организации производственного процесса, методов переработки исходных материалов, состава выпускаемой продукции, уровня технической оснащенности и других факторов.

Учет по центрам рентабельности

Центр рентабельности – это сегмент, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Менеджер центра рентабельности принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной

прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию о стоимости издержек на входе в центр ответственности, о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе. Прибыль центра ответственности в системе управленческого учета может рассчитываться по-разному. Иногда в расчетах участвуют лишь прямые затраты, в других случаях включаются полностью или частично также косвенные издержки.

Целью центра рентабельности является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров рентабельности, в отличие от руководителей центров затрат, не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль – показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

Однако на практике встречаются случаи, когда сталкиваются интересы двух или более центров рентабельности.

Пример. Высшее учебное заведение, имеющее ряд филиалов в разных городах Украины, оказывает платные образовательные услуги . Прием абитуриентов ведется для обучения разным специальностям. Факультеты в данном случае могут рассматриваться как центры рентабельности, доходная часть которых зависит от количества зачисленных студентов. Однако при неизменном количестве мест на платное обучение в масштабе всего вуза увеличение приема студентов на один из факультетов ведет к сокращению числа абитуриентов, зачисляемых на другие факультеты. Рост прибыли одного центра ответственности является следствием ухудшения результатов другого центра. В подобных случаях рекомендуется считать факультеты как центры затрат и предусматривать создание центра рентабельности на более высоком иерархическом уровне управления, объединив эти центры ответственности в единый центр рентабельности. Так, центрами рентабельности в нашем случае могут стать филиалы института.

Менеджеры центров рентабельности могут нести ответственность за достижение таких определенных нефинансовых результатов, как: доля завоеванного рынка, уровень удовлетворенности потребителя и др.

Рост прибыли структурного подразделения может стимулироваться правильным подбором показателя, характеризующего деловую активность сегмента.

Пример. Вновь созданная западная компания сначала быстро развивалась, но затем стала нести убытки. Одной из причин этого явились недостатки в системе управленческого учета компании: не представлялось возможным оценить прибыль, получаемую от каждого отдельного клиента. Менеджеры были ответственны либо за затраты, либо за доходы, и никто не отвечал за то, чтобы обслуживание каждого клиента обеспечивало компании прибыль. Для решения этой проблемы руководство фирмы внесло коррективы в систему управленческого контроля, возложив на менеджеров

ответственность за составление смет получения прибыли по каждому клиенту и отчетов об их исполнении. В результате прибыль компании возросла.

Организация учета, планирования и контроля по местам возникновения затрат и центрам ответственности предусматривает оценку результатов деятельности каждого подразделения путем определения величины прибыли каждого конкретного центра ответственности.

При этом такие отдельные производства, как, например, ГРО, КПО и оказываются центрами рентабельности. Это крайне важно для внутрихозяйственных хозрасчетных отношений.

Центр рентабельности (ЦР) представляет собой разновидность центра ответственности, в котором доход является денежным выражением произведенной продукции, затраты – денежное выражение использованных ресурсов, а прибыль – разница между доходами и затратами.

ЦР представляет собой своеобразную модель «экономики предприятия» в миниатюре, использование которой (по отдельным центрам рентабельности) дает возможность руководству больших предприятий **децентрализовать ответственность за прибыль.**

Исходя из общих условий организации управленческого учета, **формирование центров рентабельности требует:**

– наличия полномочий центров в отношении вопросов производства продукции, сопоставления выпуска продукции и затрат на ее производство (полуфабрикат подразделения может быть использован внутри предприятия или реализован на сторону);

– использования полуфабрикатного варианта сводного (обобщенного) учета затрат на производство с хорошо организованным учетом затрат по местам их возникновения и достаточно объективной системой внутренних хозрасчетных отношений.

Основными предпосылками формирования и организации учета по центрам затрат, ответственности и рентабельности являются:

– четкое распределение затрат по функциональной принадлежности тому или другому центру, постоянные и переменные, прямые затраты, от величины которых в наибольшей степени зависит прибыльность каждого изделия;

– калькуляция себестоимости с полным распределением затрат на уровне предприятия;

– выделения в учете трех элементов затрат – материальных, трудовых и накладных;

– планирование прибыли и контроль за затратами.

3.4 Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета

Международная практика регистрации хозяйственных операций создала следующие **подходы к структуре плана счетов**:

– двухкруговой принцип, предусматривающий выделение двух автономных систем счетов соответственно для целей финансового и управленческого учета (используется в странах ЕС);

– интегрированный принцип, согласно которому счета управленческого учета корреспондируют со счетами финансового учета в пределах единой системы счетов (характерно для крупных промышленных предприятий стран англосаксонской группы: США, Великобритания, Австралия, Канада).

В настоящее время сформировались и развиваются **три основные системы счетов**: общая система; переплетенная; интегрированная система.

Общая система учета

Общую систему учета используют предприятия, которые выпускают однородную продукцию. Общая система учета характеризуется следующими особенностями:

1 Базируется на периодическом учете запасов: т.е. на протяжении отчетного периода на счетах запасов не отображается их изменение (отпуск, поступление), а в конце отчетного периода проводится инвентаризация запасов в местах их хранения, и на основе ее результатов балансовым методом определяются затраты (списание) соответствующих запасов.

2 Учет затрат предприятия ведется по элементам, количество и состав которых определяются самим предприятием.

3 Доходы учитываются по их видам: от реализации продукции, инвестиций в ценные бумаги и т.д.

4 В конце отчетного периода все счета затрат и доходов закрываются через списание сальдо на счет «Прибыль и убытки», по данным которого определяется финансовый результат деятельности предприятия.

На промышленных предприятиях наряду с учетом затрат по элементам используется «Сводный счет производства», по данным которого определяется себестоимость произведенной продукции.

В дебет этого счета списываются остатки запасов, сырья, материалов и незавершенного производства на начало периода, а также все элементы производственных затрат отчетного периода. С кредита «Сводного счета производства» сначала списываются остатки сырья, материалов и незавершенного производства на конец периода, определенные инвентаризацией. В результате сальдо «Сводного счета производства» представляет собой производственную себестоимость готовой продукции и списывается в дебет «Сводного счета прибыли».

В дебет «Сводного счета прибыли» списывается также остаток готовой продукции на начало периода и дебетовое сальдо всех счетов элементов непроизводственных затрат. По кредиту «Сводного счета прибыли» отображаются доходы отчетного периода и остаток готовой продукции на конец периода. Конечное сальдо «Сводного счета прибыли» отображает финансовый результат отчетного периода.

Переплетенная система учета

Переплетенная система учета предусматривает раздельное ведение счетов финансового и производственного учета без корреспондирования одного с другим.

В системе счетов производственного учета ведется учет запасов, осуществляется калькуляция себестоимости продукции и определяется финансовый результат основной деятельности предприятия.

В системе счетов финансового учета отображаются расчеты с дебиторами и кредиторами, определяется общий финансовый результат деятельности предприятия.

Взаимосвязь финансового и производственного учета достигается с помощью специальных **контрольных счетов** – счетов как противоположной структуры, так и «зеркального» отображения друг друга. В финансовом учете используется так называемый «Контрольный счет финансового учета», а в производственном – «Контрольный счет производственного учета».

Сумма прибыли по данным производственного учета не совпадает с величиной прибыли финансового учета. Это объясняется тем, что в системе производственного учета формируется **прибыль от основной деятельности** предприятия, а в системе счетов финансового учета отображаются еще и прибыль, и убытки от прочей обычной деятельности и чрезвычайной, в частности: полученные и выплаченные проценты, дивиденды и т.п.

На практике расхождения в прибыли могут быть обусловлены также отличиями в методах оценки запасов. Так, использование метода ФИФО в финансовом учете, а метода ЛИФО – в производственном учете, неизбежно приведет к расхождению в оценке прибыли, что требует ее дополнительного согласования и уточнения.

Интегрированная система учета

Интегрированная система учета (ИСУ) обеспечивает калькулирование себестоимости отдельных видов продукции и контроль затрат на ее производство, что достигается «включением» счетов производственного учета в общую систему счетов, в результате чего они корреспондируют со счетами финансового учета.

Эта система базируется на непрерывном учете запасов, т.е. все текущие изменения (запасов сырья, готовой продукции и др. изменения в процессе производства) отображаются на счетах соответствующих запасов. В ИСУ в основу выделения счетов для учета затрат предприятия положен **функциональный признак**, который предполагает применение счетов, идентичных счетам:

- «Производство»;
- «Общепроизводственные затраты»;
- «Административные затраты»;
- «Расходы на сбыт»;

– «Затраты будущих периодов».

Для украинских предприятий наиболее приемлемым является использование общей или интегрированной системы, исходя из специфики Плана счетов бухгалтерского учета, особенностей введения учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций.

3.5 Функции учетчиков-аналитиков на предприятии

Функциональные обязанности ведения управленческого учета обычно возлагаются на бухгалтеров-аналитиков (работников бухгалтерии), которые систематизируют и готовят информацию для передачи её руководству предприятия (менеджерам, ЛПР) с целью разработки/принятия ими управленческих решений и реализации **функций управления**: планирования, контроля, организации и мотивации.

При планировании бухгалтер-аналитик выполняет следующие функции:

1 Принимает участие в разработке перспективных планов путем предоставления информации, использующейся для принятия решений по вопросам о том, какие товары продавать, на каких рынках и по каким ценам, а также для оценки предложений по капиталовложениям.

2 Отвечает за формирование данных о результатах прошедшего периода, которые могут понадобиться при прогнозировании показателей в будущем.

3 Устанавливает процедуру (методику) составления сметы и график работы, координирует разработку краткосрочных планов всеми подразделениями предприятия и следит за тем, чтобы эти планы были тесно взаимоувязаны. Затем сводит эти планы воедино (т. е. в общую финансовую смету), а эту общую смету всего предприятия представляет для утверждения высшему руководству.

Бухгалтер-аналитик информирует менеджера (руководителей) о случаях отклонений полученных результатов от плановых показателей по отдельным участкам производства (по отдельным направлениям хозяйственной деятельности), тем самым помогает осуществлять процесс **контроля и регулирования**, проводя оперативный анализ производственных результатов и определяя слабые места производства. Этот способ управления (по отклонениям) освобождает менеджеров (руководителей) от необходимости уделять время и внимание тем операциям производственного процесса, которые осуществляются в соответствии с планами, и дает возможность держать высшее руководство в курсе того, на каких участках производства не удается достигнуть плановых показателей. Таким образом, для осуществления процесса **контроля и регулирования** используются данные управленческого учета в виде сводных данных о полученных результатах, в которых дается сравнительный анализ фактических результатов и запланированных для каждого центра ответственности показателей.

Организационная работа. Взаимозависимость управленческого учета и организационной работы удачно показал Белкауи[1], по мнению которого «определение элементов организационной структуры весьма существенно для правильного функционирования системы управленческого учета; в свою очередь, система управленческого учета представляет собой как бы внутреннюю систему отчетности для этой организационной структуры, способствующую трансформации последней в более эффективную структуру».

Деловые контакты (обмен информацией). Управленческий учет способствует осуществлению деловых контактов путем организации эффективной системы обмена информацией и отчетности и их совершенствование.

Стимулирование. Важную роль в стимулировании деятельности персонала организации (предприятия) играют составляемые бухгалтером-аналитиком сметы и отчеты об их исполнении. Сметы содержат плановые показатели (задания), которые должны побуждать менеджеров (руководителей) строить работу так, чтобы организация (предприятие) в целом могла достичь поставленных перед ней целей. Очевидно, четкое представление о плановых показателях (заданиях) будет в значительно большей степени стимулировать деятельность людей, чем обстановка неясности и неопределенности.

4 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

4.1 Производственные процессы как объект управленческого учета

Задача предприятия состоит в том, чтобы воспринять «на входе» факторы производства (затраты), переработать их и «на выходе» выдать продукцию (результат) (рис. 5). Такого рода трансформационный процесс обозначается как «производство». Его цель – в конечном итоге улучшить уже имеющееся, чтобы увеличить, таким образом, запас средств, пригодных для удовлетворения потребностей.

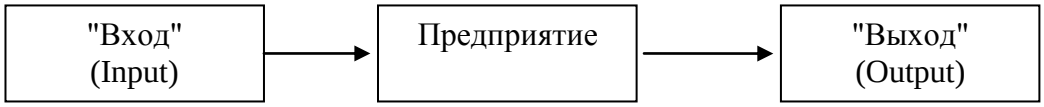


Рисунок 5 – Основная структура производственного трансформационного процесса

Производственный (трансформационный) процесс состоит в том, чтобы преобразовать затраты («вход») в результат («выход»); при этом необходимо соблюдение ряда правил игры.

Между затратами на «входе» (Input) и результатом на «выходе» (Output), а также параллельно этому на предприятии происходят

[1] Belkaoui A. Conceptual foundations of management accounting.- Wesley, 1980

многочисленные действия («решаются задачи»), которые только в их единстве полностью описывают производственный трансформационный процесс.

Рассмотрим коротко охарактеризованные частные задачи производственного трансформационного процесса. Производственный трансформационный процесс состоит из частных задач:

- обеспечения (снабжения),
- складирования (хранения),
- изготовления продукции,
- сбыта,
- финансирования,
- обучения персонала,
- внедрения новых технологий,
- управления.

К задаче снабжения предприятия относятся покупка или аренда (лизинг) средств производства, покупка сырья (для предприятий с материально-вещественной продукцией), прием на работу сотрудников.

К задаче складирования (хранения) относятся все производственные работы, которые возникают перед собственно процессом производства (изготовления) продукции в связи со складированием средств производства, сырья и материалов, а после него – со складированием и хранением готовой продукции.

В задаче изготовления продукции речь идет о производственных работах в рамках производственного процесса. На предприятиях, изготавливающих материально-вещественную продукцию, они в значительной степени определяются технологической составляющей. В частности, необходимо определить когда, какая продукция, в каком месте, с использованием каких производственных факторов должна быть изготовлена («производственное планирование»).

Задача сбыта продукции связана с исследованием рынка сбыта, воздействия на него (например, путем рекламы), а также с продажей или сдачей в аренду продукции предприятия.

Задача финансирования находится между сбытом и снабжением: путем продажи продукции или результата производственного процесса (Output) зарабатывают деньги, а при снабжении (или обеспечении производства – Input) деньги тратят. Однако часто отток и приток денег не одинаковы (не покрывают друг друга). Так, крупные инвестиции могут не компенсироваться выручкой от продаж. Поэтому временный недостаток средств для уплаты по просроченным ссудам и излишек денежных средств, затраченных на предоставление кредитов (лизинга, аренды), относятся к типичным задачам финансирования. Сюда же в рамках «финансового менеджмента» относят получение дохода (прибыли), как и вложение капиталов в другие предприятия через рынок капиталов.

Обучение персонала и внедрение новых технологий должны дать возможность сотрудникам постоянно повышать квалификацию, и они

благодаря этому были бы в состоянии внедрять и развивать новейшие технологии во всех сферах предприятия и особенно в области новой продукции и производственных технологий.

Задача управления (руководства) включает работы, которые охватывают подготовку и принятие руководящих решений с целью руководства и управления всеми другими производственными работами на предприятии. В связи с этим особое значение приобретает бухгалтерский учет на предприятии (включая годовой баланс, анализ издержек, производственную статистику, финансирование). Бухгалтерский учет должен полностью включать и оценивать все текущие документы, которые характеризуют производственный процесс.

Частные задачи производственного трансформационного процесса ("Input" – "Output") и их связь с процессом создания стоимости могут рассматриваться как «стоимостная цепочка», которая связывает между собой звенья (поставщики и потребители), расположенные до и после непосредственно процесса изготовления продукции (производственного процесса).

Включая вышесказанное, **производственный процесс** есть процесс воспроизводства материальных благ и производственных отношений.

Как процесс воспроизводства материальных благ производственный процесс является совокупностью процессов труда и естественных процессов, необходимых для изготовления определенного вида продукции.

Учет издержек производства является определяющим в общей системе бухгалтерского учета. При этом управленческий учет не ограничивается только учетом затрат на производство в стоимостных показателях, регламентированных в нормативных документах. Его содержание гораздо шире и состоит:

– из отражения производственных процессов в количественном измерении в целях управления ими и определения прибыли;

– выбора в качестве объектов учета хозяйственных процессов и связанных с ними затрат;

– системного использования элементов метода (планирование, нормирование, измерение, регистрация, оценка, группировка, анализ, контроль) в отражении хода производственного процесса в неразрывной связи с процессом нарастания затрат;

– классификации затрат в соответствии с целями их управления для определения себестоимости продукции и полученной прибыли, принятия решений и планирования, осуществления процесса контроля и регулирования;

– формирования внутренней отчетности по уровням управления производственными процессами с использованием при этом принципов управления, принятых на предприятии, с учетом преобразования показателей внутренней отчетности в показатели внешней отчетности.

4.2 Состав и классификация затрат по созданию и хранению запаса материалов

Управление материальными запасами в своей первой фазе сопряжено с **классификацией затрат, связанных с созданием и хранением материалов.**

В соответствии **с целями управления** группировка производится по следующим принципам:

1) компонентам затрат;
2) степени воздействия;
3) отношению к объему поставок;
4) видам работ;
5) местам возникновения затрат.

Рассмотрим эту классификацию подробнее:

1 **По компонентам** затраты подразделяют:

а) на затраты на поддержание запасов, т. е. связанные с владением запасами:

– коммерческие затраты (проценты, страхование, налоги);

– затраты на хранение;

– затраты, связанные с риском потерь (устаревание, порча, замена).

Общая ежегодная сумма этих затрат примерно соответствует величине вложений капитала в запасы;

б) затраты, связанные с дефицитом запасов, т. е. возникающие при отсутствии необходимых материалов:

– ускорение доставки поступающих материалов;

– ускорение движения заказов на предприятии: затраты на изменение графика очередности заказов; дополнительные затраты, связанные с дроблением партий;

в) затраты на управление запасами:

– затраты на обучение: технического персонала; управленческого аппарата;

– затраты на содержание: технического персонала; конторских служащих.

2 **По степени воздействия** на общую сумму затрат их группируют в регулируемые и нерегулируемые.

К **регулируемым** относятся затраты, величина которых находится в прямой зависимости от воздействия на них менеджера. В данном случае ответственными за эти затраты являются заведующие складами, менеджеры групп закупки материалов, групп подготовки производства и контроля за издержками производства, групп оформления заказов.

В тех случаях, когда менеджеры не могут влиять на величину затрат, затраты классифицируются как **нерегулируемые.** Например, затраты на содержание персонала управления складом, амортизация складских помещений и др.

3 **По отношению к объему поставок** затраты подразделяются на: вмененные и релевантные.

Большие предприятия вынуждены вкладывать оборотные средства в создание крупных активов.

Вмененные издержки представляют собой инвестиции в запасы, они отражаются на прибыли, которая могла бы быть получена, если бы средства не были иммобилизованы для инвестирования в запасы, а использованы по другим направлениям.

Так как к **вмененным** относят издержки, которые зависят от количества купленных единиц запаса, то важно знать их величину для возможности осуществления контроля за тем, чтобы инвестиции реально приносили доход (а не становились неоправданно большими).

Релевантные – это издержки, связанные с хранением запасов и выполнением заказа.

В стоимость хранения запасов обычно входят:

– вмененные потери по инвестициям в запасы (т. е. приобретенные, но не использованные материалы);

– дополнительные расходы по страхованию;

– дополнительные затраты на складское хранение и стоимость хранения запасов;

– дополнительные расходы на обработку материала;

– затраты вследствие морального износа и ухудшения характеристик запасов.

В релевантные затраты на хранение включают только те статьи, которые меняются в зависимости от уровня запасов. Например, затраты на складское хранение и стоимость хранения запасов состоят только из тех расходов, которые будут меняться с изменением количества заказанных единиц запаса.

Затраты на приобретение запасов путем покупки или изготовления не относятся к релевантным, так как не меняются в зависимости от размера или уровня запаса, если нет скидки на количество.

4 **По видам работ** издержки классифицируют в соответствии с технологией хранения запасов: погрузочно-разгрузочные, транспортные работы, сортировка, складирование, физико-химические анализы и др.

Классификация по видам работ закладывается в основу построения смет затрат и системы контроля за издержками. Однако эта группировка не позволяет с достаточной степенью достоверности подготовить информацию для организации системы контроля по центрам ответственности, так как один и тот же вид работ будет выполняться для разных мест одним или несколькими исполнителями, внутренними подразделениями и внешними подрядчиками. В соответствии с этим классификация затрат по видам работ дополняется группировкой по местам возникновения затрат.

5 Классификация затрат **по местам их возникновения** зависит от организационной структуры управления, и поэтому на каждом предприятии разрабатывается своя номенклатура статей. В создании системы обеспечения

информацией разных уровней управления важное место отводится выбору показателей деятельности снабженческо-заготовительных служб.

4.3 Состав затрат, характеризующий результаты финансово–сбытовой деятельности

В состав этой категории затрат входят:

- затраты, связанные со сбытом продукции;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям;
- затраты на сбор и распространение текущей маркетинговой информации;
- затраты по маркетинговым исследованиям;
- оплата маркетинговых услуг сторонних фирм;
- рекламные расходы;
- представительские расходы.

Специфика финансово-сбытовой деятельности выдвигает в качестве основного признака классификацию затрат для принятия решений и планирования. Затраты в этом случае подразделяют на **релевантные** (принимаемые в расчет) и **иррелевантные**. Такое деление затрат необходимо для принятия решений о цене реализации, расформировании сегментов рынка, об увеличении объемов продаж.

Релевантные финансовые затраты представляют собой будущий прирост денежной наличности, величина которого зависит от рассматриваемого решения (принимаются во внимание только приростные движения денежной наличности).

Практика показывает, что в разных ситуациях одни и те же затраты могут выступать как релевантные, так и иррелевантные, но в каждой ситуации нужно руководствоваться принципом: релевантные издержки – это будущие издержки, которые изменяются в зависимости от выбранного варианта решения.

4.4 Классификация и состав затрат, связанных с организационной деятельностью

Содержание служб и отделов управления, аппарата управления структурными производственными подразделениями влечет за собой возникновение определенных затрат.

Расходы по управлению производством относятся к накладным и в целом рассматриваются в их составе. Однако специфичность функций управления требует выделять из состава накладных расходов затраты по организационной деятельности и их классификацию.

По **местам возникновения** расходы подразделяются на: общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные расходы включают все косвенные (непрямые) расходы, связанные с производством, но которые нельзя прямо, непосредственно отнести на конкретные виды готовых изделий. Их называют **косвенными производственными** расходами. Общепроизводственные расходы распределяют по видам продукции пропорционально выбранной базе.

К ним относят: расходы на вспомогательные материалы и комплектующие детали; косвенные расходы на оплату труда; другие косвенные общепроизводственные расходы: содержание зданий, техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования, налоги, страхование, коммунальные услуги, арендная плата, амортизационные отчисления на здания оборудование, нематериальные активы.

Некоторые общепроизводственные расходы изменяются прямо пропорционально объему производства и являются **переменными**: вспомогательные материалы, электроэнергия, инструменты. Постоянными являются: страховые взносы, арендная плата, амортизационные отчисления. Полупеременные: плата за телефон, коммунальные услуги.

В состав **расходов по организационной деятельности**, которая носит **производственный характер**, входят:

– расходы по производственному управлению;

– затраты, связанные с подготовкой и организацией производства;

– затраты на содержание аппарата управления производственными подразделениями;

– амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря;

– содержание и стоимость ремонта зданий, сооружений, инвентаря;

– затраты на обеспечение нормальных условий работы;

– затраты на профориентацию и подготовку кадров;

– износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря и др.

Расходы по организационной деятельности общехозяйственного назначения состоят:

– из административно-управленческих расходов;

– расходов по техническому управлению;

– расходов по управлению снабженческо-заготовительной, финансово-сбытовой деятельностью;

– оплаты услуг, оказываемых внешними организациями;

– стоимости содержания и ремонта зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения, включая амортизацию;

– расходов на рабочую силу – набор, отбор, обучение, переподготовку, повышение квалификации руководителей;

– обязательных сборов, налогов, платежей, отчислений, процентов в соответствии с установленным законодательством.

Такая группировка хотя и используется для нормирования расходов, составления смет по подразделениям по классификационным статьям,

осуществления контроля за исполнением смет, распределения расходов по объектам учета и калькулирования, однако не обеспечивает ни полного раскрытия содержания затрат, ни текущего контроля за их формированием и экономической целесообразностью.

Формирование информации о расходах по организационной деятельности входит составной частью в управленческий учет.

Эффективность системы управления измеряется системой отчетных показателей по уровням управления, и поэтому в составе расходов по организационной деятельности предлагается выделить следующие группы:

– расходы организационной деятельности, связанные с выполнением целевых функций;

– расходы по обеспечению функционирования служб и отделов предприятия;

– расходы общеорганизационной и общеуправленческой деятельности.

Данная группировка расходов позволяет отследить процесс формирования затрат, связанных с управлением деятельностью предприятия, а обобщение затрат по службам и отделам предприятия позволяет выявлять степень влияния каждого административного подразделения на эффективность системы управления предприятием в целом.

При этом эффективность управленческого труда характеризуется не снижением расходов по управленческой деятельности, а уровнем удовлетворения этих расходов потребностям руководителей в создании полной информационной системы для управления.

Все службы управления и каждая в отдельности направляют свою работу на решение стоящих перед предприятием задач: на обеспечение увеличения объема производства и реализации продукции, улучшение ее качества, повышения прибыли и рентабельности производства, улучшения социального положения работников предприятия.

В этой связи целесообразна классификация расходов на организационную деятельность **по направлениям** с разбивкой внутри направлений по статьям, основным признаком которой должны быть **виды деятельности или функции управления:**

– административно-управленческие;

– по техническому управлению;

– по управлению производством;

– по материально-техническому обеспечению;

– по маркетингу и сбыту продукции;

– обязательные налоги, сборы и отчисления, проценты за пользование банковскими ссудами, прочие расходы.

По отношению к объектам учета и калькулирования расходы по организационной деятельности являются **косвенными**, а по отношению к объему производства – **постоянными** (часть – условно–постоянными). Распределение данных расходов производят по методике и в составе накладных расходов.

4.5 Общая классификация затрат на производство

Нормативными документами по планированию и учету себестоимости продукции в промышленности, а также в учебниках по финансовому учету предусмотрены следующие **группировки затрат на производство** по:

- составу – одноэлементные и комплексные;
- видам – элементы расходов (по экономическому содержанию) и статьи калькуляции;
- назначению – основные и накладные;
- отношению к объему производства – постоянные и переменные;
- способу отнесения на себестоимость отдельных изделий – прямые и косвенные;
- характеру затрат – производственные и внепроизводственные;
- степени охвата планом – планируемые и не планируемые.

Сгруппированные таким образом затраты на производство характеризуют определенную функцию в системе калькулирования продукции, но не отвечают задачам управленческого учета затрат на производство.

Международные стандарты по производственному учету и практика его организации в экономически развитых странах предусматривают разные варианты классификации издержек в зависимости от целевой установки, направлений учета затрат. Под направлением учета затрат понимается область деятельности, где необходим обособленный целенаправленный учет затрат на производство. Потребители внутренней информации определяют такое направление учета, какое им требуется для обеспечения информацией по данной проблеме.

Например, начальник цеха хочет иметь информацию об отходах, возникающих при изготовлении продукции А на участке № 3, где автоматами производится рубка проволоки. Ему необходимо оценить технологию и эффективность использования проволоки, т. е оценить использованные ресурсы с различных сторон деятельности.

Прежде всего, в учете накапливается информация о трех категориях затрат: расходах на рабочую силу, материалах, накладных расходах. Затем обобщенные затраты распределяются по направлениям учета:

1) для определения себестоимости изготовленной продукции и полученной прибыли;

2) для принятия управленческого решения;

3) для осуществления процесса контроля и регулирования.

Каждое из трех выделенных направлений, в свою очередь, требует детализации учета, т. е. своей классификации (табл. 2).

Таблица 2 – Классификация затрат по целям управления

Направление учета производственных затрат	**Принципы классификации затрат**	**Классификация затрат**
1 Затраты, используемые для калькулирования и оценки готовой продукции	Размеры предприятия; особенности технологии, техники и организации производства; номенклатура вырабатываемой продукции; аналитичность; контроль; прогностичность расчетов; эластичность; роль в процессе производства; факторы снижения; важность в планировании; целесообразность выделения затрат; удельный вес в общих затратах; обоснованность в распределении по продуктам; трудоемкость учета	Состав фактических затрат: основные и вспомогательные материалы, затраты на труд, производственные накладные расходы; входящие и истекшие; отчетного периода и включаемые в себестоимость
2 Затраты на производство, данные о которых являются основанием для принятия решений		Поведение затрат: постоянные, условно–постоянные, переменные, условно-переменные. Затраты будущего периода: принимаемые и непринимаемые в расчет при оценках. Принятие решений: безвозвратные затраты, вмененные, инкрементные, маргинальные
3 Затраты, используемые в системе планирования, контроля и регулирования		Центры ответственности: регулируемые и нерегулируемые затраты. Места возникновения затрат, нормативные (сметные) затраты и отклонения от них

Ведение учета в соответствии с рассмотренной классификацией – новое явление в отечественном учете затрат на производство. Рыночные отношения усиливают роль производственного учета в планировании, нормировании, анализе, прогнозе и в целом в системе управления производством.

Следует отметить, что группировка затрат по статьям находит законченное отражение на счете «Основное производство», но по этим данным предприятие не может сделать выводы об окупаемости различных видов продукции (работ и услуг), эффективности принятых им решений, о влиянии принимаемых решений на величину затрат и прибыли. Решение проблем во многом определяется применяемыми группировками затрат. Классификация затрат, удовлетворяющая целям управления, является основным принципом организации управленческого учета производственной деятельности, методом обработки и анализа информации о производственных издержках.

4.6 Классификация затрат по целям управления

Практика ведения отечественного учета в соответствии с новой, удовлетворяющей целям управления, классификацией затрат на производство обусловлено усилением роли производственного учета в планировании, нормировании, анализе, прогнозе и в целом в системе управления производством.

Классификация затрат по целям управления является основным принципом организации управленческого учета производственной деятельности, источником для обработки и анализа информации о производственных издержках.

Прежде всего в учете накапливается информация о **трех категориях затрат** (расходах на рабочую силу, материалах, накладных расходах), а затем обобщенные затраты распределяются **по направлениям учета:**

1) для определения себестоимости изготовленной продукции и полученной прибыли;

2) для принятия управленческого решения;

3) для осуществления процесса контроля и регулирования.

Каждое из трех выделенных направлений, в свою очередь, требует **детализации учета**, т. е. своей классификации:

1 Затраты, используемые для калькулирования и оценки готовой продукции:

– состав фактических затрат: основные и вспомогательные материалы, затраты на труд, производственные накладные расходы;

– входящие и истекшие;

– отчетность периода и включаемые в себестоимость.

2 Затраты на производство, данные о которых являются основанием для принятия решений:

– поведение затрат: постоянные, условно-постоянные, переменные, условно-переменные;

– затраты будущих периодов: принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках.

– принятие решений: безвозвратные затраты, вмененные, инкрементные, маржинальные.

3 Затраты, используемые в системе планирования, контроля и регулирования:

– центры ответственности: регулируемые и нерегулируемые затраты;

– места возникновения затрат: нормативные (сметные) затраты и отклонения от них.

5 ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ УЧЕТ: ЗАТРАТЫ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ ПО ЦЕЛЯМ УЧЕТА

5.1 Определение сущности учета затрат

Выбор метода управления затратами предприятия предполагает по своей сути управление всей хозяйственной деятельностью предприятия, так как охватывает все стороны происходящих производственных процессов и, кроме технической стороны, должен учитывать разнообразие способов подхода к организации управленческого учета производственной деятельности и возможность трансформации учета затрат на производство.

Учет затрат на производство – процесс отражения использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности соответствующей модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия.

К **основным задачам учета затрат на производство** конкретного предприятия относят:

1) информационное обеспечение администрации предприятия для принятия управленческих решений с учетом их экономических последствий;

2) наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;

3) исчисление себестоимости выпускаемых продуктов для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов;

4) выявление и оценку экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений;

5) систематизацию информации управленческого учета производственной деятельности для принятия решений, имеющих долгосрочный характер, – окупаемость производственных и технологических программ, рентабельность ассортимента продукции, реализуемой на внутреннем и внешнем рынках, эффективность капитальных вложений в основные фонды и производственные запасы и т.п.

В завершении анализа сущности учета затрат на производство еще раз подчеркнем его основное назначение – контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление.

5.2 Производственный учет как единый процесс учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Реорганизация системы управления производственной деятельностью предприятия привела к различиям в трактовке понятий «учет затрат на производство» и «калькулирование себестоимости продукции» в практике отечественного производственного учета.

Общим подходом в этих понятиях является:

– формируется управленческий (ранее – аналитический) учет затрат на производство,

– выбираются принципы классификации затрат, номенклатуры объектов учета затрат (изделий, заказов, процессов обработки, мест возникновения затрат и т. д.),

– выбираются методы распределения на себестоимость – незаконченной, готовой, реализованной продукции и способы погашения затрат путем их прямого отнесения на финансовые результаты.

Другим важным моментом системы управленческого учета (СУУ) является рассмотрение процесса учета затрат на производство и процесса калькулирования как **единого учетного процесса**, связанного с учетом выпуска (выработки) продукции. При этом выбор объектов учета затрат определяет систему показателей внутренней отчетности, периодичность составления отчетных калькуляций для разных целей управления.

Система всех учетных работ предусматривает следующие этапы:

1) первичное отражение затраченных ресурсов в производстве по мере их возникновения в процессе производственной деятельности;

2) локализацию данных о производственных затратах по видам деятельности, производствам, структурным подразделениям, местам возникновения затрат, центрам ответственности, продуктам, работам и т.д.;

3) локализацию производственных затрат по времени их возникновения и включения в себестоимость, а также другим временным периодам – «исторические», прошлые затраты, затраты отчетного и будущего периодов;

4) распределение общих расходов предприятия между производственными подразделениями; возмещение общих производственных расходов путем включения в себестоимость незаконченной, готовой и реализованной продукции;

5) распределение производственных расходов обслуживающих (вспомогательных) производств между его незаконченной и готовой продукцией (выполненными работами и услугами) и перераспределение затрат по производственным подразделениям – потребителям продукции, работ и услуг обслуживающих производств;

6) выявление и оценку незавершенного производства, отходов, полученных в процессе производства, и определение себестоимости отдельных видов продукции и всего объема товарной продукции.

Таким образом, ***производственный учет*** включает учет затрат на производство – этапы 1–5, а ***калькуляционный учет*** – этапы 4–6 и выступает как **интегрированная система**, обеспечивающая информацией управление себестоимостью.

При всех обстоятельствах **калькуляция невозможна без учета затрат**, как и учет затрат нецелесообразен без поставленных перед ним целей калькулирования продуктов, тогда как, сложившийся традиционный учет затрат не отвечает новым, более высоким требованиям, предъявляемым администрацией и управленческим аппаратом с позиций определения цен на стадии заключения договоров и стадии их выполнения.

5.3 Методы оценки затрат в системе управленческого учета

В СУУ под **объектом отнесения (учета) затрат** подразумевают: вид деятельности, продукт, производственное подразделение или задачу, поставленную менеджером и пр. объекты, на которые относят затраты.

Характеристика конкретного объекта учета затрат определяет **метод оценки затрат** и виды систем учета на производство.

Основной принцип СУУ: «Различная себестоимость – для различных целей» реализуется в трех типах себестоимости:

1) **полная производственная себестоимость,** которая используется для установления цен и принятия оперативных решений при нормальных обстоятельствах;
2) **прямая производственная (частичная)** себестоимость, которая используется для установления цен и принятия оперативных решений при специфических обстоятельствах;
3) **себестоимость по центрам ответственности**, которая используется для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей.

Полная себестоимость в СУУ включает все израсходованные на производство и реализацию продукции ресурсы и представляет собой сумму прямых затрат на объект учета затрат и пропорциональную долю косвенных затрат, относимой на объект.

Двухэтапное распределение косвенных расходов – по центрам ответственности и готовым изделиям (по заранее выбранным базам и рассчитанным коэффициентам) определяется объемом производства и его делением на: законченное и незаконченное.

Однако двойное распределение и условный расчет расходов, зависящих от величины и оценки незавершенного производства, могут приводить к искажению величины себестоимости, а традиционная оценка затрат может не подходит для эффективного принятия решений и осуществления полного контроля.

Полная себестоимость используется для расчета **затратной цены.**

Учет по полной себестоимости (full-costing) известен и как **учет поглощенных издержек (absorption costing)**, при котором все накладные расходы предприятия распределяются между продуктами при помощи некоторой заранее определенной базы. Один из методов распределения накладных расходов – делить их пропорционально прямым затратам.

К **недостаткам** этой системы относят:

– игнорирование различия между постоянными и переменными затратами;

– трудности расчета полной себестоимости единицы продукции;

– использование для оценки затрат усредненных данных, не учитывающих ежемесячных колебаний объема производства.

Следовательно, при наступлении каких-либо специфических обстоятельств данная система не может обеспечить контроль за затратами по каждому виду продукции.

Оценка затрат, которые должны возникнуть в будущем в соответствии с нормами, называется **системой нормативных затрат.**

На начальном этапе применения этой системы оценки затрат (такая система называется **«стандарт-кост»**) производилось деление расходов на прямые и косвенные, деление затрат на постоянные и переменные не предусматривалось. Отклонения, которые возникли в ходе производства, оценивались как прямой перерасход норм и изменение цен.

В целом система использовалась для технологического контроля и не была связана с контролем использования производственных мощностей.

Нормативные издержки – это их планируемый уровень.

Современные варианты систем для прямых затрат предусматривают стандарты (нормативы), а для косвенных – сметы (бюджеты).

Расширение возможностей рассматриваемой системы оценки затрат позволяет пересчитывать ожидаемые нормативные затраты на фактическое использование производственных мощностей. К тому же косвенные затраты подразделяют на постоянную и переменную части, что позволяет пересчитывать косвенные затраты на фактический объем производства.

Система оценки затрат по нормативам отражает степень использования ресурсов предприятия и облегчает принятие управленческих решений.

