ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«Московский государственный университет путей сообщения»

Кафедра «Международный финансовый и управленческий учет»

**И.Н.Глущенко**

**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ**

Часть 1

*Рекомендовано редакционно-издательским советом*

*университета в качестве методических указаний*

для студентов направления 080100 «Экономика»

профиль «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»

квалификация «Бакалавр»

МОСКВА - 2014

УДК 657.1.658

Г 55

Глущенко И.Н. Управленческий учет. Часть 1: Методические указания к практическим занятиям. – М.: МГУПС (МИИТ), 2014. - 37 с.

Методические указания предлагаются для проведения практических занятий по дисциплине «Управленческий учет» и содержат задачи отражения затрат на счетах управленческого учёта.

Методические указания предназначены для студентов 4 курса направления 080100 «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» квалификация «Бакалавр».

© МГУПС (МИИТ), 2014

**ЗАДАЧА № 1**

*Тема*: ***КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ***

***В ЗАВИСИМОСТИ ОТ ОБЪЁМА ПРОИЗВОДСТВА***

***ЗАВИСИМОСТЬ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ, ПРИБЫЛИ***

***ОТ ОБЪЁМА РАБОТ***

Задание

1. На основании данных табл.1

1.1. Проклассифицируйте в табл.1 затраты на

переменные, зависящие от объёма работ Еv,

и постоянные, независящие от объёма работ Ес,

определите сумму переменных затрат Еv, постоянных

затрат Еc и их общую сумму Еобщ .

1.2. Рассчитайте в табл.3

- переменные затраты Еv,

- удельные переменные затраты еv

- постоянные затраты Ес

- удельные постоянные затраты ес

- общие затраты Еобщ

- удельные общие затраты еобш

- доходы Д

- операционную прибыль П

- маржу - прибыль МП

при заданных цене *р*, равной 4 руб., и объёмах производства V в пределах от 100 до 500 условных единиц (см. табл.3).

2. Определите, пользуясь данными табл.1, на сколько процентов надо увеличить объём производства, чтобы доходы остались прежними, если расходы на аренду производственных помещений выросли на 5%. Представьте расчёты.

Таблица 1

**Смета затрат предприятия на производство**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья затрат | Вид затрат | | Сумма, тыс.руб | Корр. счета | |
| Ev | Ec | Д | К |
| 1. Материальные затраты  всего |  |  | 900 |  |  |
| в т.ч. 1.1. на материал, |  |  | 600 |  |  |
| 1.2. на нитки, |  |  | 100 |  |  |
| 1.3. на фурнитуру |  |  | 200 |  |  |
| 2. Затраты на оплату труда закройщиц и швей – мотористок |  |  | 1200 |  |  |
| 3.Отчисления страховых взносов в фонды социального обеспечения |  |  | 350 |  |  |
| 4.Общепроизводственные расходы всего |  |  | 900 |  |  |
| **в т.ч.**  4.1.затраты на  электроэнергию и  смазку оборудования |  |  | 40 |  |  |
| 4.2.амортизация  оборудования |  |  | 60 |  |  |
| 4.3.зарплата наладчиков  оборудования |  |  | 500 |  |  |
| 4.4.зарплата начальника  цеха |  |  | 300 |  |  |
| 5. Расходы на продажу |  |  | 90 |  |  |
| 6. Расходы на рекламу |  |  | 60 |  |  |
| 7. Административно -  управленческие расходы |  |  | 700 |  |  |
| Всего переменных затрат Ev |  |  |  |  |  |
| Всего постоянных затрат Ec |  |  |  |  |  |
| Всего общих затрат Еобщ |  |  |  |  |  |
| Цена продаж *р* |  |  | 14 |  |  |
| Объём производства V, усл.ед |  |  | 350 |  |  |
| Доходы Д (рассчитать) |  |  |  |  |  |

**Методические указания к задаче № 1**

Бухгалтерский управленческий учёт имеет своей целью подготовку информации для менеджеров и руководителей экономического субъекта - предприятия, необходимую для контроля и регулирования производства, для принятия решений о выпуске продукции, закупке производственного оборудования, расширении производственных площадей, увеличении или сокращении штатов, освоении новых технологий, организации труда и т.п. Основой для принятия таких решений является их эффективность, способность приносить экономическую выгоду, прибыль на рубль затрат. Для обеспечения эффективности, безубыточности производства важно знать от чего зависит прибыль, какие факторы её определяют.

Величина прибыли П непосредственно зависит от доходов Д, полученных в результате принятия решений о выпуске той или иной продукции, а также затрат Еобщ, понесенных на их получение. Аналитически эта зависимость выражается следующим образом:

П = Д – Еобщ.

В свою очередь, доходы и расходы изменяются под влиянием множества определяющих их величину факторов, одним из которых является размер объёмов производства V.

Хотя возможность экономического субъекта повлиять на доходы, увеличивая объёмы производства, ограничивается ценой, сложившейся на рынке, т.е. объективными, независящими от организации условиями, в то же время расходы на производство в определённой мере зависят от самого экономического субъекта, от умения организовать производство, выбрать наиболее выгодные технологии, рационально использовать материальные ресурсы и рабочее время, систему стимулирования труда через его оплату. Всё это влияет на величину производственных затрат, а соответственно и на прибыль. Поэтому для менеджеров, руководителей экономических субъектов крайне важно иметь информацию о затратах на производство разных видов продукции в различных аналитических разрезах, в различных условиях. Это даёт возможность сравнивать себестоимость продукции при разных условиях с ценой, сложившейся на рынке, и принять решение о целесообразности выбора того или иного варианта организации производства, позволяет сравнить, при каких условиях производство ведётся более рационально, приносит большую экономическую выгоду, даёт большую прибыль, или несёт большие потери, а значит менее эффективно. Важность обладания такой информацией в режиме реального времени предопределила выделение в бухгалтерском учёте отдельной подсистемы - бухгалтерский управленческий учёт. Развитие средств вычислительной техники сделало реальным получение такой информации оперативно по мере надобности.

