

38.03.01 Экономика

Профиль 38.03.01.01 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Б1.В.ОД.8 Бухгалтерский управленческий учет

заочная форма обучения

(6 ч. Лекции + 8 ч. Практика)

ТЕМА 1. Теоретические основы управленческого учета (2 часа)

1. Содержание управленческого учета, его цель и задачи
2. Затраты как объект управленческого учета. Классификация затрат

ТЕМА 1. Теоретические основы управленческого учета

1.1. Содержание управленческого учета, его цель и задачи

Управленческий учет представляет собой

систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, в целях оперативного принятия различных управленческих решений, оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Предпосылки внедрения управленческого учета в Российской микроэкономике

- 1. Стандартизация бухгалтерского финансового учета, имеющая приоритетную направленность на раскрытие информации в бухгалтерской финансовой отчетности, а не на нужды управления.**
- 2. Автоматизация учетных процессов, позволяющая фиксировать факты хозяйственной деятельности одновременно в нескольких учетных системах (финансовый, налоговый, управленческий и др.).**
- 3. Двухуровневая структура 3-го раздела Плана счетов бухгалтерского учета 2000 г.**
- 4. Международный опыт применения управленческого учета.**
- 5. Профессиональная подготовка базовых специалистов в области управленческого учета.**

Этапы развитие управленческого учета в РФ

| ЭТАПЫ | Цель | Результат |
|---|--|--|
| I этап с начала перестройки до конца XX в. | Развитие терминологии УУ | Формирование прикладной учетной концепции |
| II этап после 2000г. | Расширение аналитичности учета затрат | Расширение контрольных функций |
| III этап настоящее время | Развитие контроля и анализа затрат | Учет + оценка + анализ |

Проблемы внедрения управленческого учета в организациях

| Характер проблем | Содержание проблем |
|------------------|--|
| Системные | Отсутствие единой теории управленческого учета |
| | Отсутствие системной технологии управленческого учета |
| Организационные | Отсутствие унифицированного регламента по управленческому учету |
| | Недостаток отраслевых специалистов по управленческому учету |
| | Делегирование функций УУ ограниченному кругу менеджеров |
| | Ошибочное возложение функции УУ на бухгалтеров |
| Психологические | Нечеткое представление целей при организации УУ |
| | Различие мнений руководителей о структуре модулей УУ |
| | Отсутствие взаимосвязи между результатами УУ и мотивацией |
| Технические | ПО приобретаются вне связи с экономическим эффектом от УУ (в приоритете финансовый и налоговый учет) |
| | Приверженность к удешевлению стоимости автоматизации УУ |
| | Отсутствие рынка альтернатив в отношении автоматизированных систем УУ |

Предметом УУ

является производственная деятельность организации в целом и её отдельных структурных подразделений - центров финансовой ответственности (ЦФО).

Объектами УУ являются

- затраты предприятия и его отдельных структурных подразделений - центров ответственности;
- результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и центров ответственности;
- внутреннее ценообразование;
- бюджетирование;
- внутренняя отчетность.

Цель управленческого учета

**- предоставление
информации для принятия
эффективных
управленческих решений**

Задачи управленческого учета:

- 1) формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней управленческой отчетности;
- 2) планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- 3) исчисление фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- 4) анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений;
- 5) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- 6) формирование информационной базы для принятия решений;
- 7) выявление резервов повышения эффективности деятельности предприятия.

Методы [1], используемые в управленческом учете, весьма разнообразны, поскольку он объединяет методы многих дисциплин:

- некоторые элементы метода БУ (ФУ) (счета, двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение, отчетность);
- приемы и методы, применяемые в статистике и экономическом анализе (индексный метод, факторный анализ и т.д.);
- математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т.д.).

[1] Метод управленческого учета – совокупность различных приемов и способов, посредством которых объекты УУ отражаются в информационной системе предприятия.

Принципы ^[1] управленческого учета:

а) изначально присущие общей системе бухгалтерского учета:

экономичность и своевременности представляемой информации, ее сопоставимость;

б) имманентно присущие УУ:

Адресность предоставления информации (конкретным адресатам в соответствии с их уровнем подготовленности и иерархии);

Оперативность (должна предоставляться в сроки, дающие возможность сориентироваться и вовремя принять эффективное хозяйственное решение);

Достаточность (в достаточном объеме для принятия на соответствующем уровне управленческого решения; не должно быть избыточной информации и отвлекать внимание ее потребителя на несущественные или не относящиеся к делу сведения);

Аналитичность (должна содержать данные текущего экспресс-анализа и предлагать возможность проведения последующего анализа с наименьшими затратами);

Гибкость и инициативность (должна обеспечиваться вся полнота информационных интересов в условиях меняющихся управленческих ситуаций);

Полезность (привлекать внимание управляющих к сферам потенциального риска и объективно оценивать работу менеджеров предприятия);

Достаточная экономичность (затраты по подготовке информации не должны быть больше экономического эффекта от ее использования);

Конфиденциальность;

Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей;

Управление по отклонениям;

Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности.