Суть системы **оценки себестоимости по частичным затратам.** В основу системы «директ-костинг» (модели частичного распределения затрат) положен принцип контроля затрат в связи с колебаниями объема производства или степени загрузки оборудования. Суть классического «директ-костинг»: себестоимость продукции учитывается и планируется только в части переменных затрат. Система же учета затрат в зависимости от загрузки производственных мощностей предполагает включение в себестоимость переменных и части постоянных расходов, определяемых в соответствии с коэффициентом использования производственной мощности.

В системе «директ-костинг» используется два основных показателя: маржинальная прибыль (сумма покрытия) и операционная прибыль. Сумма покрытия показывает, какая часть выручки от реализации продукции (работ, услуг) по рыночным ценам остается у предприятия после вычитания из нее прямых переменных затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг. Сумма покрытия (маржинальный доход) включает в себя постоянные затраты предприятия и прибыль. Далее, вычитая из суммы покрытия, исчисленной для конкретного изделия, постоянные (накладные) расходы, мы получаем операционную прибыль ((прибыль от производства и реализации этого изделия). Таким образом, удается без выявления трудоемких учетных операций и расчетов оценить тот вклад, который вносит в покрытие постоянных затрат и формирование прибыли предприятия каждое изделие или производственное подразделение.

Разные изделия, продуктовые группы или производственные подразделения предприятий вносят различный вклад в суммы покрытия предприятия. Этот показатель, выраженный в процентах, является важным критерием при планировании производства и сбыта продукции в целях

достижения максимальной прибыли. Таким образом, исчисление маржинального дохода (суммы покрытия) дает возможность выявить более рентабельные изделия и соответственно внести изменения в ассортимент выпускаемой продукции.

Таблица 3 – Итоговые характеристики методов калькулирования себестоимости "direct-costing" и "absorption-costing".

"Direct-costing"	**"Absorption-costing"**
Основывается на учете конкретных производственных затрат. Постоянные расходы относятся всей суммой на финансовый результат и не разносятся по видам продукции	Основывается на распределении всех затрат, включаемых в себестоимость, по видам продукции (расчет полной себестоимости продукции)
Предполагает разбиение затрат на постоянные и переменные	Предполагает разбиение затрат на прямые и косвенные
Применяется для более гибкого ценообразования, вследствие чего увеличивается конкурентоспособность продукции. Дает возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции, и, соответственно, возможность планировать цены и скидки на определенный объём продаж	Применяется наиболее часто в российских предприятиях. В основном используется для внешней отчетности
Запасы готовой продукции оцениваются только по прямым затратам	Запасы продукции на складе оцениваются по полной себестоимости, с включением компонент постоянных производственных затрат

1) **Система оценки себестоимости по центрам ответственности** используется для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей (менеджеров центров ответственности), которые нуждаются в информации о фактических затратах своего подразделения и будущих планируемых затратах, что, в свою очередь, предполагает наличие постоянного потока плановой и фактической информации.

Основной характеристикой такой себестоимости является то, что объектом оценки служит центр ответственности, но не продукт, не работа, не услуга. Затраты в результате деятельности менеджера центра ответственности измеряются с разных точек зрения:

– где возникла данная статья издержек – характеризует центр ответственности;

– для какой цели она возникла – характеризует программу, которую выполняет центр ответственности;

– какой вид ресурсов использовался – характеризует элементы затрат центра ответственности.

Если система управления не измеряет количество себестоимости продукции, выпущенной центром ответственности, а ограничивается затратами, то такой центр ответственности называют центром затрат.

Часто центры затрат оценивают свои издержки в размере стандартной себестоимости, и в таком случае результат измеряется разницей между фактическими и стандартными затратами.

5.4 Классификация производственных затрат для определения себестоимости произведенной продукции

Для определения себестоимости произведенной продукции и величины полученной прибыли необходимо различать *входящие затраты* и *истекшие затраты* (рис. 6).

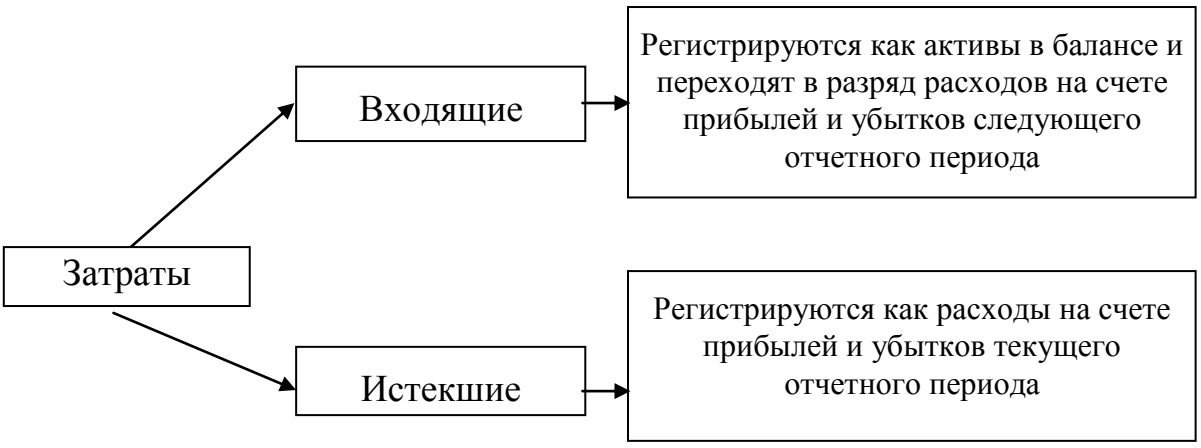


Рисунок 6 – Особенности истекших и входящих затрат

Входящие затраты – это средства (ресурсы), зарегистрированные в балансе как активы, которые были приобретены и имеются в наличии, а в будущем, как ожидается, должны принести доход. Так, затраты на изготовление товаров для перепродажи, если эти товары не реализованы и хранятся на складах, регистрируются в балансе как входящие.

Если же данные товары проданы, то эти входящие затраты относят к истекшим (с отражением этого факта в смете затрат по реализации товаров), а их необходимо сопоставить с доходами от продажи для определения размера прибыли. Таким образом, если эти средства (ресурсы) уже израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд **истекших,** что отражается на счете прибылей и убытков.

Рассмотрим понятия: «производственные затраты отчетного периода» и «себестоимость продукции».

В **себестоимость продукции** включаются те затраты, которые относятся на товары, купленные или произведенные для перепродажи.

На промышленном предприятии под этими затратами понимается **себестоимость единицы продукции**, которая учитывается при определении себестоимости готовой продукции или незавершенного производства до момента ее реализации (продажи).

После продажи продукции эти затраты сравниваются с выручкой от продажи для подсчета прибыли.

Затратами отчетного периода считаются лишь затраты, приходящиеся на период, когда они были понесены, без учета затрат, учитываемых при оценке запасов. Всякая попытка такого объединения не допустима.

На промышленном предприятии все производственные затраты включаются в себестоимость продукции, а непроизводственные – относятся к затратам отчетного периода.

Основные затраты – затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом: расход сырья, материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих и др., т.е. прямые затраты на производство продукта.

Накладные расходы – расходы по обслуживанию и управлению производством, предприятием. Это комплексные расходы, состоящие из нескольких экономически неоднородных затрат

Производственные накладные расходы включают в себя все производственные затраты (за исключением стоимости живого труда, основных материалов и прямых расходов), т.е. относятся все расходы на вспомогательную рабочую силу, на вспомогательные материалы плюс косвенные производственные расходы. Примерами косвенных производственных расходов являются: арендная плата за предприятие и отчисления на амортизацию оборудования.

6 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЯ И ПЛАНИРОВАНИЯ

6.1 Динамика затрат

В системе **производственного учета** калькулируется **фактическая** себестоимость продукции (фактические затраты) для оценки запасов произведенной продукции и полученной прибыли, а в системе **управленческого учета** решения обращены к **будущим событиям**, руководство (администрация) требует детальной информации **об ожидаемых затратах** и будущих доходах.

Для принятия эффективных решений и оптимального планирования представляется целесообразной более детальная **систематизация затрат (и их характеристик)** следующая **схема:**

1) динамика затрат по отношению к объему (уровню) производства (производственной деятельности);

2) затраты будущего периода, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;

3) безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода;

4) вмененные затраты в результате принятого альтернативного курса;

5) инкрементные (приростные) и маргинальные (предельные) затраты (доходы).

Представление о том, как изменяются затраты в зависимости от уровня (объема) производственной деятельности, очень важно для принятия оптимального решения.

Термины «переменные», «постоянные», «полупеременные» и «полупостоянные» обычно применяются тогда, когда необходимо охарактеризовать поведение затрат в ответ на изменение уровня (объема) производственной деятельности.

Переменные затраты (рис. 7) в сумме изменяются в прямой пропорциональности по отношению к изменению объема производства (уровня деловой активности), а рассчитанные на единицу продукции определяются как постоянные (например: затраты сырья и основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих).

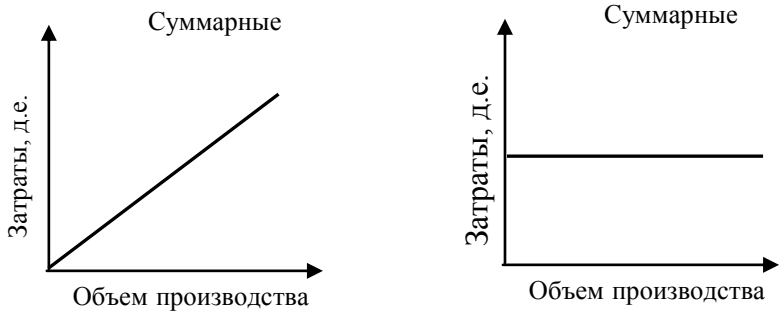


Рисунок 7 – Динамика переменных затрат

Постоянные затраты в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности (относительно постоянны), но, рассчитанные на единицу, зависят от уровня производства (рис. 8). Например, аренда: ежемесячная арендная плата есть величина постоянная, но в расчете на единицу произведенной продукции она изменяется пропорционально изменению объема производства.

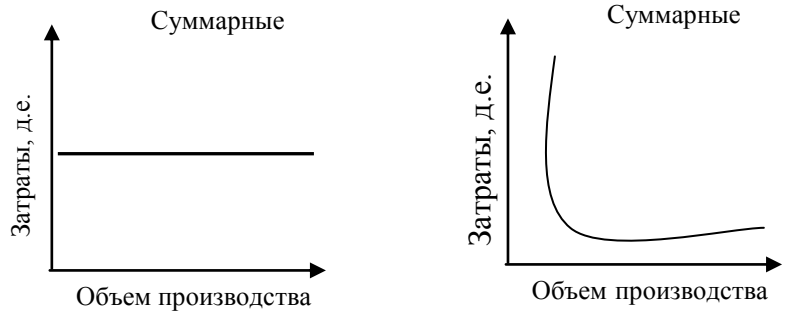


Рисунок 8 – Динамика постоянных затрат

Полупеременные затраты имеют одновременно переменные и постоянные компоненты: часть этих затрат изменяется при изменении объема производства, а часть остается фиксированной в течение периода.

Затраты на материально-техническое обеспечение являются полупеременными, состоящими из запланированных (постоянных) затрат на

материально-техническое обеспечение, осуществляемое при любом объеме производства, и переменных затрат, которые находятся в непосредственной зависимости от объема производства.

Смешанные затраты – затраты, которые возникают в результате учета на одном счете более чем одного вида затрат как переменных, так и постоянных (например, счет затрат на ремонт и эксплуатацию оборудования).

Полупостоянные (ступенчато/дискретно возрастающие) затраты являются постоянными для конкретного объема производства, но случается так, что в какой-то критический момент они начинают возрастать на определенную постоянную величину.

Постоянные затраты можно отличить от полупостоянных по величине изменения объема производства на какой-то момент, в который происходит ступенчатый прирост полных постоянных затрат. Примером полупостоянных затрат можно считать заработную плату контролеров на производстве. Предположим, что штат контролеров может контролировать живой труд около 500 ч производственного времени в неделю. В случае увеличения производственного времени на 500 ч в неделю затраты на контроль увеличатся на сумму понедельной заработной платы дополнительного контролера.

Полупостоянные затраты могут быть отнесены или к постоянным, или к переменным, в зависимости от того, каковы частота ступенчатых приращений и величина приращений в каждой точке. Если частота приращений большая, то полупостоянные затраты могут быть аппроксимированы (приближены) к переменным затратам. Если ступенчатые приращения нечасты и их величины небольшие, то полупостоянные затраты могут быть аппроксимированы к постоянным затратам. С другой стороны, если ступенчатые приращения полупостоянных затрат значительны и их частота небольшая, то такое поведение затрат является предметом анализа **дискретно (ступенчато) возрастающих затрат** и поэтому анализируются затраты, соответствующие определенному диапазону объема производства.

6.2 Линейная зависимость и релевантные уровни

Традиционное определение переменных затрат предполагает линейную зависимость между затратами и объемом. Однако большая часть затрат не находится в линейной зависимости от производственной мощности. Например, предприятие закупает сырье по фиксированной цене, но при большом объеме закупок поставщик предоставляет значительные скидки, и в этом случае стоимость сырья не находится в прямой пропорциональной зависимости от объема закупленного сырья. Нелинейные затраты трудно планировать, но их необходимо учитывать при принятии управленческих решений. Метод линейной аппроксимации позволяет превратить переменные затраты с нелинейными зависимостями в линейные.

Релевантные уровни – это те уровни деловой активности (объема производства), с которыми предприятие, скорее всего, предполагает работать. На практике в пределах этого релевантного уровня (это обычно нормальная производственная мощность или область между точкой безубыточности и планируемым объемом производства) многие нелинейные затраты могут быть аппроксимированы линейной зависимостью. Эти оценочные затраты можно интерпретировать как часть переменных затрат с линейной зависимостью.

Постоянные затраты остаются неизменными внутри релевантного уровня объема производства, но в пределах длительного промежутка времени изменение производственных мощностей, трудовых ресурсов и других производственных факторов приводит к изменению постоянных затрат (например, при расширении производства вводятся в эксплуатацию новые ОПФ, и, следовательно, увеличиваются постоянные расходы: на страховку, амортизацию, налог на имущество).

Следовательно, затраты являются постоянными для определенного релевантного уровня и только внутри ограниченного промежутка времени и могут измениться за пределами релевантного уровня.

В целях планирования и контроля **полупеременные** и **смешанные** затраты следует разделить на переменные и постоянные компоненты. Для этого используют **метод разделения затрат «высокий – низкий»**, который позволяет идентифицировать линейную зависимость (посредством уравнения регрессии) между уровнем деятельности (деловой активности) и затратами, анализируя наибольший и наименьший объемы за период и связанные с ним затраты.

Изменения в затратах между этими двумя уровнями делят на изменения в объеме и т.о. определяют переменную компоненту полупеременных затрат.

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

Содержание метода разделения затрат:

1 Определяют ставку переменных затрат:

$$C_{пз} = \frac{\Delta З_{\Sigma}}{\Delta УДА} = \frac{З_{\Sigma}^{макс} - З_{\Sigma}^{мин}}{УДА_{макс} - УДА_{мин}}, \qquad (1)$$

где $C_{п.з}$ – ставка переменных затрат, грн/нат.ед., д.е.;

$\Delta З_{\Sigma}$ _ разность суммарных полупеременных затрат, соответствующих максимальному и минимальному уровню деловой активности, грн;

$\Delta УДА$ – разность между максимальным и минимальным уровнем деловой активности за период (год), ден.ед., нат. ед.

2 Тогда постоянная компонента в общем объеме полупеременных затрат *за месяц* определится:

$$З^{\Sigma}_{пост} = З_{\Sigma} - УДА \times С_{пз}, \quad (2)$$

где *УДА* – уровень деловой активности (объем производства или трудоемкость) за месяц;

$З_{\Sigma}$ – суммарных полупеременных затрат, соответствующих максимальному и минимальному уровню деловой активности, грн;

3 Уравнение линейной зависимости затрат от объема производства:

$$З = З_{пост} + С_{пз} \times УДА. \quad (3)$$

Пример. Определите функцию затрат, рассчитайте ее значение при уровне деловой активности 1 200 шт. По центру ответственности А имеются данные об объеме выпуска продукции и соответствующих ему производственных затратах в течение года (табл. 4).

Таблица 4 – Исходные данные

Период	**Уровень деловой активности, выпуск продукции, шт.**	**Производственные затраты, тыс. грн**
Январь	2 000	200
Февраль	2 400	220
Март	2 200	210
Апрель	2 600	250
Май	2 300	220
Июнь	2 700	260
Июль	1 800	170
Август	2 800	270
Сентябрь	2 600	240
Октябрь	3 000	280
Ноябрь	2 900	270
Декабрь	2 800	260

Определим высшую и низшую точки деятельности путем перенесения результатов из исходной таблицы 4 и расчета разности между затратами в высшей и низшей точке деятельности.

Из приведенных данных видно, что наибольший выпуск продукции был достигнут в октябре (3 000 шт.) и ему соответствовали расходы в сумме 280 тыс. грн. В июле, напротив, выпушено минимальное количество изделий (1 800 шт.), на что было израсходовано 170 тыс. грн.

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

$$\Delta УДА = УДА_{\max} - УДА_{\min} = 3\,000 - 1\,800 = 1\,200\ шт;$$

$$\Delta З = З_{мах} - З_{\min} = 280\,000 - 170\,000 = 110\,000\ грн.$$

Результаты сведем в таблицу 5.

Таблица 5 - Результаты расчетов

Результаты наблюдений	**Фактор затрат, маш-час**	**Производственные затраты, грн**
Макс	3 000	280 000
Мин	1 800	170 000
Δ= Макс – мин	*1 200*	*110 000*

Тогда ставка ($C_{пз}$) переменных расходов на единицу продукции (или коэффициент реагирования затрат) будет определена по формуле:

$$C_{пз} = \frac{\Delta З_{\Sigma}}{\Delta УДА} = \frac{З_{\Sigma}^{макс} - З_{\Sigma}^{мин}}{УДА_{макс} - УДА_{мин}} = \frac{110\,000}{1\,200} = 91{,}667\ \frac{грн}{маш - час}.$$

Величину совокупных переменных расходов в максимальной и минимальной точках вычисляем путем умножения рассчитанной ставки на соответствующий объем производства:

$C_{пер\,макс}^{совок} = 91{,}667 \times 3\,000 = 275\,000\ грн$ – совокупные переменные расходы в максимальной точке (в октябре). Аналогично

$C_{пер\,мин}^{совок} = 91{,}667 \times 1\,800 = 165\,000\ грн$ – совокупные переменные расходы в минимальной точке (в июле).

Из исходных данных (см. табл. 4) известно, что общая сумма издержек в октябре составила 280 000 грн, следовательно, на долю постоянных затрат в максимальной точке приходится:

$$280\,000 - 275\,000 = 5\,000 \text{ грн.}$$

Размер постоянных затрат в июле (минимальная точка) составит:

$$170\,000 - 165\,000 = 5\,000\ грн.$$

Отсюда поведение производственных расходов в условном примере может быть описано следующей формулой:

$$З(УДА) = 5\,000 + 91{,}667 \times УДА.$$

Определим значение функции, если УДА = 1 200:

$$З(1\,200) = 5\,000 + 91{,}667 \times 1\,200 = 115\,000{,}4\ грн.$$

6.3 Принимаемые и не принимаемые в расчет затраты и доходы

При выработке определенного решения необходимо выяснить, какие затраты и доходы *имеют отношение* к данной проблеме, а какие – нет, т.е. что принять в расчет.

Принимаемые в расчет затраты и доходы – это те будущие затраты и доходы, которые *подвержены влиянию принятого решения.* К ***не принимаемым в расчет*** затратам и доходам относятся те, которые ***не зависят от принятого решения***.

Пример. Предположим, фирма несколько лет назад закупила сырье на сумму 100 д. е., но оказалось, что не представляется возможным сбыть это сырье или использовать в будущем. На это сырье поступил только один запрос от покупателя. Покупатель готов приобрести продукт, произведенный из этого сырья, по цене не больше чем 250 д. е. за единицу. Дополнительные затраты на переработку этого сырья в необходимый продукт составляют 200 д. е. Целесообразно ли компании принимать заказ по цене 250 д. е.? Приближенный расчет показывает, что затраты на выполнение заказа составят 300 д. е., что складывается из 100 д. е. за сырье и 200 д. е., необходимых для его переработки в конечный продукт. Что на самом деле не так, потому что *сумма затрат на сырье 100 д. е. останется неизменной независимо от того, будет заказ принят или отвергнут*. Поэтому *стоимость сырья не будет учитываться при принятии решения (т. е. речь идет о затратах, не принимаемых в расчет).* Но если заказ будет взят, то затраты на превращение сырья в продукт изменятся на 200 д. е., и эти затраты будут приняты в расчет. Если сравнить поступления (доходы) в сумме 250 д. е. с принимаемыми в расчет затратами на выполнение заказа, которые составляют 200 д. е., то станет понятно, что заказ следует принять, убедившись, конечно, что получить где-то более выгодные заказы невозможно. Калькуляция, приводимая ниже, показывает, что это действительно правильное решение (табл. 6).

Таблица 6 – Исходные данные

Показатели	Заказ не следует принимать, д. е.	Заказ следует принять, д. е.
Материалы (сырье)	100	100
Затраты на переработку	–	200
Поступления (доходы)	–	250
Чистые затраты	100	50

Чистые затраты компании уменьшились на 50 д.е., или, иными словами, компания в результате принятия заказа получает выгоду в сумме 50 д.е. Это согласуется с тем, что 50 д.е. были определены как доход, когда мы сравнивали принимаемые в расчет затраты с выручкой (доходами) от выполнения заказа покупателя.

Таким образом, рассматривая вопросы классификации затрат и доходов с точки зрения процесса принятия решения, мы установили важный

принцип, а именно: в ситуации, когда рассматриваемый период небольшой, не все затраты и доходы должны приниматься в расчет при выработке решения.

Рассматриваемая группировка затрат становится особо актуальной, если отсутствуют конкретные заказчики, а предприятие выпускает продукцию на склад.

6.4 Безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода

Под этими затратами понимается стоимость уже приобретенных ресурсов, когда ***выбор в пользу какой-то альтернативы не может повлиять на сумму данных затрат.*** Это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения и которые не могут быть изменены никаким решением в будущем.

Расходы в сумме 100 д.е. на материалы, нужда в которых отпала (см. предыдущий пример), как раз и являются примером безвозвратных затрат. К категории безвозвратных затрат относится также остаточная стоимость ранее приобретенного имущества.

Эта величина затрат не может быть изменена никаким будущим решением, и поэтому затраты в данном случае классифицируются как безвозвратные.

Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решения, но между этой категорией и категорией не принимаемых в расчет затрат есть различие, так как не все не принимаемые в расчет затраты являются безвозвратными. Например, при сравнении двух альтернативных методов производства может оказаться, что суммы затрат на основные материалы одинаковы для обоих способов, и, таким образом, затраты на основные материалы можно отнести к категории не принимаемых в расчет затрат. Но затраты на материалы не будут безвозвратными в данном случае, так как они будут реализованы в будущем.

6.5 Вмененные затраты

Существуют категории затрат, которые необходимо учитывать при принятии решения и данные о которых обычно невозможно собрать в рамках системы бухгалтерского учета.

Иногда для принятия решения необходимо **условно начислять** или приписывать затраты, которые, может быть, не будут представлять собой реальных денежных **расходов в будущем**, и эти затраты называются **вмененными (воображаемыми).**

Вмененные затраты характеризуют возможность, которая потеряна или которой жертвуют, когда выбор какого-то альтернативного курса действий требует отказа от другого пути.

Пример. Печь хлебопекарни работает на полную мощность в три смены и за неделю выпускает батонов нарезных на 10 тыс. грн. Оптовый покупатель предлагает пекарне новый недельный заказ по выпечке сдобы, что повлечет за собой дополнительные переменные затраты на сумму 3 тыс. грн. Какой должна быть минимальная цена договора?

Приняв заказ, пекарня откажется от дохода в 10 тыс. грн, получаемого ранее от выпечки батонов, т.е. по существу понесет убытки на 10 тыс. грн. Эту сумму предприятию необходимо учесть при обсуждении условий договора. Цена договора не может опуститься ниже 13 тыс. грн (10 + 3). При этом 10 тыс. грн – вмененные (воображаемые) затраты, или упущенная выгода предприятия.

Необходимо иметь в виду, что данная категория затрат применима лишь в случае ограниченности ресурсов, в приведенном примере – при полной загрузке производственных мощностей. Если бы хлебопекарная печь была недогружена и работала с простоями, о вмененных затратах речь бы не шла.

Важно, что понятие «вмененные затраты» применимо только в случае ограниченности ресурсов. Там, где ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

6.6 Инкрементные (приростные) и маржинальные (предельные) затраты и доходы

Инкрементные (приростные или дополнительные) расходы представляют собой разность между величинами издержек для рассматриваемых видов продукции, возникающих при каждом анализируемом варианте объема производства.

К ним можно отнести дополнительные затраты, ожидаемые при возможном увеличении ежемесячного объема строительства на 100 $м^2$ с 10 000 до 10 100 (табл. 7). Отметим, что такие затраты могут включать или исключать постоянные издержки. Если, как в примере, постоянные расходы в результате принимаемого решения не изменяются, то инкрементные расходы по данной составляющей будут нулевыми, в противном случае необходимо скорректировать их величину.

Инкрементные затраты по своей сути схожи с маржинальными, которым наиболее часто отдают предпочтение экономисты. Основное отличие заключается в том, что маржинальные издержки представляют собой расходы на одну дополнительную единицу выпускаемой продукции, а инкрементные – изменение общей величины затрат в результате прироста выпуска на нескольких единиц.

Таблица 7 – Расчет инкрементных и маржинальных издержек

Наименование показателя	Расчет инкрементных издержек			Расчет маржинальных издержек		
	Начальный уровень	Новый уровень	Изменение	Начальный уровень	Новый уровень	Изменение
Объем строительства, кв.м в месяц	10 000	10 100	100	10 000	10 001	1
Удельные переменные затраты, тыс. грн/м^2	15	15	0	15	15	0
Общие переменные затраты, тыс. грн	150 000	151 500	1 500	150 000	15 015	15
Постоянные затраты, тыс. грн	3 000	3 000	0	3 000	3 000	0
Общие затраты, тыс. грн	153 000	154 500	1 500	153 000	153 015	15

Таким образом, маржинальные издержки приоритетны при анализе и оценке экономической зависимости между затратами и объемом выпускаемой продукции. Однако при изменении объемов производства и реализации товаров (услуг) более значимы инкрементные затраты, так как указанное изменение зачастую не ограничивается одной дополнительной единицей продукции.

Экономисты обычно рассматривают взаимосвязи между затратами, доходами и объемом производства, оперируя понятием маржинальных затрат и доходов как результата увеличения объема производства одной единицы продукта. Бухгалтер проявляет больший интерес к анализу инкрементных затрат и доходов как результату возрастания объемов производства и сбыта независимо от того, каков ожидаемый масштаб этого роста, но, как правило, в этом случае речь идет о величинах больших, чем одна единица продукта.

6.7 Анализ «Затраты – объем – прибыль»

При планировании производственной деятельности часто используют анализ «затраты – объем – прибыль». Если определен объем производства, то в соответствии с портфелем заказов благодаря этому анализу можно рассчитать величину затрат и продажную цену, чтобы организация могла получить определенную величину прибыли, как балансовую, так и чистую. При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются, например, затраты на рекламу, цены на продукцию или поставляемые материалы, структура производства. Иначе говоря, анализ «затраты – объем – прибыль» позволяет

получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров.

Анализ «Затраты – объем – прибыль» («Costs – Volume – Profit») – анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли. Позволяет ответить на вопрос: что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров. Это инструмент управленческого планирования и контроля (синоним – «операционный анализ».)

Анализ соотношения «затраты – объем – прибыль» – один из самых мощных инструментов, имеющихся в распоряжении менеджеров. Он помогает им понять взаимоотношения между ценой изделия, объемом или уровнем производства, прямыми затратами на единицу продукции, общей суммой постоянных затрат, смешанными затратами и прибылью. Он является ключевым фактором в процессе принятия многих управленческих решений. Эти решения касаются вопросов определения ассортимента выпускаемых изделий, объема производства, типа маркетинговой стратегии и т.д. Благодаря такому широкому спектру применения анализ «затраты – объем – прибыль», несомненно, является лучшим средством управления, чтобы добиться максимально возможной в данных условиях прибыли организации.

Анализ «затраты – объем – прибыль» позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит маржинальной прибыли. Очевидно, что добиться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинальной прибыли. Достичь этого возможно разными способами: снизить цену продаж и соответственно увеличить объем реализации; увеличить постоянные затраты и увеличить объем; пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции.

Величина маржинальной прибыли в расчете на единицу продукции также оказывает существенное влияние на выбор модели поведения фирмы на рынке.

Одним словом, в использовании маржинальной прибыли заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходом предприятий.

Анализ «затраты – объем – прибыль» часто называют анализом величин в критической точке. Под критической точкой понимается та точка объема продаж, в которой затраты равны выручке от реализации всей продукции.

Цель анализа величин в критической точке состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль организации равна нулю, т. е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Таким образом, критической является точка, с которой организация начинает зарабатывать

прибыль. Эту точку называют также «мертвой», или точкой безубыточности, или точкой равновесия.

Ключевыми элементами анализа соотношения «затраты – объем – прибыль» выступают маржинальный доход, порог рентабельности (точка безубыточности), запас прочности коэффициент запаса прочности.

Маржинальный доход (МД) – это разница между выручкой предприятия от реализации продукции (работ, услуг) и суммой переменных затрат.

Величина маржинального дохода показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Иногда маржинальный доход называют также **суммой покрытия** – это та часть выручки, которая остается на покрытие постоянных затрат и формирование прибыли. Чем выше уровень маржинального дохода, тем быстрее возмещаются постоянные затраты и организация имеет возможность получать прибыль.

Существует два способа определения величины маржинального дохода.

При первом способе из выручки предприятия за реализованную продукцию вычитают все переменные затраты, т. е. все прямые расходы и часть накладных расходов (общепроизводственные расходы), зависящих от объема производства и относящихся к категории переменных затрат:

$$МД = ВР - З_{пер}, \quad (4)$$

где $ВР$ – выручка от реализации;
$З_{пер}$ – переменные затраты.

При втором способе величина маржинального дохода определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия:

$$МД = З_{пост} + П, \quad (5)$$

где $З_{пост}$ – постоянные затраты;
$П$ – прибыль предприятия.

Под **средней величиной маржинального дохода** понимают разницу между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Порог рентабельности (точка безубыточности) – это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от реализации продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, т. е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка.

При графическом методе нахождение точки безубыточности (порога рентабельности) сводится к построению комплексного графика «затраты – объем – прибыль». Последовательность построения графика заключается в следующем:

– наносим на график линию постоянных затрат, для чего проводим прямую, параллельную оси абсцисс;

– выбираем какую-либо точку на оси абсцисс, т. е. какую-либо величину объема. Для нахождения точки безубыточности рассчитываем величину совокупных затрат (постоянных и переменных). Строим прямую на графике, отвечающую этому значению;

– вновь выбираем любую точку на оси абсцисс и для нее находим сумму выручки от реализации. Стоим прямую, отвечающую этому значению.

Точка безубыточности на графике – это точка пересечения прямых, построенных по значению затрат и выручки (рис. 9).

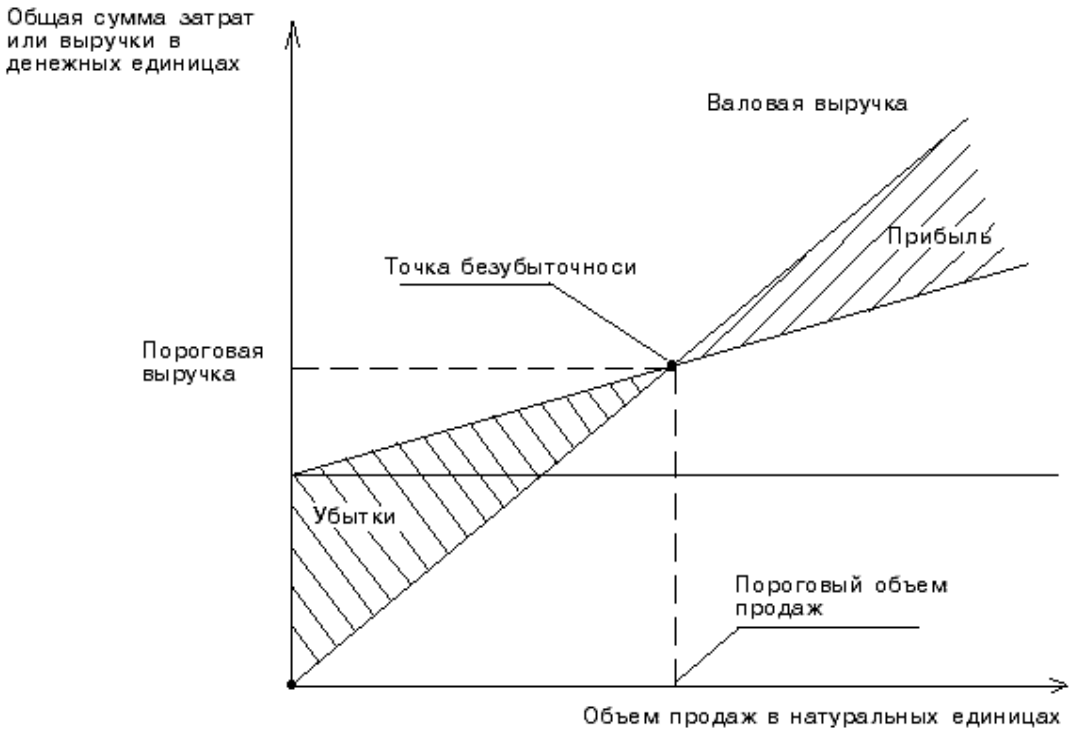


Рисунок 9 – Определение точки безубыточности (порога рентабельности)

Изображенная на рисунке 9 точка безубыточности (порога рентабельности) – это точка пересечения графиков валовой выручки и совокупных затрат. Размер прибыли или убытков заштрихован. В точке безубыточности получаемая предприятием выручка равна его совокупным затратам, при этом прибыль равна нулю. Выручка, соответствующая точке безубыточности, называется пороговой выручкой. Объем производства (продаж) в точке безубыточности называется пороговым объемом производства (продаж). Если предприятие продает продукции меньше порогового объема продаж, то оно терпит убытки, если больше – получает прибыль.

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) в международной практике также используют метод уравнений, основанный на исчислении прибыли предприятия по формуле

$$Тб_{н} = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{Ц - З^{уд}_{пер}} = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{МД}. \quad (6)$$

Пороговая выручка, или точка безубыточности в денежном выражении, определяется по формуле

$$Тб_{ден}\ (\text{ВР}_{\text{порог}}) = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{К_{мд}}, \quad (7)$$

где $К_{мд}$ – коэффициент маржинального дохода,

$$К_{мд} = \frac{МД}{Ц} = \frac{МД}{ВР}. \quad (8)$$

Запас прочности (ЗП) – величина, на которую достигнутый объем реализации превышает уровень безубыточности (критический объем).

Этот показатель можно определить как в денежном ($ЗП_{ден}$), так и натуральных измерителях ($ЗП_{н}$):

$$ЗП_{н} = N - Тб_{н}, \quad (9)$$

$$ЗП_{\text{ден}} = ВР - Тб_{ден}, \quad (10)$$

где $ВР$ – объем реализации в денежном выражении;

N – объем реализации в натуральном выражении.

Он показывает, на сколько единиц продукции или гривен можно сократить объем реализации без угрозы попасть в зону убытка. Запас прочности более объективная характеристика, чем точка безубыточности. Например, точки безубыточности маленького магазина и большого супермаркета могут отличаться в тысячи раз, и только запас прочности покажет какое из предприятий более устойчиво.

Коэффициент маржинального запаса прочности – это величина, показывающая превышение фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) над пороговой, обеспечивающей безубыточность реализации. Этот показатель определяется следующей формулой

$$К_{зп} = \frac{ЗП_{ден}}{\text{ВР}}. \quad (11)$$

Чем выше маржинальный запас прочности, тем лучше для предприятия.

Анализ величин в критической точке. Критическая точка – это точка, в которой суммарный объем выручки от реализации продукции равен суммарным затратам. Таким образом, критической является точка, в которой предприятие начинает зарабатывать прибыль.

Цель анализа величин в критической точке состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль равна нулю. Величина в критической точке может быть выражена в натуральных измерителях, либо в стоимостных.

Анализ чувствительности основан на использовании приема «что будет, если» изменится один или несколько факторов, влияющих на величину объёма продаж, затрат или прибыли. На основе анализа можно получить данные о финансовом результате при заданном изменении определенных параметров. Инструментом анализа чувствительности является маржа безопасности (запас финансовой прочности), то есть та величина выручки, которая находится за критической точкой. Её сумма показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка.

Для менеджера в процессе анализа важно определить объемы и цену реализации, которые обеспечат получение желаемой прибыли.

Объем реализации (*ОР*) для получения желаемой прибыли определяют таким отношением:

а) в натуральных измерителях ($ОР_н$):

$$ОР_н = \frac{З^{\sum}_{пост} + П_{ж}}{МД}, \quad (12)$$

$$ОР_н = \frac{П_{ж}}{МД} + Тб_н, \quad (13)$$

где $П_{ж}$ – объем желаемой прибыли;

б) в денежном измерителе ($ОР_{ден}$):

$$ОР_{ден} = \frac{З^{\sum}_{пост} + П_{ж}}{К_{м\,д}}, \quad (14)$$

$$ОР_д = \frac{П_{ж}}{К_{м\,д}} + Тб_{ден}. \quad (15)$$

Для определения суммы ожидаемой прибыли ($П_о$) при заданном объеме реализации используют такие уравнения:

а) объем реализации задан в натуральных измерителях ($ОР_н$):

$$П_о = (ОР_н \times МД) - З^{\sum}_{пост}, \quad (16)$$

$$П_о = (ОР_н - Тб_н) \times К_{мд}, \quad (17)$$

$$П_о = ЗП_н \times МД; \quad (18)$$

б) объем реализации задан в денежном измерителе ($ОР_{ден}$):

$$П_о = (ОР_{ден} \times К_{мд}) - З^{\sum}_{пост}, \quad (19)$$

$$П_о = (ОР_{ден} - Тб_{ден}) \times К_{мд}, \quad (20)$$

$$П_о = ЗП_{ден} \times К_{мд}. \quad (21)$$

Цена безубыточности ($Ц_б$) определяется по уравнению

$$Ц_б = \frac{З^{\sum}_{пост}}{ОР_н} + З'_{пер}. \quad (22)$$

Для определения цены, необходимой для получения желаемой прибыли при заданном объеме реализации ($Ц_ж$), используют уравнение

$$Ц_ж = \frac{З^{\sum}_{пост} + П_ж}{ОР_н} + З'_{пер}. \quad (23)$$

Пример 1. Производственное предприятие выпускает и продает безалкогольный напиток «Байкал», средние переменные затраты на производство и сбыт которого составляют 5 грн за 1 бут. объемом 2 л. Напиток продается по цене 6,5 грн за 1 бут. Постоянные затраты предприятия в месяц составляют 25 тыс. грн. Рассчитаем, какую прибыль может получить предприятие в месяц, если оно продает напитков в объеме 40 000 бут., 50 000 бут., 60 000 бут.