Объект управленческого учёта, как и производственного бухгалтерского учёта, составляют затраты, но в отличие от финансового учета с большей ориентацией на конкретные запросы внутренних пользователей этой информацией - менеджеров, руководителей. Поэтому от правильной постановки бухгалтером учёта затрат на производство во многом зависит принятие управленческих решений относительно выпуска того или иного вида продукции, тех или иных вариантов организации производства. В зависимости от целей учёта и характера производства бухгалтер самостоятельно выбирает порядок учёта затрат и калькулирования себестоимости.

Исходя из целей учёта и характера производства, обусловливающего соответствующие затраты, бухгалтер определяет, в каких аналитически разрезах должен вестись учёт затрат, т.е. с классификацией (группировкой) по каким признакам: по видам продукции, видам деятельности, элементам затрат, статьям (направлениям) затрат, по экономическому назначению (основные, накладные), по зависимости от объёма работ (постоянные, переменные), по степени регулируемости, по способу включения в себестоимость (прямые, косвенные) и прочее. Это позволяет получить совокупности единиц, однородных относительно изучаемого признака, и проследить влияние интересующих нас факторов, определяющих затраты, на их величину при нивелировании действия всех остальных факторов. Знание характера взаимосвязи затрат, выручки (доходов), объёмов производства, прибыли, классификация затрат на зависящие и независящие от объёмов производства лежит в основе принятия управленческих решений относительно выпуска того или иного вида продукции, его объёмов.

Увеличение объёмов производства V, продаж, как и рост цен *р*, ведут к прямому увеличению доходов Д до определённого момента, пока условия не меняются. Эта зависимость имеет прямолинейный характер, т.е. во сколько раз растут цены *р*, объёмы V, во столько же раз и на столько же процентов увеличиваются доходы Д.

Это можно проследить на рис.1, построенном по данным примера, приведенного в табл. 2.

Аналитически зависимость доходов и расходов выражается следующим образом: Д = *р*  V,

где Д – доходы (выручка),

*р* – цена продаж,

V – объём производства.

Согласно заданию в задаче №1 необходимо проследить изменение доходов Д от изменения объёмов работ V. Для этого на основании исходных данных, заданных в табл.1, следует выполнить соответствующие расчёты, представив их в форме табл.3, и отобразить графически результаты расчётов, полученные в табл.3. Пример графического отображения изменения доходов, расходов переменных Ev, постоянных Ec, общих Еобщ приведен на рис.1 «Зависимость доходов, расходов прибыли от объёмов работ».

Зависимость затрат от объёмов производства более сложная. Затраты на производство складываются из разных затрат на различные операции по производству продукции. На них тратятся различные ресурсы в разном количестве Характер изменения этих затрат от изменения объёмов производства неодинаков. Одни расходы, как например, затрата материалов на основное производство увеличиваются прямо пропорционально объёму производства, т. е. во столько же раз и на столько же процентов, что и объём производства. Другие, как например, амортизация основных средств от объёмов производства не изменяются.

Затраты, которые изменяются прямо пропорционально росту объёмов производства называют переменными, зависящими от объёмов работ Ev. В заданной задаче №1 к ним относятся материалы, затраченные для пошива изделий, затраты на оплату труда раскройщиц и швей - мотористок, страховые взносы в фонды социального обеспечения с начисленной зарплаты. Аналитически зависимость переменных зависящих расходовEv от объёмов производства V может быть представлена следующим образом:

E**v** = е**v**  V,

гдеEv - переменные расходы, зависящие от объёмов работ е**v** - удельные переменные расходы на единицу продукции.

Графически пример этой зависимости показан на рис. 1 по данным условного примера (табл.2). Как видно на рис.1, зависимость переменных зависящих расходов имеет прямолинейный характер. С увеличением объёмов производства V переменные затратыEv увеличиваются постоянно на одну и ту же величину, в одно и то же число раз. Например, как видно из приведенного в табл. 2 условного примера, при увеличении объёмов производства V на 100 единиц, т.е. в 2 раза, переменные затраты Еv тоже выросли в 2 раза, т.е. на 100%.

Наблюдаемая зависимость остаётся неизменной до тех пор, пока не изменятся условия производства. Если условия изменятся, например, внедрят новые технологии производства, характер поведения затрат может измениться. Поэтому переменные затраты ещё называют условно – переменными. Условными их называют потому, что наблюдаемая зависимость от объёмов производства имеет такой характер в определённых пределах объёмов производства, пока не изменились условия. Область, в пределах которой наблюдаемая зависимость затрат от объёмов производства не меняется, называется областью релевантности, а расходы релевантными.

Наряду с переменными зависящими затратами Еv, имеют место затраты не зависящие от объёмов производства V, так называемые постоянные затраты Ес, которые остаются неизменными при разных объемах производства.

К ним относятся амортизационные отчисления основных средств, нематериальных активов, затраты, связанные с обслуживанием и управлением производством. Их величину можно проследить в табл. 2 и на рис.1 (условного примера).

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Таблица 2  **Расчет значений доходов, расходов, себестоимости при разных объемах производства**  **(условный пример)** | | **МП** | | **250** | | **500** | | **750** | | | **1000** | | **1250** | | **1500** | | **1750** |
| **П** | | **-250** | | **0** | | **250** | | | **500** | | **750** | | **1000** | | **1250** |
| **Трд** | | **1,00** | | **2,00** | | **3,00** | | | **4,00** | | **5,00** | | **6,00** | | **7,00** |
| **Д** | | **450** | | **900** | | **1350** | | | **1800** | | **2250** | | **2700** | | **3150** |
| **p** | | **4,50** | | **4,50** | | **4,50** | | | **4,50** | | **4,50** | | **4,50** | | **4,50** |
| **ТрЕобщ** | | **1,00** | | **1,29** | | **1,57** | | | **1,86** | | **2,14** | | **2,43** | | **2,71** |
| **ТрЕc** | | **1,00** | | **1,00** | | **1,00** | | | **1,00** | | **1,00** | | **1,00** | | **1,00** |
| **ТрЕv** | | **1,00** | | **2,00** | | **3,00** | | | **4,00** | | **5,00** | | **6,00** | | **7,00** |
| **eo** | | **7,00** | | **4,50** | | **3,67** | | | **3,25** | | **3,00** | | **2,83** | | **2,71** |
| **Eo** | | **700** | | **900** | | **1100** | | | **1300** | | **1500** | | **1700** | | **1900** |
| **ec** | | **5,00** | | **2,50** | | **1,67** | | | **1,25** | | **1,00** | | **0,83** | | **0,71** |
| **Ec** | | **500** | | **500** | | **500** | | | **500** | | **500** | | **500** | | **500** |
| **ev** | | **2,00** | | **2,00** | | **2,00** | | | **2,00** | | **2,00** | | **2,00** | | **2,00** |
| **Ev** | | **200** | | **400** | | **600** | | | **800** | | **1000** | | **1200** | | **1400** |
|  | | V | | **100** | | **200** | | **300** | | | **400** | | **500** | | **600** | | **700** |
| Таблица 3  **Расчет значений доходов,**  **себестоимость при различных объемах производства** | **МП** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **П** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **Трд** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **Д** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **р** | | **14,00** | | **14,00** | | **14,00** | | **14,00** | **14,00** | | **14,00** | | **14,00** | **14,00** |
| **ТрЕобщ** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **ТрЕc** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **ТрЕv** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **eo** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **Eo** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **ec** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **Ec** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **ev** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| **Ev** | |  | |  | |  | |  |  | |  | |  |  |
| V | | **100** | | **150** | | **200** | | **250** | **350** | | **400** | | **450** | **500** |

Рис. 1. Зависимость доходов, расходов

от объема производств

Рис. 2. Зависимость цены *р*, себестоимости еобщ,

удельных переменныхev и удельных постоянныхec расходов от объема производства V (условный пример)

Эти расходы также являются условно – постоянными, т. к. постоянными они остаются в области релевантности, т.е. до определённого объёма производства, выше которого потребуются дополнительные затраты на расширение производственных площадей, приобретение дополнительного оборудования, а значит увеличатся амортизационные отчисления, затраты на освещение, отопление, оплату труда обслуживающего и управленческого персонала.

Поскольку с увеличением объёмов производства только часть затрат изменяется пропорционально объёму, а часть остаётся неизменной, то характер изменения суммарных общих затрат на производство Еобщ отличается т формы изменения доходов Д и переменных затрат Еv. С увеличением объёмов производства V общие затраты Еобщ  изменяются в отличие от доходов Д и переменных расходов Еv  не прямо пропорционально объёму производства, а замедленно. То есть с ростом объёмов производства V темпы роста общих затрат Еобщ отстают от темпов роста доходов Д и переменных затрат Еv. Так, в приведенном в табл. 2 условном примере, при росте объёма производства V в 2 раза относительно его начального уровня, равного 100 единицам, переменные затраты Еv и доходы Д также выросли в 2 раза, а общие суммарные затраты Еобщ только в 1,29 раза.

Трд = 

ТрЕv = 

ТрЕс = 

ТрЕобщ. = 

При росте объёма производства V относительно его начального уровня в 7 раз, росте доходов Д и переменных расходов ЕV  соответственно в 7 раз общие суммарные затраты Еобщ выросли только 2,71 раза (табл.2).

Трд = 

ТрЕv = 

ТрЕс = 

ТрЕобщ = 

Это объясняется тем, что с увеличением объёмов работ V постоянные затраты Ес не изменяются. Вследствие этого общие затраты Еобщ растут медленнее, чем объёмы производства V и доходы Д, которые растут пропорционально росту объёма производства V.

Опережающий рост доходов Д по сравнению с ростом общих суммарных затрат Еобщ при росте объёмов работ V обеспечивает получение прибыли П и её рост. Увеличение разницы доходов Д и общих суммарных затрат Еобщ с ростом объёмов работ V ведёт к росту прибыли П. Причём, чем больше доля постоянных затрат Ес в их общей сумме Еобщ, тем больше разница между доходами Д и общими затратами Еобщ с ростом объёмов производства V, т.е. больше прибыль П.

Если объёмы производства падают V, то снижаются и доходы Д. Причём, в этом случае доходы Д падают быстрее расходов Еобщ, т.к. доходы Д уменьшаются прямо пропорционально снижению объёмов производства V, а расходы Еобщ замедленно. Причём расходы, зависящие от объёмов производства Еv, снижаются как и доходы, прямо пропорционально уменьшению объёмов производства V, в то время как независящие расходы Ес при снижении объёмов производства V остаются неизменными (табл.2, рис.1). В результате прибыль П уменьшается.

При управлении затратами важно следить, чтобы разница доходов Д и переменных затрат Еv, называемая маржинальной прибылью МП, не была меньше постоянных затрат Ес. Если разница доходов Д и переменных расходов Еv, т.е. маржа – прибыль, сравняется с постоянными затратами, т.е. полностью уйдет на их Ес покрытие

МП = Ес,

что происходит при дальнейшем снижении объёмов производства, доходы сравняются с общей суммой расходов Еобщ

Д = Еобщ

и прибыль П будет равна нулю.