Решение

Для определения суммы ожидаемой прибыли ($П_о$) при заданном объеме реализации в натуральном выражении используем формулу (16):

$$П_о = (ОР_н \times МД) - З^{\sum}_{пост}.$$

Поскольку постоянные затраты предприятия не зависят от объема выпуска, найдем величину маржинального дохода, как разность между ценой и переменными затратами, получим:

$$П_о = ОР_н \times (Ц - З_{пер}) - З^{\Sigma}_{пост},$$

$$П_о^{40000} = 40\,000 \times (6{,}5 - 5) - 25\,000 = 60\,000 - 25\,000 = 35\,000 \text{ грн},$$

$$П_о^{50000} = 50\,000 \times (6{,}5 - 5) - 25\,000 = 75\,000 - 25\,000 = 50\,000 \text{ грн},$$

$$П_о^{60000} = 60\,000 \times (6{,}5 - 5) - 25\,000 = 97\,500 - 25\,000 = 72\,500 \text{ грн}.$$

Пример 2. Производственное предприятие производит и реализует одновременно два вида безалкогольных напитков. Данные об объемах продаж и затратах приведены в таблице 8.

Таблица 8 – Основные показатели деятельности предприятия, грн

Показатели	**Безалкогольные напитки**	
	Фанта	**Тархун**
Объем продаж в месяц, бут.	25 000	40 000
Цена реализации, грн	9,5	6,5
Переменные затраты на единицу изделия, грн	7	5
Постоянные затраты за месяц, грн	15 000	

Требуется определить:

– точку безубыточности в натуральном и денежном выражении;

– размер прибыли, получаемой предприятием за месяц;

– размер прибыли, которую получит предприятие, если расширит продажу напитка «Фанта» до 60 000 бут., а напитка «Тархун» – до 50 000 бут.

Решение

Для определения точки безубыточности в натуральном выражении используем формулу (6).

Доля напитков «Фанта» и «Тархун» в общем объеме составляет:

$$Д_ф = \frac{25\,000}{(25\,000 + 40\,000)} = 0{,}3846 \ (38{,}46\ \%),$$

$$Д_т = \frac{40\,000}{(25\,000 + 40\,000)} = 0{,}6154 \ (61{,}54\ \%).$$

Тогда точка безубыточности продажи безалкогольных напитков в натуральном выражении составит:

$$Тб_{н}^{б/а} = \frac{15\,000}{(9{,}5-7)\times 0{,}3846 + (6{,}5-5)\times 0{,}6154} = 7\,960\ шт.$$

Тогда точка безубыточности продажи напитков «Фанта» и «Тархун» соответственно:

$$Тб_{н}^{ф} = 7\,960 \times 0{,}3846 = 3\,061\ шт.,$$

$$Тб_{н}^{т} = 7\,960 \times 0{,}6154 = 4\,899\ шт.$$

Для определения точки безубыточности в денежном выражении используем формулу (7) и (8).

Тогда необходимо ввести средневзвешенный коэффициент для коэффициента маржинального дохода:

$$К_{мд}^{ф} = \frac{9{,}5-7}{9{,}5} = 0{,}26,$$

$$К_{мд}^{т} = \frac{6{,}5-5}{6{,}5} = 0{,}25.$$

Точка безубыточности продажи безалкогольных напитков в денежном выражении составит:

$$Тб_{ден}^{б/а} = \frac{15\,000}{0{,}26 \times 0{,}3846 + 0{,}25 \times 0{,}6154} = 59\,091\ грн.$$

Точка безубыточности продажи напитков «Фанта» и «Тархун» соответственно:

$$Тб_{ден}^{ф} = 59\,091 \times 0{,}3846 = 22\,727\ грн.,$$

$$Тб_{ден}^{т} = 59\,091 \times 0{,}6154 = 36\,364\ грн.$$

Чтобы рассчитать размер прибыли, получаемой предприятием за месяц, используем формулу (19):

$$П_{о} = ((9{,}5-7)\times 25\,000 + (6{,}5-5)\times 40\,000) - 15\,000 = 107\,500\ грн.$$

Размер прибыли, которую получит предприятие, если расширит продажу напитка «Фанта» до 60 000 бут., а напитка «Тархун» – до 50 000 бут составит:

$$П_{о} = ((9{,}5-7)\times 60\,000 + (6{,}5-5)\times 50\,000) - 15\,000 = 210\,000\ грн.$$

Пример 3. Предприятие производит и реализует безалкогольный напиток «Байкал», переменные затраты на единицу которого составляют 5 грн за 1 бутылку. Напиток продается по цене 6,5 грн за 1 бутылку, постоянные затраты составляют 25 000 грн. Какое количество напитка предприятие должно продать, чтобы обеспечить получение 20 тыс. грн прибыли?

Решение

Объем реализации в натуральном выражении для получения желаемой прибыли определяют по формуле (12):

$$OP_{н} = \frac{25\,000 + 20\,000}{6{,}5 - 5} = 30\,000 \; бут.$$

Пример 4. Производственное предприятие планирует продать 10 000 бутылок напитка «Байкал». Средние переменные затраты на производство и сбыт составляют 5 грн, постоянные затраты – 20 000 грн. Предприятие планирует получить прибыль в размере 15 000 грн. По какой цене следует продать напиток?

Решение

Для определения цены, необходимой для получения желаемой прибыли при заданном объеме реализации, используют формулу (23):

$$Ц_{ж} = \frac{20\,000 + 15\,000}{10\,000} + 5 = 8{,}5 \; грн.$$

Пример 5. Производственное предприятие производит и реализует безалкогольный напиток «Байкал». Ниже приведены данные, характеризующие его деятельность (в гривнах):

Выручка от реализации	75 000
Переменные затраты	50 000
Постоянные затраты	15 000
Прибыль	10 000
Цена единицы напитка	15
Объем произведенной продукции, бут.	5 000

Определите точку безубыточности в денежном выражении, коэффициент маржинального запаса прочности и точку безубыточности.

Решение

Чтобы найти точку безубыточности (порог рентабельности), необходимо ответить на вопрос: до какого уровня должна упасть выручка предприятия, чтобы прибыль стала нулевой? Для этого воспользуемся формулой (14).

В этом случае последовательность расчетов для нахождения точки безубыточности (пороговой выручки) будет следующей.

Находим величину маржинального дохода:

75 000 грн – 50 000 грн = 25 000 грн.

Вычисляем коэффициент маржинального дохода по формуле (8):

$$\frac{25\,000}{75\,000} = 0{,}33\,.$$

Определяем точку безубыточности (пороговую выручку) в стоимостном выражении:

$$Тб_{ден} = \frac{15\,000}{0{,}33} = 45\,455\ грн\,.$$

Коэффициент маржинального запаса прочности определим по формуле (11):

$$K_{зп} = \frac{75\,000 - 45\,455}{75\,000} = 0{,}394\,.$$

Значение маржинального запаса прочности, равное 39,4 %, показывает, что если в силу изменения рыночной ситуации (сокращение спроса, ухудшение конкурентоспособности) выручка предприятия сократится менее чем на 39,4 %, то предприятие будет получать прибыль, если более чем на 39,4 % – окажется в убытке.

Цену безубыточности определим как отношение пороговой выручки к порогу рентабельности:

$$Ц_{б} = \frac{45\,445}{5\,000} = 9{,}09\ грн\ .$$

6.8 Допущения анализа «Затраты – объем – прибыль»

1 Все затраты могут быть рассмотрены либо как постоянные, либо как переменные.

2 Поведение общих затрат и выручки жестко определено и линейно в пределах области релевантности.

3 Постоянные затраты не изменяются вместе с изменениями объема производства в пределах области релевантности.

4 Переменные затраты прямо пропорциональны объему в пределах области релевантности.

5 Переменные затраты на единицу продукции (удельные переменные затраты) являются постоянными.

6 Цена реализации единицы продукции не меняется.

7 Цены на материалы и услуги, используемые в производстве, не меняются.

8 Производительность труда не меняется.

9 Отсутствуют структурные сдвиги.

10 Объем производства является единственным фактором, влияющим на изменения затрат и доходов предприятия.

11 Объем продаж равен объему производства (т.е. в течение рассматриваемого периода изменений в уровнях запасов не происходит).

12 Ассортимент продукции на предприятии, где производится ряд различных товаров или оказывается несколько видов услуг, является неизменным. Переменные затраты и продажная цена на единицу продукции, используемые при анализе, представляют собой средневзвешенный показатель затрат на различные единицы продукции и цен на соответствующие товары и услуги.

Если одно или более из приведенных допущений отсутствует, применение анализа CVP может привести к ошибкам.

7 АНАЛИЗ РЕШЕНИЙ. ДИФФЕРЕНЦИАЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РЕЛЕВАНТНОЙ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Классификация затрат на переменные и постоянные привела к возникновению метода прямого отнесения затрат на себестоимость выпускаемого товара. Этот метод – очень важное и эффективное орудие в руках руководства организации, особенно при планировании и контролировании прибыльности ее работы и установлении цен на выпускаемую продукцию. Он основан на принципе ***добавленной стоимости, которая определяется как разница между выручкой от продажи товара и прямыми (переменными) затратами на его изготовление***. Добавленная стоимость идет на покрытие постоянных накладных расходов, а остающаяся разница представляет собой прибыль организации.

Принятие специфических решений. Метод прямого отнесения затрат часто полезен при определении тех составляющих затрат, на которые следует обращать внимание при принятии специфических решений:

- продолжить или прекратить выпуск какой-либо группы товаров;
- производить какие-либо комплектующие изделия или приобретать их;
- принять или отклонить специальный заказ;
- как реагировать по поводу влияния на размер добавленной стоимости ограничивающих условий или других важнейших факторов.

7.1 Планирование ассортимента продукции, подлежащей реализации

Необходимо принять решение о целесообразности полной или частичной ликвидации производства убыточной продукции, вида деятельности, подраздела и т.п. на основании анализа их прибыльности.

Подобное решение – одно из самых принципиальных в управлении деятельностью предприятия: первостепенным моментом является не абсолютная выручка от продажи того или иного изделия, *а доля его участия в общей прибыли*, получаемой предприятием от реализации всех выпускаемых изделий.

Анализ информации для такого решения базируется на калькуляции переменных расходов и определении маржинального дохода, сравнении потерь маржинального дохода с возможным сокращением постоянных расходов, учета изменения маржинального дохода от альтернативного использования освобожденных мощностей.

Пример. Фирма занимается выращиванием и продажей кокосов, бананов, ананасов и дынь. На основании представленных данных проведите оптимизацию структуры продаж. Сравните предложенные вами варианты. Рекомендуется исключение из продаж убыточный товар и увеличение объема продаж наиболее выгодного товара на 20 % (табл. 9).

Таблица 9 – Исходные данные, тыс. грн

Показатель	Кокосы	Ананасы	Бананы	Дыни
Выручка от продаж	40	45	100	20
Переменные затраты	15	25	65	15
Планируемые постоянные затраты	15	5	20	10

Решение

Составим отчет о прибыли с текущими показателями (табл. 10).

Таблица 10 - Отчет о прибыли с текущими показателями, тыс. грн

Показатель	Кокосы	Ананасы	Бананы	Дыни	Всего
Выручка от продаж	40	40	100	20	200
Переменные затраты	15	25	65	15	120
Маржинальный доход	40–15=25	40–25=15	100–65=35	20–15=5	200–120=80
Планируемые постоянные затраты	15	5	20	10	50
Чистая прибыль	25–15=10	15–5=10	35–20=15	5–10=-5	80–50=30

Как показал анализ, в целом фирма работает прибыльно, но более подробный анализ ассортимента указал на то, что продажа дынь убыточна.

Рассмотрим два варианта оптимизации структуры продаж: исключение из продаж дынь и увеличение объема продаж бананов на 20 %.

Составим отчет о прибыли без учета дынь (табл. 11).

Таблица 11 - Отчет о прибыли без учета дынь, грн

Показатель	Кокосы	Ананасы	Бананы	Дыни	Всего
Выручка	40	40	100	0	180
Переменные затраты	15	25	65	0	105
Маржинальный доход	25	15	35	0	75
Постоянные затраты	–	–	–	–	50
Прибыль	–	–	–	–	25

Прекращение продаж дынь привело к сокращению общей прибыли до 25 тыс. грн.

Составим отчет о прибыли с увеличением объема продаж бананов на 20 % (табл. 12, грн).

Таблица 12 – Отчет о прибыли с увеличением объема продаж бананов, грн

Показатель	Кокосы	Ананасы	Бананы	Дыни	Всего:
Выручка	40	40	100×1,2=120	20	220
Переменные затраты	15	25	65×1,2=78	15	133
Маржинальный доход	25	15	120–78=42	5	87
Постоянные затраты	–	–	–	–	50
Прибыль	–	–	–	–	37

Очевидно, что это мероприятие выгодно магазину, т.к. это увеличит общую прибыль до 37 тыс. грн.

7.2 Анализ затрат на производство

Применение метода прямого отнесения затрат на себестоимость целесообразно только тогда, когда реальные условия производства таковы, что постоянные накладные расходы могут возмещаться (и фактически возмещаются) в ценах, установленных для конкретного базового количества производимых и продаваемых изделий, а установление цен на базе прямых затрат происходит только для дополнительного количества изделий.

Таким образом, метод прямого отнесения затрат можно с уверенностью применять при установлении цен только тогда, когда *есть неиспользованные резервы производственных мощностей* и когда все постоянные накладные расходы возмещаются в ценах, установленных в зависимости от текущего объема производства.

Пример. Затраты на изготовление программы выпуска в размере 5000 штук и на одно изделие представлены в таблице 13.

Таблица 13 – Исходные данные

Показатель	В расчете на 5000 штук, тыс. д. е.	В расчете на единицу продукции, д. е.
Прямые затраты на материалы	10	2,0
Прямые затраты на рабочую силу	2	0,4
Прямые накладные расходы	3	0,6
Итого основных затрат	15	3,0
Переменные накладные расходы	4	0,8
Итого прямых затрат	19	3,8
Постоянные накладные расходы	6	1,2
Полные затраты (себестоимость)	25	5,0
Прибыль	5	1,0
Продажная цена	30	6,0

В этом примере изделие продается по цене 6,0 д. е., т. е. с прибылью 20 % по отношению к его себестоимости. Прямые затраты на изготовление изделия (затраты, изменяющиеся пропорционально количеству выпущенных единиц изделия) составляют 3,8 д. ед. Если объем продаж на внутреннем рынке в текущий момент составляет 5 тыс. ед., то можно предположить, что какое-то дополнительное количество может быть продано на внешних рынках. Тогда мы можем использовать прямые затраты в размере 3,8 д. е. в качестве базы определения экспортной цены, поскольку:

– постоянные накладные расходы в размере 6 тыс. д.е. не изменятся, и их долю в себестоимости каждого изделия в размере 1,20 д. е. не нужно будет возвращать в ценах изделий, реализуемых на экспортных рынках;

– при продаже на экспорт ограничиться прибылью меньшей чем 1,0 д.е. Другими словами, экспорт этого изделия будет осуществляться с прибылью, если его экспортная цена будет выше величины прямых затрат в размере 3,8 д. е.

Для возможности получения прибыли, например в размере 20 % прямых затрат, мы должны продавать изделие по цене 4,56 д. ед. (3,8 д. ед.+0,76 д. ед.).

Использование метода прямого отнесения затрат на себестоимость не может быть применим для установления цен на все товары.

7.3 Принятие решения о комплектующих изделиях

При принятии решения о комплектующих изделиях следует исходить из следующего:

1) величина постоянных накладных расходов остается неизменной независимо от принятого решения, поэтому эти затраты не являются релевантными и их не следует учитывать;

2) сравнение необходимо проводить между величиной прямых переменных затрат и предлагаемой ценой поставщика, и только на базе этого сравнения следует принимать решение о собственном производстве комплектующих или закупке.

Пример. Компания «Кардинал» нуждается в 20 000 комплектующих изделий. Есть следующая информация по затратам компании на производство комплектующих (табл. 14).

Таблица 14 – Исходные данные

Статья	Величина, грн/шт
Основные материалы	4
Заработная плата	16
Производственные расходы (переменная часть)	8
Производственные расходы (постоянная часть)	10

Затраты на приобретение комплектующих изделий у фирмы «Орион» составляет 36 д.е. Если компания «Кардинал» будет покупать комплектующие, она не сможет использовать освободившиеся мощности для других производственных целей, и 60 % накладных расходов будут понесены несмотря ни на что.

Примите решение: производить или покупать? При каком объеме потребления целесообразно покупать?

Для ответа на поставленный вопрос необходимо выполнить дифференциальный анализ лишь релевантных расходов:

а) при собственном производстве комплектующих:

4 + 16 + 8 = 28 грн (переменные производственные расходы);

б) при покупке у внешнего поставщика – 36 грн за единицу;

в) релевантный доход (убыток)

28 – 36 = – 8 грн на единицу комплектующих.

Следовательно, с экономической точки зрения покупать комплектующие на таких условиях не выгодно, их целесообразно было бы покупать по цене, равной или ниже суммы переменных расходов на единицу продукции, то есть по цене < 28 грн.

Предприятие не имеет возможности альтернативного использования высвобожденных производственных мощностей и 60 % накладных расходов будут понесены несмотря ни на что.

Определим теперь затраты на весь объем при покупке и производстве:

Покупка: 20 000 × (36 + 0,6 × 10) = 840 000 грн;

Производство: 20 000 × (4 + 16 + 8 + 10) = 760 000 грн

Следовательно, в такой ситуации более выгодно производство комплектующих собственными силами.

Однако на принятие окончательного решения может влиять и то, что если покупать данную деталь на стороне, то освобождающиеся при этом производственные мощности можно с прибылью направить на другие цели, а это приведет к покрытию указанных постоянных накладных расходов.

Пример. Имеются следующие данные о себестоимости изготовления детали (табл. 15).

Таблица 15 – Исходные данные, $

Показатель	**Себестоимость изготовления**	
	Всего на 10 000 деталей	**Затраты на 1 деталь**
Основные материалы	10 000	1
Заработная плата производственных рабочих	80 000	8,0
Переменные ОПР	50 000	5,0
Постоянные ОПР	60 000	6,0
Всего затрат:	200 000	20,0

Поступило предложение покупать эту деталь за $19, а не производить ее. На первый взгляд компания должна выбрать вариант покупки,

т. к. это обойдется ей дешевле на $1 за одну деталь. Для принятия решения следует проанализировать всю релевантную информацию.

Допустим, что из $60 000 постоянных общепроизводственных расходов $30 000 представляют расходы, которых нельзя избежать независимо от того, какое решение будет принято. Это амортизация оборудования, налоги на имущество, страховые выплаты, заработная плата управленческого персонала цеха и др. Т. е. $30 000 постоянных общепроизводственных расходов ($3 в среднем на одну деталь) являются нерелевантными. Даже если деталь будет покупаться, постоянные расходы в сумме $30 000 все равно останутся (табл.16).

Таблица 16 – Исходные данные, $

Релевантные показатели	**Затраты**		**Затраты на одну деталь**	
	Произв.	**Купить**	**Произв.**	**Купить**
Затраты на покупку	–	190 000	–	19
Основные материалы	10 000	–	1	–
Заработная плата производственных рабочих	80 000	–	8,0	–
Переменные ОПР	50 000	–	5,0	–
Постоянные ОПР, без которых можно обойтись в случае выбора «купить»	30 000	–	3,0	–
Всего затрат	170 000	190 000	17	19

Приведенный анализ исходил из предпосылки, что освободившееся оборудование при отказе от производства детали не будет использоваться другим способом. Поэтому суть вопроса не в том «производить или закупать», а как лучше использовать свободные мощности.

7.4 Принятие или отклонение специального заказа

Решения о специальном заказе – это решение относительно полученного предложения на разовую продажу продукции или предоставление услуги по цене, ниже обычной (или даже ниже себестоимости).

Принятие такого предложения целесообразно лишь тогда, когда дополнительный доход превышает дополнительные расходы на выполнение такого заказа и отсутствует угроза деформации рынка. При анализе такого предложения необходимо учитывать возможные дополнительные расходы в случае отсутствия свободных производственных мощностей и долгосрочные последствия принятия такого заказа.

Проблема: принять или нет специальный заказ по цене, ниже нормальной рыночной и иногда даже ниже себестоимости. Такие заказы обычно состоят из большого количества однородной продукции в одной упаковке.

Так как эти заказы являются случайными одноразовыми событиями, то они не могут быть включены в прогнозы доходов и расходов. Их можно принять, если позволяют производственные мощности.

При анализе решений о специальном заказе используется маржинальный подход. Все переменные затраты являются, как правило, релевантными, а постоянные производственные затраты и все коммерческие и общие и административные расходы – нерелевантными.

Пример. Спортивный клуб «Здоровье» хочет закупить у компании «Бриз» 100 двухместных байдарок по $900 за единицу, хотя обычная цена их реализации $1 200. Компания «Бриз» имеет не полностью загруженные производственные мощности (полностью загруженные производственные мощности).

Бухгалтер компании «Бриз» составил калькуляцию специального заказа, которая приведена в таблице 17. Какое принять решение компании о специальном заказе?

Таблица 17 – Исходные данные, грн

Статья затрат	**Общие затраты**	**Затраты на единицу**
Основные материалы	50 000	500
Основная зарплата	18 000	180
Производственные накладные расходы (в том числе, 60 % – постоянные расходы)	20 000	200
Расходы на сбыт (в том числе, 40 % – постоянные расходы)	14 000	140

Решение

1 Проведем анализ для варианта, когда производственные мощности загружены полностью. В этом случае фирме придется отказаться от части получаемой прибыли в пользу спецзаказа:

Диф.доход: 900 × 100 = 90 000 дол.

Диф.затраты: 50 000 + 18 000 + 20 000 × 0,4 + 14000 × 0,6 = 84 400 дол.

Диф. финансовый результат (прибыль): 90 000 – 84 400 = 5 600 дол.

2 Проведем анализ, в том случае, если производственные мощности загружены не полностью. Принятие спецзаказа поможет фирме дополучить возможную прибыль:

Диф.доход: 900 × 100 = 90 000 дол.

Определим релевантные затраты: (900 – 1 200) × 100 = –30 000 дол.

Диф.затраты: 84 400 + 30 000 = 11 4400 дол.

Диф.финансовый результат (убыток): 90 000 – 114 400 = –24 400 дол

Вывод: если производственные мощности загружены полностью, то заказ следует принять; в случае не полной загруженности мощностей – заказ отклоним, т.к. получим убыток.

Пример. Корпорация «Спорт» производит спортивное оборудование. Компания «Старт» располагает разветвленной сетью магазинов. Она предложила корпорации «Спорт» специальный заказ на производство 30 000 бейсбольных мячей с отгрузкой оптом в упаковке по 500 мячей в одном ящике. «Старт» предлагает цену $2,45 за один мяч.

Бухгалтерия «Спорта» представила следующие данные: прогнозный годовой объем производства составляет 400 000 мячей, годовой объем текущего года – 410 000 мячей, максимальная производственная мощность корпорации ограничена 450 000 мячей. Дополнительные данные приведены в таблице 18.

Таблица 18 – Затраты на единицу продукции, $

Показатели	**Значение**
Прямые материальные затраты	0,9
Прямые трудовые затраты	0,6
Общепроизводственные расходы:	
переменные	0,5
постоянные (100 000:400 000)	0,25
Затраты на упаковку единицы	0,3
Затраты на рекламу (60 000:400 000)	0,15
Прочие постоянные коммерческие и административные расходы (120 000:400 000)	0,3
ИТОГО	3,0
Цена продажи за единицу	4,0
Суммарные оценочные затраты на упаковку оптом (30 000 единиц по 500 на ящик)	2,5

Должна ли корпорация «Спорт» принять предложение корпорации «Старт»?

Решение

На первый взгляд складывается впечатление, что не следует принимать этот специальный заказ, так как предлагаемая цена $2,45 . за один мяч меньше не только регулярной цены корпорации ($4,00 .), но даже меньше полной себестоимости ($3,00).

Не следует торопиться с таким выводом. Необходимо провести сравнительный анализ возможных двух вариантов – без специального заказа и с учетом специального заказа. Такой анализ с использованием отчетного формата при маржинальном подходе представлен в таблице 19.

Таблица 19 – Сравнительный анализ специального заказа

Показатели	Без спецзаказа (410 000 ед.)	Со спецзаказом (440 000 ед.)
Выручка от продажи	1 640 000	1 713 500
Минус переменные затраты:		
прямые материалы	369 000	396 000
прямой труд	246 000	264 000
переменные ОПР	205 000	220 000
упаковка	123 000	125 000
Итого переменных затрат	943 000	1 005 500
Маржинальная прибыль	697 000	708 000
Минус постоянные затраты		
ОПР	100 000	100 000
реклама	60 000	60 000
коммерческие и управленческие	120 000	120 000
Итого постоянных затрат	280 000	280 000
Прибыль от продажи	417 000	428 000

Анализ данных таблицы 19 показывает, что при принятии специального заказа изменяются только затраты прямых материалов, прямого труда, переменных ОПР и затраты на упаковку. Затраты на упаковку увеличиваются, но только на сумму упаковки оптом ($2 500). Все остальные статьи затрат остаются неизменными в обоих этих вариантах. Чистый результат от принятия заказа – это увеличение маржинальной прибыли (также прибыли от продажи) на $11 000. Эту сумму можно проверить следующим вычислением.

Чистое увеличение прибыли = (цена продажи за единицу – переменные производственные затраты на единицу) × количество единиц – затраты на упаковку спецзаказа = (2,45 $ – 2,00 $) × 30 000 ед. – 2 500 $. = 13 500 $ – – 2 500 $ = 11 000 $.

Таким образом, анализ показал, что предложение компании «Старт» может быть принято.

При анализе решений о принятии спецзаказа используется маржинальный подход, который наглядно отражает эффект изменения переменных затрат на величину маржинальной прибыли, а также на величину прибыли от продажи.

Постоянные затраты при существующем уровне производственных возможностей обычно не изменяются, если специальный заказ принимается, следовательно, они не являются релевантными и могут быть вообще исключены из анализа. С другой стороны, если требуются дополнительные постоянные затраты для выполнения необходимого объема операций, то и они становятся релевантными к данному решению. Примерами релевантных постоянных затрат являются закупка дополнительного оборудования, увеличение затрат на аренду помещений, увеличение затрат на обслуживание, страхование и контроль.

Таким образом, в проблеме специального заказа все переменные затраты являются, как правило, релевантными, а постоянные производственные затраты и все коммерческие и общие и управленческие расходы нерелевантными, что мы и видели в данном примере.

7.5 Решения относительно выбора оптимальной технологии производства продукции

Принятие решения о выборе оптимальной технологии производства продукции осуществляют в том случае, когда разные технологии обеспечивают разные уровни материало-, трудо- и фондоемкости производства.

Проводимый анализ для выбора наиболее оптимального варианта решения предусматривает:

1) определение маржинального дохода и суммы прибыли по каждому варианту;

2) расчет критического объема производства и реализации продукции;

3) определение объема реализации, при котором разные технологии обеспечивают одинаковую прибыль.

Пример. Компания «Дельта» хочет начать производство новой продукции, которая может изготавливаться или капиталоемким, или трудоемким способом, что не влияет на качество продукции (табл. 20).

Таблица 20 – Данные о производственных затратах разными способами

Производственные затраты, грн	**Способ**	
	Капиталоемкий	**Трудоемкий**
Сырье	5	5,6
Прямые трудовые затраты	6	7,2
Переменные общепроизводственные расходы	3	4,8
Дополнительные прямые постоянные производственные затраты	2 440 000	1 320 000

Отдел исследования рынка предлагает установить цену реализации 30 грн. за единицу. Предполагают, что коммерческие расходы за год составят 500 000 грн. + 2 грн. на каждую реализованную единицу независимо от способа производства.

Рассчитайте количество единиц реализации продукции за год в критической точке (точке безубыточности), объем производства продукции, когда не будет различий в способах производства.

Решение

1 Определим основные экономические показатели для обеих технологий:

Переменные затраты: 5 + 6 + 3 + 2 = 16

5,6 + 7,2 + 4,8 + 2 = 19,6 грн.

Постоянные затраты: 2 440 000 + 500 000 = 2 940 000

1 320 000 + 500 000 = 1 820 000 грн.

Таблица 21 – Основные экономические показатели

Показатель	Технология	
	Капиталоемкий способ	**Трудоемкий способ**
Маржинальный доход на единицу продукции, грн.	30–16 = 14	30–19,6 = 10,4
Критический объем реализации, шт.	2 940 000/(30–6) = 210 000	1 820 000/(30–19,6) = 175 000

Следовательно, технология трудоемкого способа обеспечивает более низкий уровень критического объема производства, то есть при ее внедрении предприятие достигнет прибыльности при меньшем объеме производства.

Одинаковый уровень прибыли обе технологии обеспечат при таком уровне производства:

$16 \times N + 2\,940\,000 = 19{,}6 \times N + 1\,820\,000.$

$19{,}6\ N - 16\ N = 2\,940\,000 - 1\,820\,000.$

$3{,}6\ N = 1\,120\,000.$

$N = 1\,120\,000 / 3{,}6 = 311\,111$ шт.

7.6 Производить или покупать?

Это наиболее общая проблема всех производств, требующих сборочных операций. Основная задача – это определение всех элементов затрат и доходов, релевантных к такому решению. Здесь должны быть рассмотрены следующие необходимые данные (табл. 22).

Таблица 22 – Данные, необходимые для принятия решения

Производить	Купить
Потребность в дорогостоящем оборудовании	Цена закупки детали, узла или полуфабриката
Переменные затраты по производству этой детали или части	Арендная плата или другие поступления, полученные от использования освободившихся производственных мощностей
Затраты на ремонт и техобслуживание оборудования	Ликвидационная стоимость оборудования

Решение «производить самому или закупать» необходимо для изучения способов лучшего использования имеющихся производственных мощностей. Вариантами решения могут быть:

– сохранение производственных мощностей свободными;

– переход на закупку комплектующих и сдача неиспользуемых средств в аренду;

– закупка комплектующих и перевод свободных мощностей на производство другой продукции.

Производить или покупать – это возникающая альтернатива при принятии управленческого решения относительно того, что выгоднее: самим производить отдельные компоненты продукции (выполнять работы) или покупать их у внешних поставщиков (подрядчиков).

Анализ при решении этой проблемы включает в себя:

– определение релевантной производственной себестоимости компонента (услуги, работы);

– дифференциальный анализ расходов;

– учет качественных факторов и нефинансовой информации о возможных последствиях такого решения на перспективу.

Пример. Предприятие производит сложную продукцию, на которую использует комплектующие собственного производства. Годовой объем производства – 1 000 ед. продукции. Производственные расходы на изготовление единицы комплектующих составляют: основные материалы – 20 грн, прямая оплата труда с начислениями – 18 грн, накладные расходы: переменные – 20 грн, постоянные – 25 грн.

Предприятию предлагают покупать такие же комплектующие у поставщика по цене 65 грн за единицу.

Необходимо определить, целесообразно ли принять предложение о закупке комплектующих у внешнего поставщика.

Решение

Для ответа на поставленный вопрос необходимо выполнить дифференциальный анализ лишь релевантных расходов:

а) при собственном производстве комплектующих:

20 + 18 + 20 = 58 грн (переменные производственные расходы);

б) при покупки у внешнего поставщика – 65 грн за единицу;

в) релевантный доход (убыток):

58 – 65 = –7 грн на единицу комплектующих.

Следовательно, с экономической точки зрения покупать комплектующие на таких условиях не выгодно. Их целесообразно было бы покупать по цене, равной или ниже суммы переменных расходов на единицу продукции, то есть по цене < 58 грн.

Но если предприятие откажется от покупки комплектующих на стороне, если предприятие имеет возможности альтернативного использования высвобожденных производственных мощностей (например, для сдачи их в аренду или выпуска другой прибыльной продукции), то к фактическим (действительным) переменным расходам необходимо прибавить альтернативные (возможные) расходы (то есть сумму потерянной арендной платы или прибыли). Сравнение таких расходов со стоимостью покупки комплектующих может обусловить другие выводы.

Если взятое для примера предприятие высвобожденные производственные мощности передаст в аренду за 10 000 грн, то релевантные расходы на единицу продукции будут составлять:

$$58 + \frac{10000}{1000} = 68 \text{ грн.}$$

Следовательно, в такой ситуации выгоднее покупать комплектующие за 65 грн и иметь доход от аренды, который возмещает потери при закупке на сумму 7 000 грн и обеспечивает релевантную прибыль: (68 грн – 65 грн) – 1 000 единиц = 3 000 грн.

Окончательное решение по этому вопросу нужно принимать с учетом таких качественных и нефинансовых факторов, как:

– надежность поставщика;

– гарантия качества продукции поставщика;

– стабильность цен;

– возможности использования высвобожденных мощностей и рабочей силы;

– возможные изменения в технологии производства;

– время, необходимое для возобновления собственного производства, и т.п.

Пример. Имеются следующие данные о себестоимости изготовления детали (табл. 23).

Таблица 23 – Исходные данные, $

Показатели	**Себестоимость изготовления**	
	Всего на 10,000 деталей	**Затраты на 1 деталь**
Основные материалы	10 000	1
Заработная плата производственных рабочих	80 000	8,0
Переменные ОПР	50 000	5,0
Постоянные ОПР	60 000	6,0
Всего затрат	200 000	20,0

Поступило предложение покупать эту деталь за $19, а не производить ее. На первый взгляд компания должна выбрать вариант покупки, т. к. это обойдется ей дешевле на $1 за одну деталь. Для принятия решения следует проанализировать всю релевантную информацию.

Допустим, что из $60 000 постоянных общепроизводственных расходов $30 000 представляют расходы, которых нельзя избежать независимо от того, какое решение будет принято. Это амортизация оборудования, налоги на имущество, страховые выплаты, заработная плата управленческого персонала цеха и др. Т. е. $30 000 постоянных общепроизводственных расходов ($3 в среднем на одну деталь) являются нерелевантными. Даже если деталь будет покупаться, постоянные расходы в сумме $30 000 все равно останутся (табл. 24).

Таблица 24 – Исходные данные, $

Релевантные показатели	Всего затрат		Затраты на одну деталь	
	Произв.	Купить	Произв.	Купить
Затраты на покупку	–	190 000	–	19
Основные материалы	10 000	–	$1	–
Заработная плата производственных рабочих	80 000	–	8,0	–
Переменные ОПР	50 000	–	5,0	–
Постоянные ОПР, без которых можно обойтись в случае выбора «купить»	30 000	–	3,0	–
Всего затрат	170 000	$190 000	17	19
Разница в пользу «производить»	20 000	–	2	–

Приведенный анализ исходил из предпосылки, что освободившееся оборудование при отказе от производства детали не будет использоваться другим способом. Поэтому суть вопроса не в том «производить или закупать», а как лучше использовать свободные мощности.

7.7 Определение структуры продукции с учетом лимитирующего фактора

Производство и продажа продукции или оказание услуг осуществляются, как правило, при наличии каких-либо ограничивающих факторов (недостаточность спроса, рабочей силы, производственных площадей, финансовых ресурсов, сырьевых ресурсов и т. п.). Поэтому одной из важнейших задач руководителя является выявление ограничивающих факторов и определение оптимальной структуры производства и продаж с целью получения максимальной прибыли.

Изучение ограничивающих факторов обычно начинают с определения спроса на производимую продукцию или оказываемые услуги. Затем изучают производственные возможности с целью определения, так называемого, узкого места. Ограничителями объема производства обычно являются производственные мощности, производственные площади, нехватка рабочей силы, сельскохозяйственных угодий и т. п. При выявлении основного ограничивающего фактора целесообразно намечать такую структуру производимой продукции, при которой максимально используются ресурсы ограничивающего фактора.

Пример. Организация производит четыре вида продукции, данные о которых приведены в таблице 25. На основе этих данных нужно определить оптимальную структуру производства. При этом выявлено, что ограничивающим фактором являются производственные площади (7 000 $м^2$ вместо требуемых 8 000 $м^2$).

Таблица 25 – Сведения о производимой продукции

Показатель	Вид продукции			
	A	B	C	D
1 Спрос на продукцию, шт.	200	750	500	600
2 Производственная площадь на единицу продукции, $м^2$	8	2	5	4
3 Необходимая производственная площадь, $м^2$	1 600	1 500	2 500	2 400
4 Прибыль на единицу продукции, грн	200	120	160	150

При наличии ограничивающих факторов обычно стараются производить наиболее прибыльную продукцию. В нашем примере такими продуктами являются A, C, D. Их производство планируется осуществлять в пределах существующего спроса. Производство продукции B осуществляется на оставшейся резервной площади в 500 $м^2$ (7 000 – 1 600 – 2 500 – 2 400$м^2$).

С учетом показателя производственной площади на единицу продукции B объем ее производства определен в 250 единиц (500 м / 2 м). При выбранной структуре производства продукции будут получены финансовые результаты, приведенные в таблице 26.

Таблица 26 – Расчет прибыли

Вид продукции	Объем производства, шт.	Прибыль на единицу, грн	Прибыль на весь объем, грн
A	200	200	40 000
B	500	160	80 000
C	600	150	90 000
D	250	120	30 000
Итого	–	–	240 000

У опытного руководителя предложение о снятии с производства 500 единиц продукции B с самой высокой отдачей производственной площади вызовет сомнение. Для решения возникшей проблемы следует определить структуру производства, ориентируясь на максимальное использование ограничивающего ресурса. С этой целью следует сопоставить по видам продукции показатель прибыли на единицу производственной площади (табл. 27).