Д = Еобщ + П = Еобщ + 0

При дальнейшем снижении объёмов производства V доходы Д продолжают снижаться и становятся ниже расходов Еобщ . Производство становится убыточным.

Объём производства, при котором доходы Д равны расходам Еобщ и прибыль равна нулю, называется пороговым V, а доходы, величина которых равна расходам Еобщ – пороговым доходом Д. Точка, пересечения доходов и расходов называется точкой равновесия, точкой риска, точкой безубыточности. В приведенном условном примере (табл. 2, рис.1) доходы равны расходам, а прибыль нулю при объёме производства, составляющем 200 единиц. Соответствующий ему пороговый доход Д, равный расходам Еобщ, составляет 900 тыс. руб.

Д = 900 тыс. руб.

Еобщ = Еv + Еc = 400 + 500 = 900 тыс. руб.

Доходы, соответствующие точке безубыточности, способные покрыть только расходы, понесённые для их получения, называют суммой покрытия.

При управлении затратами, определении точки безубыточности, порогового объёма V, порогового дохода Д пользуются так называемым коэффициентом покрытия Кп (нормой маржи – прибыли). Исходя из того, что величина маржи – прибыли МП в точке безубыточности равна сумме постоянных затрат

МП = Ес,

равной разнице доходов Д и переменных затрат Еv

МП = Д – Еv,

которой должно хватить на покрытии постоянных затрат Ес, определяют относительную величину маржинальной прибыли, приходящуюся на 1 рубль доходов, т.е. норму маржи - прибыли необходимую на покрытие доходов

*Кп* =  или *Кп* =  .

Исходя из величины постоянных затрат Ес и коэффициента покрытия Кп, определяют пороговый доход Д

Д = Ес / Кп

и пороговый объём V V = Д / *р*.

Знание зависимости доходов Д, общих Еобщ, переменных Еv, постоянных Ес расходов, цены *р*,удельных общих расходов – себестоимости еобщ, удельных переменных еv, удельных постоянных расходов ес, прибыли П от изменения объёмов производства V позволяет, задаваясь значением анализируемого факторного показателя, рассчитать значение результативного показателя при неизменных значениях остальных, связанных с ними показателей

П = Д – Еобщ = Д – Еv – Ес = *р*  V – еобщ  V

П = (*р* – еобщ ) V – Ес = *mр*  V – Ес = (*mр –* е**с**) V

П/V = *р* – еобщ = (Еv/V – Еc/V) =

*= р –* е**v** – е**с** *= (р–* е**v**) – е**с** = *mр –* е**с**,

Например, надо определить какие показатели и на сколько надо изменить при снижении цены *р* на реализуемую продукцию на 1,5 руб., чтобы получить ту же прибыль П в 250 тыс.руб.при неизменных постоянных затратах Ес, равных 500 тыс. руб., и базовом объёме производства Vo, равном 300 условных единиц. Тогда, чтобы получить ту же прибыль П, равную 250 тыс. руб.при неизменных постоянных затратах Ес, равных 500 тыс.руб., в случае снижения цены *р* должна быть получена та же маржа-прибылМП*.* Это, в свою очередь, как видно из формулы зависимости маржи - прибыли МП от цены *р,* себестоимостиеобщ и объёма производства Vo, может быть, достигнуто либо за счет увеличения объемов производстваV, либо за счет снижения себестоимости в части переменных затрат е**v***.* Однако сохранение величины маржи-прибыли за счет увеличения объемов производства при снижении цен проблематично, т.к. снижение цен обычно является следствием снижения спроса на продукцию, при котором наращивание объема производства не имеет смысла. Поэтому сохранение той же маржи – прибыли, возможно, лишь за счет снижения удельных переменных затрат еv.

МП = (*р* – еv)  V.

Сокращения удельных переменных затрат можно достигнуть за счёт экономии затрат, например, на материалы посредством пересмотра цен на них или смены поставщиков, либо путём экономии на оплату труда за счёт сокращения штатов, что в свою очередь возможно при росте производительности труда, внедрении новых технологий.

Чтобы определить, на сколько надо сократить удельные переменные затраты ev*,* надо пересчитать их величину при новых ценах *р1,* сохранив значения всех остальных показателей на базовом уровне, а затем их сопоставить.

Для этого, прежде всего, рассчитывается прибыль при базовом уровне всех определяющих её значение показателей. Если базовый объём, например, равен

Vo = 300 усл.ед.,

то базовая прибыль Пo = 250 тыс.руб.

Пo = МП  Vo – Есo = (*р*o – еобщ)  Vo – Есo  =

= (4,5 – 2,0)  300 – 500 = 250 тыс. руб.

Затем определяются удельные переменные затраты еv при новой цене *р1*, которая по условию снизилась на 1,5 руб.

еv = (*р1*  Vo – Есo  – Пo) ˸ Vo =

= (3  300 – 500 – 250) ˸ 300 = 0,5 руб.

Как показали расчёты, новая величина удельных переменных затрат

еv расч. составит 0,5 руб., т.е. удельные переменные расходы еv сократятся на 1,5 руб., т.е. на 25%

еv – еv = 0,5 – 2,0 = 1,5 руб.

Тp = еv/ еv 100% = 1,5 /2,0  100% = 75%

Тпр = Тp – 100% = 75% – 100% = - 25%

**ЗАДАЧА № 2**

*Тема*:

***СИСТЕМА УЧЁТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ***

***ПО СИСТЕМЕ ПОЛНОЙ И НЕПОЛНОЙ***

***СЕБЕСТОИМОСТИ***

Задание

По данным табл. 1 и табл. 4 определите по своему варианту финансовый результат по системе полной и неполной себестоимости методом Директ-кост. Решение задачи покажите на схемах учёта затрат, пример которых приведен на рис. 3 и рис. 4.

Таблица 4

Объём продаж (отгруженной продукции)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вариант | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 0 |
| Доля продаж от произведённой продукции, % | 25 | 30 | 45 | 50 | 55 | 60 | 65 | 70 | 75 | 80 |

**Методические указания к задаче № 2**

Для учёта затрат и калькулирования себестоимости в различных целях пользуются разными системами учёта затрат и калькулирования себестоимости. Для целей планирования материальных, трудовых и энергетических ресурсов, потребных для осуществления производства, для целей ценообразования, оценки выполнения плана необходимо знать всю сумму затрат, требующихся для производства, и всю сумму израсходованных ресурсов. В этом случае учёту подлежат все понесённые затраты, на основании которых рассчитывают полную себестоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Такую систему учёта затрат и калькулирования по полноте включения затрат в себестоимость называют системой полной себестоимости и калькулирования. На рис. 3 показана схема примера учёта затрат и калькулирования по системе полной себестоимости. При учёте затрат и калькулировании по системе полной себестоимости затраты, непосредственно связанные с технологией производства, для которого было создано предприятие, называемые основными, собирают в течение отчётного периода на калькуляционных счетах производственных затрат: сч.20 “Основное производство”, сч.23 “Вспомогательное производство”, сч.29 “Обслуживающие производства и хозяйства”. Эти затраты по способу их включения в себестоимость классифицируют как прямые, т.к. их непосредственно по данным первичных документов можно отнести на определённый вид продукции. Обычно основные затраты одновременно являются и прямыми. В то же время затраты, связанные с обслуживанием и управлением производством называют накладными, они связаны со всем производством. Если предприятие производит несколько видов продукции, эти затраты не могут быть отнесены на определённый вид продукции по данным первичных документов по мере их осуществления. Поэтому в течение отчётного периода их собирают на специальных отдельных счетах, называемых собирательно - распределительными, сч. 25 “Общепроизводственные расходы” и сч. 26 “Общехозяйственные расходы” и в отдельных ведомостях, и только по окончании отчётного периода их распределяют по видам продукции пропорционально объёму их производства, т.е. косвенно согласно заранее выбранной базе. Распределив косвенные затраты, счета 25 и 26 закрывают, списывая косвенные затраты на калькуляционные счета 20, 23, 29 по отдельным видам продукции, работ или услуг. Затем определяют полную производственную себестоимость продукции, работ и услуг на калькуляционных счетах 20,23,29. Затем её списывают на склад готовой продукции, что отражается по дебету сч.43, а затем на продажу, что отражается по дебету сч. 90 «Продажа» (рис.3).

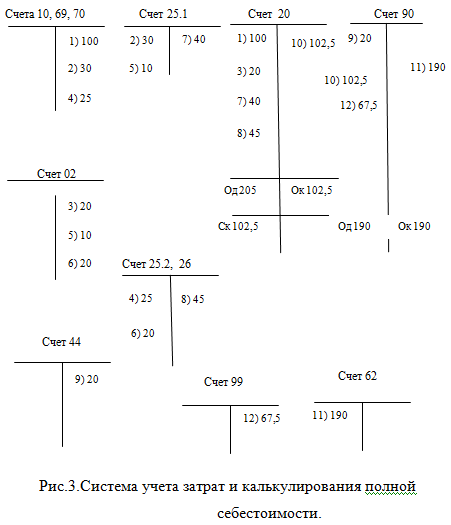
Недостаток системы учёта затрат и калькулирования по полной себестоимости состоит в том, что она не способна обеспечить руководство предприятия в режиме реального времени информацией для оперативного принятия управленческих решений относительно производства того или иного вида продукции, той или иной технологии производства. При этой системе учёта затрат и калькулирования себестоимости полную себестоимость можно определить только по окончании отчётного периода после распределения косвенных затрат, связанных с обслуживанием и управлением производством. Всё это препятствует и задерживает оперативное принятие решения о выпуске продукции, о реорганизации производства в случае необходимости.

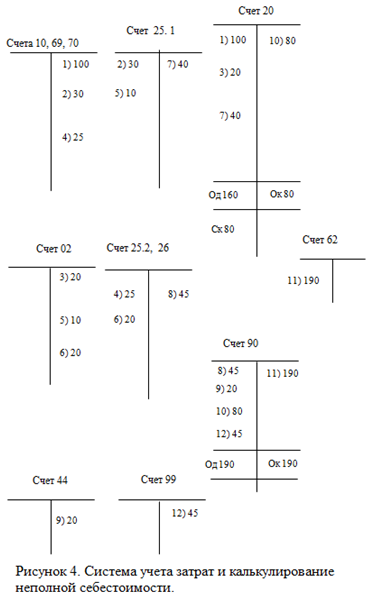
В этой связи в 30-е годы ХХ века в условиях всё ужесточающейся конкуренции, необходимости быстрого реагирования на ситуацию, сложившуюся на рынке, наряду с системой полной себестоимости, разрабатывают систему неполной себестоимости и, в частности, так называемый метод Директ - кост, т.е. метод прямых затрат.