Таблица 27 – Расчет прибыли на единицу производственной площади

Показатель	Вид продукции			
	A	B	C	D
1 Прибыль на единицу продукции, грн	200	120	160	150
2 Производственная площадь на единицу продукции, $м^2$	8	2	5	4
3 Прибыль на единицу производственной площади, грн	25	60	32	37,5

Приведенные расчеты показывают, что по показателю прибыли на единицу производственной площади на первое место вышел продукт B. Последующие места заняли продукты D, C и A. С учетом полученной

очередности уменьшать объем производства нужно не по продукции В, а по продукции А. С учетом оставшейся производственной площади на продукте в 600 м (7 000 – 1 500 – 2 500 – 2 400) объем производства продукции «А» определен в 75 единиц (600 / 8).

Данные приведенного расчета показывают, что производственная программа, ориентированная на максимальное использование ограничивающегося ресурса, позволяет получить наибольшую прибыль (табл. 28).

Таблица 28 – Расчет прибыли

Вид продукции	Показатель		
	Объем производства, шт	**Прибыль на единицу, грн**	**Прибыль на весь объем, грн**
B	750	120	90 000
D	600	150	90 000
C	500	160	80 000
A	75	200	15 000
Итого	1925	–	275 000

8 КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПРОЦЕССА КОНТРОЛЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ

Принципы учета затрат путем их распределения между продуктами не подходят для осуществления контроля за ними и их регулирования, так как цикл производства продукта может состоять из нескольких различных технологических операций, за каждую из которых отвечает отдельное лицо. Поэтому, имея сведения о себестоимости продукции, невозможно точно определить, как распределяются затраты между отдельными участками производства (центрами ответственности). Эта проблема решается при установлении взаимосвязи затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств.

Регулируемые и нерегулируемые затраты и доходы

Так как цикл изготовления изделия может состоять из нескольких технологических операций, за каждую из которых отвечает отдельное лицо, то принципы учета затрат путем их распределения между продуктами не подходят для осуществления контроля за ними и их регулирования. Вследствие этого, имея сведения о *себестоимости продукции*, невозможно достоверно определить, как распределяются затраты между отдельными участками производства (центрами ответственности).

Данная проблема решается путем применения подхода к учету затрат известного как ***учет затрат по центрам ответственности за расходование средств*** (когда установлена взаимосвязь затрат и доходов с действиями конкретных лиц, ответственных за расходование соответствующих средств).

Этот подход основан на ***принципе выделения зон ответственности (центров ответственности)*** согласно организационной структуре

фирмы. ***Центр ответственности*** может быть определен как сегмент (участок) организации (предприятия), менеджер (руководитель) которого индивидуально отвечает за его работу.

Затраты и доходы, регистрируемые по центрам ответственности, классифицируются как *регулируемые и не регулируемые* менеджером центра ответственности, а все затраты регулируемы на определенном управленческом уровне.

Регулируемые затраты логически являются ***предметом регулирования*** со стороны менеджера, сфера ответственности которого связана с этими затратами. В противном случае, затраты должны вполне определенно классифицироваться как ***не регулируемые*** со стороны менеджера данного центра ответственности.

Затраты считаются ***регулируемыми*** тогда, когда их величина устанавливается руководителем функционального подразделения и их уровень в значительной степени поддается влиянию менеджера.

Нерегулируемыми называются затраты, которые не подлежат воздействию на данном уровне управленческого контроля.

Все такие *переменные* затраты, как: прямые материалы, труд, переменные накладные расходы – обычно рассматриваются как *регулируемые* руководителем функционального подразделения. С другой стороны, такие *постоянные* затраты, как расходы на амортизацию заводского оборудования, *не могут быть предметом регулирования* руководителем функционального подразделения, поскольку он не обладает полномочиями при закупке оборудования.

Нормативные затраты

Нормативными затратами называются заранее установленные расходы, выступающие в качестве показателей, которые требуется соблюдать. В основе их расчета лежит количество производственных ресурсов, необходимых для эффективного производства.

Пример. Удельные нормативные затраты материала определяются путем умножения нормативной цены за 1 кг материала на выраженную в килограммах норму расхода материала на единицу продукции. Предлагается нормативная цена и необходимое количество материала:

Закупочная цена, $	3
Транспортировка, $	0,12
Приемка и разгрузка, $	0,02
Минус: торговая скидка, $	0,04
Нормативная цена за 1 кг	3,10
Удельная норма расхода материалов по спецификации, кг	1,2
Норма допустимых потерь и брака, кг	0,1
Норма выбраковки, кг	0,1
Нормативное количество на ед. продукции, кг	1,4 кг

Решение

Определив нормативные цены и количество, получаем нормативные затраты материала на единицу готовой продукции:

1,4 кг × 3,1 $ = $4,34 на единицу.

Затраты прошлого периода

Затраты прошлого периода представляют собой стоимость уже потребленных ресурсов, на итоговую величину которых уже нельзя повлиять никакими решениями – ни настоящими, ни будущими. Затраты прошлого периода не считаются значимыми для принятия последующих решений, поскольку это затраты давно свершившиеся.

Значимые затраты

Значимыми затратами называются ожидаемые будущие затраты, величина которых служит основанием для выбора определенного варианта решения. Такой подход является ключевым для принятия краткосрочных и долгосрочных решений (будет рассмотрен далее).

Вмененные издержки

Существуют особые категории затрат, данные о которых обычно затруднительно собрать в рамках системы бухгалтерского учета, но которые необходимо ***условно начислять*** (или приписывать) для последующего принятия оптимального в условиях ограниченности ресурсов управленческого решения. Эти затраты, которые называются **вмененными (воображаемыми**) затратами, в будущем, возможно, и не будут представлять собой *реальных* денежных расходов. Однако, данные затраты характеризуют возможность, которая потеряна (или которой жертвуют), когда выбор определенного курса действий в условиях определенных ограничений имеющихся ресурсов предприятия означает отказ от другого альтернативного пути.

Пример. Машиностроительный завод имеет возможность заключить контракт на изготовление специальной детали (изделия) A_2, требующей 100-часовой обработки на уникальном станке X. Однако данный станок уже работает с полной нагрузкой (на полную мощность) на производстве детали A_1, поэтому контракт может быть выполнен только за счет уменьшения выпуска продукта A_1. Это, в свою очередь, повлечет за собой как потерю дохода в размере 200 д.ед., так и дополнительные переменные затраты в размере 1000 д.ед.

Таким образом, при принятии решения о целесообразности заключения контракта менеджерам завода (руководству предприятия, другим ЛПР) необходимо принимать во внимание размер понесенных убытков (в виде

снижения размера дохода на 200 д. ед.) из-за снижения выпуска уже изготовляемой на станке детали A_1.

Эта сумма является ***вмененными затратами*** и должна быть учтена как часть расходов при обсуждении условий контракта. Цена контракта должна быть назначена такой, чтобы, как минимум, покрыть дополнительные затраты на сумму 1000 д. ед. плюс 200 д. ед. вмененных затрат, что в случае заключения контракта предприятием принесет ей выгоду за короткий срок.

Еще раз подчеркнем, что понятие «вмененные затраты» применимо только в случае ограниченности ресурсов. Там, где ресурсы не ограничены, *вмененные затраты равны нулю.*

9 УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

9.1 Планирование и контроль издержек. Суть бюджетирования и виды бюджетов

Планирование, наряду с контролем, являясь одной из важнейших функций управления, представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем.

Составляемые при этом ***планы*** могут быть классифицированы следующим образом.

Оперативные планы – тактические планы, которые напрямую связаны с достижением текущих целей организации. Например, краткосрочные планы производства, сформулированные в виде годовых или квартальных бюджетов.

Административные планы – тактические планы развития и поддержания организационной структуры с целью создать такую организацию, при которой могут быть достигнуты желаемые уровни выполнения поставленных задач. Это *среднесрочные* планы, которые пересматриваются ежегодно.

Стратегические планы – планы генерального развития (стратегии развития) бизнеса, а так же планирование долгосрочной организационно–управленческой структуры предприятия.

Стратегии организации пересматриваются не систематически, а при необходимости (например, при внедрении новых технологий, изменении специфики производства, изменении предпочтений потребителя, появлении новых конкурентов и пр.).

Результатом стратегического планирования является *долгосрочный план* фирмы, рассчитанный на 10–15 лет.

Детализация этого плана осуществляется с помощью ***бюджетирования,*** которое определяет краткосрочные задачи предприятия в пределах его общей стратегии. Его продуктом является *бюджет*.

Бюджет – план будущих операций предприятия, выраженный в количественных (преимущественно денежных) измерителях, средство контроля за его выполнением и метод регулирования.

Основной бюджет предприятия охватывает производство, реализацию, распределение и финансирование.

Бюджетный период – период (квартал, месяц), для которого подготовлен и выполняется бюджет на предприятии.

Бюджетирование – процесс планирования будущих операций на предприятии с оформлением его результатов в виде *системы бюджетов*.

Цели и функции осуществления бюджетирования на предприятии:

– планирование операций, обеспечивающих достижение предприятием намеченных целей;

– обеспечение координации различных видов деятельности и подразделений, кооперации и коммуникации менеджеров;

– обеспечение количественного обоснования разрабатываемых менеджерами планов;

– обеспечение осмысления затрат, связанных с деятельностью предприятия;

– оптимизация затрат и прибыли;

– контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины;

– основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителями;

– мотивация руководителей на достижение поставленных целей;

– обеспечение выполнения требований законов и контрактов;

– средство обучения менеджеров;

– выявление потребностей в денежных ресурсах и оптимизация финансовых потоков.

Направления бюджетирования:

1 Подготовка функциональных бюджетов, т.е. бюджетов подразделений предприятия.

Подразделение, для которого составляется отдельный бюджет и осуществляется контроль его выполнения, является ***бюджетным центром***.

2 Разработка стандартов (норм) затрат на производство отдельных изделий или услуг.

Взаимосвязь направлений бюджетирования состоит в том, что на основе бюджетов отдельных подразделений определяется ставка распределения их накладных расходов между отдельными видами продукции, что в итоге дает возможность составить нормативную калькуляцию полной производственной себестоимости единицы продукции.

На основе бюджетов всех подразделений готовится *сводный бюджет* предприятия.

Сводный бюджет – это совокупность бюджетов, обобщающих будущие операции всех подразделений предприятия. Он включает *две группы бюджетов*: операционные и финансовые.

Операционный бюджет – совокупность бюджетов доходов и расходов, обеспечивающих создание бюджетного отчета о прибыли.

К *операционным бюджетам* принадлежат:

- бюджет продаж;
- бюджет производства;
- себестоимость реализованной продукции;
- НЗП (незавершенное производство);
- бюджет закупок,
- бюджетный отчет о прибыли (завершающий бюджет).

Финансовый бюджет – совокупность бюджета, отображающая запланированные денежные потоки и финансовое состояние предприятия.

К *финансовым бюджетам* относятся:

- бюджетные денежные средства;
- бюджетный баланс.

Этапы осуществления процесса бюджетирования на предприятии:

1 Ознакомление всех лиц, отвечающих за подготовку бюджетов с основными направлениями политики компании (объем и ассортимента продукции, ценовая политика, стратегические направления бизнеса и др.).

2 Определение к началу разработки бюджета и учет таких ограничивающих возможности предприятия факторов, как: спрос, мощность и других факторов.

3 Подготовка бюджета продаж как отправной точки для бюджетирования, который отражает информацию о запланированном объеме продаж, цене и ожидаемом доходе от реализации каждого вида продукции.

4 Предварительное составление бюджетов.

5 Обсуждение бюджетов с высшим руководством.

6 Координация и анализ результатов обсуждения бюджетов, внесение изменений.

7 Утверждение бюджетов.

8 Последующий анализ, внесение необходимых корректировок в бюджеты в соответствии с изменившимися условиями.

Рассмотрим более подробно существующие на предприятии **виды бюджетов.**

1) Бюджет реализации – это прогноз будущих доходов. Он является основой для всех остальных бюджетов: в конечном итоге расходы зависят от объема выпуска, а объем выпуска устанавливается на основе объема реализации.

В бюджете реализации указывается ***прогноз сбыта по видам*** продукции в натуральном и стоимостном выражении.

2) Бюджет производства – производственная программа, которая определяет запланированные номенклатуру и объем производства

продукции в бюджетном периоде. Объем производства определяется из бюджета продаж с учетом запланированных запасов готовой продукции.

3) Бюджет потребностей в материалах. *Бюджет использования материалов* – плановый документ, который определяет количество и номенклатуру материалов, необходимых для выполнения производственной программы.

Бюджет приобретения материалов – плановый документ, который содержит расчет количества материалов, которые необходимо приобрести в бюджетном периоде:

Целью составления *бюджета потребностей в материалах* является определение количества материалов, необходимых для производства запланированного объема продукции, и количества материалов, которые необходимо закупить в течение планируемого периода. Его составляют в натуральном и стоимостном выражении.

4) Бюджет прямых затрат на оплату труда – плановый документ, в котором отражены затраты на оплату труда, необходимые для производства товаров или услуг за бюджетный период. Составляется на основе данных бюджета производства и установленных норм труда на единицу продукции и тарифной ставки рабочих.

5) Бюджет общепроизводственных расходов – плановый документ, который отражает накладные (производственно-накладных) расходы, связанные с производством продукции (услуг) в бюджетном периоде.

Этот бюджет составляется на основе производственной программы, заключенных договоров (аренды, обслуживания) и соответствующих расчетов (амортизация). Сумма переменных производственных накладных расходов определяется на основе ставки распределения.

6) Бюджет производственной себестоимости продукции сводит воедино затраты на материалы, зарплату, организацию и подготовку участков и цехов с учетом изменения запасов незавершенного производства.

Структура бюджета себестоимости продукции зависит от метода управленческого учета себестоимости, применяемого на предприятии, т.е. от того, включаются ли постоянные затраты в себестоимость продукции или нет. В любом случае необходимо сохранить разделение на постоянные и переменные затраты, причем переменные затраты необходимо указать отдельно для каждого вида продукции.

7) Бюджет себестоимости изготовленной продукции – плановый документ, в котором приведен расчет себестоимости продукции, которую предполагается изготовить в бюджетном периоде. Этот документ составляется на основе бюджетов использования прямых материалов, прямых затрат на оплату труда и производственных накладных расходов с учетом запланированных остатков незавершенного производства.

8) Бюджет себестоимости реализованной продукции – плановый документ, в котором приведен расчет себестоимости продукции, которую предполагается реализовать в бюджетном периоде; составляется на

основе бюджетов запасов готовой продукции и себестоимости изготовленной продукции.

9) Бюджет административных расходов составляют по тому же принципу, что и бюджет общепроизводственных расходов.

10) **Бюджет прибылей и убытков** представляет собой прогноз отчета о прибылях и убытках, аккумулирующий в себе информацию из всех других бюджетов: сведения о выручке, переменных и постоянных затратах, а следовательно, позволяет проанализировать, какую прибыль предприятие получит в планируемом периоде.

Бюджетный отчет о прибыли – форма финансовой отчетности, составленная до начала отчетного периода на основе бюджетов продаж, себестоимости реализованной продукции, расходов на сбыт и общепроизводственных расходов и которая отражает финансовый результат предполагаемой деятельности.

Подходы к разработке бюджетов

Существуют различные подходы к разработке бюджетов, типовая классификация которых представлена на рисунке 10.

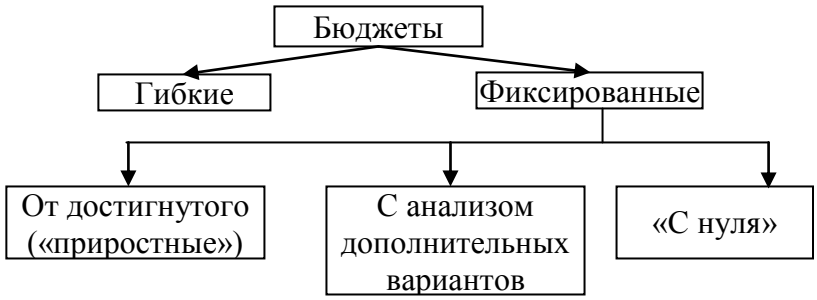


Рисунок 10 – Классификация подходов к разработке бюджетов

Гибкий бюджет показывает размеры затрат и результаты соответствующего центра ответственности для различного уровня объема производства предприятия (для различных уровней деловой активности).

Для различных уровней деловой активности сметы и планы можно разрабатывать, используя формулу, связывающую затраты и объем производства.

В зависимости от изменения объема выпуска продукции меняются переменные (и смешанные) затраты, при этом постоянные расходы остаются неизменными.

Поэтому в гибком бюджете указываются *ставка переменных затрат на единицу продукции* (в виде нормы, умноженной на цену), а так же *прирост смешанных затрат на единицу прироста объема продукции*, а постоянные затраты выделяются отдельно.

Принцип *гибкого бюджета* используют при планировании выручки, затрат на основные материалы, сдельной зарплаты и др., так как наиболее оптимально подходит *для центров полностью регулируемых* затрат, а также *для центров выручки*.

В зависимости от изменений уровня деловой активности предприятия ***фиксированный бюджет*** не меняется, поэтому его используют *для планирования частично регулируемых затрат*, которые не зависят непосредственно (не явно зависят) от изменения объема выпуска продукции.

Фиксированные бюджеты используют, прежде всего, *для центров частично регулируемых затрат*, а также для других видов центров ответственности. Примером фиксированных бюджетов может служить план затрат на НИОКР, на рекламу и др.

Выделяют следующие *разновидности фиксированных бюджетов*.

1 Бюджеты «от достигнутого» (приростные) – составление бюджетов на основе фактических результатов, достигнутых в предыдущем периоде. При этом показатели предыдущего периода корректируются с учетом ценовой и налоговой политики государства и других факторов.

Преимущества:

– простота;

– не требуют значительных затрат на расчет.

Недостатки: не анализируется эффект затрат, а достигнутые результаты автоматически переносятся на следующий период.

Составляют на основании статистики прошлых периодов с учетом возможного изменения условий деятельности предприятия (поэтому их иногда называют «приростными»). Например, общехозяйственные затраты обычно планируют «от достигнутого» (такие бюджеты встречаются наиболее часто).

2 Бюджеты с проработкой дополнительных вариантов отличаются от обычных приростных бюджетов анализом различных вариантов. Например, такой бюджет может содержать варианты, при которых сумма затрат сокращается или увеличивается на 5, 10, 20 %. Этот подход является промежуточным между бюджетом «от достигнутого» и бюджетом «с нуля».

3 Бюджеты «с нуля» разрабатывают, исходя из предположения о том, что для данного центра ответственности бюджет составляется впервые. Это избавляет от груза прошлых ошибок (табл. 29).

Таблица 29 – Достоинства и недостатки бюджетирования «с нуля»

Достоинства	Недостатки
Ориентация на достижение глобальной цели предприятия Цели четко определены, альтернативные способы их достижения описаны в явном виде Повышение мотивации вследствие участия менеджеров среднего и нижнего звена в подготовке бюджета Возможность выбора приоритетного направления деятельности Больше информации о входе и выходе (смета становится более рациональной и менее «политической») Повышение эффективности распределения ресурсов	Сложность и трудоемкость разработки Дороговизна разработки Трудность измерения эффективности (особенно в случае нематериальных выгод)

9.2 Калькулирование себестоимости по системе «стандарт-кост»

Система *«стандарт-кост»* выступает на предприятии как *инструмент контроля,* направленный на регулирование прямых затрат производства и их управление.

Заложенные в названии системы термины означают: «*стандарт*» – количество материальных и трудовых затрат необходимых для производства единицы продукции (услуг, работ) или заранее рассчитанные на производство единицы продукции материальные и трудовые затраты; а *«кост*» – это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

В основе системы «стандарт-кост» лежит *предварительное* (до начала производственного процесса) *нормирование затрат по статьям расходов*: основные материалы; оплата труда производственных рабочих; производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.); коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Таким образом, при применении предприятием *системы «стандарт-кост»* все затраты, влияющие на счета запасов и себестоимость реализованной продукции, выступают *не как фактические*, а как *нормативные* (стандартные), или иными словами –*предопределенные*.

Нормативные затраты представляют собой тщательно рассчитанные *предопределенные* затраты, которые обычно выражаются *в расчете на единицу готовой продукции.*

Нормативные затраты включают *три элемента* производственных затрат:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты труда;
- общепроизводственные расходы.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете *на одно изделие*.

Для контроля накладных расходов разрабатываются сметные ставки (нормы) за определенный период, исходя из намеченного объема продукции.

Сметы накладных расходов носят постоянный характер, однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы, в основе которых лежит классификация затрат, в зависимости от величины объема выпуска, на постоянные, переменные и полупеременные.

Вместе с анализом поведения затрат и анализом «затраты – объем – прибыль» нормативные затраты обеспечивают в учетной системе основу для осуществления последующего контроля бюджетов.

При применении на предприятии системы «стандарт-кост», *учет отклонений фактических расходов от стандартных норм* ведется, как правило, на следующих *счетах*:

1 Отклонения по расходу материалов.

2 Отклонения по заработной плате.

3 Отклонения по накладным расходам.

4 Отклонения от стандартной коммерческой себестоимости.

Для детализации учета этих отклонений по причинам их возникновения, каждый из этих счетов может быть разбит на более мелкие аналитические счета.

Таким образом, ***«стандарт-кост»*** – это система оперативного управления и контроля за ходом производственного процесса и затратами на производство, а также система анализа причин, в силу которых образовалась разница между стандартной и фактической себестоимостью продукции и выручкой от ее реализации.

Принципы этой системы являются универсальными, и поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

К **достоинствам системы** «стандарт-кост» относят:

– обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий;

– установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции;

– составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Система «стандарт-кост», в отличие от других, применяемых на практике систем учета затрат, имеет свои характерные **особенности:**

1 Во-первых, основой выявления отклонений от стандартов в процессе расходования средств являются бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование. Перед менеджерами ставится задача не документировать отклонения, а не допускать их.

2 Во-вторых, не все компании отражают в бухгалтерском учете выявленные отклонения, а лишь те из них, которые используют текущие стандарты.

3 Третьей особенностью в части отражения отклонений от стандартов является выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений – по статьям калькуляции, по факторам отклонений.

Данные особенности системы «стандарт-кост» означают, что в целях управления затратами всегда *рассматривается: насколько существенны эти отклонения*, чтобы их учитывать; что они показывают, при решении каких проблем они могут быть использованы; важность выявленных отклонений в анализе затрат на производство.

9.3 Калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-кост»

При исчислении себестоимости по методу «директ-кост» *элементами расчета* являются прямые материальные и трудовые затраты, а так же переменная часть общепроизводственных расходов.

Постоянные общепроизводственные расходы рассматриваются как расходы текущего отчетного периода (при методе учета полных затрат все производственные затраты участвуют в расчете себестоимости продукции).

Дифференциация производственных расходов при использовании метода «директ-кост» позволила определять зависимость объема прибыли от объема реализации продукции и управлять себестоимостью.

Таким образом, *суть этой системы* сведена к следующему: прямые затраты обобщают по видам готовых изделий, косвенные же затраты собирают на отдельном счете и списывают на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли.

Калькулирование себестоимости по системе «директ-кост» предусматривает неизменную величину постоянных расходов при любом объеме производства, поэтому основное внимание в управленческом учете уделяется постоянным расходам. Руководители предприятия и структурных подразделений усиливают контрольные функции управления этими затратами.

Система «директ-кост» имеет несколько *отличительных особенностей*:

- первая – разделение производственных затрат на переменные и постоянные;
- вторая – калькулирование себестоимости продукции по ограниченным затратам;
- третья – многостадийность (многоступенчатость) составления отчета о доходах.

На первом этапе устанавливается связь объема производства готовой продукции с прямыми (переменными) затратами, отражается рентабельность производства отдельных видов продукции.

На втором этапе обобщенные на одном счете косвенные (постоянные) расходы сопоставляются с результатом или вкладом, полученным от реализации каждого вида продукции.

Полученный результат отражает рентабельность всего производства и реализации продукции, а вся эта система, в конечном итоге, *ориентирована на реализацию* (т.е. на повышение объемов реализации, ведущего к увеличению полученной предприятием прибыли).

Так как оценивают объем готовой продукции и незавершенное производство только по переменным (прямым) затратам, то применение такой

системы оценки побуждает предприятия изыскивать любые возможности для увеличения объемов реализации продукции.

В основе многостадийного (многоступенчатого) составления отчета о доходах лежит отчет о маржинальном доходе. Пример отчета о доходах и расходах при системе «директ-кост» представлен в таблице 30.

Таблица 30 – Отчет о доходах и расходах, составленный по методу маржинального дохода

Показатель	Сумма, грн
1 Объем реализованной продукции	5 700
2 Переменные затраты	3 300
3 Маржинальный доход (стр. 1–2)	2 400
4 Постоянные расходы	1 370
5 Чистый доход (или убыток) (стр. 3–4)	1 030

В представленном отчете (см. табл. 30) имеются *две ступени*: *верхняя – маржинальный доход; нижняя – чистый доход*, которые заполняются при поэтапном процессе учета.

При разделении переменных затрат на: производственные и непроизводственные, данный отчет будет составлен *в три этапа:*

1) рассчитывается производственный маржинальный доход как разница между выручкой от реализации продукции и переменными производственными затратами.

2) определяется совокупный маржинальный доход в целом по предприятию как разность между производственным маржинальным доходом и внепроизводственными переменными затратами.

3) исчисляют чистую прибыль (или чистый убыток) путем сопоставления совокупного маржинального дохода и суммы постоянных затрат.

Далее ступенчатость отчета можно увеличить делением постоянных затрат (на условно-постоянные и условно-переменные), а так же по другим признакам группировки затрат или доходов (например, группировка постоянных затрат, имеющих прямое отношение к конкретным изделиям или группам изделий; подразделение постоянных затрат).

9.4 Краткая характеристика существующих систем управленческого учета, анализ их достоинств и недостатков

В настоящее время существует довольно много противоречивых мнений по поводу того, как правильно нужно калькулировать себестоимость продукции. От того, какой метод калькулирования будете применять, зависит очень многое.

Во-первых, от того, каким образом определяется состав и размер затрат зависит показатель прибыли, а отсюда – налог на прибыль,

Во-вторых, от метода калькулирования себестоимости в настоящее время, особенно при бартерных операциях, зависит стоимостной объем реализации, а отсюда – налог на добавленную стоимость,

В-третьих, от метода калькулирования во многом зависит оперативность составления и предоставления производственных отчетов, а отсюда - эффективность текущего контроля за затратами и доходами,

В-четвертых, от того как относятся к калькулированию затрат зависит достоверность всех внутрихозяйственных информационных потоков, необходимых для процесса управления предприятием и т.д. и т.п.

Последствий действительно очень много, но самое главное, всегда нужно помнить, что тот или иной метод калькулирования себестоимости продукции нужно применят в зависимости от той цели, которая стоит перед предприятием. У любой современной бухгалтерской системы существует четыре основных цели:

- удовлетворить требования внешних пользователей информации;
- оценить запасы, рассчитать себестоимость и определить прибыль;
- собрать информацию для принятия управленческих решений;
- подготовить информацию, необходимую для осуществления оперативного контроля и регулирования.

Учет по полной себестоимости

Основные черты системы учета по полной себестоимости:

Себестоимость продукции включает все затраты предприятия, причем постоянные затраты распределяются пропорционально выбранной базе.

Достоинства:

- видна полная себестоимость продукции;
- соответствие сложившимся традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению;

Недостатки:

- невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема (постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные);
- утрата объектами калькуляции индивидуальности вследствие использования общих баз распределения;
- включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством, в итоге – искажение рентабельности отдельных видов продукции (зависит от выбора метода распределения постоянных затрат);
- в калькуляции цены с самого начала предусматривается плановая прибыль, тогда как на самом деле необходимо лишь устранить риск убытков (эти недостатки не позволяют выделить релевантные для принятия управленческих решений затраты).

Учет по нормативной себестоимости

Преимущества применения системы учета по нормативной себестоимости:

– возможность контроля (сопоставлением фактических значений с нормативными);

– возможность анализа причин отклонений; ускорение расчета затрат (затраты по каждому центру и по каждому носителю рассчитываются независимо друг от друга, а значит, возможно одновременное проведение расчетов);

– отсутствие необходимости калькулирования себестоимости по каждой партии отдельно;

– сглаживание колебаний себестоимости за счет возможностей резервирования

Недостатки:

– несоответствие нормирования «от достигнутого» или по экстраполяции требованиям сегодняшнего дня;

– при нормативном учете отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю.

Учет по плановой себестоимости (стандарт-кост)

Основные черты системы учета по плановой себестоимости (стандарт-кост):

– плановые величины основаны не на данных прошедших периодов, а обусловлены прогнозами на будущее.

– прямые переменные затраты планируются по видам продукции, остальные – по центрам затрат (планируются и цены, и количество).

Достоинства (см. п. 4.2); более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля;

Недостатки: относительная сложность ведения учета.

Учет по усеченной себестоимости

При данном виде учета на объект калькуляции (продукцию, центр затрат и др.) относят лишь те затраты, которые при выбранном подходе рассматриваются как непосредственно связанные с данным объектом.

Достоинства:

1) Финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат.

2) Возможность сравнения себестоимости различных периодов только в части релевантных затрат (нерелевантные, неподконтрольные затраты не влияют на результат сравнения).

3) Преимущества учета характера поведения затрат в зависимости от изменения объема выпуска продукции открывают на предприятии дополнительные возможности:

– анализировать причины различных отклонений затрат и результатов;

– планировать затраты и результаты;

– проводить оценку минимального критического объема производства; осуществлять оптимизацию объема производства и структуры выпуска;

– осуществлять ценообразование в краткосрочном периоде;

– осуществлять постоянный контроль;

– оценивать уровень риска (опасности и угрозы);

– выявлять причинно–следственные связи, т.е. выявлять «рычаги управления» затратами.

Недостатки:

– отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно законодательству;

– заниженная себестоимость запасов;

– разделение постоянных и переменных затрат затруднено (в долгосрочном периоде все затраты превращаются в переменные).

ЧАСТЬ 2
ПЕРЕЧЕНЬ ТЕСТОВ

1) *Такой вид информации, который является связующим звеном между остальными видами экономической информации, – это:*

а) экономическая информация;
б) плановая информация;
в) нормативно-справочная информация;
г) учетная информация.

2) *Вид информации, который имеет стадии: сбор, изменение первичных данных, регистрация, передача в вычислительные центры или аппарат управления для обработки, обработка данных для оперативного управления, накапливание и группировка данных по потокам и определенным принципам, формирование сводной информации и осуществление расчетов, используемых в аналитическом и синтетическом учете, составление внутренней и внешней отчетности, – это:*

а) экономическая информация;
б) плановая информация;
в) нормативно–справочная информация;
г) учетная информация.

3) *Вид информации, которая последовательно и полно отражает производственно-хозяйственную деятельность предприятия, – это:*

а) экономическая информация;
б) плановая информация;
в) нормативно–справочная информация;
г) учетная информация.

4) *Информация, содержащая данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем, – это:*

а) экономическая информация;
б) плановая информация;
в) нормативно-справочная информация;
г) учетная информация.

5) *К методам управленческого учета относят:*

а) элементы метода финансового учета;
б) индексный метод;
в) факторный анализ;
г) математические методы;
д) методы прогнозирования.

6) *Сегмент деятельности предприятия (рабочее место, цех), в котором возникают затраты, – это:*

а) место возникновения;

б) центр возникновения затрат.

7) *Первичная аналитическая единица, в пределах которой возможно планирование, учет и контроль затрат, – это:*

а) место возникновения;

б) центр возникновения затрат.

8) *В этом виде учета и отчетности наиболее полно отражают и обобщают хозяйственные средства и хозяйственные операции с целью контроля за выполнением установленных бизнес-планов:*

а) выборочные учетные данные;

б) бухгалтерский учет;

в) оперативный учет и отчетность;

г) статистический учет и отчетность.

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

а) выборочные учетные данные;

б) бухгалтерский учет;

в) оперативный учет и отчетность;

г) статистический учет и отчетность.

10) *Этот вид учета и отчетности, применяется на отдельных участках хозяйственной деятельности организаций, обеспечивает более быстрое по сравнению со статистикой и бухгалтерией получение соответствующей информации:*

а) выборочные учетные данные;

б) бухгалтерский учет;

в) оперативный учет и отчетность;

г) статистический учет и отчетность.

11) *Какие учетные данные помогают углубить и детализировать показатели отчетности:*

а) выборочные учетные данные;

б) бухгалтерский учет;

в) оперативный учет и отчетность;

г) статистический учет и отчетность?

12) *Разновидность центра, в котором доход является денежным выражением произведенной продукции; затраты – денежным выражением использованных ресурсов, а прибыль – разницей между доходами и затратами, – это:*

а) центр ответственности;

б) центр рентабельности.

13) *Какая система учета используется на предприятии, если она обеспечивает калькулирование себестоимости отдельных видов продукции и контроль затрат на ее производство? Это достигается «включением» счетов производственного учета в общую систему счетов, в результате чего они корреспондируют со счетами финансового учета. В основу выделения счетов для учета затрат предприятия в этой системе учета положен функциональный признак:*

а) общая система учета;

б) переплетенная система учета;

в) интегрированная система учета.

14) *Среди перечисленных источников информации выберите те, которые относят к учетным:*

а) материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита;

б) материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля;

в) материалы проверок налоговой службой;

г) материалы постоянно действующих производственных совещаний;

д) материалы собраний трудовых коллективов;

е) бухгалтерский учет и отчетность;

ж) статистический учет и отчетность;

и) оперативный учет и отчетность;

к) выборочные учетные данные.

15) *Среди перечисленных источников информации выберите те, которые относят к вне учетным:*

а) материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита;

б) материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля;

в) материалы проверок налоговой службой;

г) материалы постоянно действующих производственных совещаний;

д) материалы собраний трудовых коллективов;

е) бухгалтерский учет и отчетность;

ж) статистический учет и отчетность;

и) оперативный учет и отчетность;

к) выборочные учетные данные.

16) *На этом этапе выбирается модель управленческого учета в зависимости от его цели, определяются объекты и методы учета затрат, элементы метода бухгалтерского учета, которые будут служить для формирования информации, необходимой для принятия правильного управленческого решения:*

а) методологический;

б) технический;

в) организационный.

17) *Этап, предусматривающий разделение обязанностей между работниками в системе управленческого учета, – это:*

а) методологический;

б) технический;

в) организационный.

18) *На этом этапе выбирается состав регистров аналитического учета, формы внутренней отчетности, определяются направления движения информации внутри предприятия:*

а) методологический;

б) технический;

в) организационный.

19) *Какую систему учета используют предприятия, которые выпускают однородную продукцию:*

а) общую систему учета;

б) переплетенную систему учета;

в) интегрированную систему учета?

20) *Финансовый учет затрат на производство с его регламентацией по составу затрат, способам регистрации, идентификации и группировки, представления в отчетности – это:*

а) проблемный учет;

б) систематический учет затрат;

в) автономная система учета;

г) монистическая система учета.

21) *Учет, с помощью которого формируют информацию об экономической, технологической, конструкторской и организационной подготовке производства; о ценах и реализации продукции; об управлении производственными запасами и рационализации расхода производственных ресурсов, – это:*

а) проблемный учет;

б) систематический учет затрат;

в) автономная система учета;

г) монистическая система учета.

22) *Интегрированная система, объединяющая систематический и проблемный учет на основе прямой и обратной связи на счетах бухгалтерского учета, – это:*

а) проблемный учет;

б) систематический учет затрат;

в) автономная система учета;

г) монистическая система учета.

23) *Этот вид учета является обособленным созданием систематического и проблемного учета. Связь между финансовым и управленческим*

учетом осуществляется с помощью так называемых парных контрольных счетов одного и того же наименования:

а) проблемный учет;

б) систематический учет затрат;

в) автономная система учета;

г) монистическая система учета.

24) *Какая система учета используется на предприятии, если эта система базируется на периодическом учете запасов? Учет затрат предприятия ведется по элементам, количество и состав которых определяется самим предприятием. Доходы учитываются по их видам: от реализации продукции, инвестиций в ценные бумаги и т. д.:*

а) общая система учета;

б) переплетенная система учета;

в) интегрированная система учета.

25) *Все источники управленческой информации можно разделить на:*

а) учетные;

б) внеучетные;

в) достоверные;

г) расчетные.

26) *Система учета, которая состоит в формировании информации для расчета себестоимости реализованной продукции и прибыли, для определения фактической себестоимости и дохода от реализации единицы готовой продукции конкретного наименования, – это:*

а) система частичных затрат;

б) система учета полных затрат;

в) система учета стандартных затрат;

г) система учета фактических (прошлых) затрат.

27) *Система учета, которая включает: разработку стандартов на затраты по приобретению и использованию материалов, основных фондов, на затраты труда, накладных расходов; составление калькуляций себестоимости по нормативным затратам и учет фактических затрат с выделением отклонений от нормативов и смет, – в мировой практике ориентирована на оперативность контроля за ходом формирования себестоимости и при возникшей необходимости регулирования:*

а) система частичных затрат;

б) система учета полных затрат;

в) система учета стандартных затрат;

г) система учета фактических (прошлых) затрат.

28) *Система учета, которая представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости, и основной группировкой затрат является их деление на прямые (относимые прямо на объект калькулирования) и косвенные (распределяемые между объектами калькулирования пропорционально какой-либо базе), – это:*

а) система частичных затрат;
б) система учета полных затрат;
в) система учета стандартных затрат;
г) система учета фактических (прошлых) затрат.

29) *Система учета, которую понимают, как подход, когда производится подбор отдельных элементов затрат, которые носят прямой характер и включаются в себестоимость отдельных видов продукции. Затраты при этой системе зависят от объемов производства и потому их называют переменными. Калькуляция ограниченных затрат включает только производственные расходы, связанные с выпуском калькулируемого продукта:*

а) система частичных затрат;
б) система учета полных затрат;
в) система учета стандартных затрат;
г) система учета фактических (прошлых) затрат.

30) *Какая система учета используется на предприятии, если эта система предусматривает раздельное ведение счетов финансового и производственного учета, которые не корреспондируют один с другим? В системе счетов производственного учета ведется учет запасов, осуществляется калькуляция себестоимости продукции и определяется финансовый результат основной деятельности предприятия. В системе счетов финансового учета отображаются расчеты с дебиторами и кредиторами, определяется общий финансовый результат деятельности предприятия:*

а) общая система учета;
б) переплетенная система учета;
в) интегрированная система учета.