Использование этого метода предусматривает формирование производственной себестоимости на основании только основных прямых затрат. То есть в производственную себестоимость, формируемую на счёте 20, включаются только прямые затраты. Косвенные затраты, собранные в отчётный период на отдельных счетах 25 и 26 , по окончании отчётного периода в полной сумме списывают на финансовый результат - в дебет сч. 90 “Продажи”, т.е. в полной сумме признаются расходами отчётного периода и списываются на финансовый результат. На рис. 4 приведена схема примера учёта затрат по системе неполной себестоимости методом Директ - кост. Преимущество учёта затрат по системе неполной (сокращённой, предельной) себестоимости состоит в том, что информацию об основных прямых затратах, формирующих неполную себестоимость, получают сразу по мере осуществления этих затрат. Это обеспечивает возможность оперативно, не дожидаясь конца отчётного периода, определив затраты, связанные с производством конкретной продукции Еv, рассчитать маржу - прибыль МП, как разницу доходов Д при сложившихся на рынке ценах *р,* и прямых затрат Еv. Сравнив её с постоянными затратами Ес

МП = Д – Еv = Ес,

определяют, покроет ли маржа – прибыль постоянные затраты Ес, не окажется ли организация в убытках. К тому же для сравнения вариантов выпуска той или иной продукции важно знать только эти затраты, связанные непосредственно с производством конкретной продукции, т.к. косвенные накладные расходы присутствуют в любом производстве, и нет необходимости их сравнивать. Поэтому для сравнения альтернативных вариантов производства той или иной продукции достаточно получение величины только основных прямых затрат, соcтавляющих неполную себестоимость. Кроме того, основные прямые затраты - это затраты, зависящие от объёма работ, что позволяет управлять их величиной, уменьшая или увеличивая размеры производства и тем самым воздействовать на финансовые результаты (рис.4). Метод, при котором неполную себестоимость формируют на основании данных о переменных зависящих расходах, а постоянные независящие в конце отчётного периода (например амортизацию основных средств, нематериальных активов) в полной сумме списывают на финансовый результат, т.е. полностью признают расходами данного отчётного периода независимо от их продажи, называют методом Верибл –кост.





**ЗАДАЧА № 3**

*Тема*:

***СИСТЕМА УЧЁТА ЗАТРАТ***

***ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ИХ КОТРОЛЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ***

Задание

Определите нормативную и фактическую себестоимость одной детали, отклонения в затратах по каждой статье затрат и причине отклонения. Результаты расчётов занесите в табл. 5 и представьте на рис. 5. Известно, что в отчетный период для ремонта кузовов пассажирских вагонов предусматривалось изготовить 800 штук запасных частей, а фактически было сделано 900 штук. На изготовление каждой детали по норме требуется 150 см2 листовой стали, а с учётом отходов на раскрое дополнительно требуется 80 см2 стали на 10 деталей. Для изготовления запасных частей депо было закуплено 15 м2 стали по 600 рублей за м2, в то время как в смете было заложено 800 рублей за м2.

Расценка за исполнение каждой детали составляет 8,5 рублей. За 1 час рабочий производит 10 деталей.

По данным бухгалтерского учета в цех была отпущена на производство вся сталь. За выполненную работу рабочему была начислена заработная плата в сумме 7650 рублей и премия 0,5 рубля за одну деталь.

На каждый час прямых трудозатрат в депо планируется 16 рублей нормативных переменных общепроизводственных расходов. Постоянные общепроизводственные расходы на оплату коммунальных услуг, труда управленческого персонала, амортизацию здания депо и прочее, относимые на эти работы, составляют 2000 рублей. Исходные данные занесите в табл. 5, проставьте корреспондирующие счета по хозяйственным операциям и отразите их на схеме учета затрат нормативным методом.

**Методические указания к задаче № 3**

Существуют следующие системы учета затрат и калькулирования себестоимости для целей контроля и регулирования затрат: система последующего контроля прошлых затрат и система текущего (предварительного) контроля затрат. В отечественной практике бухгалтерского учета традиционно применяется система последующего контроля прошлых затрат, при которой затраты собирают в течение отчетного периода, а по его окончании сопоставляют фактические затраты с плановыми, определяют процент выполнения плана и принимают решение на будущее.

Для обеспечения текущего контроля затрат в отечественной практике бухгалтерского учёта широкое развитие получил нормативный метод учета затрат, обеспечивающий текущий (предварительный) контроль затрат. Соответственно данная система учета затрат для целей контроля и их регулирования называется системой текущего (предварительного) контроля затрат. При этом методе учета затрат предварительно разрабатываются нормы, исходя из новейших технологий и организаций труда, пересматриваются старые нормы с учетом изменения цен и производительности труда и разрабатывается нормативная калькуляция себестоимости готовой продукции, работ, услуг. Затем в течение отчетного периода ведется фактический учет затрат в обычном порядке. Однако в случае возникновения отклонения от норм расхода материалов, оплаты труда, перерасход оформляется сигнальным документом - требованием, нарядом, на котором делается специальная пометка в виде цветной полосы или печати о перерасходе и указывается количество и сумма перерасхода, подпись лица, его разрешившего. Тем самым, подписывая такой наряд, требование, бухгалтер и руководитель экономического субъекта ставятся в известность об отклонении и дают на него разрешение.

Таким образом осуществляется контроль за затратами в режиме реального времени и принимаются в оперативном порядке соответствующие меры в случае отклонения от норм. Нормативный метод учёта затрат применяется на предприятиях массового, изо дня в день повторяющегося производства при неизменных условиях. Его разовое использование не оправдывает себя, т.к. разработка норм является трудоёмким процессом и требует больших затрат.

Для отражения затрат на счетах в системе текущего (предварительного) контроля в действующем Плане счетов предусмотрен специальный сопоставляющий счет 40 «Выпуск продукции». В течении отчетного периода с кредита счёта 40 «Выпуск продукции». в дебет счета 43 «Готовая продукция» списывают нормативную (плановую) себестоимость готовой продукции. По окончании отчетного периода по дебету счёта 40 «Выпуск продукции»показывают фактические затраты на готовую продукцию, списываемые со счета 20 «Основное производство». Разница между фактической и нормативной себестоимостью, т. е. дебетовым и кредитовым оборотом счета 40 «Выпуск продукции», показывает отклонения фактической себестоимости готовой продукции от её нормативной величины. Если фактическая себестоимость выше нормативной себестоимости, т.е. допущен перерасход, на сумму перерасхода делается дополнительная запись:

Д сч.43 К сч.40

Если же фактическая себестоимость ниже нормативной себестоимости, т. е. получена экономия, то разница между кредитовым и дебетовым оборотом сч.40 «Выпуск продукции» списывается сторнировочной или обратной записью с кредита счёта 40 «Выпуск продукции» в дебет счёта 43 «Готовая продукция».