31) *Предметы труда, которые подлежат обработке в процессе производства при помощи средств труда, – это:*

а) нематериальные активы;
б) финансово–сбытовая деятельность;
в) материальные ресурсы;
г) снабженческо-заготовительная деятельность;
д) основные средства;
е) организационная деятельность;
ж) производственная деятельность.

32) *Средства труда (машины, оборудование, производственные здания), их состояние и использование – это:*

а) нематериальные активы;
б) финансово-сбытовая деятельность;
в) материальные ресурсы;
г) снабженческо-заготовительная деятельность;
д) основные средства;

е) организационная деятельность;
ж) производственная деятельность.

33) *Объекты долгосрочного использования (право пользования землей, лицензии, товарные знаки), их состояние и использование – это:*
а) нематериальные активы;
б) финансово–сбытовая деятельность;
в) материальные ресурсы;
г) снабженческо-заготовительная деятельность;
д) основные средства;
е) организационная деятельность;
ж) производственная деятельность.

34) *Деятельность, направленная на создание организационной структуры предприятия, на выделение из системы предприятия функциональных отделов, служб, цехов, – это:*
а) нематериальные активы;
б) финансово-сбытовая деятельность;
в) материальные ресурсы;
г) снабженческо-заготовительная деятельность;
д) основные средства;
е) организационная деятельность;
ж) производственная деятельность.

35) *Деятельность, связанная с процессами, которые обусловлены технологией производства продукции и состоят из основных и дополнительных операций, – это:*
а) нематериальные активы;
б) финансово-сбытовая деятельность;
в) материальные ресурсы;
г) снабженческо-заготовительная деятельность;
д) основные средства;
е) организационная деятельность;
ж) производственная деятельность.

36) *Деятельность, связанная с покупкой, хранением, обеспечением производства сырьем, вспомогательными материалами и производственным оборудованием, а также связанная с маркетинговой деятельностью, – это:*
а) нематериальные активы;
б) финансово-сбытовая деятельность;
в) материальные ресурсы;
г) снабженческо-заготовительная деятельность;
д) основные средства;
е) организационная деятельность;
ж) производственная деятельность.

37) *Деятельность, связанная с маркетинговыми исследованиями и операциями по изучению и формированию рынка сбыта продукции; непосредственно со сбытовыми операциями; с операциями, что влияют на увеличение объема продаж, начиная с рекламы продукта; деятельность, связанная с контролем качества продукции, что выпускается, – это:*

а) нематериальные активы;

б) финансово-сбытовая деятельность;

в) материальные ресурсы;

г) снабженческо-заготовительная деятельность;

д) основные средства;

е) организационная деятельность;

ж) производственная деятельность.

38) *Объедините в группу «производственные ресурсы» следующие предметы управленческого учета:*

а) нематериальные активы;

б) финансово-сбытовую деятельность;

в) материальные ресурсы;

г) снабженческо-заготовительную деятельность;

д) основные средства;

е) организационную деятельность;

ж) производственную деятельность.

39) *Объедините в группу «хозяйственные процессы» следующие предметы управленческого учета:*

а) нематериальные активы;

б) финансово-сбытовую деятельность;

в) материальные ресурсы;

г) снабженческо-заготовительную деятельность;

д) основные средства;

е) организационную деятельность;

ж) производственную деятельность.

40) *Полная организационная структура предприятия зависит от следующих факторов:*

а) характера производства и его отраслевых особенностей, состава продукции, технологии производства, масштаба и типа производства, уровня технической оснащенности производства;

б) уровня инфляции в стране;

в) форм организации управления: линейной, линейно-функциональной, дивизиональной, матричной,

г) соответствия структуры аппарата управления и организационной структуры;

д) соотношения между централизованной и децентрализованной формами управления;

е) соотношения между отраслевой (по продукции) и территориальной (по регионам) формами управления;

ж) соотношения между уровнем конкурентоспособности предприятия и отрасли в целом;

и) уровня механизации и автоматизации управленческих работ, квалификации и эффективности управленцев;

к) все ответы верны;

л) все ответы не верны.

41) *Связь между элементами внутреннего хозяйственного механизма реализуется посредством:*

а) системы показателей оценки и контроля деятельности подразделений предприятия,

б) показателей измерения и оценки объема продукции и выполненных работ,

в) системы затрат, которые относятся к затратам подразделения,

г) выявления результатов деятельности.

д) применения на предприятии системы контроля качества;

е) все ответы верны;

ж) все ответы не верны.

42) *Показатели должны быть представлены в удобном виде, не требовать дополнительной аналитической обработки. Это характеризует принцип:*

а) беспрерывности деятельности предприятия;

б) единого денежного измерителя;

в) полноты и аналитичности информации;

г) периодичности.

43) *Этот принцип отображает производственный и коммерческий цикл предприятия:*

а) принцип беспрерывности деятельности предприятия;

б) принцип единого денежного измерителя;

в) принцип полноты и аналитичности информации;

г) принцип периодичности.

44) *Предусматривает оценку деятельности активов и обязательств предприятия, исходя из того допущения, что деятельность предприятия непрерывна. Этот принцип направляет бухгалтеров на создание информационного обслуживания решения долгосрочных проблем:*

а) принцип беспрерывности деятельности предприятия;

б) принцип единого денежного измерителя;

в) принцип полноты и аналитичности информации;

г) принцип периодичности.

45) *Обеспечивает обратную связь между производством и учетом принцип:*

а) беспрерывности деятельности предприятия;

б) единого денежного измерителя;

в) полноты и аналитичности информации;

г) периодичности.

46) *Существуют сходные характеристики управленческого и финансового учета. Укажите их:*

а) факторы, определяющие значение общепринятых для финансового учета принципов, действуют и в отношении управленческого учета. например, руководство организации, управленческий аппарат не могут в своей деятельности основываться на исключительно непроверяемых, субъективных мнениях и оценках;

б) оперативная информация используется и для составления финансовых документов, и в управленческом учете. следовательно, сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с едиными правилами. иной порядок привел бы к необходимости дублирования сбора первичной информации;

в) финансовые документы, являющиеся конечным продуктом финансового учета, содержат в основном информацию в стоимостном (денежном) выражении;

г) администрации организации нужна своевременная информация, и здесь часто можно пойти на определенное ослабление требований к точности в пользу быстроты получения информации;

д) все ответы верны;

е) все ответы не верны.

47) *Этот принцип управленческого учета упрощает систему учета и делает ее более эффективной (меньше затрат – больше значимости):*

а) оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия;

б) принцип приемлемости и многоразового использования;

в) принцип комплексности.

48) *Этот принцип управленческого учета предполагает разовую фиксацию данных в первичных документах и многоразовое их использование во всех видах управленческого учета без повторной фиксации:*

а) оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия;

б) принцип приемлемости и многоразового использования;

в) принцип комплексности.

49) *Этот принцип управленческого учета предусматривает определение тенденций и перспектив каждого подразделения предприятия в формировании прибыли:*

а) оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия;

б) принцип приемлемости и многоразового использования;

в) принцип комплексности.

50) *Эта функция управленческого учета предполагает оперативный контроль и оценку результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в целом для достижения цели:*

а) информационная;
б) коммуникационная;
в) контрольная;
г) прогнозная.

51) *Эта функция управленческого учета предполагает обеспечение руководителей всех уровней управления информацией, которая необходима для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений:*
а) информационная;
б) коммуникационная;
в) контрольная;
г) прогнозная.

52) *Эта функция управленческого учета предполагает перспективное планирование и координирование развития предприятия в будущем на основании анализа и оценки фактических результатов деятельности:*
а) информационная;
б) коммуникационная;
в) контрольная;
г) прогнозная.

53) *Эта функция управленческого учета предполагает формирование информации, которая есть средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и разными структурными подразделениями одного уровня:*
а) информационная;
б) коммуникационная;
в) контрольная;
г) прогнозная.

54) *Какой учет связывает процесс управления с учетным процессом:*
а) налоговый учет;
б) производственный;
в) управленческий учет?

55) *К главным признакам группировки объектов управленческого учета относят:*
а) специфику производственной деятельности;
б) технологическую и организационную структуру предприятия;
в) организацию управления, целевые функции системы управления;
г) все ответы верны;
д) все ответы не верны.

56) *Что выступает связующим звеном финансового и управленческого учета и позволяет установить полноту и правильность учетных записей:*
а) контрольные счета;
б) счета бухгалтерского учета?

57) *По широте охвата информацией видов деятельности, организационной структуры предприятия, продукции различают следующие системы управленческого учета:*

а) полную систему;
б) систему с целевым набором;
в) монистическую систему;
г) автономную систему;
д) систему учета фактических (прошлых) затрат;
е) систему учета стандартных затрат;
ж) систему учета полных затрат;
и) систему учета частичных затрат.

58) *По степени взаимосвязи между финансовым (систематический учет затрат и доходов) и управленческим учетом в практике зарубежных стран применяют следующие системы управленческого учета:*

а) полную систему;
б) систему с целевым набором;
в) монистическую систему;
г) автономную систему;
д) систему учета фактических (прошлых) затрат;
е) систему учета стандартных затрат;
ж) систему учета полных затрат;
и) систему учета частичных затрат.

59) *По оперативности затрат различают следующие системы управленческого учета:*

а) полную систему;
б) систему с целевым набором;
в) монистическую систему;
г) автономную систему;
д) систему учета фактических (прошлых) затрат;
е) систему учета стандартных затрат;
ж) систему учета полных затрат;
и) систему учета частичных затрат.

60) *По полноте включения затрат в себестоимость различают следующие системы управленческого учета:*

а) полную систему;
б) систему с целевым набором;
в) монистическую систему;
г) автономную систему;
д) систему учета фактических (прошлых) затрат;
е) систему учета стандартных затрат;
ж) систему учета полных затрат;
и) систему учета частичных затрат.

61) *Сегмент деятельности предприятия, в котором возникают затраты (рабочее место, цех), – это:*

а) место возникновения затрат;

б) центр возникновения затрат;

в) центр ответственности;

г) центр рентабельности.

62) *Первичная аналитическая единица, в пределах которой возможны планирование, учет и контроль затрат. Это отдельные структурные подразделения предприятия, в которых можно организовать нормирование, планирование и учет затрат производства с целью наблюдения, контроля и управления производственными затратами, а также оценки использования производственных ресурсов:*

а) место возникновения затрат;

б) центр возникновения затрат;

в) центр ответственности;

г) центр рентабельности.

63) *Сегмент деятельности предприятия, возглавляемый менеджером, обладающим делегированными полномочиями и отвечающим за результаты работы этого сегмента, – это:*

а) место возникновения затрат;

б) центр возникновения затрат;

в) центр ответственности;

г) центр рентабельности.

64) *Разновидность центра ответственности, в котором доход является денежным выражением произведенной продукции; затраты – денежным выражением использованных ресурсов, а прибыль – разницей между доходами и затратами, – это:*

а) место возникновения затрат;

б) центр возникновения затрат;

в) центр ответственности;

г) центр рентабельности.

65) *Отдельное производство, например, ГРО, КПО, является:*

а) местом возникновения затрат;

б) центром возникновения затрат;

в) центром ответственности;

г) центром рентабельности.

66) *Где действует цепочка: «Затраты – объем производства – прибыль»:*

а) место возникновения затрат;

б) центр возникновения затрат;

в) центр ответственности;

г) центр рентабельности?

67) *По отношению к производственному процессу центры ответственности делятся на:*

а) основные;

б) функциональные;

в) хозяйственные;

г) аналитические.

68) *По отношению к внутреннему механизму центры ответственности делятся на:*

а) основные;

б) функциональные;

в) хозяйственные;

г) аналитические.

69) *Цель управленческого учета:*

а) составление финансовой отчетности;

б) помощь руководителям внутри предприятия при подготовке управленческих решений;

в) информирование внешних пользователей о финансовом состоянии предприятия;

г) обеспечение информацией налоговых органов.

70) *Управленческий учет – это:*

а) учет для всех заинтересованных;

б) внутрихозяйственный учет;

в) производственный учет;

г) аналитический учет.

71) *Пользователями данных управленческого учета являются:*

а) инвесторы, акционеры;

б) налоговые органы;

в) финансовые и кредитные учреждения;

г) руководители внутри хозяйства.

72) *Нормативной базой управленческого учета является:*

а) внутрихозяйственные нормативные документы;

б) П (С) БУ;

в) МСБУ;

г) нормативные документы центральных органов исполнительной власти и отраслевых министерств и ведомств.

73) *Измерители, характерные для управленческого учета, – это:*

а) натуральные, количественные;

б) денежные, стоимостные;

в) качественные;

г) любые.

74) *Ведение управленческого учета на предприятии является:*

а) обязательным по законодательству;

б) обязательным по требованию налоговых органов;
в) необязательным (по решению администрации предприятия);
г) не обязательным по отдельным вопросам.

75) *Управленческий учет ориентирован на анализ:*
а) прошлых событий;
б) случайных событий;
в) будущих событий;
г) детерминированных явлений и событий.

76) *Периодичность составления отчетности в управленческом учете:*
а) месячная;
б) квартальная;
в) годовая;
г) без регламентированного интервала.

77) *Сроки представления отчетности в управленческом учете:*
а) оперативно по окончанию отчетного периода;
б) в недельный срок по окончанию отчетного периода;
в) до 25 числа следующего за отчетным периодом месяца;
г) одновременно с финансовой отчетностью.

78) *Информация управленческого учета является:*
а) открытой для всех заинтересованных;
б) как правило, коммерческой тайной;
в) открытой для акционеров и потенциальных инвесторов;
г) открытой для поставщиков и подрядчиков.

79) *Управленческий учет как система сформировался:*
а) в середине XIX ст.;
б) в начале XX ст.;
в) в середине XX ст.;
г) в последней четверти XX ст.

80) *Управленческий учет отличается от финансового:*
а) уровнем открытости данных;
б) направленностью во времени;
в) пользователями информации;
г) всеми перечисленными характеристиками.

81) *Порядок ведения управленческого учета:*
а) регламентируется Министерством финансов Украины;
б) определяется Международной федерацией бухгалтеров;
в) описывается налоговым законодательством;
г) устанавливается руководством предприятия.

82) *Переплетенная система учета предусматривает:*
а) отсутствие счетов производственного учета;
б) вне балансовый учет расходов по центрами ответственности;

в) отдельное ведение финансового и производственного учета в системе счетов;

г) корреспонденцию счетов финансового и производственного учета.

83) *Нормы этического поведения специалистов по управленческому учету не предусматривают:*

а) независимость;

б) компетентность;

в) конфиденциальность;

г) объективность.

84) *Для какой из приведенных целей может быть использована информация управленческого учета:*

а) оптимизация использования ресурсов;

б) оценка результатов деятельности отдельных подразделений и их руководителей;

в) оперативного планирования и контроля;

г) всех перечисленных целей?

85) *Что не является характерным для интегрированной системы учета:*

а) наличие единого плана счетов, который включает счета как финансового так и управленческого учета;

б) корреспонденция счетов финансового учета со счетами управленческого учета;

в) учет запасов методом периодической инвентаризации;

г) применение на больших предприятиях?

86) *Информация управленческого учета обязательно должна быть:*

а) абсолютно точной;

б) частично приблизительной, расчетной;

в) документально обоснованной;

г) отображенной в учетных регистрах.

87) *Какие ресурсы характеризуются ограниченностью и вступают в противоречие с безграничными потребностями:*

а) материалы;

б) средства производства;

в) рабочая сила?

88) *Средства (ресурсы), которые были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, переходят в разряд истекших, что отражается на счете прибылей и убытков, – это:*

а) дифференцированные издержки;

б) входящие затраты;

в) истекшие затраты.

89) *Средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они регистрируются как активы. Это:*

а) дифференцированные издержки;
б) входящие затраты;
в) истекшие затраты.

90) *Издержки, величина которых при определенных условиях может быть иной, чем при других условиях:*
а) дифференцированные издержки;
б) входящие затраты;
в) истекшие затраты.

91) *Какие из ниже перечисленных затрат должны подлежать регулированию со стороны начальника производственного отдела:*
а) плата за материалы;
б) плата за площадь торгового предприятия;
в) расходы на использованное сырье;
г) плата за электроэнергию, потребляемую машинами (станками);
д) амортизация машин (станков);
е) труд производственных рабочих;
ж) плата за страхование машин (станков).

92) *Характерной особенностью какой стадии как центральной в производственной системе является формирование затрат на производство продуктов:*
а) снабженческо-заготовительная;
б) производственная;
в) финансово-сбытовая;
г) организационная;
д) инвестиционная?

93) *Управление материальными запасами в своей первой фазе сопряжено с классификацией затрат, связанных с созданием и хранением материалов. В соответствии с целями управления группировка основана на следующих принципах:*
а) по компонентам затрат;
б) по степени воздействия;
в) по отношению к объему поставок;
г) по видам работ;
д) по местам возникновения затрат;
е) для принятия решений и планирования;
ж) все ответы верны;
и) все ответы не верны.

94) *Затраты, отношение которых к конкретному объекту калькуляции (виду продукции, подразделению) прослеживается непосредственно (прямые затраты не совпадают с переменными: например, затраты на содержание и эксплуатацию оборудования цеха являются прямыми, но постоянными), – это:*
а) постоянные;

б) прямые;

в) слаборегулируемые.

95) *Затраты, на величину которых невозможно воздействовать в краткосрочном периоде, – это:*

а) постоянные;

б) прямые;

в) слаборегулируемые.

96) *Затраты, которые остаются неизменными вне зависимости от изменения объема выпуска, – это:*

а) постоянные;

б) прямые;

в) слаборегулируемые.

97) *Подконтрольными затратами являются:*

а) заработная плата основных производственных рабочих;

б) основные материалы;

в) сверхурочные;

г) оплата электроэнергии на технологические цели;

д) аренда и коммунальные платежи;

е) плата за освещение и отопление;

ж) общехозяйственные затраты (распределение затрат штаб-квартиры).

98) *Неподконтрольными затратами являются:*

а) заработная плата основных производственных рабочих;

б) основные материалы;

в) сверхурочные;

г) оплата электроэнергии на технологические цели;

д) аренда и коммунальные платежи;

е) плата за освещение и отопление;

ж) общехозяйственные затраты (распределение затрат штаб-квартиры).

99) *К затратам на поддержание запасов, т. е. связанных с владением запасами (классификация затрат по компонентному признаку)относят:*

а) ускорение доставки поступающих материалов;

б) коммерческие затраты (проценты, страхование, налоги);

в) затраты на обучение: технического персонала; управленческого аппарата;

г) затраты, связанные с риском потерь (устаревание, порча, замена);

д) ускорение движения заказов на предприятии: затраты на изменение графика очередности заказов; дополнительные затраты, связанные с дроблением партий;

е) затраты на содержание: технического персонала; конторских служащих;

ж) затраты на хранение.

100) *К затратам, связанным с дефицитом запасов, т. е. возникающие при отсутствии необходимых материалов относят:*

а) ускорение доставки поступающих материалов;

б) коммерческие затраты (проценты, страхование, налоги);

в) затраты на обучение: технического персонала; управленческого аппарата;

г) затраты, связанные с риском потерь (устаревание, порча, замена);

г) ускорение движения заказов на предприятии: затраты на изменение графика очередности заказов; дополнительные затраты, связанные с дроблением партий;

д) затраты на содержание: технического персонала; конторских служащих;

е) затраты на хранение.

101) *Среди перечисленных затрат выберите затраты на управление запасами:*

а) ускорение доставки поступающих материалов;

б) коммерческие затраты (проценты, страхование, налоги);

в) затраты на обучение: технического персонала; управленческого аппарата.;

г) затраты, связанные с риском потерь (устаревание, порча, замена);

д) ускорение движения заказов на предприятии: затраты на изменение графика очередности заказов; дополнительные затраты, связанные с дроблением партий;

е) затраты на содержание: технического персонала; конторских служащих;

ж) затраты на хранение.

102) *Когда необходимо охарактеризовать поведение затрат в ответ на изменения уровня (объема) производственной деятельности применяют следующие термины:*

а) переменные;

б) полупеременные;

в) полупостоянные;

г) входящие;

д) истекшие;

е) постоянные;

ж) все ответы верны;

и) все ответы не верны.

103) *Эти издержки отражаются на прибыли, которая могла бы быть получена, если бы средства не были иммобилизованы при инвестировании в запасы, а использованы по другим направлениям:*

а) вмененные издержки;

б) релевантные издержки;

в) общепроизводственные издержки.

104) *Эти расходы включают все косвенные (непрямые) расходы, связанные с производством, но которые нельзя прямо, непосредственно отнести на конкретные виды готовых изделий:*

а) вмененные издержки;

б) релевантные издержки;

в) общепроизводственные издержки.

105) *Эти финансовые затраты представляют собой будущий прирост денежной наличности, величина которого зависит от рассматриваемого решения:*

а) вмененные издержки;

б) релевантные издержки;

в) общепроизводственные издержки.

106) *На предложенном примере проведите классификацию затрат швейной фабрики: Затраты материала (ткани), из которого шьют джинсы – это …. Затраты ниток, молний, пуговиц, кнопок относительно конкретного вида изделия – это….*

а) прямые материальные затраты;

б) непрямые материальные затраты;

107) *Смысловое соответствие между информационным запросом и полученным сообщением – это:*

а) аппроксимация;

б) релевантность;

в) релевантные уровни.

108) *Это те уровни деловой активности (объема производства), с которыми организация, скорее всего, предполагает работать, обычно это нормальная производственная мощность:*

а) аппроксимация;

б) релевантность;

в) релевантные уровни.

109) *Приближенное выражение каких-либо величин (геометрических объектов) через другие, более простые величины, – это:*

а) аппроксимация;

б) релевантность;

в) релевантные уровни.

110) *К постоянным затратам относят:*

а) амортизация;

б) материалы;

в) сдельная заработная плата основных производственных рабочих;

г) коммунальные платежи;

д) оплата электроэнергии на технологические нужды;

е) плата за освещение и отопление;

ж) комиссионные;

и) аренда;

к) транспортные расходы;
л) страхование;
м) заготовительные расходы;
н) роялти;
п) заработная плата специалистов и служащих;
р) проценты по кредиту.

111) *К переменным затратам относят:*
а) амортизация;
б) материалы;
в) сдельная заработная плата основных производственных рабочих;
г) коммунальные платежи;
д) оплата электроэнергии на технологические нужды;
е) плата за освещение и отопление;
ж) комиссионные;
и) аренда;
к) транспортные расходы;
л) страхование;
м) заготовительные расходы;
н) роялти;
п) заработная плата специалистов и служащих;
р) проценты по кредиту.

112) *Затраты, на величину которых менеджеры не могут влиять, – это:*
а) прямые издержки;
б) косвенные издержки;
в) контролируемые затрат;
г) неконтролируемы затраты.

113) *Затраты, величина которых находится в прямой зависимости от воздействия на них менеджера, – это:*
а) прямые издержки;
б) косвенные издержки;
в) контролируемые затрат;
г) неконтролируемы затраты.

114) *Расходы, которые носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость косвенным путем, – это:*
а) прямые издержки;
б) косвенные издержки;
в) контролируемые затрат;
г) неконтролируемы затраты.

115) *Затраты, которые связаны с производством конкретных видов продуктов и могут быть прямо включены в их себестоимость (по данным накопительных ведомостей, составленных по первичным документам), – это:*

а) прямые издержки;
б) косвенные издержки;
в) контролируемые затрат;
г) неконтролируемы затраты.

116) *Себестоимость, которая используется для установления цен и принятия оперативных решений при специфических обстоятельствах, – это:*
а) себестоимость (затраты);
б) полная производственная;
в) прямая производственная (частичная) себестоимость;
г) себестоимость по центрам ответственности;
д) объектом отнесения (учета) затрат.

117) *Величина использованных в определенных целях ресурсов в денежном выражении – это:*
а) себестоимость (затраты);
б) полная производственная;
в) прямая производственная (частичная) себестоимость;
г) себестоимость по центрам ответственности;
д) объектом отнесения (учета) затрат.

118) *Вид деятельности, продукт, производственное подразделение или задача, поставленная менеджером, на которую относят затраты, – это:*
а) себестоимость (затраты);
б) производственная себестоимость;
в) прямая производственная (частичная) себестоимость;
г) себестоимость по центрам ответственности;
д) объектом отнесения (учета) затрат.

119) *Себестоимость, которая используется для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей, – это:*
а) себестоимость (затраты);
б) производственная себестоимость;
в) прямая производственная (частичная) себестоимость;
г) себестоимость по центрам ответственности;
д) объектом отнесения (учета) затрат.

120) *К переменным затратам относят:*
а) комиссионные;
б) проценты по кредиту;
в) амортизация;
г) заработная плата основных производственных рабочих;
д) плата за освещение и отопление;
е) заработная плата специалистов и служащих;
ж) роялти;
и) техническое обслуживание.

121) *К постоянным затратам относят:*

а) комиссионные;

б) проценты по кредиту;

в) амортизация;

г) заработная плата основных производственных рабочих;

д) плата за освещение и отопление;

е) заработная плата специалистов и служащих;

ж) роялти;

и) техническое обслуживание.

122) *Какая себестоимость используется для расчета затратной цены:*

а) производственная себестоимость;

б) прямая производственная (частичная) себестоимость;

в) себестоимость по центрам ответственности?

123) *К постоянным затратам относят:*

а) затраты инструментов;

б) затраты на телефон;

в) налог на имущество;

г) прямые материальные затраты;

д) затраты на электроэнергию;

е) прямые трудовые затраты;

ж) амортизация оборудования, зданий;

и) косвенные (непрямые) трудовые затраты;

к) заработная плата управленческого персонала;

л) затраты на отопление;

124) *К переменным затратам относят:*

а) затраты инструментов;

б) затраты на телефон;

в) налог на имущество;

г) прямые материальные затраты;

д) затраты на электроэнергию;

е) прямые трудовые затраты;

ж) амортизация оборудования, зданий;

и) косвенные (непрямые) трудовые затраты;

к) заработная плата управленческого персонала;

л) затраты на отопление.

125) *К полупеременным затратам относят:*

а) затраты инструментов;

б) затраты на телефон;

в) налог на имущество;

г) прямые материальные затраты;

д) затраты на электроэнергию;

е) прямые трудовые затраты;

ж) амортизация оборудования, зданий;

и) косвенные (непрямые) трудовые затраты;
к) заработная плата управленческого персонала;
л) затраты на отопление.

126) *К подконтрольным затратам относят:*
а) заработная плата основных производственных рабочих;
б) аренда и коммунальные платежи;
в) расход основных материалов;
г) общехозяйственные затраты (распределение затрат штаб-квартиры);
д) сверхурочные;
е) оплата электроэнергии на технологические цели;
ж) плата за освещение и отопление.

127) *К неподконтрольным затратам относят:*
а) заработная плата основных производственных рабочих;
б) аренда и коммунальные платежи;
в) основные материалы;
г) общехозяйственные затраты (распределение затрат штаб-квартиры);
д) сверхурочные;
е) оплата электроэнергии на технологические цели;
ж) плата за освещение и отопление.

128) *К переменным затратам относят:*
а) затраты на телефон;
б) затраты на дискеты и другие накопители;
в) амортизация офисного оборудования зданий;
г) затраты на электроэнергию;
д) заработная плата (почасовая) операторов на компьютерах;
е) заработная плата администрации;
ж) аренда зданий;
и) затраты на аренду компьютеров (лизинг);
к) затраты на отопление.

129) *К постоянным затратам относят:*
а) затраты на телефон;
б) затраты на дискеты и другие накопители;
в) амортизация офисного оборудования зданий;
г) затраты на электроэнергию;
д) заработная плата (почасовая) операторов на компьютерах;
е) заработная плата администрации;
ж) аренда зданий;
и) затраты на аренду компьютеров (лизинг);
к) затраты на отопление.

130) *К полупеременным затратам относят:*
а) затраты на телефон;
б) затраты на дискеты и другие накопители;

в) амортизация офисного оборудования зданий;
г) затраты на электроэнергию;
д) заработная плата (почасовая) операторов на компьютерах;
е) заработная плата администрации;
ж) аренда зданий;
и) затраты на аренду компьютеров (лизинг);
к) затраты на отопление.

131) *В какой системе учета прямые затраты включают в себестоимость готовых изделий, а косвенные расходы целиком относятся на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли:*

а) система учета по полной производственной себестоимости;
б) система учета по прямой производственной (частичной) себестоимости;
в) системы учета по себестоимости центра ответственности;
г) система нормативных затрат?

132) *К переменным затратам относят:*
а) труд основных производственных рабочих;
б) амортизация машин и оборудования;
в) плата за аренду предприятия;
г) смазочные и другие вспомогательные материалы;
д) расходы на рекламу;
е) расходы на обслуживание машин и оборудования;
ж) жалованье администрации предприятия;
и) жалованье штата контролеров и инспекторов;
к) лицензионные платежи (роялти).

133) *К постоянным затратам относят:*
а) труд основных производственных рабочих;
б) амортизация машин и оборудования;
в) плата за аренду предприятия;
г) смазочные и другие вспомогательные материалы;
д) расходы на рекламу;
е) расходы на обслуживание машин и оборудования;
ж) жалованье администрации предприятия;
и) жалованье штата контролеров и инспекторов;
к) лицензионные платежи (роялти).

134) *К полупостоянным затратам относят:*
а) труд основных производственных рабочих;
б) амортизация машин и оборудования;
в) плата за аренду предприятия;
г) смазочные и другие вспомогательные материалы;
д) расходы на рекламу;
е) расходы на обслуживание машин и оборудования;
ж) жалованье администрации предприятия;

и) жалованье штата контролеров и инспекторов;
к) лицензионные платежи (роялти).

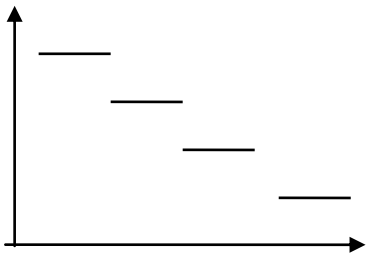
135) *К полупеременным затратам относят:*
а) труд основных производственных рабочих;
б) амортизация машин и оборудования;
в) плата за аренду предприятия;
г) смазочные и другие вспомогательные материалы;
д) расходы на рекламу;
е) расходы на обслуживание машин и оборудования;
ж) жалованье администрации предприятия;
и) жалованье штата контролеров и инспекторов;
к) лицензионные платежи (роялти).

136) *В какой системе калькулируется фактическая себестоимость продукции (фактические затраты) для оценки запасов произведенной продукции и полученной прибыли:*
а) управленческого учета;
б) производственного учета?

137) *В какой системе информация обрабатывается аналитически и предоставляется менеджерам для принятия решения:*
а) управленческого учета;
б) производственного учета?

138) *Цель какого анализа состоит в нахождении уровня деятельности (объема производства), когда выручка от реализации становится равной сумме всех переменных и постоянных затрат, причем прибыль равна нулю:*
а) анализ «затраты – объем – прибыль»;
б) маржинальный анализ;
в) анализ величин в критической точке;
г) анализ чувствительности;
д) анализ в условиях неопределенности?

139) *График каких затрат представлен на рисунке:*



а) общие переменные затраты;
б) изменение уровня переменных затрат на единицу продукции;
в) общие постоянные затраты;
г) постоянные затраты на единицу продукции.

140) *Для того чтобы определить целевой объем продаж в стоимостном выражении, нужно:*

а) разделить постоянные затраты плюс прибыль на процент маржинального дохода;

б) разделить переменные затраты плюс прибыль на процент маржинального дохода;

в) разделить постоянные затраты минус прибыль на процент маржинального дохода;

г) разделить постоянные затраты на процент маржинального дохода.

141) *Затраты и доходы, которые не зависят от принятого решения, – это:*

а) принимаемые в расчет затраты и доходы;

б) не принимаемые в расчет затраты и доходы;

в) затраты вмененные (воображаемые);

г) инкрементные (дифференциальные) затраты и доходы;

д) маргинальные затраты и доходы.

142) *Затраты, которые в сумме изменяются в прямой пропорциональности по отношению к изменению объема производства (уровня деловой активности), но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными – это:*

а) переменные;

б) постоянные;

в) полупеременные;

г) смешанные;

д) полупостоянные.

143) *В реальной жизни встречаются разные ситуации, а управленческие модели базируются на определенных допущениях, условностях. Какой анализ позволит ответить на вопрос: что будет, если:*

а) анализ «затраты – объем – прибыль»;

б) маржинальный анализ;

в) анализ величин в критической точке;

г) анализ чувствительности;

д) анализ в условиях неопределенности?

144) *Иногда для принятия решения необходимо условно начислять или приписывать затраты, которые, может быть, не будут представлять собой реальных денежных расходов в будущем, и эти затраты называются:*

а) принимаемые в расчет затраты и доходы;

б) не принимаемые в расчет затраты и доходы;

в) затраты вмененные (воображаемые);

г) инкрементные (дифференциальные) затраты и доходы;

д) маржинальные затраты и доходы.

145) *Верны ли допущения анализа «затраты – объем – прибыль»:*

а) поведение постоянных и переменных затрат нельзя измерить точно;

б) затраты и выручка от реализации имеют линейную зависимость от уровня производства;

в) производительность внутри релевантного уровня активности меняется;

г) переменные затраты и цены меняются в течение периода планирования;

д) структура продукции меняется в течение планового периода;

е) объем продаж и объем производства приблизительно равны;

ж) все ответы верны;

и) все ответы не верны?

146) *При помощи данных какого анализа легко можно просчитать различные варианты производственной программы. Иначе говоря, какой анализ позволяет получить ответ на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров:*

а) анализ «затраты – объем – прибыль»;

б) маржинальный анализ;

в) анализ чувствительности;

г) анализ в условиях неопределенности;

д) анализ величин в критической точке?

147) *Затраты и доходы, которые являются дополнительными и появляются в результате изготовления или продажи какой-то группы дополнительных единиц продукции, – это:.*

а) принимаемые в расчет затраты и доходы;

б) не принимаемые в расчет затраты и доходы;

в) затраты вмененные (воображаемые);

г) инкрементные (дифференциальные) затраты и доходы;

д) маржинальные затраты и доходы.

148) *Эти затраты имеют одновременно две составляющие. Одна их часть изменяется при изменении объема производства, а другая часть остается фиксированной в течение периода:*

а) переменные;

б) постоянные;

в) полупеременные;

г) смешанные;

д) полупостоянные.

149) *Затраты и доходы, которые представляют собой дополнительные затраты и доходы на единицу продукта, – это:*

а) принимаемые в расчет затраты и доходы;

б) не принимаемые в расчет затраты и доходы;

в) затраты вмененные (воображаемые);

г) инкрементные (дифференциальные) затраты и доходы;

д) маржинальные затраты и доходы.

150) *Эти затраты в сумме изменяются прямо пропорционально по отношению к изменению объема производства, но рассчитанные на единицу продукции, являются постоянными – это:*

а) переменные;

б) постоянные;

в) полупеременные;

г) смешанные;

д) полупостоянные.

151) *Затраты, которые не подлежат воздействию на данном уровне управленческого контроля, – это:*

а) регулируемые затраты;

б) нерегулируемые затраты;

в) нормативные затраты.

152) *В основе этого анализа лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объема производства и прибыли. Он позволяет ответить на вопрос: что мы будем иметь, если изменится один параметр производственного процесса или несколько таких параметров:*

а) анализ «затраты – объем – прибыль»;

б) маржинальный анализ;

в) анализ чувствительности;

г) анализ в условиях неопределенности;

д) анализ величин в критической точке?

153) *Затраты, которые в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности, относительно постоянны, но рассчитанные на единицу, и зависят от уровня производства, – это:*

а) переменные;

б) постоянные;

в) полупеременные;

г) смешанные;

д) полупостоянные.

154) *Затраты, которые являются постоянными для конкретного объема производства, но случается так, что в какой-то критический момент они начинают возрастать на определенную постоянную величину, – это:*

а) переменные;

б) постоянные;

в) полупеременные;

г) смешанные;

д) полупостоянные.

155) *Затраты, которые заранее установлены, выступающие в качестве показателей, которые требуется соблюдать, – это:*

а) регулируемые затраты;

б) нерегулируемые затраты;

в) значимые затраты;

г) затраты прошлого периода;

д) нормативные затраты.

156) *Затраты и доходы, которые подвержены влиянию принятого решения, – это:*

а) принимаемые в расчет затраты и доходы;

б) не принимаемые в расчет затраты и доходы;

в) затраты вмененные (воображаемые);

г) инкрементные (дифференциальные) затраты и доходы;

д) маргинальные затраты и доходы.

157) *Затраты, которые представляют собой стоимость уже потребленных ресурсов, на итоговую величину которых уже нельзя повлиять никакими решениями – ни настоящими, ни будущими – это:..*

а) регулируемые затраты;

б) нерегулируемые затраты;

в) значимые затраты;

г) затраты прошлого периода;

д) нормативные затраты.

158) *Затраты, которые ожидаются в будущем, величина которых служит основанием для выбора определенного варианта решения, – это:*

а) регулируемые затраты;

б) нерегулируемые затраты;

в) значимые затраты;

г) затраты прошлого периода;

д) нормативные затраты.

159) *Превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж, – это:*

а) прибыль;

б) маржинальная прибыль.

160) *Какие из перечисленных групп расходов используют для оценки запасов и определения финансовых результатов:*

а) релевантные и нерелевантные;

б) контролируемые и неконтролируемые;

в) расходы на продукцию и расходы периода;

г) постоянные и переменные?

161) *Какие из перечисленных групп расходов используют при подготовке управленческих решений:*

а) релевантные и нерелевантные;

б) контролируемые и неконтролируемые;

в) основные и накладные;

г) исчерпанные и неисчерпанные?

162) *Для целей управленческого учета расходы классифицируют:*

а) по экономическому содержанию;

б) местом вкладывания;
в) отношением к объему производства;
г) принципом «для разных целей – разные расходы».

163) *Постоянными называют расходы, которые:*
а) связанные с постоянным ассортиментом продукции;
б) растут с ростом объема деятельности;
в) не изменяются в пределах релевантного диапазона объема деятельности;
г) повторяются в каждом отчетном периоде.

164) *Переменными являются расходы, которые изменяются при изменении:*
а) технологии производства;
б) объема деятельности;
в) организационной структуры предприятия;
г) структуры управления.