Д сч.43 К сч.40  *∑отклонения красным*

или Д сч.40 Ксч.43  *∑ отклонения*

Фактическая себестоимость готовой продукции определяется по формуле:

*е* ,

где *Факт.сб*., *Нормат.сб*. – соответственно фактическая и нормативная себестоимость готовой продукции.

***Изменение*** *–* это отклонение от нормы, связанное с изменением цен, норм в отчетном периоде по отношению к предшествующему периоду (объективные причины).

***Отклонение*** – это отклонение от норм, связанные с нерациональным использованием ресурсов, или их экономией, простоем, браком и т. п. (субъективные причины).

Для расчета фактической себестоимости можно воспользоваться относительными величинами:



где *Iизм и Iоткл* – индексы, отражающие изменения и отклонения в процентном выражении.

Порядок выполнения задачи № 3

1. На основании данных о заданных нормах затрат и отклонениях заполните табл. 5 и выполните расчёт:

- нормативных затраты на все детали, на одну деталь (нормативную себестоимость детали);

- отклонения от нормативных затрат по каждой причине и в общей сумме;

- фактические затраты на все детали, на одну деталь (фактическую себестоимость детали).

Выполните проверку правильности расчётов.

2. Укажите в табл.5 корреспондирующие счета по каждой бухгалтерской операции в табл. 5.

3. Представьте схему учёта затрат нормативным методом по данным табл.5

Таблица 5

**Расчет фактической и нормативной себестоимости**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание операции** | **Сумма, руб.** | **Корр.сч.** | |
| **Д** | **К** |
| 1 | Отпущены и израсходованы материалы на производство по нормативам |  |  |  |
| 2 | Учет отклонений в расходе материалов в связи с  - отклонением от норм расхода материалов на одну деталь  - увеличением объёмов производства  - покупкой материалов по более низким ценам  Всего |  |  |  |
| 3 | Фактический расход материалов  Результат проверки |  |  |  |
| 4 | Начислена заработная плата производственным рабочим по нормативным расценкам |  |  |  |
| 5 | Учет отклонений:  - по ставке расценки  - по производительности труда  Всего |  |  |  |
| 6 | Начислена фактическая заработная плата производственным рабочим  Результат проверки |  |  |  |
| 7 | Начислено основных производственных прямых переменных расходов по норме |  |  |  |
| 8 | Учет отклонений основных общепроизводственных зависящих расходов |  |  |  |
| 9 | Фактические общепроизводственные зависящие расходы  Результат проверки |  |  |  |
| 10 | Начислено основных общепроизводственных постоянных расходов по норме |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Содержание операции** | **Сумма, руб.** | Корр.сч. | |
| Д | К |
| 11 | Отклонения основных общепроизводственных постоянных расходов |  |  |  |
| 12 | Фактические основные общепроизводственные постоянные расходы  Результаты проверки |  |  |  |
| 13 | Нормативные затраты  - на все детали  - одной детали (нормативная себестоимость) |  |  |  |
| 14 | Фактические затраты  - на все детали  - одной детали (фактическая себестоимость) |  |  |  |

1. Расходы на материалы по норме на запланированный объем работ рассчитывается по формуле:



где - расходы на материалы на плановый объем работ по нормам,

- норма расхода материалов на единицу продукции,

 - плановый объем работ,

- сметная (плановая) цена материалов.

2. Отклонения в расходе материалов, связанные с несоблюдением норм их расхода, рассчитывают по формуле:

,

где - фактический расход материалов на единицу продукции,

 - фактический расход материалов,

 - фактический объём работ.

3. Отклонение в расходе материалов в связи с увеличением объёмов производства рассчитывают по формуле:



4. Отклонение в расходе материалов в связи с покупкой материалов по более низким ценам рассчитывается:



5. Фактический расход материалов рассчитывается как сумма нормативной себестоимости и отклонений по формуле (1):

 (1)

6. Для проверки следует рассчитать фактические расходы на материалы как произведение фактического удельного расхода материалов, фактического объёма работ и плановой цены по формуле (2):

 (2)

Если результаты расчетов по формуле (1) и (2) сходятся, значит, расчеты выполнены верно.

7. Сумму начисленной заработной платы производственным рабочим по нормативным расценкам за плановый объём работ рассчитывают по формуле

,

где - расценка за 1 деталь.

8. Отклонение в расходах на оплату труда в связи с увеличением оплаты труда за счет выплаты премий за каждую сверхплановую деталь рассчитывается по формуле:



где - премия за каждую сверхплановую деталь.

9. Отклонение в расходах на оплату труда за счет перевыполнения планового объема рассчитывают по формуле:



10. Фактические расходы на оплату труда рассчитывают как сумму нормативных затрат на оплату труда, отклонений в расходах на оплату труда за счет выплаты премий за каждую сверхплановую деталь и за счет перевыполнения планового объёма работ по формуле (3):

 (3)

11. Для проверки расчетов фактические расходы на оплату можно рассчитать как сумму произведения нормативных расценок на фактический объём работ и премии за перевыполненный объём работ по формуле (4):

 (4)

Если результаты расчетов по формулам (3) и (4) сходятся, то это подтверждает правильность расчетов.

12. Основные общепроизводственные переменные расходы по норме рассчитывают по формуле:

,

где  - время, затраченное производственными рабочими на плановый объём работ,

- переменные общепроизводственные расходы, планируемые на 1 час прямых трудозатрат производственных рабочих. В нашем примере равны 16 рублям.