165) *Релевантный диапазон (область релевантности) – это интервал объема деятельности, в пределах которого:*
а) общая сумма постоянных расходов не изменяется;
б) сумма постоянных расходов в расчете на единицу продукции не изменяется;
в) сумма переменных расходов в расчете на единицу продукции не изменяется;
г) общая сумма производственных расходов не изменяется.

166) *Расходы на продукцию – это:*
а) производственная себестоимость продукции;
б) коммерческая себестоимость продукции;
в) переменные расходы;
г) прямые расходы.

167) *Расходы периода – это:*
а) прямые производственные расходы;
б) общепроизводственные расходы;
в) административные и общехозяйственные расходы;
г) все из перечисленного.

168) *При пересечении границы релевантности общая сумма постоянных расходов:*
а) увеличивается;
б) уменьшается;
в) не изменяется;
г) изменяется в зависимости от вида деятельности.

169) *При увеличении объема деятельности постоянные расходы в расчете на единицу продукции:*
а) увеличиваются;
б) уменьшаются;
в) не изменяются;
г) изменяются в зависимости от вида деятельности.

170) *При пересечении границы релевантности переменные расходы в расчете на единицу продукции:*

а) увеличиваются;
б) уменьшаются;
в) не изменяются;
г) изменяются в зависимости от вида деятельности.

171) *При увеличении объема деятельности общая сумма переменных расходов:*
а) увеличивается;
б) уменьшается;
в) не изменяется;
г) изменяется в зависимости от вида деятельности.

172) *Какое из приведенных уравнений является функцией общей суммы расходов:*
а) $y = bx$;
б) $y = a + bx$;
в) $y = a + bx + cx^2$;
г) нет правильного ответа?

173) *Какое из приведенных уравнений является функцией общей суммы переменных расходов:*
а) $y = bx$;
б) $y = a + bx$;
в) $y = a + bx + cx^2$;
г) нет правильного ответа?

174) *Маржинальный доход – это:*
а) доход от реализации за минусом непрямых налогов;
б) доход от реализации за минусом постоянных расходов;
в) чистый доход от реализации за минусом переменных расходов;
г) доход от реализации за минусом себестоимости реализованной продукции.

175) *Коэффициент маржинального дохода – это отношение маржинального дохода:*
а) к сумме постоянных расходов;
б) общей сумме переменных расходов;
в) сумме операционной прибыли;
г) сумме чистого дохода от реализации продукции.

176) *Точка безубыточности – это объем реализации, при котором:*
а) маржинальный доход равняется постоянным расходам;
б) доходы равняются расходам;
в) прибыль предприятия равняется нулю;
г) все из приведенного.

177) *Одновременный подсчет и регистрация всех видов запасов – это:*
а) периодическая полная инвентаризация;
б) текущий учет;
в) текущая инвентаризация.

178) *Надбавку за сверхурочную работу производственных рабочих следует относить на конкретный заказ, если причиной сверхурочной оплаты труда является:*

а) увеличение всего объёма работы;

б) требование заказчика выполнить заказ раньше;

в) отсутствие у руководителя возможности внести заказ в расчет объёма производства;

г) требование руководства завершить работу до закрытия производства в связи с ежегодным отпуском.

179) *К какому типу классификации относится списочно-штатная зарплата, зарплата совместителей, зарплата работающих по договорам подряда:*

а) видам;

б) элементам;

в) составу работников;

г) категориям работников?

180) *Регулярный, скажем, ежедневный, выборочный подсчет и регистрация – это:*

а) периодическая полная инвентаризация;

б) текущий учет;

в) текущая инвентаризация.

181) *Цель учета затрат на рабочую силу:*

а) определение затрат рабочего времени по видам деятельности;

б) величины выработки или степени выполнения сменного задания;

в) достоверное исчисление заработной платы;

г) контроль за использованием фондов оплаты труда;

д) все ответы верные;

е) все ответы не верные.

182) *Партия, полученная первой, была первой и отпущена; т. е. «первая партия на приход – первая в расход»:*

а) LIFO;

б) FIFO;

в) средневзвешенной цены.

183) *Заведующий складом (кладовщик) ведет:*

а) оперативный учет количества наличных материалов в карточке складского учета;

б) производственный учет количества наличных материалов в карточке складского учета;

в) оперативный учет количества наличных материалов в графе складского учета.

184) *К какому типу классификации относится основная и дополнительная зарплата:*

а) видам;

б) элементам;

в) составу работников;

г) категориям работников?

185) *Инвентаризация, при проведении которой выбирается определенный перечень деталей, которые сдерживают производство или по которым наблюдаются постоянные потери и брак, это:*

а) полная;

б) частичная;

в) плановая;

г) перманентная.

186) *Точка заказа – это:*

а) дата заказа;

б) уровень запаса, при котором наступает необходимость их пополнения;

в) объём заказа.

187) *Учет материальных затрат ведется в разрезе следующих статей калькуляций:*

а) сырье и материалы;

б) покупные комплектующие изделия;

в) полуфабрикаты;

г) работы и услуги промышленного характера;

д) возвратные отходы;

е) топливо и энергия на технологические цели;

ж) потери вследствие технологически неминуемого брака.

188) *Цель сбора данных в системе накопления затрат установить:*

а) каковы затраты по двум главным объектам – продукту (для оценки стоимости запаса) и центрам ответственности (в целях контроля за уровнем затрат);

б) каковы затраты по двум главным объектам – продукту (для оценки стоимости запаса) и центрам рентабельности (в целях контроля за уровнем затрат).

189) *Основная цель управленческого учета состоит в предоставлении информации:*

а) внешним пользователям;

б) внутренним пользователям;

в) органам исполнительной власти.

190) *Сущность двухбункерного хранения запасов состоит в:*

а) хранении запасов в двух бункерах на складе;

б) объединении функции контроля качества и контроля производства;

в) объединении функции контроля запасов и контроля производства.

191) *К какому типу классификации относится зарплата рабочих, служащих, руководителей:*

а) видам;

б) элементам;

в) составу работников;

г) категориям работников?

192) *Организация труда на предприятии включает:*

а) разделение и кооперацию труда;

б) создание условий для высококачественной работы;

в) повышение квалификационного и культурно–технического уровня персонала;

г) материальное и моральное стимулирование труда;

д) социальное страхование.

193) *Регулярный, скажем, ежедневный выборочный подсчет и регистрация – это:*

а) периодическая полная инвентаризация;

б) текущий учет;

в) текущая инвентаризация.

194) *Главными причинами нехватки исходных материалов являются*:

а) неожиданно высокий спрос в течение короткого промежутка времени;

б) необычно длительные задержки в производстве готовых деталей;

в) невозможность для поставщика выполнить договор о поставках в установленный срок;

г) брак, выявленный при осмотре.

195) *Награда за выполненную работу в соответствии с установленными нормами труда (нормы времени, выработки). Она устанавливается в виде тарифных ставок (окладов) и сдельных расценок для рабочих и должностных окладов для служащих:*

а) основная зарплата;

б) дополнительная зарплата.

196) *Причинами того, что фактический уровень запасов отличается от уровня, зафиксированного в документации или в памяти компьютера может быть:*

а) запись по ошибке внесена на другой счет Главной книги по запасам или в другую складскую карточку;

б) товары помещены не там, где им надлежит находиться;

в) арифметические ошибки при подсчете баланса запасов в складской карточке или на счете Главной книги по запасам, если подсчет не автоматизирован;

г) хищение запасов.

197) *В машиностроении к незавершенному производству относят:*

а) заготовки;

б) поковки;

в) отливки;

г) детали;

д) узлы и изделия, не прошедшие всех операций обработки, предусмотренных технологическим процессом;

е) изделия, находящиеся на стадии доукомплектования, испытания, упаковки и т. д.

ж) материалы, покупные полуфабрикаты, находящиеся в цехах, но не подвергшиеся обработке или сборке в узлы и изделия;

и) окончательно забракованные полуфабрикаты, узлы и изделия; оставшиеся в производстве детали, узлы и изделия по аннулированным заказам;
к) возвращенная продукция.

198) *Последний товар, поступивший на склад, был отпущен первым, т. е. «последняя партия на приход – первая в расход» – это метод:*

а) LIFO;

б) FIFO;

в) средневзвешенной цены.

199) *Инвентаризация, которая предусматривает охват всего перечня полуфабрикатов во всех контрольно-учетных точках, – это:*

а) полная инвентаризация;

б) частичная инвентаризация;

в) плановая инвентаризация;

г) перманентная инвентаризация.

ЧАСТЬ 3
ПЕРЕЧЕНЬ ЗАДАЧ

Метод разделения затрат «высокий – низкий» («минимакс»)

Задача 1. 1. Дифференцируйте общую сумму полупеременных затрат на обслуживание на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных затрат на обслуживание в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 200 машино-часах (табл. 31).

Таблица 31 – Исходные данные

Номер недели	Уровень деловой активности, маш-час	Затраты на обслуживание, грн
1	60	10 000
2	72	11 280
3	90	11 550
4	93	13 755
5	100	14 450
6	102	15 060
7	108	15 480
8	117	17 700
9	123	17 850
10	132	18 165
11	141	19 740
12	144	21 840

Задача 1. 2. Дифференцируйте общую сумму полупеременных затрат на обслуживание на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных затрат на обслуживание в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 170 машино-часах (табл. 32).

Таблица 32 – Исходные данные

Номер недели	Уровень деловой активности, маш-час	Затраты на обслуживание, грн
1	**2**	**3**
1	69	10 650
2	85	11 280
3	86	11 550
4	90	13 755
5	100	14 450
6	105	15 060
7	111	15 480
8	129	17 700
9	130	17 850

Продолжение таблицы 32

1	2	3
10	149	18 165
11	150	19 740
12	154	21 840

Задача 1. 3. Дифференцируйте общую сумму затрат на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных производственных затрат в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 1 200 ед. объема (табл. 33).

Таблица 33 – Исходные данные

Объем	Месяц	Уровень деловой активности, шт.	Затраты, грн
Наивысший	12	1 645	24 700
Наименьший	8	1 505	23 600

Задача 1. 4. Дифференцируйте общую сумму затрат на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных производственных затрат в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 50 машино-часов (табл. 34).

Таблица 34 – Исходные данные

Объем	Месяц	Уровень деловой активности, маш–час	Затраты, грн
Наивысший	12	5 310	19 600
Наименьший	8	4 870	18 200

Задача 1. 5. На производственном участке за прошедшие десять отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты (табл. 35).

Таблица 35 – Исходные данные

Отчетный период	Уровень деловой активности, ед.	Фактические затраты, тыс. д. е.
1	920	3 810
2	980	4 020
4	1 060	4 150
5	1 080	4 350
6	1 120	4 420
7	1 290	5 070
8	1 570	5 430
9	1 780	5 960
10	1 820	6 890

Общую сумму полупеременных производственных затрат дифференцируйте на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных производственных затрат в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 2 000 ед. объема.

Задача 1. 6. На производственном участке за прошедшие пять отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты (табл. 36).

Таблица 36 – Исходные данные

Отчетный период	**Уровень деловой активности, ед.**	**Фактические затраты, тыс. д. е.**
1	920	3 810
2	1 040	4 020
3	1 060	4 050
4	1 780	5 960
5	1 920	6 890

Общую сумму полупеременных производственных затрат дифференцируйте на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных производственных затрат в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 2 800 ед. объема.

Задача 1. 7. На производственном участке за прошедшие семь отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты (табл. 37).

Таблица 37 – Исходные данные

Отчетный период	**Уровень деловой активности, ед.**	**Фактические затраты, тыс. д. е.**
1	980	4 050
2	1 040	4 150
3	1 080	4 350
4	1 120	4 420
5	1 570	5 430
6	1 780	5 960
7	1 820	6 890

Общую сумму полупеременных общепроизводственных затрат дифференцируйте на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных производственных затрат в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 3 000 ед. объема.

Задача 1. 8. На производственном участке за прошедшие шесть отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты (табл. 38).

Таблица 38 – Исходные данные

Отчетный период	Уровень деловой активности, ед.	Фактические затраты, тыс. д. е.
1	450	2 700
2	870	3 100
3	1 000	3 200
4	1 120	4 500
5	1 240	5 600
6	1 380	6 800

Общую сумму полупеременных производственных затрат дифференцируйте на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных производственных затрат в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 1 200 ед. объема.

Задача 1. 9. На производственном участке за прошедшие шесть отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты (табл. 39).

Таблица 39 – Исходные данные

Отчетный период	Уровень деловой активности, ед.	Фактические затраты, тыс. д. е.
1	1 000	2 900
2	1 400	3 100
3	1 800	3 700
4	2 000	4 000
5	2 100	4 500
6	2 800	5 200

Общую сумму полупеременных производственных затрат дифференцируйте на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных производственных затрат в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 2 500 ед. объема.

Задача 1. 10. Предприятие «Виста» изготовляет один вид продукции. Для контроля за расходами на предприятии хотят определить уровень переменных и постоянных расходов, исходя из отчетных данных за последние 10 месяцев (табл. 40).

Таблица 40 – Исходные данные

Месяц	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Уровень деловой активности, ед.	5	7	8	6	3	2	4	6	8	7
Фактические затраты, тыс. д. е.	34	38	40	36	30	28	32	36	40	38

На основании приведенных данных определить: уровень переменных и постоянных расходов (методом мини-макси); сумму ожидаемых расходов на производство 9 ед. продукции в следующем месяце.

Понятие о маржинальном доходе и анализе взаимосвязи «затраты – объем – прибыль»

Задача 2. 1. Предприятие реализует 1 000 ед. Продукции по цене 200 грн за единицу, переменные расходы на единицу продукции составляют 80 грн, общая сумма постоянных расходов составляет 66 000 грн за год.

Необходимо определить, как изменится сумма прибыли, если:

1) объем реализации увеличить на 10 % при одновременном росте суммы постоянных расходов на 15 000 грн;

2) объем реализации уменьшить на 10 %, а цену реализации повысить на 15 %;

3) повысить переменные расходы на 5 % при неизменных других показателях.

4) точку безубыточности в натуральном выражении/

Задача 2. 2. Компания «Янус» производит один вид продукции, которую реализует по цене 100 грн за единицу. Затраты компании на производство продукции составляют: переменные затраты на единицу – 70 грн, общие постоянные затраты – 24 000 грн. Необходимо определить: точку безубыточности в денежном и натуральном выражении; объем реализации, необходимый для получения прибыли в размере 6 000 грн.

Задача 2. 3. Компания «Янус» производит один вид продукции, которую реализует по цене 100 грн за единицу. Затраты компании на производство продукции составляют: переменные затраты на единицу – 70 грн, общие постоянные затраты – 24 000 грн. Необходимо определить: какую прибыль получит компания при объеме реализации 130 000 грн, точку безубыточности в денежном и натуральном выражении.

Задача 2. 4. Компания «Янус» производит один вид продукции, которую реализует по цене 110 грн за единицу. Затраты компании на производство продукции составляют: переменные затраты на единицу – 50 грн, общие постоянные затраты – 1 000 грн. Необходимо определить: объем реализации, необходимый для получения прибыли в размере 5 000 грн; точку безубыточности в денежном и натуральном выражении.

Задача 2. 5. Компания «Рай» реализовала в отчетном году 90 000 единиц продукции по цене 15 грн за единицу. При этом переменные затраты на единицу составили 6 грн., а постоянные затраты – 360 000 грн. В следующем году запланировано увеличить объем реализации на 10 %, что потребует дополнительных затрат на рекламу в сумме 27 500 грн и возрастания зарплаты на 62 500 грн за счет увеличения численности мастеров. Определить, точку безубыточности в отчетном и плановом периоде; целесообразность мероприятий по увеличению объема реализации.

Задача 2. 6. Компания «Рай» реализовала в отчетном году 1 000 единиц продукции по цене 25 грн за единицу. При этом переменные затраты на единицу составили 14 грн, а постоянные затраты – 2 500 грн. В следующем году запланировано увеличить объем реализации на 25 %, что потребует дополнительных затрат на рекламу в сумме 1 200 грн и возрастания зарплаты на 3 100 грн за счет увеличения численности мастеров. Определить, точку безубыточности в отчетном и плановом периоде; целесообразность мероприятий по увеличению объема реализации.

Задача 2. 7. Компания производит музыкальные инструменты, в том числе органы. Модель органа Д–14 очень перспективна и имеет большой потенциальный рынок. Есть смета затрат по модели Д–14 (табл. 41).

Таблица 41 – Исходные данные

Показатель	**Значение**
Переменные затраты на единицу	д.е.
Прямые материальные затраты	2 300
Прямые трудовые затраты	800
Общепроизводственные расходы	600
Затраты на реализацию	500
Суммарные постоянные затраты	д.е.
Общепроизводственные расходы	195 000
Расходы на рекламу	55 000
Административные расходы	68 000
Цена продажи	9 500

Определите критическую точку в натуральном и денежном выражении. Компания продала 65 органов в год, сколько прибыли она получила?

Задача 2. 8. Компания производит музыкальные инструменты, в том числе органы. Модель органа Д–14 очень перспективна и имеет большой потенциальный рынок. Есть смета затрат по модели Д–14 на год (табл. 42).

Таблица 42 – Исходные данные

Показатель	**Значение**
Переменные затраты на единицу	де
Прямые материальные затраты	2 300
Прямые трудовые затраты	800
Общепроизводственные расходы	600
Затраты на реализацию	500
Суммарные постоянные затраты	де
Общепроизводственные расходы	195 000
Расходы на рекламу	55 000
Административные расходы	68 000
Цена продажи	9 500

Менеджер компании составляет план на следующий год. Ему необходимо: рассчитать количество органов, которое компания должна продать, чтобы получить прибыль 95 400 д. е. Предполагается, что цена

продажи и затраты останутся неизменными. Рассчитайте прибыль, если компания увеличит объем продаж на 20 %, а цена продажи одного органа уменьшится на 500 д. е. Определите критическую точку, если затраты на рекламу величаться на 47 700 д. е. Производственная мощность выпуска органов составляет 100 штук в год.

Задача 2. 9. Компания «Мартелл» недавно вышла на рынок, где очень высока конкуренция. Менеджер предпринимает шаги, чтобы завоевать часть рынка. Цена на продаваемую им продукцию – 560 д.е. за единицу, что намного ниже цен большинства конкурентов. Переменные затраты компании составили 208 д.е. на одно изделие, а постоянные затраты за год были 90 000 д.е.. Предположим, что компания смогла продать 1 000 изделий за год. Какова прибыль (убытки) за год? Менеджер добился успеха в завоевании положения на рынке. Какую цену на продукцию надо установить, чтобы прибыль составила 50 000 д.е.? Предполагается, что переменные и постоянные затраты не изменились, а уровень производства не может превышать объема производства в первом году.

Задача 2. 10. Компания «Мартелл» недавно вышла на рынок, где очень высока конкуренция. Менеджер предпринимает шаги, чтобы завоевать часть рынка. Цена на продаваемую им продукцию – 14 д.е. за единицу, что намного ниже цен большинства конкурентов. Переменные затраты компании составили 8,3 д.е. на одно изделие, а постоянные затраты за год были 35 000 д.е.. Предположим, что компания смогла продать 100 000 изделий за год. Какова прибыль (убытки) за год? Менеджер добился успеха в завоевании положения на рынке. Какую цену на продукцию надо установить, чтобы прибыль составила 30 000 д.е.? Предполагается, что переменные и постоянные затраты не изменились, а уровень производства не может превышать объема производства в первом году.

Задача 2. 11. Фирма ABC производит и продает на рынке фотоаппарат. Результаты деятельности фирмы за финансовый год таковы:

Выручка	120 000
Основные материалы	40 000
Основная заработная плата производственных рабочих	24 000
Накладные расходы	36 000

На следующий год запланировано снизить отпускную цену фотоаппарата на 10 %, что, как предполагается, увеличит объем продаж на 50 %. Для будущего года будет важно следующее.

Заработная плата производственных рабочих – переменные затраты. Цена на материалы, которые составляют половину (по стоимости) всех необходимых материалов, увеличится на 10 %. Часовая тарифная ставка основных производственных рабочих вырастет на 5 %. Из упомянутых накладных расходов 20 000 представляют собой постоянные затраты, а 10 000 – подконтрольные затраты, причем менеджеры планируют провести кампанию по снижению затрат, результатом которой будет экономия

в размере 2 000; оставшиеся 6 000 – это затраты, изменяющиеся вместе с объемом производства.

Вам необходимо:

−приготовить отчет, показывающий плановую операционную прибыль на следующий год,

−рассчитать точку безубыточности и запас прочности для обоих лет.

Задача 2. 12. Фирма ABC производит и продает на рынке фотоаппарат. Результаты деятельности фирмы за финансовый год таковы:

Выручка	300 000
Основные материалы	20 000
Основная заработная плата производственных рабочих	12 000
Накладные расходы	19 600

На следующий год запланировано увеличить отпускную цену фотоаппарата на 17 %, что, как предполагается, увеличит объем продаж на 35 %. Для будущего года будет важно следующее.

Заработная плата производственных рабочих – переменные затраты. Цена на материалы, которые составляют половину (по стоимости) всех необходимых материалов, увеличится на 5 %. Часовая тарифная ставка основных производственных рабочих снизиться на 10 %. Из упомянутых накладных расходов 11 600 представляют собой постоянные затраты, а 5 000 – подконтрольные затраты, причем менеджеры планируют провести кампанию по снижению затрат, результатом которой будет экономия в размере 1 000; оставшиеся 3 000 – это затраты, изменяющиеся вместе с объемом производства.

Вам необходимо:

−приготовить отчет, показывающий плановую операционную прибыль на следующий год,

−рассчитать точку безубыточности и запас прочности для обоих лет.

Задача 2. 13. Предприятие «Диод» изготовляет за год 400 ед. продукции и реализует ее по цене 500 грн за единицу. Переменные расходы на производство единицы продукции составляют 300 грн. Постоянные расходы предприятия – 70 000 грн.

Необходимо определить:

1) критический уровень производства (точку безубыточности) и сумму прибыли, которая получает предприятие при данных условиях;

2) как изменится прибыль, если расходы на рекламу вырастут на 10 000 грн за год, который даст возможность увеличить объем производства и реализации на 30 000 грн (при неизменных других показателях);

3) как изменится прибыль, если переменные расходы вырастут на 20 грн на единицу продукции, но при этом вырастет и объем реализации до 450 ед. (при неизменных других показателях);

4) как изменится прибыль, если уценить на 30 грн единицу продукции, а расходы на рекламу увеличить на 25 000 грн и это будет способствовать росту объема реализации на 50 % по количеству;

5) как изменится прибыль, если вместо расходов на рекламу (10 000 грн) оплачивать комиссионные реализаторам по 35 грн за каждую единицу проданной продукции, и это обусловит рост объема продаж на 15 % по количеству.

Задача 2. 14. Предприятие «Прилуки» производит один вид продукции и реализует по средней цене 56 грн за единицу. Переменные расходы на производство единицы продукции составляют 20 грн, постоянные расходы – 16 200 грн за месяц. Проектная мощность предприятия в месяц – 1 000 единиц продукции, норма налогообложения прибыли – 25 %.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях и в процентах к проектной мощности;

2) сумму чистой прибыли (убытка), которую получит предприятие при достижении проектной мощности;

3) какое количество продукции необходимо реализовать, чтобы получить чистую прибыль 8 100 грн;

4) какую необходимо установить цену за единицу продукции, чтобы предприятие при достижении проектной мощности могло получить 9000 грн чистой прибыли.

Задача 2. 15. Студенческая столовая обслуживает посетителей комплексными обедами ценой 7 грн. Расходы столовой на приобретение продуктов питания для приготовления одного обеда составляют 4 грн. Постоянные расходы столовой (содержание персонала, коммунальные платежи и т. др.) достигают 600 грн за неделю.

Необходимо определить:

1) критический объем (точку безубыточности) для столовой (по количеству посетителей и суммой выручки);

2) какую прибыль будет иметь столовая, если количество посетителей будет составлять 300 чел. за неделю;

3) сколько желательно иметь посетителей, чтобы прибыль столовой достигла 600 грн за неделю.

Задача 2. 16. Фирма «Саяны» изготовляет и реализует один вид продукции. В отчетном году сумма продаж достигла 140 000 грн, расходы – 100 000 грн, из которых: основные материалы – 40 000 грн, прямая зарплата производственного персонала – 30 000 грн, производственные накладные расходы: постоянные – 18 000 грн, переменные – 12 000 грн.

На следующий год отдел маркетинга предлагает уценить реализацию продукции на 10 % и благодаря этому увеличить объем продаж на 30 %. При этом необходимо учесть, что почасовая тарифная ставка основных рабочих вырастет на 5 %, цены на половину материалов повысятся на 10 %, а на вторую половину – снизятся на 5 %, постоянные накладные расходы вырастут на 2 000 грн.

Необходимо:

1) составить отчет о финансовых результатах работы фирмы в отчетном и следующем году, определить операционную прибыль;

2) определить точку безубыточности, запас прочности и коэффициенты запаса прочности за два периода;

3) дать рекомендации менеджеру о целесообразности принятия предложения отдела маркетинга.

Задача 2. 17. Предприятие «Крекинг-завод» изготовляет три вида продукции в одном производственном процессе и реализует их с такими показателями (табл. 43).

Таблица 43 – Исходные данные

Показатель	**Вид продукции**		
	А	**Б**	**В**
Цена реализации за единицу продукции, грн	0,8	0,90	1,10
Переменные затраты на единицу продукции, грн	0,6	0,75	1,00
Удельный вес отдельных видов продукции в общем объеме производства, %	50	40	10

Постоянные расходы предприятия за месяц составляют 25 500 грн, фактический объем производства всех видов продукции вместе – 400 000 ед.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности, запас прочности и коэффициент запаса прочности;

2) объем реализации продукции для получения общей суммы чистой прибыли 12 750 грн (при ставке налогообложения прибыли – 25 %.)

Задача 2. 18. Предприятие производит и реализует одновременно два вида безалкогольных напитков. Данные об объемах продаж и затратах приведены в таблице 44.

Таблица 44 – Основные показатели деятельности предприятия, грн.

Показатель	**Безалкогольные напитки**	
	«Фанта»	**«Тархун»**
Объем продаж в месяц, бут.	25 000	40 000
Цена реализации, грн	9,5	6,5
Переменные затраты на единицу изделия, грн	7	5
Постоянные затраты за месяц, грн	15 000	

Требуется определить:

- точку безубыточности в натуральном и денежном выражении;
- размер прибыли, получаемой предприятием за месяц;
- размер прибыли, которую получит предприятие, если расширит продажу напитка «Фанта» до 60 000 бут., а напитка «Тархун» – до 50 000 бут.

Задача 2. 19. Компания «Корд» изготовляет один вид продукции и продает ее постоянному покупателю по цене 100 грн за единицу. Переменные расходы на изготовление единицы продукции составляют 60 грн, постоянные расходы компании – 30 000 грн за месяц.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях;

2) объем реализации в натуральном и денежном измерителях, необходимый для получения прибыли 8 000 грн.;

3) сумму ожидаемой прибыли при реализации 1 000 единиц продукции;

4) сумму ожидаемой прибыли при реализации продукции на сумму 120 000 грн.

Задача 2. 20. Предприятие «Автомузыка» выпускает стандартную модель автомобильного радиоприемника, который продает по цене 600 грн/ед. В будущем году предприятие планирует произвести и продать 25 000 радиоприемников.

Расходы предприятия характеризуют такие показатели:

а) производственные расходы:

– переменные на материалы 200 грн на 1 радиоприемник;

– переменные на оплату труда 140 грн на 1 радиоприемник;

– другие производственные переменные 120 грн на 1 радиоприемник;

– постоянные производственные 500 000 грн за год;

б) общие, административные расходы и расходы на сбыт:

– переменные 30 грн на 1 радиоприемник;

– постоянные 600 000 грн за год.

Определить:

1) точку безубыточности на следующий год в натуральном (количество приемников) и денежном (за суммой продаж) измерителях;

2) предел безопасности (запас прочности) в натуральном и денежном измерителях и в процентах от объема продаж;

3) прибыль, на получение которой может рассчитывать предприятие в будущем году.

Задача 2. 21. Предприятие «Валентина» специализируется на производстве продукции по цене 300 грн за единицу. Совокупные переменные расходы на выпуск составляют 200 тыс. грн, постоянные, – 50 тыс. грн. За год объем реализации составит 1 000 шт.

Необходимо определить:

1) точку критического объема производства и реализации продукции;

2) маржинальный и операционная прибыль на весь выпуск и на единицу продукции

Задача 2. 22. Предприятие «Крым» выпускает один вид продукции. Максимальный возможный объем производства – 100 000 ед. продукции за год (проектная мощность). Основатели считают, что прибыль должна составлять 10 % дохода от реализации. Цена реализации продукции – 5,6 грн

за единицу. Переменные расходы на весь выпуск составляют 340 000 грн, постоянные – 189 200 грн.

Необходимо определить:

1) объем производства в точке безубыточности;

2) сумму прибыли при максимально возможном объеме производства;

3) как должен измениться каждый из нижеприведенных показателей (при других неизменных) для достижения прибыли на уровне 10 % от объема реализации при существующем объеме производства:

а) цена реализации;

б) сумма постоянных расходов;

в) сумма переменных расходов.

Задача 2. 23. Предприятие «Агат» изучает возможности расширения рынков сбыта одного вида собственной продукции, используя для этого следующую отчетную информацию (в гривнях):

– объем реализации	400 000
– количество реализованной продукции, ед.	2 000
– реализационная цена за единицу	200
– расходы на сбыт (постоянные)	164 000
– переменные расходы на единицу продукции	90

Объем реализации на новых рынках, как ожидается, вырастет на 500 ед.; цена реализации останется без изменения – 200 грн/ед.; постоянные расходы вырастут на 18 000 грн; переменные расходы останутся на том же уровне – 90 грн/ед.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности к открытию новых рынков и после их освоения;

2) ожидаемый маржинальный доход и прибыль после открытия новых рынков;

3) целесообразность открытия новых рынков продукции (дать выводы).

Задача 2. 24. Предприятие «Зодиак» производит два вида продукции с такими показателями (табл. 45).

Таблица 45 – Исходные данные

Показатель	**Вид продукции**	
	А	**Б**
Объем производства и реализации, ед.	500	1 000
Цена реализации за единицу продукции, грн	200	400
Переменные затраты на единицу продукции, грн	120	290
Постоянные затраты, грн	100 000	

Администрация предприятия рассматривает вопрос о целесообразности изменения структуры производства и реализации продукции, а именно: увеличение объема продукции А до 800 ед. при уменьшении

продукции Б до 700 ед. Ожидается, что это не повлияет на сумму постоянных расходов, цену реализации и переменные расходы на единицу продукции.

Необходимо определить:

1) маржинальный доход и операционная прибыль до и после изменения структуры реализованной продукции;

2) критический объем производства (точку безубыточности) до и после изменения структуры продукции.

Задача 2. 25. Предприятие «РКС» выпускает два вида продукции с такими показателями за прошлый год (табл. 46).

Таблица 46 – Исходные данные

Показатель	**Вид продукции**	
	А	**Б**
Объем производства и реализации, ед.	1 000	200
Цена реализации за единицу продукции, грн	200	300
Переменные затраты на единицу продукции, грн	160	190

Постоянные расходы составляли 30 000 грн за год.

В следующем году планируется изменить соотношение отдельных видов продукции: увеличить производство продукции Б до 400 шт. и соответственно уменьшить производство продукции А до 800 шт. Ожидается, что это не повлияет на уровень переменных расходов, цену реализации и общую сумму постоянных расходов.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях для отчетного и планового периодов;

2) отклонение суммы прибыли за счет изменения структуры производства.

Задача 2. 26. Предприятие «Пиано» производит музыкальные инструменты, одна из моделей которых достаточно перспективная и имеет значительный спрос. Расходы на эту модель в отчетном году отображены в таблице 47 (в гривнях).

Таблица 47 – Исходные данные

Переменные на один инструмент		**Постоянные совокупные**	
Материалы	230	Общепроизводственные	19 500
Оплата труда	80	Сбытовые	5 500
Общепроизводственные	60	Административные	6 800
Сбытовые	50	–	–

Цена реализации одного изделия (инструмента) – 950 грн. Необходимо определить:

1) критический объем производства и реализации продукции в натуральном и денежном измерителях;

2) сумму прибыли от реализации 65 инструментов;

3) сколько инструмента необходимо реализовать, чтобы получить 9 540 грн прибыли;

4) как изменится сумма прибыли, если объем реализации вырастет на 20 % против указанного в п. 2, а цена продажи уменьшится на 50 грн;

5) как изменится критический объем производства, если постоянные расходы вырастут на 4 770 грн;

6) сколько нужно продать инструментов, чтобы получить 13 960 грн прибыли, если переменные расходы на единицу продукции уменьшатся на 10 %.

Задача 2. 27. Компания «Днипрометал» производит металлические изделия, которые продает по 5 грн за единицу, при переменных расходах – 4,5 грн/ед. Максимальная производственная мощность оборудования компании – 1 000 000 изделий за год. Постоянные расходы компании – 60 000 грн за год.

Определить:

1) ожидаемый финансовый результат при реализации 100 000 изделий за год;

2) цену реализации, при которой предприятие не будет иметь ни убытка, ни прибыли (цену безубыточности);

3) цену реализации, которая обеспечит получение прибыли 50 000 грн.

Задача 2. 28. Компания «Укрман» планирует в будущем году достичь объема продаж 600 000 грн. Планируемые расходы отображены в таблице 48 (в гривнях).

Таблица 48 – Исходные данные

Статьи затрат	Переменные	Постоянные
Прямые материальные	160 000	–
Прямые на оплату труда	140 000	–
Общепроизводственные	60 000	90 000
Маркетинговые	24 000	36 000
Административные	6 000	4 000
Общехозяйственные	–	10 000

Необходимо определить:

1) критический объем реализации продукции (точку безубыточности) в денежном измерителе, запас прочности и коэффициент запаса прочности;

2) маржинальный доход и операционная прибыль предприятия в плановом периоде.

Задача 2. 29. Компания «Салют» планирует продавать 200 000 ед. продукции. Постоянные расходы компании 400 000 грн. за год, переменные расходы – 60 % от цены продажи продукции.

Определить:

1) какая цена на продукцию компании обеспечит ее безубыточность;

2) при какой цене реализованной продукции компания сможет получить 100 000 грн. прибыли.

Задача 2. 30. Колбасный цех мясокомбината выпускает и продает полукапченую колбасу «Одесская» по цене 16 грн за 1 кг Проектная мощность цеха 5 000 кг колбасы за месяц. Переменные расходы на 1 кг колбасы составляют 10 грн, постоянные расходы цеха 12 600 грн за месяц.

Необходимо определить:

1) порог рентабельности (точку безубыточности) в натуральном и денежном измерителе и в процентах к проектной мощности;

2) сумму прибыли, запас прочности и коэффициент запаса прочности при достижении проектной мощности;

3) цену реализации, которая обеспечит безубыточность производства при достижении проектной мощности;

4) сумму прибыли, которая получит мясокомбинат при производстве 3500 кг колбасы за месяц.

Задача 2. 31. Предприятие «Забава» изготовляет мужские и женские костюмы. Показатели его работы за отчетный период составляют (табл. 49).

Таблица 49 – Исходные данные

Показатель	**Вид продукции**		
	Мужские костюмы	**Женские костюмы**	**Всего**
Объем производства и реализации, ед.	700	500	1 200
Цена реализации за единицу продукции, грн	400	450	–
Переменные затраты на единицу продукции, грн	260	280	–
Постоянные затраты, грн	–		100 000

Необходимо определить:

1) точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях;

2) сумму прибыли предприятия при заданном соотношении и объема производства отдельных видов продукции.

Задача 2. 32. Предприятие «Луч» производит и реализует один вид продукции с такими показателями: объем реализации – 200 ед. продукции, цена реализации – 750 грн/ед., переменные расходы – 450 грн/ед., постоянные расходы – 42 000 грн за месяц.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях;

2) ожидаемую сумму прибыли при максимальном объеме реализации;

3) запас прочности и коэффициент запаса прочности;

4) цену безубыточности, то есть минимальную цену, при которой предприятие, реализуя 200 ед. продукции, не будет иметь ни убытка, ни прибыли.

Задача 2. 33. Предприятие «Базавлук» производит и продает один вид продукции. Объем продаж составляет 5 000 ед. продукции за месяц. Переменные расходы на единицу продукции – 800 грн, постоянные

расходы – 100 000 грн ежемесячно. Ставка налогообложения прибыли – 25 %.

Необходимо определить:

1) цену безубыточности;

2) цену реализации, которая обеспечит предприятию ежемесячную чистую прибыль на сумму 15 000 грн.

Задача 2. 34. Частный предприниматель С. П. Куценко планирует продавать сувениры на фестивале. Аренда торгового места та стоимость патента составляют 300 грн за месяц. Покупная стоимость одного сувенира – 5,00 грн. Цена реализации (без НДС) – 8,00 грн.

Необходимо определить:

1) сколько сувениров нужно продать, чтобы не иметь ни прибыли, ни убытка (критический объем реализации);

2) сколько сувениров необходимо продать, чтобы получить 450 грн дохода;

3) какой чистый доход получит предприниматель, если продаст 200 сувениров.

Задача 2. 35. Отчет компании «Инвест-аудит» за прошлый год имеет такие показатели (в гривнях):

– доходы от предоставления услуг	50 000
– переменные расходы	35 000
– постоянные расходы	25 000

Необходимо определить:

1) какой доход (выручку) нужно иметь, чтобы при данных условиях достичь безубыточности деятельности;

2) какой доход (выручку) нужно иметь, чтобы достичь точки безубыточности при условии, что постоянные расходы вырастут на 12 000 грн;

3) какой доход (выручку) нужно иметь, чтобы при росте постоянных расходов на 12 000 грн получить 6 000 грн прибыли.

Задача 2. 36. Есть такие данные компании «Каупервуд» за отчетный год, грн:

– доход (выручка)	150 000
– административные расходы	
постоянные	5 000
переменные	12 000
– коммерческие расходы	
постоянные	20 000
переменные	15 000
– общепроизводственные расходы	
постоянные	10 000
переменные	5 000
– прямые расходы материалов	50 000
– прямые расходы на оплату труда	20 000

Необходимо определить точку безубыточности, запас прочности и коэффициент запаса прочности.

Задача 2. 37. Фирма «Аудит-гром» организовывает периодические семинары по вопросам налогообложения. На организацию очередного семинара она понесла затраты на печать и рассылку потенциальным слушателям программ семинара – 600 грн. Одновременно фирма заключила договор на аренду помещения для проведения семинара на 300 грн при условии, что в случае отказа от аренды не позднее недели до даты семинара она оплатит штраф в размере 25 % от суммы договора. Менее чем за неделю до даты начала семинара договор не может быть аннулирован. Оплата лекторам предусматривается в размере 400 грн. Если семинар не состоится, оплата лекторам не начисляется. Каждый участник оплачивает за участие 150 грн. В стоимость семинара включают затраты на обед – 15 грн и стоимость раздаточного материала – 5 грн.

Определить целесообразность проведения семинара или отказа от проведения, если за неделю до его начала пришли заявки только от 6 желающих.

Рассчитать:

1) какое число участников обеспечит семинару его безубыточность;

2) какую прибыль получит фирма, если в семинаре примет участие 30 желающих;

3) при какой численности участников семинара фирма получит 6 500 грн прибыли от его проведения.

Задача 2. 38. Предприятие «Заднипровское» может изготовлять продукцию четырех видов, но реализовывать лишь комплектами в двух вариантах. Информация о возможном ассортименте продукции, цене ее реализации и переменных расходах приведена в таблице 50.

Таблица 50 – Исходные данные

Вид продукции	**Цена реализации за единицу, грн**	**Переменные затраты на единицу, грн**	**Удельный вес, %**	
			Вариант	
			№ 1	**№ 2**
А	80	60	50	30
Б	120	80	30	20
В	180	120	20	40
Г	200	120	–	10

Выручка от реализации по первому варианту составляет 560 тыс. грн, по второму – 600 тыс. грн. Постоянные расходы за год для первого варианта – 100 тыс. грн, для второго – 115 тыс. грн.

Необходимо определить, какой вариант производства и реализации продукции для предприятия будет более прибыльным.

Принятие решения о специальном заказе

Задача 3. 1. Спортивный клуб «Канонада» хочет закупить у компании «Спрут» 100 двухместных байдарок по $900 за единицу, хотя обычная цена их реализации – $1 200. Компания «Спрут» имеет не полностью загруженные производственные мощности (полностью загруженные производственные мощности).

Бухгалтер компании «Спрут» составил калькуляцию специального заказа, которая приведена ниже (табл. 51).

Какое принять решение компании о специальном заказе?

Таблица 51 – Исходные данные

Статьи затрат	**Общие затраты**
Основные материалы	50 000
Основная зарплата	18 000
Производственные накладные расходы (в том числе: 60 % – постоянные расходы)	20 000
Расходы на сбыт (в том числе: 40 % – постоянные расходы)	14 000

Задача 3. 2. Предприятие «Подолья» производит обувь. Плановые производственные расходы на одну пару обуви составляют 81 грн, из которых на переменные расходы приходится 50 грн. Расходы на сбыт – 15 грн на одну пару обуви, из них переменные расходы – 5 грн. Средняя плановая цена реализации продукции – 100 грн за пару. Предприятие получило одноразовое предложение продать оптом новому заказчику 2 000 пар обуви по цене 75 грн за пару.

Необходимо определить целесообразность принятия нового заказа или отказа от него в случае полностью загруженных производственных мощностей (не полностью загруженных производственных мощностей).

Задача 3. 3. Предприятию. «Рось» предложили принять спецзаказ на изготовление 300 изделий по 100 грн/шт., хотя их обычная цена – 140 грн. Была составлена калькуляция спецзаказа (табл. 52).

Таблица 52 – Исходные данные

Статья	**Величина, грн/шт**
Основные материалы	10
Заработная плата	30
Производственные расходы (в том числе: 60 % – постоянные расходы)	20
Затраты на сбыт (в том числе: 40 % – постоянные расходы)	10

Необходимо определить целесообразность принятия нового заказа или отказа от него, если производственные мощности загружены полностью или частично.

Задача 3. 4. Предприятие «Мотор» изготавливает модели спортивных микросамолетов. Один постоянный клиент желает заказать 4 машины по цене 700 грн/шт, хотя их обычная цена 1 000 грн/шт. Для решения о целесообразности составлена следующая калькуляция спецзаказа (табл. 53).

Таблица 53 – Исходные данные

Статья	Величина, грн/шт
Основные материалы	350
Заработная плата	150
Производственные расходы (в том числе: 25 % – постоянные расходы)	100
Затраты на сбыт (в том числе: 70 % – постоянные расходы)	50

Необходимо определить целесообразность принятия нового заказа или отказа от него, если производственные мощности загружены полностью (частично).

Задача 3. 5. Спортивный клуб «Канонада» хочет закупить у компании «Спрут» 130 двухместных байдарок по $1 500 за единицу, хотя обычная цена их реализации – $1 800. Компания «Спрут» имеет не полностью загруженные производственные мощности (полностью загруженные производственные мощности).

Бухгалтер компании «Спрут» составил калькуляцию специального заказа, которая приведена ниже (табл. 54). Какое принять решение компании о специальном заказе?

Таблица 54 – Исходные данные

Статьи затрат	Общие затраты
Основные материалы	65 000
Основная зарплата	26 000
Производственные накладные расходы (в том числе: 70 % – постоянные расходы)	29 000
Расходы на сбыт (в том числе: 30 % – постоянные расходы)	15 000

Задача 3. 6. Предприятие «Подолья» производит обувь. Плановые производственные расходы на одну пару обуви составляют 100 грн, из которых на переменные расходы приходится 60 грн. Расходы на сбыт – 25 грн на одну пару обуви, из них переменные расходы – 10 грн. Средняя плановая цена реализации продукции – 130 грн за пару. Предприятие получило одноразовое предложение продать оптом новому заказчику 1 500 пар обуви по цене 95 грн за пару.

Необходимо определить целесообразность принятия нового заказа или отказа от него в случае полностью загруженных производственных мощностей (не полностью загруженных производственных мощностей).

Задача 3. 7. Предприятию. «Рось» предложили принять спецзаказ на изготовление 500 изделий по 170 грн/шт., хотя их обычная цена – 200 грн. Была составлена калькуляция спецзаказа (табл. 55).

Таблица 55 – Исходные данные

Статья	Величина, грн/шт
Основные материалы	50
Заработная плата	30
Производственные расходы (в том числе: 70 % – постоянные расходы)	40
Затраты на сбыт (в том числе: 30 % – постоянные расходы)	20

Необходимо определить целесообразность принятия нового заказа или отказа от него, если производственные мощности загружены полностью или частично.

Задача 3. 8. Спортивный клуб «Канонада» хочет закупить у компании «Спрут» 80 двухместных байдарок по $1 600 за единицу, хотя обычная цена их реализации – $2 000. Компания «Спрут» имеет не полностью загруженные производственные мощности (полностью загруженные производственные мощности).

Бухгалтер компании «Спрут» составил калькуляцию специального заказа, которая приведена ниже (табл. 56). Какое принять решение компании о специальном заказе?

Таблица 56 – Исходные данные

Статьи затрат	Общие затраты
Основные материалы	45 000
Основная зарплата	16 000
Производственные накладные расходы (в том числе: 60 % – постоянные расходы)	25 000
Расходы на сбыт (в том числе: 40 % – постоянные расходы)	11 000

Задача 3. 9. Предприятие «Подолья» производит обувь. Плановые производственные расходы на одну пару обуви составляют 150 грн, из которых на переменные расходы приходится 90 грн. Расходы на сбыт – 30 грн на одну пару обуви, из них переменные расходы – 15 грн. Средняя плановая цена реализации продукции – 210 грн за пару. Предприятие получило одноразовое предложение продать оптом новому заказчику 1 000 пар обуви по цене 170 грн за пару.

Необходимо определить целесообразность принятия нового заказа или отказа от него в случае полностью загруженных производственных мощностей (не полностью загруженных производственных мощностей).

Задача 3. 10. Предприятие «Мотор» изготавливает модели спортивных микросамолетов. Один постоянный клиент желает заказать 10 машин

по цене 1 000 грн/шт, хотя их обычная цена – 1 500 грн/шт. Для решения о целесообразности составлена следующая калькуляция спецзаказа (табл. 57).

Таблица 57 – Исходные данные

Статья	Величина, грн/шт
Основные материалы	500
Заработная плата	250
Производственные расходы (в том числе: 60 % – постоянные расходы)	120
Затраты на сбыт (в том числе: 40 % – постоянные расходы)	80

Необходимо определить целесообразность принятия нового заказа или отказа от него, если производственные мощности загружены полностью или частично.

Принятие решения о ликвидации или сокращении убыточного вида деятельности

Задача 4. 1. На основании данных таблицы (табл. 58) составьте отчет о прибыли предприятия. Составьте рекомендации по номенклатуре продаж (во внимание принимать исключение из продажи и сокращение переменных затрат наиболее убыточного изделия на 15 %.) Предприятие производит три вида продукции и имеет следующий результат деятельности за отчетный период (см. табл. 58).

Таблица 58 – Исходные данные

Показатель	Куртка	Пальто	Плащ
Количество реализованной продукции, шт.	80	100	50
Цена за единицу, грн.	100	290	180
Прямые материалы, грн.	2 000	4 500	1 900
Прямая зарплата, грн.	2 780	3 800	3 940
Производственные накладные расходы			
переменные	600	4 000	4 000
постоянные	1 500	1 500	1 500

Задача 4. 2. На основании данных таблицы (табл.59) составьте отчет о прибыли предприятия, исчислив переменные и полные затраты. Составьте рекомендации по номенклатуре продаж (во внимание принимать исключение из продажи и сокращение переменных затрат наиболее убыточного товара на 10 %.) Предприятие производит три вида продукции и имеет следующий результат деятельности за отчетный период (см. табл.59).

Таблица 59 – Исходные данные

Показатель	Товар 1	Товар 2	Товар 3
Количество реализованной продукции, шт.	50	200	100
Цена за единицу, грн.	200	580	360
Прямые материалы, грн.	2 000	3 000	2 200
Прямая зарплата, грн.	3 000	2 000	1 840
Производственные накладные расходы			
переменные	4 000	800	1 800
постоянные	3 000	3 000	3 000

Задача 4. 3. Фирма занимается выращиванием и продажей кокосов, бананов, ананасов и дынь. На основании представленных данных (табл. 60, в тысячах гривен) проведите оптимизацию структуры продаж. Сравните предложенные вами варианты. Рекомендуется исключение из продаж и увеличение объема продаж наиболее выгодного товара на 20 %.

Таблица 60 – Исходные данные

Показатель	Кокосы	Ананасы	Бананы	Дыни
Выручка от продаж	40	45	100	20
Переменные затраты	15	25	65	15
Планируемые постоянные затраты	15	5	20	10

Задача 4. 4. Фирма занимается выращиванием и продажей фруктов. На основании представленных данных (табл. 61, в тысячах гривен) проведите оптимизацию структуры продаж. Сравните предложенные вами варианты. Рекомендуется исключение из продаж и увеличение объема продаж наиболее выгодного товара в 1,5 раза.

Таблица 61 – Исходные данные

Показатель	Вишня	Персик	Черешня	Слива
Выручка от продаж	7	5	7	2
Переменные затраты	0,4	0,5	0,6	0,58
Планируемые постоянные затраты	2	6	4	1

Задача 4. 5. Фирма занимается выращиванием и продажей фруктов. На основании представленных данных (табл. 62, в тысячах гривен) проведите оптимизацию структуры продаж. Сравните предложенные вами варианты. Рекомендуется исключение из продаж и увеличение объема продаж наиболее выгодного товара в 1,3 раза.

Таблица 62 – Исходные данные

Показатели	Киви	Авокадо	Апельсин	Айва
Выручка от продаж	2,4	5	3	2
Переменные затраты	0,2	0,25	0,3	0,28
Планируемые постоянные затраты	1	3	2	1

Задача 4. 6. На основании приведенных данных (табл. 63, в тысячах гривен) проведите анализ затрат на производство. Рассмотрите ситуацию, когда по убыточному изделию либо снижают затраты по производству либо прекращают его вообще. (Допускается снижение зарплаты на 15 %).

Таблица 63 – Исходные данные

Показатель	**Изделия**				
	Т1	**Т2**	**Т3**	**Т4**	**Т5**
Выручка от продаж	100	500	300	100	250
Переменные затраты	40	350	150	115	125
Планируемые постоянные затраты	250				

Задача 4. 7. На основании приведенных данных (табл. 64, в тысячах гривен) проведите анализ затрат на производство. Рассмотрите ситуацию, когда по убыточному изделию либо снижают затраты по производству либо прекращают его вообще. (Допускается снижение зарплаты на 10 %).

Таблица 64 – Исходные данные

Показатель	**Товар 1**	**Товар 2**	**Товар 3**	**Товар 4**	**Товар 5**
Выручка от продаж	200	1000	600	200	500
Переменные затраты	80	750	350	225	250
Планируемые постоянные затраты	500				

Задача 4. 8. На основании приведенных данных (табл. 65, в тысячах гривен) проведите анализ затрат на производство. Рассмотрите ситуацию, когда по убыточному изделию либо снижают затраты по производству либо прекращают его вообще. (Допускается снижение зарплаты на 20 %).

Таблица 65 – Исходные данные

Показатель	**Товар 1**	**Товар 2**	**Товар 3**	**Товар 4**	**Товар 5**
Выручка от продаж	210	1 100	700	300	600
Переменные затраты	70	420	240	315	240
Планируемые постоянные затраты	490				

Задача 4. 9. Отчеты о выполнении бюджетов 4 подразделениями предприятия «Крап» имеют такие показатели (табл. 66, в тысячах гривен).

Таблица 66 – Исходные данные

Показатель	**Подразделение**			
	1	**2**	**3**	**4**
Выручка	1 800	2 000	1 500	2 100
Переменные затраты	1 500	1 200	1 425	1 400

Постоянные расходы предприятия (400 тыс. грн за год) распределены пропорционально прямым расходам. Необходимо обосновать предложение о целесообразности или нецелесообразности закрытия убыточного подразделения.

Задача 4. 10. Предприятие розничного торговли «Славута» имеет три отдела (секции), размещенные в одном помещении. Показатели их работы за прошлый год представлены в таблице 67 (в тысячах гривен).

Таблица 67 – Исходные данные

Показатель	Секция		
	Спортивного инвентаря	спортивной одежды	Рабочей одежды
Выручка	254	183	97
Переменные затраты	167	117	60
Постоянные затраты	46	46	46

Определить целесообразность закрытия секции рабочей одежды:

1) без других изменений деятельности;

2) при ее перепрофилировании на реализацию другого товара, который обеспечит наибольший маржинальный доход за год.

Оптимальное использование ресурсов в условиях ограничений

Задача 5. 1. Предприятие изготавливает два вида парфюмерии: «Шарм» и «Мимоза», о которых есть такая информация (табл. 68).

Таблица 68 – Исходные данные

Показатель	«Шарм»	«Мимоза»
Цена за единицу, грн.	40	60
Переменные затраты, грн.	30	42
Затраты времени на производство единицы изделия, час.	1	3
Спрос на изделия, шт.	9 000	6 000

Указать оптимальное использование имеющихся ресурсов в условиях ограниченных производственных мощностей – 12 000 маш/час, в условиях ограниченного объема реализации продукции – 12 000 шт.

Задача 5. 2. Предприятие «Ковры» вместе с другими видами продукции изготовляет ковровые покрытия двух видов. Ограничивающим фактором для изготовления ковровых покрытий является мощность работы оборудования, которая лимитируется 50 000 м.п. за год или ограниченный объем реализации продукции – 12 000 м.п. Информация об основных показателях этого вида деятельности приведена в таблице 69.

Таблица 69 – Исходные данные

Показатель	Вид покрытия	
	П–402	П–412
Производительность поточной линии, м. п. за час	4	2
Цена, грн за 1 п. м	40	60
Переменные затраты, грн на 1 п. м	25	35
Спрос на продукцию, п. м	10 000	6 000

Необходимо определить оптимальную структуру производства ковровых покрытий, которая обеспечит максимальную сумму прибыли предприятия при обоих ограничивающих условиях.

Задача 5. 3. Предприятие производит три вида продукции, о которых есть такие сведения (табл. 70).

Таблица 70 – Исходные данные

Показатель	Вид продукции		
	Б18	**Б28**	**Б38**
Цена реализации, грн/ед.	25	20	23
Переменные затраты, грн/ед.	10	8	12
Месячный спрос на продукцию, ед.	100	80	120
Затраты машинного времени на производство единицы продукции, час.	4	3	4

В каком соотношении нужно выпускать продукцию предприятию, чтобы получить максимальную прибыль, если машинное время работы оборудования ограничено 1 000 часами, а ограничения по объему реализации составляют 280 шт.

Задача 5. 4. Фабрика «Оксана» изготовляет два вида продукции: пальто и куртки. Объем производства ограничен возможностями приобретения соответствующей ткани (28 000 м) и объемом реализации продукции 10 000 шт. Исходные данные, для планирования объема производства, приведенные в таблице 71.

Таблица 71 – Исходные данные

Показатель	**Пальто**	**Куртки**
Спрос на продукцию, шт.	5 000	8 000
Цена за единицу, грн.	500	400
Переменные затраты, грн/ед.	320	260
Затраты ткани на единицу продукции, м	4	2

Постоянные расходы за отчетный период составляют 800 000 грн. Необходимо определить оптимальный план производства отдельных видов продукции для получения максимальной суммы прибыли и учетом ограничивающих факторов.

Задача 5. 5. Предприятие «Людмила» выпускает два вида продукции. Общий объем продукции ограничен объемом реализации продукции 5 000 ед. и производственными мощностями – 20 000 маш/час. Расходы на производство характеризуются такими показателями (табл. 72).

Таблица 72 – Исходные данные

Показатель	**№ 1**	**№ 2**
Спрос на продукцию, шт.	3 000	3 000
Цена за единицу, грн.	30	30
Переменные затраты, грн/ед.	15	20
Затраты времени на изготовление единицы изделия, час	4	5

Постоянные расходы предприятия составляют 12 000 грн. Необходимо определить рациональные объемы выпуска продукции для получения максимальной прибыли с учетом лимита часов работы оборудования и ограниченного объема реализации.

Задача 5. 6. Предприятие производит три вида продукции, используя для этого одно и то же оборудование. Работа оборудования ограничена 50 000 часов за год., ограниченный объем реализации продукции – 12 000 шт. Выбор продукта не повлияет на сумму постоянных расходов. Показатели производства отдельных видов продукции следующие (табл. 73).

Таблица 73 – Исходные данные

Показатель	**Вид продукции**		
	А151	**А155**	**А162**
Годовой спрос на продукцию, шт.	3 000	6 000	5 000
Расходы машинного времени на производство единицы продукции, час.	5	3	4
Цена реализации, грн/шт	50	52	46
Переменные расходы, грн/шт.	20	28	26

Определить оптимальную структуру производства продукции, которая обеспечит предприятию максимальную прибыль.

Задача 5. 7. Предприятие изготавливает два вида парфюмерии: «Шарм» и «Мимоза», о которых есть такая информация (табл. 74).

Таблица 74 – Исходные данные

Показатель	**«Шарм»**	**«Мимоза»**
Цена за единицу, грн.	100	120
Переменные затраты, грн.	70	60
Затраты времени на производство единицы изделия, час.	2	2,5
Спрос на изделия, шт.	1 600	1 400

Указать оптимальное использование имеющихся ресурсов в условиях ограниченных производственных мощностей – 6 000 маш/час, в условиях ограниченного объема реализации продукции – 2 500 шт.

Задача 5. 8. Предприятие «Ковры» вместе с другими видами продукции изготовляет ковровые покрытия двух видов. Ограничивающим фактором для изготовления ковровых покрытий является мощность работы оборудования, которая лимитируется 60 000 м.п. за год или ограниченный объем реализации продукции – 30 000 м.п. Информация об основных показателях этого вида деятельности приведена в таблице 75.

Таблица 75 – Исходные данные

Показатель	**Вид покрытия**	
	П–402	**П–412**
Производительность поточной линии, м. п. за час	5	2
Цена, грн за 1 п. м	80	50
Переменные затраты, грн на 1 п. м	50	35
Спрос на продукцию, п. м	12 000	20 000

Необходимо определить оптимальную структуру производства ковровых покрытий, которая обеспечит максимальную сумму прибыли предприятия при обоих ограничивающих условиях.

Задача 5. 9. Фабрика «Оксана» изготовляет два вида продукции: пальто и куртки. Объем производства ограничен возможностями приобретения соответствующей ткани – 7 000 м и объемом реализации продукции – 2 500 шт. Исходные данные для планирования объема производства приведены в таблице (табл. 76).

Таблица 76 – Исходные данные

Показатель	Пальто	Куртки
Спрос на продукцию, шт.	1 000	2 000
Цена за единицу, грн.	1 200	800
Переменные затраты, грн/ед.	700	400
Затраты ткани на единицу продукции, м	4	2

Постоянные расходы за отчетный период составляют 500 000 грн. Необходимо определить оптимальный план производства отдельных видов продукции для получения максимальной суммы прибыли и учетом ограничивающих факторов.

Задача 5. 10. Предприятие «Людмила» выпускает два вида продукции. Общий объем продукции ограничен объемом реализации продукции 3 000 ед. и производственными мощностями – 12 000 маш/час. Расходы на производство характеризуются такими показателями (табл. 77).

Таблица 77 – Исходные данные

Показатель	№ 1	№ 2
Спрос на продукцию, шт.	1 000	2 200
Цена за единицу, грн.	100	150
Переменные затраты, грн/ед.	70	70
Затраты времени на изготовление единицы изделия, час	4	2

Постоянные расходы предприятия составляют 120 000 грн. Необходимо определить рациональные объемы выпуска продукции для получения максимальной прибыли с учетом лимита часов работы оборудования и ограниченного спроса.

ЧАСТЬ 4
ПЛАНЫ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

Практическое занятие 1

Цель занятия: рассмотреть управленческий учет как элемент системы бухгалтерского учета. Предпосылки появления управленческого учета в Украине. Понятие управленческого учета, его сущность и предмет. Объекты управленческого учета. Назначение и задачи управленческого учета. Роль управленческого учета. Сравнительная характеристика управленческого учета и финансового учета. Структура управленческого учета. Управленческий учет как система. Требования к информации для управленческого учета. Функции бухгалтера-аналитика, осуществляющего управленческий учет. Организация управленческого учета: автономная и интегрированная системы.

Студент должен знать: понятие затрат и результатов деятельности предприятия. Эволюция методов учета затрат. Характеристика затрат. Элементы производственных затрат. Анализ «затраты – объем – прибыль». Понятие маржинального дохода, суммы и ставки покрытия. Точка нулевой прибыли. Производные показатели и их практическое использование. Классификация затрат по целям учета: классификация затрат для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли; классификация затрат для принятия решений и планировании: классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности. Содержание и назначение группировки затрат по элементам издержек и статьям калькуляции. Измерение материальных и трудовых затрат. Учет калькуляционных затрат и дискретных расходов.

Студент должен уметь: принятия управленческих решений: Планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации. Оптимизация структуры продаж в условиях ограниченных ресурсов. Принятие решения о специальном заказе.

Задачи

Пример 1. Определите функцию затрат, рассчитайте ее значение при уровне деловой активности 120 машино-часов, используя представленные ниже исходные данные (табл. 78).

Таблица 78 – Исходные данные

Номер недели	Машино-часы	Затраты на обслуживание, грн
1	**2**	**3**
1	102	17 850
2	132	18 165
3	93	15 060
4	108	13 755
5	90	11 550

Продолжение таблицы 78

1	2	3
6	144	21 840
7	117	17 700
8	69	10 650
9	123	19 740
10	141	15 480
11	102	11 280
12	72	144 450

Решение

1 Определим высшую и низшую точки деятельности путем перенесения результатов из исходной таблицы 78 и расчета разности между затратами в высшей и низшей точке деятельности (табл. 79).

Таблица 79 – Расчет разности между затратами в высшей и низшей точке деятельности

Результаты наблюдений	**Фактор затрат, маш-час**	**Затраты на обслуживание, грн**
Макс	144	21 840
Мин	69	10 650
Δ= Макс – мин	*144–69 = 75*	*21 840–10 650 = 11 190*

2 Как видно из приведенных в таблице 79 данных, увеличение уровня деятельности на 75 машино-часов привело к увеличению затрат на обслуживание на 11 190 грн.

Отсюда, рассчитаем переменные затраты на 1 машино-час:

$$C_{пз} = \frac{\Delta З_{\Sigma}}{\Delta УДА} = \frac{З_{\Sigma}^{макс} - З_{\Sigma}^{мин}}{УДА_{макс} - УДА_{мин}} = \frac{11\,190}{75} = 149{,}2\ \frac{грн}{маш-час}.$$

3 Исходя из этого, постоянные затраты равны:

$$З_{постмакс}^{\Sigma} = З_{макс} - УДА_{макс} \times C_{пз} = 21\,840 - (144 \times 149{,}2) = 355{,}2\ грн,$$

$$З_{постмин}^{\Sigma} = З_{мин} - УДА_{мин} \times C_{пз} = 10\,650 - (69 \times 149{,}2) = 355{,}2\ грн.$$

4 Следовательно, функция затрат будет иметь следующий вид:

$$З(УДА) = 355{,}2 + 149{,}2 \times УДА.$$

5 Определим значение функции, если УДА = 120:

$$355{,}2 + (149{,}2 \times 120) = 18\,259{,}2.$$

Пример 2. На производственном участке за прошедшие шесть отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты (табл. 80).

Таблица 80 – Исходные данные

Отчетный период	**Объем продукции, ед.**	**Фактические затраты, тыс. д. е.**
1	980	4 150
2	920	3 810
3	1 060	4 020
4	1 290	5 070
5	1 570	5 430
6	1 780	5 960

Произведите деление затрат в зависимости от степени их переменности по методу высшей и низшей точек. Определите мини-макси функцию затрат и найдите их прогнозируемую величину при 2 500 ед. объема.

Решение

1 Определим высшую и низшую точки деятельности. Перенесем результаты в таблицу 81 и рассчитаем разность между затратами в высшей и низшей точке деятельности.

Таблица 81 – Расчет разности между затратами в высшей и низшей точке деятельности

Результаты наблюдений	**Фактор затрат, шт.**	**Затраты, грн**
Макс	1780	5960
Мин	920	3810
Макс – мин	1780–920=860	5960–3810=2 150

2 Мы видим, что увеличение уровня деятельности на 860 шт. привело к увеличению затрат на 2 150 грн.

Отсюда, рассчитаем переменные затраты на 1 шт. (см. формулу (1)):

2 150/860 = 2,5 грн / шт.

3 Исходя из этого, постоянные затраты равны (см. формулу (2)):

З пост максимум, грн 5 960–(1 780×2,5) = 1 510.

З пост минимум, грн 3 810–(920×2,5) = 1 510.

4 Следовательно, функция затрат будет иметь следующий вид (см. формулу (3)):

$Y(x)=1\,510+2,5\times x$

$x = 2\,500, \qquad 1\,510+(2,5\times 2500) = 7\,760.$

Пример 3. Фирма АВС производит и продает на рынке фотоаппарат. Результаты деятельности фирмы за финансовый год таковы:

Выручка	120 000
Основные материалы	40 000
Основная заработная плата производственных рабочих	24 000
Накладные расходы	36 000

На следующий год запланировано снизить отпускную цену фотоаппарата на 10 %, что, как предполагается, увеличит объем продаж на 50 %. Для будущего года будет важно следующее.

Заработная плата производственных рабочих – переменные затраты. Цена на материалы, которые составляют половину (по стоимости) всех необходимых материалов, увеличится на 10 %. Часовая тарифная ставка основных производственных рабочих вырастет на 5 %. Из упомянутых накладных расходов 20 000 представляют собой постоянные затраты, а 10 000 – подконтрольные затраты, причем менеджеры планируют провести кампанию по снижению затрат, результатом которой будет экономия в размере 2 000; оставшиеся 6 000 – это затраты, изменяющиеся вместе с объемом производства.

Необходимо:

– приготовить отчет, показывающий плановую операционную прибыль на следующий год,

– рассчитать точку безубыточности и запас прочности для обоих лет.

Решение

Приготовим отчет, показывающий плановую операционную прибыль на текущий год:

Выручка =120 000 грн.

Переменные затраты = 40 000 + 24 000 + 6 000 = 70 000 грн.

Постоянные = 20 000 + 10 000 = 30 000 грн.

Маржинальная прибыль =120 000 – 70 000 = 50 000 грн.

Операционная прибыль = 50 000 – 30 000 = 20 000 грн.

Приготовим отчет, показывающий плановую операционную прибыль на следующий год:

Выручка =120 000×1,5×0,9 =162 000 грн.

Материалы = 20 000×1,5+20 000×1,1×1,5 = 63 000 грн.

Зарплата = 24 000×1,5×1,05 = 37 800 грн.

Постоянные = 20 000 грн.

Подконтрольные = 10 000–2 000 = 8 000 грн.

Переменные =6 000×1,5 =9 000 грн.

Переменные затраты = 63 000+37 800+9 000 = 109 800 грн.

Маржинальная прибыль = 162 000–109 800 = 52 200 грн.

Постоянные затраты =20 000+8 000 = 28 000 грн.

Операционная прибыль = 52 200–28 000 = 24 200 грн.

Определим точку безубыточности в денежном выражении:

$$Т_{бн}1 = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{К_{мд}} = = 30\ 000/0{,}6 = 50\ 000 \text{ грн};$$

$$Т_{бн}2 = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{К_{мд}} = 28\ 000/0{,}54 = 51\ 851{,}85 \text{ грн}.$$

Определим коэффициент маржинального дохода:

$$К_{МД}1 = \frac{МД}{Ц} = \frac{МД}{ВР} = 30\ 000/(120\ 000 – 70\ 000) = 0{,}6.$$

Кмд2 = 28 000/(162 000–109 800) = 0,54.
Определим запас прочности ($ЗП = ОР – Тб$):
ЗП1 = 120 000–50 000 = 70 000 грн;
ЗП2 = 162 000–51 851,85 = 110 148,15 грн.

Пример 4. Предприятие «Прилуки» производит один вид продукции и реализует по средней цене 56 грн за единицу. Переменные расходы на производство единицы продукции составляют 20 грн, постоянные расходы – 16 200 грн за месяц. Проектная мощность предприятия – 1 000 единиц продукции, норма налогообложения прибыли – 25 %.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях и в процентах к проектной мощности;

2) сумму чистой прибыли (убытка), которую получит предприятие при достижении проектной мощности;

3) какое количество продукции необходимо реализовать, чтобы получить чистую прибыль 8 100 грн;

4) какую необходимо установить цену за единицу продукции, чтобы предприятие при достижении проектной мощности могло получить 9 000 грн чистой прибыли.

Решение

1) Определим точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях:

$$Т_{бн} = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{Ц – З^{уд}_{пер}} = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{МД} = \frac{16\ 200}{56 – 20} = 450 \text{ шт};$$

$$К_{МД} = \frac{МД}{Ц} = \frac{МД}{ВР} = \frac{56 – 20}{56} = 0{,}64;$$

$$Тбд = \frac{З^{\Sigma}_{пост}}{К_{МД}} = \frac{16\ 200}{0{,}64} = 25\ 312{,}5 \text{ грн}.$$

2) Определим сумму чистой прибыли (убытка), которую получит предприятие при достижении проектной мощности:

$$П_О = (ОР_Н \times МД) - З_{ПОСТ} = 1\,000 \times (56 - 20) - 16\,200 = 19\,800\ грн;$$

$$П_{чист} = Прибыль - Налог\ на\ прибыль = 19\,800 - 19\,800 \times 0{,}25 = 14\,850\ грн.$$

3) Определим количество продукции, что необходимо реализовать, чтобы получить чистую прибыль 8 100 грн:

$$ОР_Н = \frac{З_{ПОСТ} + П_Ж}{МД}.$$

Но чтобы получить чистую прибыль в сумме 8 100 грн, ожидаемая прибыль д.б. больше на размер налога на прибыль:

$$П_{ожид} = \frac{8\,100}{0{,}75} = 10\,800\ грн;$$

$$ОРн = \frac{16\,200 + 10\,800}{56 - 20} = 750\ шт.$$

4) Определим, какую необходимо установить цену за единицу продукции, чтобы предприятие при достижении проектной мощности могло получить 9 000 грн чистой прибыли.

Чтобы получить чистую прибыль в сумме 9 000 грн, ожидаемая прибыль д.б. больше на размер налога на прибыль:

$$П_{ожид} = \frac{9\,000}{0{,}75} = 12\,000\ грн.$$

$$\text{Тогда } Ц_П = \frac{З_{ПОСТ} + П_Ж}{ОР_Н} + З_{ПЕР} = \frac{16\,200 + 12\,000}{1\,000 + 20} = 48{,}2 грн.$$

Пример 5. На основании приведенных данных (табл. 82, в тысячах гривен) проведите анализ затрат на производство. Рассмотрите ситуацию, когда по убыточному изделию либо снижают затраты по производству либо прекращают его вообще. (Допускается снижение зарплаты на 10 %).

Таблица 82 – Исходные данные

Показатель	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Товар 5
Выручка от продаж	200	1000	600	200	500
Переменные затраты	80	750	350	225	250
Планируемые постоянные затраты	500				

Решение

1 Просчитаем финансовый результат по текущим показателям (табл. 83, в тысячах гривен).

Таблица 83 – Отчет о прибыли по текущим показателям

Показатель	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Товар 5	Всего
Выручка от продаж	200	1 000	600	200	500	2 500
Переменные затраты	80	750	350	225	250	1 655
Добавленная стоимость	120	250	250	(–25)	250	845
Постоянные затраты	–	–	–	–	–	500
Чистая прибыль	–	–	–	–	–	345

Видно, что производство в целом работает прибыльно, получая 345 тыс. грн. прибыли. При более подробном анализе стало очевидно, что, в предложенном ассортименте не все товары приносят прибыль, а именно: производство товара 4 является убыточным.

Предлагается по убыточному изделию либо снизить затраты по производству (Допускается снижение зарплаты на 10 %), либо прекратить его вообще.

2 Просчитаем финансовый результат при прекращении производства товара 4 (табл. 84, в гривнях).

Таблица 84 – Отчет о прибыли после прекращения производства товара 4:

Показатель	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Товар 5	Всего
Выручка	200	1000	600	0	500	2300
Переменные затраты	80	750	350	0	250	1430
Маржинальный доход	120	250	250	0	250	870
Постоянные затраты	–	–	–	–	–	500
Прибыль	–	–	–	–	–	370

3 Просчитаем финансовый результат при сокращении затрат на производство (табл. 85, в гривнах).

Таблица 85 – Отчет о прибыли после сокращения затрат на производство.

Показатель	Товар 1	Товар 2	Товар 3	Товар 4	Товар 5	Всего
Выручка	200	1 000	600	200	500	2 500
Переменные затраты	80	750	350	202,5	250	1 632,5
Маржинальный доход	120	250	250	–2,5	250	867,5
Постоянные затраты						500
Прибыль						367,5

Вывод: предприятию выгодно прекращать производство изделия 4 – это даст общую прибыль в сумме 370 тыс. грн, управление затратами приведет к получению прибыли – 367,5 тыс. грн. Т.о., все предложенные варианты улучшат финансовое состояние предприятия, но наиболее выгодно прекратить производство.

Пример 6. Спортивный клуб «Канонада» хочет закупить у компании «Спрут» 100 двухместных байдарок по $900 за единицу, хотя обычная цена их реализации – $1 200. Компания «Спрут» имеет не полностью загруженные производственные мощности (полностью загруженные производственные мощности).

Бухгалтер компании «Спрут» составил калькуляцию специального заказа, которая приведена ниже (табл. 86). Какое принять решение компании о специальном заказе?

Таблица 86 – Исходные данные

Статьи затрат	Общие затраты
Основные материалы	50 000
Основная зарплата	18 000
Производственные накладные расходы (в том числе: 60 % – постоянные расходы)	20 000
Расходы на сбыт (в том числе: 40 % – постоянные расходы)	14 000

Решение

1 Проведем анализ в том случае, если производственные мощности загружены не полностью. В этом случае компании не придется отказываться от имеющихся заказов, а позволит получить недополученную прибыль:

Диф.доход: 900 × 100 = 90 000 дол.

Диф.затр.: 50 000 + 18 000 + 20 000 × 0,4 + 14 000 × 0,6 = 84 400 дол.

Диф.ФР (прибыль): 90 000 – 84 400 = 5 600 дол.

2 Проведем анализ в том случае, если производственные мощности загружены полностью. В этом случае компании придется отказываться от имеющихся заказов, что приведет к возникновению релевантных затрат:

Определим релевантные затраты: (900 – 1 200) × 100 = –30 000 дол.

Диф.ФР (убыток): 90 000 – 84 400 – 30 000 = –24 400 дол.

Вывод: если производственные мощности загружены не полностью, то заказ следует принять; в случае полной загруженности мощностей – заказ отклонить, т.к. получим убыток.

Пример 7. Предприятие изготавливает два вида парфюмерии: «Шарм» и «Мимоза», о которых есть такая информация (табл. 87).

Таблица 87 – Исходные данные

Показатель	«Шарм»	«Мимоза»
Цена за единицу, грн	40	60
Переменные затраты, грн	30	42
Затраты времени на производство единицы изделия, час	1	3
Спрос на изделия, шт.	9 000	6 000

Указать оптимальное использование имеющихся ресурсов в условиях ограниченных производственных мощностей – 12 000 маш-час, в условиях ограниченного объема реализации продукции – 12 000 шт.

Решение

Проведем оптимизацию в условиях ограниченного спроса. В этом случае производить следует то изделие, которое дает наибольший маржинальный доход на единицу:

МД «Шарм»: 40 – 30 = 10 грн/ед;

МД «Мимоза»: 60 – 42 = 18 грн/ед;

Вывод: в полном объеме следует производить изделие «Мимоза» – 6 000 шт, тогда как изделие «Шарм» следует производить в количестве: 12 000 – 6 000 = 6 000 шт.

Тогда общий МД = 6 000 × 18 + 6 000 × 10 = 168 000 грн.

Проведем оптимизацию в условиях ограниченных производственных мощностей – 120 000 нормо-часов.

Определим МД в расчете на 1 машино-час:

МД «Шарм»: 10 / 1 = 10 грн/час;

МД «Мимоза»: 18 / 3 = 6 грн/час.