13. Отклонения в общепроизводственных расходах рассчитывают по формуле:



14. Фактическую себестоимость общепроизводственных зависящих расходов определяют как сумму их величины по норме и отклонений от нормы по формуле (5):

(5)

а также по формуле (6)

(6)

совпадение результатов по формулам (5) и (6) должно подтвердить правильность расчетов.

15. Для расчета основных общепроизводственных постоянных расходов (независящих) прежде всего определяют сколько общепроизводственных постоянных расходов приходится на 1 час по норме:



16. Затем рассчитывают отклонения общепроизводственных независящих расходов по формуле:



17. Фактические основные общепроизводственные постоянные расходы (независящие) определяют по формуле (7):

 (7)

или по формуле (8):

(8)

совпадение результатов по формулам (7) и (8) должно подтвердить правильность расчетов.

18. Нормативную себестоимость деталей определяют как сумму всех статей затрат по норме

,

а нормативную себестоимость одной детали определяют по формуле:



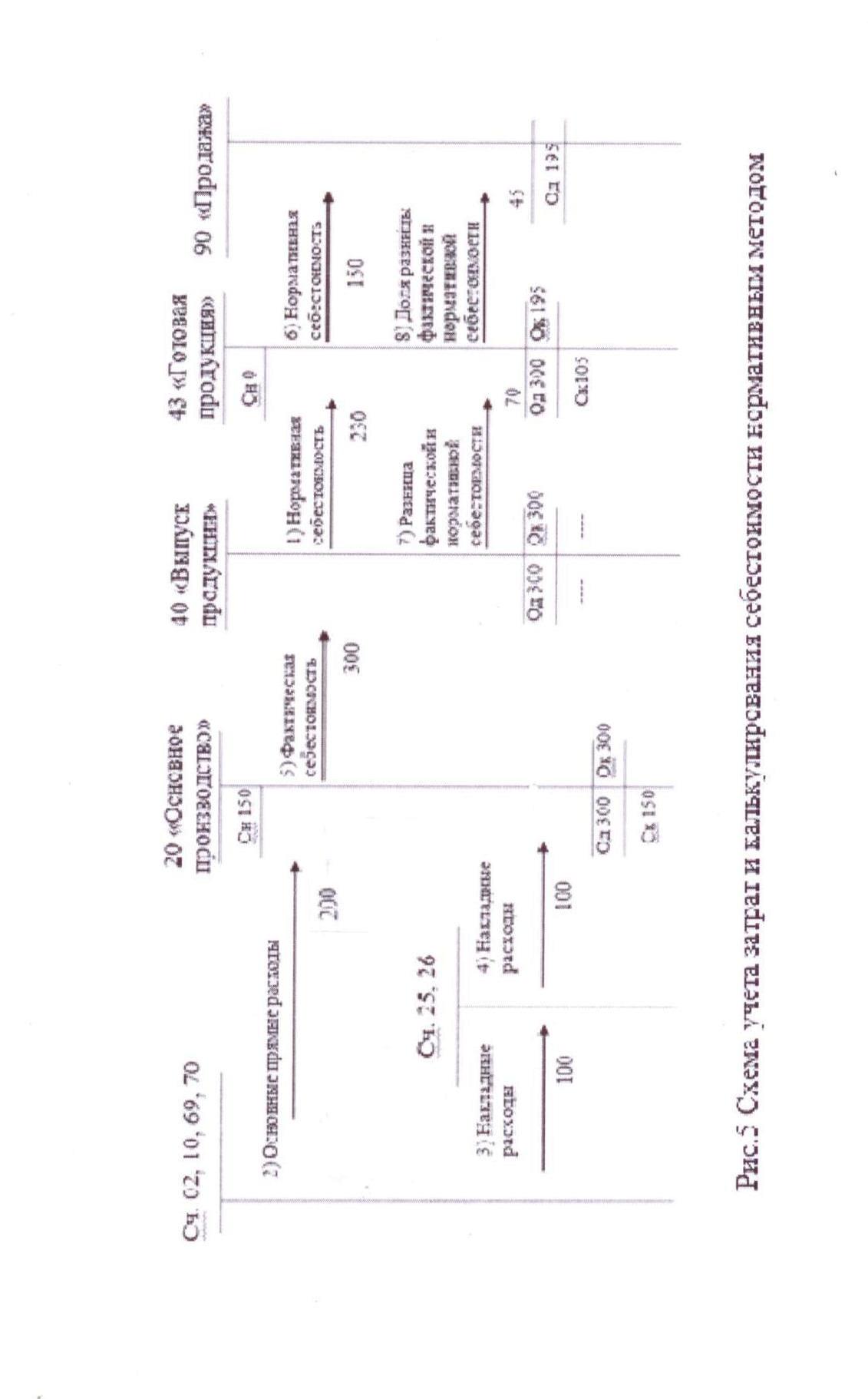
19. Фактическую себестоимость деталей определяют как сумму всех статей затрат по факту



а фактическую себестоимость одной детали по формуле



На рис.5 приведен пример учета затрат нормативным методом в схематичной форме.



**Список литературы**

1. “О бухгалтерском учёте”. ФЗ от 06.12.2011 г. № 402 – ФЗ
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учёт. М.: ОМЕГА, 2008.
3. Вахрушева О.Б. Управленческий учёт : курс лекций. М.: Эксмо, 2010
4. Данилова Н.Ф. Управленческий учёт: курс лекций, учебное пособие для вузов. – М.: Издательство «Экзамен», 2008.
5. Друри К. Управленческий и производственный учёт. М.: ЮНИТИ, 2002.
6. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учёт. – М.: Издательство ЛКИ, 2010.