Тогда объем производства будет:

– по изделию «Шарм» – в полном объеме: 9 000 шт , при этом на производство будет затратчено (9 000 × 1час) = 9 000 часов ;

– по изделию «Мимоза» время, что осталось на его производство: 12 000 – 9 000 = 3 000 часов.

Тогда возможное количество: 3 000 / 3 = 1 000 шт

Общий МД = 9 000 × 10 + 1 000 × 18 = 108 000 грн.

ЧАСТЬ 5
МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ К САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЕ СТУДЕНТОВ ЗАОЧНОГО ОТДЕЛЕНИЯ

Для самостоятельного изучения **темы 1 «Содержание дисциплины «Управленческий учет»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Содержание и аспекты управленческого учета:
- причины возникновения и актуальность управленческого учета;
- сущность управленческого учета;
- основные аспекты управленческого учета;

2 Этапы формирования управленческого учета.
- этап зарождения управленческого учета
- этап формирования управленческого учета как системы.
- этап интеграции управленческого учета в систему управления.

3 Управленческий учет в информационной системе предприятия.
- виды информации;
- экономическая информация;
- плановая информация;
- нормативно–справочная информация;
- учетная информация;
- первичная информация.

4 Сравнительная характеристика управленческого и финансового учета.
- общие черты финансового и управленческого учета;
- основные пользователи учетной информации;
- признаки характеристик: цель учета, обязательность ведения учета, регламентация учета, измерители в учете, нацеленность (привязка по времени), открытость данных, степень точности информации, периодичность составления отчетов, объекты отчетности, сроки представления отчетности, степень ответственности за ведение учета, базисная структура.

Учебно-методическая литература: [2, 3, 7, 12];

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 1–10 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 2 «Структурные элементы и системы управленческого учета»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Предмет и объекты управленческого учета:
- предмет управления учета;
- объекты учета – производственные ресурсы;
- объекты учета – хозяйственные процессы и их результаты.

2 Метод и элементы управленческого учета:

– метод управленческого учета;

– элементы управленческого учета: документация; инвентаризация; оценка, группировка и обобщение контрольных счетов; нормирование, планирование и лимитирование; контроль; анализ.

3 Принципы управленческого учета.

4 Функции управленческого учета.

5 Системы управленческого учета (базовые модели):

– признаки классификации систем управленческого учета: широта охвата информацией: систематический учет; проблемный учет. Степень взаимосвязи финансового и управленческого учета: монистическая (интегрированная); автономная. Оперативность: фактических (прошлых исторических) затрат; стандартных (нормированных) затрат. Полнота включения в себестоимость: полных затрат; частичных затрат.

6 Составные части управленческого учета.

Учебно-методическая литература: [2, 7].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 11–30 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 3 «Организация управленческого учета на предприятии»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Принципы построения управленческого учета;

– этапы организации управленческого учета на предприятии;

– 1–й этап – методологический;

– 2–й этап – технический;

– 3–й этап – организационный;

– общие принципы организации управленческого учета.

2 Процесс формирования учетной информации по уровням управления.

3 Учет по центрам ответственности:

– формирование учета затрат в зависимости от производственной структуры;

– центры возникновения затрат;

– учет по центрам ответственности;

– учет по центрам рентабельности.

4 Система записей хозяйственных операций на счетах управленческого и финансового учета:

– подходы к построению плана счетов;

– общая система учета;

– переплетенная система учета;

– интегрированная система учета.

5 Функции учетчиков-аналитиков:

– планирование;

– контроль и регулирование;

– организационная работа;

– деловые контакты (обмен информацией);

– стимулирование.

Учебно-методическая литература: [7].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 31– 93 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 4 «Классификация затрат по видам деятельности»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Производственные процессы как объект управленческого учета:

– снабженческо–заготовительная деятельность;

– производственная деятельность;

– финансово–сбытовая деятельность;

– организационная деятельность;

– инвестиционная деятельность.

2 Состав и классификация затрат по созданию и хранению запаса материалов:

– группировка затрат по следующим принципам: компонентам затрат; степени воздействия; отношению к объему поставок; видам работ; местам возникновения затрат.

3 Состав затрат, характеризующий результаты финансово-сбытовой деятельности:

– релевантные (принимаемые в расчет) затраты;

– иррелевантные затраты.

4 Классификации расходов в управленческом учете:

– оценка запасов и определение финансовых результатов: расходы на продукцию и расходы периода, прямые расходы и косвенные, основные и накладные расходы;

– принятие управленческих решений: релевантные и нерелевантные расходы, постоянные и переменные расходы, действительные и возможные расходы, маржинальные и средние расходы;

– контроль исполнения: контролируемые и неконтролируемые расходы, налогообложение и составление финансовой отчетности, по экономическим элементам (материальные, на оплату труда, на социальные мероприятия, амортизация и прочие);

– расчет себестоимости: по статьям калькуляции.

5 Классификация и состав затрат, связанных с организационной деятельностью.

6 Общая классификация затрат на производство:

– затраты, связанные с производством продукции, могут быть классифицированы по следующим признакам: центрам ответственности (по месту возникновения затрат); видам продукции, работ и услуг; однородности затрат; видам затрат; способам отнесения затрат на продукцию; зависимости затрат от объема производства; календарным периодам; целесообразности расходования; отношению к себестоимости продукции.

Учебно-методическая литература: [2, 3, 4].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 94–104 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 5 «Производственный учет: затраты и их классификация по целям учета»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Определение сущности учета затрат.

2 Производственный учет как единый процесс учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

3 Методы оценки затрат в системе управленческого учета:

– оценка по полной себестоимости;

– оценка по системе нормативных затрат, «стандарт-кост»;

– оценка себестоимости по частичным затратам, «директ-кост».

4 Классификация производственных затрат для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли:

– входящие затраты;

– истекшие затраты.

Учебно-методическая литература: [2, 7].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 104–110 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 6 «Классификация затрат для принятия решения и планирования»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Динамика затрат:

– динамика переменных затрат;

– динамика постоянных затрат;

– полупеременные затраты;

– полупостоянные затраты;

– релевантный диапазон.

2 Линейная зависимость и релевантные уровни:

– релевантные уровни;

– метод разделения затрат «высокий – низкий».

3 Принимаемые и не принимаемые в расчет затраты и доходы.

4 Безвозвратные затраты, или затраты истекшего периода.

5 Вмененные затраты

6 Инкрементные и маргинальные затраты и доходы.

7 Анализ «затраты – объем – прибыль» (CVP):

– графическая взаимосвязь «затраты – объем – прибыль»;

– точка безубыточности в натуральных измерителях;

– точка безубыточности в денежных измерителях;

– коэффициент маржинального дохода;

– запас прочности;

– объем реализации для получения желаемой прибыли в натуральных измерителях;

– объем реализации для получения желаемой прибыли в денежных измерителях;

– сумма ожидаемой прибыли при заданном объеме реализации;

– цена безубыточности.

8 Допущения анализа «затраты – объем – прибыль».

9 Динамика затрат:

– динамика переменных затрат;

– динамика постоянных затрат;

– полупеременные затраты;

– полупостоянные затраты;

– релевантный диапазон.

10 Линейная зависимость и релевантные уровни:

– релевантные уровни;

– метод разделения затрат «высокий – низкий».

Учебно-методическая литература: [3].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 110–121 из методического пособия. Кроме этого для практического применения полученных теоретических знаний желательно самостоятельно проработать примеры решения задач и решить по аналогичной методике ряд задач из предложенного перечня № 1.1–1.10 и № 2.1–2.38 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 7 «Анализ решений. Дифференциальный анализ релевантной информации для принятия управленческих решений»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Принятие управленческих решений на основе маржинального и CVP–анализа:

– решение о специальном заказе;

– производить или покупать;

– ликвидация или сокращение убыточного вида деятельности;

– решения относительно выбора оптимальной технологии производства продукции;

– оптимальное использование ресурсов в условиях ограничений;

– принятие решения о комплектующих изделиях.

Учебно-методическая литература: [12].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 121–160 из методического пособия. Кроме этого для практического применения полученных теоретических знаний желательно самостоятельно проработать примеры решения задач и решить по аналогичной методике ряд задач из предложенного перечня № 3.1–3.10, 4.1–4.10 и 5.1–5.10 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 8 «Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Альтернативная стоимость.

2 Понятие гибкой сметы.

3 Регулируемые и нерегулируемые затраты и доходы.

4 Нормативные затраты.

5 Затраты прошлого периода.

6 Значимые затраты.

Учебно-методическая литература: [3, 12, 16].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 161–173 из методического пособия.

Для самостоятельного изучения **темы 9 «Управленческий учет и анализ в системе управления предприятием»** необходимо внимательно прочитать учебно-методическую литературу. После изучения теоретического материала по данной теме для самоконтроля рекомендуется ответить на следующие контрольные вопросы:

1 Планирование и контроль издержек. Суть бюджетирования и виды бюджетов.

2 Калькулирование себестоимости по системе «стандарт-кост».

3 Калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-кост».

4 Краткая характеристика существующих систем управленческого учета, анализ их достоинств и недостатков.

Учебно-методическая литература: [3, 12, 16].

Для лучшего усвоения материала ответить на тесты № 174–180 из методического пособия.

ЧАСТЬ 6
КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

Студент должен всесторонне и глубоко изучить содержание следующих тем:

Тема 1. Содержание дисциплины «Управленческий учет.

Тема 2. Структурные элементы и системы управленческого учета.

Тема 3. Организация управленческого учета на предприятии.

Тема 4. Классификация затрат по видам деятельности.

Тема 5. Производственный учет: затраты и их классификация по целям учета.

Тема 6. Классификация затрат для принятия решения и планирования.

Тема 7. Анализ решений. Дифференциальный анализ релевантной информации для принятия управленческих решений.

Тема 8. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования.

Тема 9. Управленческий учет и анализ в системе управления предприятием.

Цель контрольной работы

Выполнение контрольной работы студентами заочной формы обучения является составной частью учебного процесса, активной формой самостоятельной работы студентов.

Цель контрольной работы состоит в закреплении и углублении теоретических знаний, приобретенных студентами в процессе изучения курса, выработке навыков самостоятельной работы с учебной, специальной литературой, умения делать обобщения и выводы.

Структура и содержание контрольной работы

Контрольная работа состоит из двух частей: теоретической и практической.

Теоретическая часть включает в себя 10 тестов с предложенными вариантами ответов, из которых необходимо выбрать правильный ответ (при необходимости ответ обосновать).

Практическая часть состоит из пяти задач.

В конце работы необходимо указать перечень используемой литературы.

Содержание контрольной работы студент выбирает согласно варианту, соответствующему последним двум цифрам зачетной книжки или порядковому номеру журнала (на усмотрение преподавателя), из таблицы В.1.

Общие требования к контрольной работе

На каждый тест нужно дать правильные ответы.

При решении задачи целесообразно привести формулы с расшифровкой входящих в них величин, выполнить решения, указать единицы полученных величин и сделать выводы.

Подбор литературы и других материалов

Учебную и специальную литературу по теме контрольной работы студент подбирает самостоятельно, используя для этого библиотечный

каталог. Особое внимание следует уделить первоисточникам, периодическим изданиям, научным статьям, передовому производственному опыту, нормативным актам (законы Украины, декреты, постановления и др.). Пользоваться необходимо только новыми изданиями и последующими редакциями нормативных актов.

Список используемых литературных источников и других материалов необходимо систематизировать и представить после текста контрольной работы.

Изложение содержания контрольной работы

Собранный, изученный и обработанный материал по теме контрольной работы необходимо изложить согласно плану работы. Каждое задание контрольной работы должно начинаться с новой страницы и иметь свой заголовок. Каждая страница контрольной работы нумеруется.

Названия таблиц, рисунков должны отражать содержание цифровой и графической информации. Таблицу или рисунок размещают после первой ссылки на них в тексте.

Приведенные в работе цифровые данные, цитаты, таблицы, рисунки, если они взяты из первоисточников, должны сопровождаться ссылками на эти источники. Ссылки на цитируемые источники должны быть оформлены определенным образом: для книг указываются автор, название книги, номер тома, части, место издания (город), название издательства, год издания, номера страниц; для журналов – автор статьи, ее название, название журнала, год и номер издания, номера страниц; для газет – автор статьи, ее название, название газеты, дата выпуска. Приведенные в работе формулы обязательно должны содержать расшифровку входящих в них величин.

Работа должна быть написана четким, разборчивым почерком, грамотно и аккуратно. Исправления, зачеркивания, вставки, сокращения слов и использования аббревиатур (кроме общепринятых) в готовом (чистовом) тексте не разрешаются. Текст работы можно написать от руки чернилами (пастой) черного или синего цвета, печатать на компьютере. После текста работы перед списком литературы студент ставит свою подпись и дату выполнения работы.

Контрольная работа выполняется в соответствии с требованиями этих методических указаний, иначе она не будет допущена к защите, независимо от ее содержания. Законченную контрольную работу студент представляет в деканат заочного отделения в срок, определенный соответствующим графиком.

Рецензирование и защита контрольной работы

Розбаловка задания для выполнения контрольной работы отражено в таблице 88.

Таблица 88 – Розбаловка задания для выполнения контрольной работы

Модуль 1			
Наименование задания	**Количество заданий**	**Балы за ответ**	**Всего (min/max)**
Тесты	10	по 0,5 балла	0 / 5
Задачи	5	по 1,0 балла	0 / 5
Всего:	–	–	5 / 10

Контрольную работу рецензирует преподаватель кафедры «Экономика промышленности».

Условия оценки выполнения контрольной работы осуществляются по схеме (рис. 11).

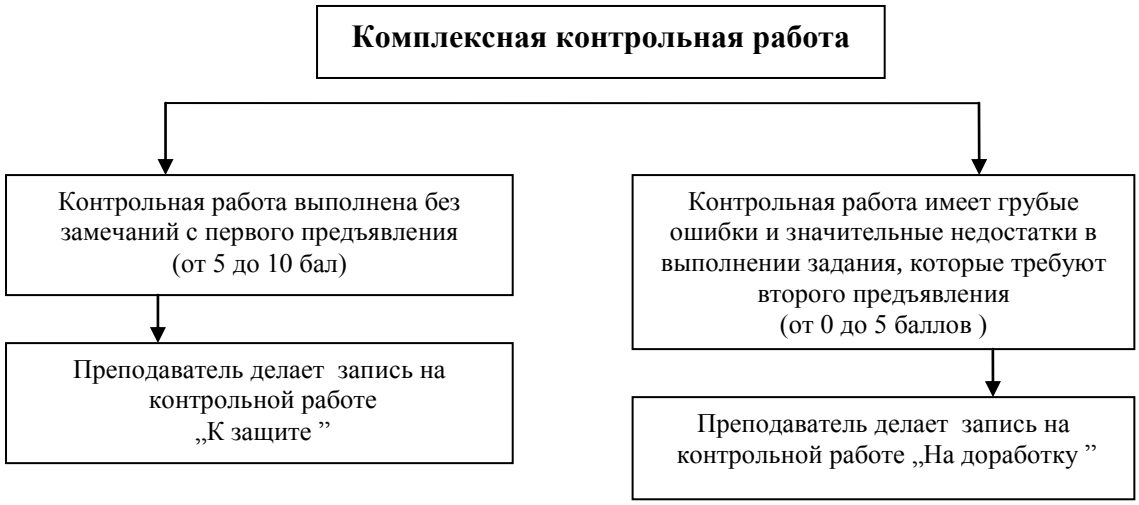


Рисунок 11 – Условия оценки выполнения контрольной работы

Дату и время защиты работы устанавливает заочный деканат.

Работа засчитывается только по итогам письменной защиты.

Защита являет собой письменный ответ по типичному тестовому заданию в пределах тем, которые отвечают вопросам защиты модуля.

Условия оценки защиты комплексной контрольной работы осуществляются по схеме (рис. 12.).

В целом после выполнения комплексной контрольной работы и ее защиты студент-заочник получает баллы, которые составляют первую часть итогового рейтинга знаний и умений по курсу «Управленческий учет».

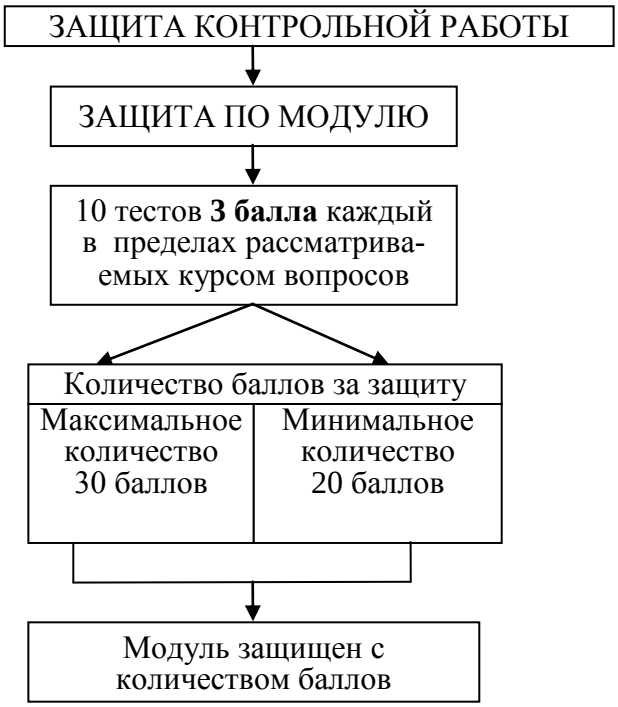


Рисунок 12 – Условия оценки защиты комплексной контрольной работы

Зачет по курсу «Управленческий учет»

Осуществляется после полного окончания теоретического и практического изучения курса «Управленческий учет».

В зачетной работе студент должен дать ответы на 10 тестов и решить 2 задачи (табл. 89).

Таблица 89 – Задание для выполнения зачетной работы

Модуль 1			
Наименование задания	**Количество заданий**	**Балы за ответ**	**Всего (min/max)**
Тесты	10	по 2,0 балла	0 / 20
Задачи	2	по 20 баллов	0 / 40
Всего:	–	–	30 / 60

Срок выполнения – 1 час академического времени.

Итоговый рейтинг знаний студента-заочника по курсу «Управленческий учет» рассчитывается путем определения суммы баллов:

Баллы за выполнение контрольной работы + Баллы за защиту контрольной работы + Баллы за сдачу экзамена

Итоговая оценка выставляется по 100-бальной шкале. Полученная сумма баллов переводится по национальной шкале и шкале ECTS в соответствии со следующей таблицей 90.

Таблица 90 – Сумма баллов по национальной шкале и шкале ECTS

Рейтинговая оценка (в баллах)	В национальной шкале	В шкале Ects
90–100	Отлично (зачтено)	A
81–89	Хорошо (зачтено)	B
75–80	Хорошо (зачтено)	C
65–74	Удовлетворительно (зачтено)	D
55–64	Удовлетворительно (зачтено)	E
30–54	Неудовлетворительно (не зачтено)	FX
1–29	Неудовлетворительно (не зачтено)	F

Шкала ECTS – оценок:

A (Отлично) – отличная работа с минимальными ошибками.

B (Очень хорошо) – выше среднего, но с некоторыми распространенными незначительными ошибками.

C (Хорошо) – обычная работа с несколькими существенными ошибками.

D (Удовлетворительно) – посредственно, со значительными недостатками.

E (Достаточно) – выполнение удовлетворяет минимуму критериев оценки

FX (Не сдано) – для получения позитивной оценки нужна некоторая доработка.

F (Не сдано) – для получения позитивной оценки нужна значительная доработка.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 **Атамас, П. Й.** Управлінський облік : – навчальний посібник / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с. – ISBN 978-966-364-769-2.

2 **Бутинець, Ф. Ф.** Бухгалтерський управлінський облік : курс лекцій / Ф. Бутинець , Л. Чижевська. – Житомир : Рута, 2000. – 446 с. – ISBN 966-7570-63-0.

3 **Голов, С. Ф.** Управленческий бухгалтерский учет : учебник / [С. Ф. Голов] – К. : Скарбы, 1998. – 380 с. – ISBN 966-95038-6-8.

4 **Данилочкина, Н. Г.** Контроллинг как инструмент управления предприятием / Н. Г. Данилочкина [и др.]. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 279 с. – ISBN 5-85177-039-2.

5 **Добикіна, О. К.** Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : навчальний посібник / О. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. – К. : Слово, 2005. – 272 с. – ISBN 966-8407-39-3.

6 **Друри, К.** Введение в управленческий и производственный учет : Учебник / Колин Друри ; пер. с англ. Ф. П. Тарасенко. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 557с. – ISBN 5-85177-038-4.

7 **Ивашкевич, В. Б.** Сборник заданий и примеров по управленческому учету : учебное пособие / В. Б. Ивашкевич [и др.]. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 80 с. – ISBN 5-279-02340-X.

8 **Карпова, Т. П.** Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп.– М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с. – ISBN 5-238-00633-0.

9 **Кондратова, И. Г.** Основы управленческого учета : учебное пособие / И. Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика. 2000. – 160 с. – ISBN 5-279-01902-X.

10 Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства : конспект лекцій / сост.: О. К. Добикіна, В. В. Ровенська, В. С. Рижиков. ; за ред. В. С. Рижикова – Краматорск : ДГМА, 2001. – 160 с.

11 **Лебедев, В. Г.** Управление затратами на предприятии : учебник / В. Г. Лебедев [и др.]. – С-Петербург : Бизнес-пресса, 2000. – 276 с. – ISBN 5-8110-0026-X.

12 **Сио, К. К.** Управленческая экономика : учебник / К. К. Сио ; пер. с англ. О. П. Абрамова. – М. : Инфра-М, 2000. – 671 с. – ISBN 5-86225-724-1.

13 **Ткач, В.И.** Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, В. М. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 141 с. – ISBN 5-279-01067-7.

14 **Скоун, Т.** Управленческий учет / Тони Скоун ; пер. с англ. Ф. П. Тарасенко. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 180 с. – ISBN 5-85177-036-8.

15 Управленческий учет : учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 429 с. – ISBN 5-89240-029-8.

16 Управленческий учет : учебное пособие / под ред. В. Палия, Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с. – ISBN 5-16-002733-5.

17 **Фольмут, Х. Й.** Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 285 с. – ISBN 5-279-01737-X.

18 **Шим Джей К.** Методы управления стоимостью и анализ затрат / Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел ; пер. с англ. Ф. П. Тарасенко. – М. : Филинъ, 1996. – 343 с. – ISBN 5-900855-32-5.

19 Методические указания к выполнению контрольных работ по курсу «Управленческий учет в оперативной деятельности предприятия» для студентов заочной формы обучения / сост. : Е. К. Добыкина, В. В. Ровенская, В. С. Рыжиков ; под ред. В. С. Рыжикова. – Краматорск : ДГМА, 2001. – 186 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Пример задания на защиту контрольной работы

1) *Затраты, подконтрольные менеджеру:*

а) заработная плата основных производственных рабочих;

б) основные материалы;

в) сверхурочные;

г) оплата электроэнергии на технологические цели;

д) аренда и коммунальные платежи;

е) плата за освещение и отопление;

ж) общехозяйственные затраты (распределение затрат штаб-квартиры).

2) *Затраты, которые связаны с производством конкретных видов продуктов и могут быть прямо включены в их себестоимость (по данным накопительных ведомостей, составленных по первичным документам), – это:*

а) прямые издержки;

б) косвенные издержки;

в) контролируемые затрат;

г) неконтролируемы затраты.

3) *Периодичность составления отчетности в управленческом учете:*

а) месячная;

б) квартальная;

в) годовая;

г) без регламентированного интервала.

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

а) выборочные учетные данные;

б) бухгалтерский учет;

в) оперативный учет и отчетность;

г) статистический учет и отчетность.

5) *Система учета, которая представлена традиционным учетом затрат на производство и калькулированием себестоимости. Основной группировкой затрат является их деление на прямые и косвенные:*

а) система частичных затрат;

б) система учета полных затрат;

в) система учета стандартных затрат;

г) система учета фактических (прошлых) затрат.

6) *Источники информации, которые относят к вне учетным:*

а) материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита;

б) материалы лабораторного и врачебно-санитарного контроля;

в) материалы проверок налоговой службой;

г) материалы постоянно действующих производственных совещаний;

д) материалы собраний трудовых коллективов;

е) бухгалтерский учет и отчетность;

ж) статистический учет и отчетность;

и) оперативный учет и отчетность;

к) выборочные учетные данные.

Задача 1. Предприятие «Крым» выпускает один вид продукции. Максимальный возможный объем производства – 100 000 ед. продукции за год (проектная мощность). Основатели считают, что прибыль к налогообложению должна составлять 10 % дохода от реализации. Цена реализации продукции – 5,6 грн за единицу. Переменные расходы на весь выпуск составляют 340 000 грн, постоянные – 189 200 грн. На основании следующих данных ответьте на поставленные тесты:

а) точка безубыточности в натуральном выражении равна 25 000 шт;

б) точка безубыточности в натуральном выражении равна 5 000 шт;

в) точка безубыточности в натуральном выражении равна 86 000 шт;

г) точка безубыточности в натуральном выражении равна 13 000 шт;

д) объем производства в точке безубыточности составит 481 600 грн;

е) объем производства в точке безубыточности составит 258 000 грн;

ж) объем производства в точке безубыточности составит 600 000 грн;

и) объем производства в точке безубыточности составит 154 000 грн;

к) сумма прибыли при максимально возможном объеме производства составит 20 500 грн;

л) сумма прибыли при максимально возможном объеме производства составит 10 100 грн;

м) сумма прибыли при максимально возможном объеме производства составит 30 800 грн;

н) сумма прибыли при максимально возможном объеме производства составит 70 500 грн;

п) критическая цена составит 5,292 грн;

р) критическая цена составит 1,258 грн;

с) критическая цена составит 10,25 грн;

т) критическая цена составит 7,0 грн.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

ПРИМЕР ЗАЧЕТНОГО ЗАДАНИЯ

I Выполните тестовые задания

1) *Какое из приведенных уравнений является функцией общей суммы расходов:*

а) $y = bx$;

б) $y = a + bx$;

в) $y = a + bx + cx^2$;

г) нет правильного ответа?

2) *Какая система учета используется на предприятии, если эта система предусматривает раздельное ведение счетов финансового и производственного учета, которые не корреспондируют один с другим:*

а) общую систему учета;

б) переплетенная система учета;

в) интегрированная система учета?

3) *Деятельность, связанная с процессами, которые обусловлены технологией производства продукции, которые состоят с основных и дополнительных операций, – это:*

а) нематериальные активы;

б) финансово–сбытовая деятельность;

в) материальные ресурсы;

г) снабженческо-заготовительная деятельность;

д) основные средства;

е) организационная деятельность;

ж) производственная деятельность.

4) *Затраты, которые не подлежат воздействию на данном уровне управленческого контроля, – это:*

а) регулируемые затраты;

б) нерегулируемые затраты;

в) нормативные затраты.

5) *Затраты, которые остаются неизменными вне зависимости от изменения объема выпуска:*

а) постоянные;

б) прямые;

в) слаборегулируемые.

6) *Партия, полученная первой, была первой и отпущена; т. е. «первая партия на приход–первая в расход».*

а) LIFO;

б) FIFO;

в) средневзвешенной цены.

7) *Расходы, которые носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость косвенным путем, – это:*

а) прямые издержки;

б) косвенные издержки;

в) контролируемые затрат;

г) неконтролируемы затраты.

8) *Затраты, которые представляют собой стоимость уже потребленных ресурсов, на итоговую величину которых уже нельзя повлиять никакими решениями – ни настоящими, ни будущими – это:*

а) регулируемые затраты;

б) нерегулируемые затраты;

в) значимые затраты;

г) затраты прошлого периода;

д) нормативные затраты.

9) *Среди перечисленных источников информации выберите те, которые относят к учетным:*

а) материалы внутриведомственной и вневедомственной ревизии, внешнего и внутреннего аудита;

б) материалы лабораторного и врачебно–санитарного контроля;

в) материалы проверок налоговой службой;

г) материалы постоянно действующих производственных совещаний;

д) материалы собраний трудовых коллективов;

е) бухгалтерский учет и отчетность;

ж) статистический учет и отчетность;

и) оперативный учет и отчетность;

к) выборочные учетные данные.

10) *Ведение управленческого учета на предприятии есть:*

а) обязательным по законодательству;

б) обязательным по требованию налоговых органов;

в) необязательным (по решению администрации предприятия);

г) необязательным по отдельным вопросам.

II Решите задачи

Задача 1. Компания «Корд» изготовляет один вид продукции и продает ее постоянному покупателю по цене 100 грн за единицу. Переменные расходы на изготовление единицы продукции составляют 60 грн, постоянные расходы компании – 30 000 грн. за месяц.

Необходимо определить:

1) точку безубыточности в натуральном и денежном измерителях;

2) объем реализации в натуральном и денежном измерителях, необходимый для получения прибыли 8 000 грн;

3) сумму ожидаемой прибыли при реализации 1 000 единиц продукции;

4) сумму ожидаемой прибыли при реализации продукции на сумму 120 000 грн.

Задача 2. На производственном участке за прошедшие семь отчетных периодов при различной степени нагрузки на рабочие места осуществлены следующие фактические затраты (табл. Б.1).

Таблица Б.1 – Исходные данные

Отчетный период	**Объем продукции, ед.**	**Фактические затраты, тыс. д. е.**
1	980	4 050
2	1 570	5 430
3	1 780	5 960
4	1 820	6 890
5	1 040	4 150
6	1 120	4 420
7	1 080	4 350

Общую сумму полупеременных общепроизводственных затрат дифференцируйте на постоянную и переменную компоненты, используя метод высших и низших точек. Составьте уравнение линейной зависимости суммарных ОПР в зависимости от уровня деловой активности и найдите их прогнозируемую величину при 3 000 ед. объема.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

ВЫБОР ВАРИАНТА КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ

Таблица В.1 – Варианты заданий для выполнения контрольной работы

Номер варианта	**Номера выполняемых тестов**										**Номера выполняемых задач**				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**
1	15	27	29	91	104	124	126	150	154	192	7	14	4	9	9
2	23	33	59	65	69	75	91	122	184	196	4	25	7	1	1
3	6	9	10	35	43	61	118	168	183	196	2	16	9	4	5
4	3	41	51	64	72	75	79	99	119	146	1	14	6	4	8
5	20	35	74	87	97	104	130	162	185	186	9	38	9	7	10
6	8	24	28	82	110	117	122	147	150	168	4	17	6	2	3
7	57	99	100	102	109	132	149	155	170	190	5	29	3	9	3
8	24	77	89	126	130	140	156	167	183	188	9	7	2	9	6
9	6	21	35	41	51	89	154	156	176	186	7	25	3	3	6
10	14	27	47	74	78	121	125	163	177	198	9	27	8	1	7
11	18	22	29	69	75	96	133	168	182	186	6	3	7	6	8
12	3	25	35	52	67	118	121	133	178	186	9	10	10	5	3
13	2	32	75	87	90	107	129	131	137	170	2	18	8	4	2
14	34	44	57	58	69	80	120	130	170	178	3	5	6	8	4
15	1	5	41	72	80	107	114	146	169	187	7	30	8	8	9
16	6	26	36	70	71	118	135	144	162	173	7	29	10	7	9
17	9	38	44	55	90	99	101	130	182	183	2	33	8	4	9
18	26	51	56	77	79	97	100	107	162	186	9	21	9	10	9
19	1	11	15	65	73	100	117	154	169	198	9	15	1	2	2
20	68	74	77	114	139	155	173	174	192	198	3	27	6	6	8
21	24	34	47	83	92	93	108	110	128	181	3	3	7	8	3
22	19	54	65	86	94	124	162	187	194	197	6	11	7	10	5
23	9	11	42	58	110	122	125	132	175	185	6	19	2	2	2
24	35	57	85	100	103	144	150	157	162	167	7	9	3	7	3
25	24	42	62	75	83	94	103	116	150	162	1	32	4	2	5
26	32	42	57	96	109	114	117	158	165	189	3	31	1	10	1
27	17	23	33	97	102	119	146	149	171	177	9	22	4	7	8
28	10	13	22	49	73	78	115	119	140	165	4	23	7	7	6
29	37	46	61	64	75	87	98	103	111	194	8	30	5	9	4
30	12	44	60	66	85	88	99	134	186	193	6	9	7	3	4
31	17	40	67	68	78	104	116	144	187	189	6	36	3	7	6
32	36	47	77	105	112	140	155	160	190	195	2	9	3	1	9
33	11	92	98	104	124	135	154	157	165	197	4	2	9	6	7
34	35	36	58	105	109	119	120	153	176	182	6	29	6	5	7
35	66	106	107	110	151	152	154	162	166	171	8	5	9	3	3

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Номер варианта	**Номера выполняемых тестов**										**Номера выполняемых задач**				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
36	33	66	79	92	120	138	167	169	177	184	6	34	5	10	4
37	4	11	12	13	96	100	113	118	136	194	2	21	5	8	7
38	74	135	181	186	25	187	21	135	56	138	4	2	4	3	3
39	22	25	81	101	114	120	128	133	145	147	10	22	2	1	2
40	7	13	41	46	64	116	119	133	187	197	4	8	9	10	3
41	48	68	74	95	109	150	152	164	173	176	2	19	4	6	8
42	11	47	66	78	94	105	142	156	174	175	7	17	2	9	6
43	23	63	69	82	83	91	101	92	133	160	1	35	1	3	5
44	33	34	47	56	56	118	127	148	171	192	2	26	7	10	8
45	9	17	27	53	68	119	123	172	176	191	6	15	3	3	7
46	15	23	26	34	71	96	116	143	157	171	8	31	7	7	7
47	13	19	49	51	53	58	64	88	91	136	9	23	4	8	1
48	1	34	36	58	59	68	117	153	175	198	2	9	10	6	6
49	8	28	34	41	59	65	69	122	163	183	8	10	5	4	5
50	18	38	73	75	79	128	133	136	141	155	9	17	3	8	2
51	3	4	37	50	59	126	136	147	163	193	2	35	3	2	5
52	2	3	29	40	45	59	144	170	171	172	9	27	8	8	4
53	6	34	65	79	101	110	120	125	139	196	5	24	1	8	3
54	33	34	45	55	61	71	82	143	166	180	9	35	5	6	9
55	8	12	15	71	84	101	111	130	131	196	9	37	7	6	2
56	11	21	19	36	79	82	97	131	148	160	6	18	10	7	6
57	12	16	68	75	106	108	110	111	145	165	4	16	9	8	3
58	37	46	55	82	91	109	120	121	156	173	8	26	9	3	2
59	52	73	81	106	107	115	149	166	173	183	4	5	7	4	2
60	24	25	27	38	40	57	87	122	136	179	9	24	8	7	4
61	29	36	56	64	92	110	121	148	158	163	9	20	7	5	7
62	7	99	116	124	134	136	147	149	153	196	7	13	2	1	7
63	4	53	80	87	88	94	102	118	122	191	1	8	4	2	5
64	19	23	69	70	74	97	104	160	183	195	4	10	6	6	10
65	9	72	77	97	100	119	155	163	180	195	3	16	1	7	1
66	41	90	110	116	132	133	142	146	155	156	8	17	10	4	9
67	5	7	28	32	34	39	81	103	150	160	8	31	10	7	5
68	21	30	105	108	140	150	169	170	180	185	4	17	7	2	4
69	37	108	112	131	134	136	147	151	156	168	6	31	5	6	3
70	8	27	29	52	57	74	82	110	118	121	3	17	7	8	2
71	7	13	14	29	53	64	65	106	115	192	5	5	2	7	5
72	4	26	95	104	131	149	159	175	191	196	2	35	4	6	5
73	65	80	104	106	111	112	117	120	132	191	1	13	7	7	8
74	2	22	33	70	79	83	98	115	169	171	6	19	5	2	7

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Номер варианта	**Номера выполняемых тестов**										**Номера выполняемых задач**				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
75	28	29	31	38	109	118	137	149	160	161	10	14	4	1	2
76	82	98	109	110	127	153	168	171	195	199	3	17	3	3	1
77	14	15	20	32	49	51	118	179	190	198	9	27	8	8	5
78	10	55	56	59	64	72	111	134	176	189	9	28	5	4	5
79	2	13	15	45	73	74	126	162	167	169	5	26	5	4	9
80	16	35	58	105	116	126	152	166	168	193	2	3	7	2	6
81	5	10	12	33	54	71	79	172	177	187	5	17	9	4	2
82	1	19	40	46	80	83	88	96	114	179	2	4	3	7	4
83	54	56	73	95	103	121	138	148	149	199	4	37	8	7	4
84	11	15	22	41	70	91	120	140	145	170	8	33	4	2	6
85	34	70	72	75	81	83	92	102	162	198	4	28	8	6	8
86	10	45	61	99	115	132	137	138	154	167	5	12	2	2	5
87	38	58	63	66	68	73	103	118	148	158	4	30	2	9	7
88	12	36	65	91	92	104	116	140	157	196	2	31	4	9	5
89	16	30	40	53	67	94	108	118	169	195	1	12	3	6	5
90	21	43	52	60	67	70	112	118	164	194	5	12	10	5	10
91	22	28	45	55	81	92	99	117	165	169	7	21	8	4	2
92	29	32	34	37	38	40	67	97	176	198	8	28	2	1	9
93	39	43	49	83	95	104	106	126	151	195	2	9	2	5	7
94	8	30	42	76	103	108	135	157	196	198	8	21	3	4	4
95	27	36	55	60	70	120	133	163	167	198	2	5	8	7	9
96	25	34	83	95	133	161	172	181	190	191	6	9	5	2	6
97	44	48	59	127	146	154	179	179	180	192	1	2	5	1	9
98	6	8	19	27	87	107	138	150	152	166	5	16	1	4	8
99	26	53	73	77	100	113	160	161	166	191	3	24	2	4	7
00	24	45	58	64	72	82	87	149	153	190	6	34	9	8	7

Навчальне видання

РОВЕНСЬКА Вікторія Вячеславівна
ДОБИКІНА Олена Костянтинівна
ЛАТИШЕВА Олена Володимирівна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

(Російською мовою)

Редактор І. І. Дьякова

Комп'ютерна верстка О. С. Орда

108/2010. Підп. до друку 17.10.2011. Формат 60 х 84/16.
Папір офсетний. Ум. друк. арк. 12,56. Обл.–вид. арк. 10,92.
Тираж 45 прим. Зам. № 111.

Донбаська державна машинобудівна академія
84313, м. Краматорськ, вул. Шкадінова, 72.
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру
серія ДК №1633 від 24.12.2003.