[1] Принцип (от лат. principium — основа, начало) — это основное, исходное положение какой-либо теории, учения. (Словарь иностранных слов. — 11-е изд., стереотип. — М: Рус.яз, 1984.)

Управленческий и финансовый учет образуют единую систему бухгалтерского учета экономического субъекта.

Общепринятые принципы финансового учета действуют и в управленческом учете.

И в ФУ и УУ используется оперативная информация.

Предъявляются единые требования в первичной документации, которая является источником информации как для финансового, так и управленческого учета.

Данные и ФУ и УУ используются для принятия решений.

Сравнительная характеристика ФУ и УУ (1)

| Область сравнения | Финансовый учет | Управленческий учет |
|-----------------------------------|---|--|
| 1. Главные потребители информации | Внешние пользователи: акционеры, кредиторы, государственные налоговые органы и т.д. | Внутренние пользователи: менеджеры организации, сотрудники, помогающие им в сборе и анализе информации |
| 2. Степень открытости информации | Не представляет коммерческой тайны. Является открытой, публичной и в ряде случаев заверяется независимыми аудиторами | Является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер |
| 3. Цели ведения учета | Составление финансовой отчетности для внешних пользователей | Обеспечение процессов управления внутри предприятия |
| 4. Базисная структура | Строится на основополагающем балансовом уравнении: Активы = Собственный капитал (капитал учредителей) + Обязательства | Структура информации зависит от запросов пользователей |

Сравнительная характеристика ФУ и УУ (2)

| Область сравнения | Финансовый учет | Управленческий учет |
|--------------------------------|--|--|
| 5. Учетная система | Двойная запись | Любая полезная система, в т.ч. и двойная запись |
| 6. Обязательность ведения | Обязательность ведения закреплена законодательно. Должны быть приложены определенные усилия для формирования данных по установленной форме и с требуемой точностью как это необходимо по законодательству, независимо от мнения руководства на этот счет | Всецело зависит от воли руководства: никакие посторонние органы и организации не имеют права указывать, что нужно и ненужно делать. Нет смысла в сборе и обработке ненужной информации |
| 7. Основные правила | Ведется в соответствии с нормами и правилами БУ. У пользователей должна быть уверенность в правильном понимании данных БУ | Управленческий аппарат может следовать любым внутренним правилам в зависимости от их полезности. |
| 8. Степень точности информации | Высокая степень точности | Могут использоваться приближения и примерные оценки, ради оперативности |

Сравнительная характеристика ФУ и УУ (3)

| Область сравнения | Финансовый учет | Управленческий учет |
|------------------------------|--|--|
| 9. Измерители | Денежные | Любые |
| 10. Набор показателей | Определен точно. Относительные показатели используются незначительно | Любой |
| 11. Привязка ко времени | Отражает финансовую историю организации. Проводки делаются после совершения операций. «Как это было». | Кроме исторической информации включаются оценки и планы на будущее. «Как это должно быть». |
| 12. Периодичность отчетности | Полный финансовый отчет - по итогам года и ежеквартально | Детализированные отчеты в больших организациях - ежемесячно; могут составляться еженедельно, ежедневно, иногда - немедленно. |

Сравнительная характеристика ФУ и УУ (4)

| Область сравнения | Финансовый учет | Управленческий учет |
|---|---|---|
| 13. Сроки предоставления отчетности | Т.к. необходимо время для аудиторской проверки, для оформления отчетности, то она попадает к пользователям через несколько недель после окончания отчетного периода | Обычно составляются и предоставляются в течение нескольких дней после окончания отчетного периода; при оперативных отчетах - на следующее утро |
| 14. Объект отчетности | В финансовых отчетах организация -единое целое; в крупных организациях - выручку и доход отражают по большим сегментам. | Основное внимание сравнительно небольшим подразделениям, обособленным по отдельным производствам, видам деятельности, центрам ответственности |
| 15. Ответственность за правильность ведения учета | Налоговые органы могут наложить штрафные санкции за неправильное отражение отчетности | Т.к. нет норм и правил, то руководителя могут привлечь к ответственности только за неправильное управленческое решение на основе данных УУ, но не за сами данные УУ |

К функциям специалиста по управленческому учету относятся следующие обязанности:

- - координация целей и планов подразделений и предприятия в целом;
- - содействие руководству в достижении поставленных целей;
- - организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета;
- - бесперебойное осуществление процессов планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия;
- - обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов по предприятию в целом, а также по отдельным подразделениям и продуктам;
- - создание методической и инструментальной базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия;
- - разработка материалов для принятия управленческих решений и представление их руководству предприятия;
- - консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий, помощь в управлении затратами и результатами.

Ответственная роль предполагает
наделение специалиста по
управленческому учету определенными
специфическими правами:

- доступ ко всей информации, в том числе и к информации конфиденциального характера;
- право подготовки своего особого мнения с аналитически обоснованными оговорками;
- право отсрочки принятия решения с целью профессиональной его подготовки.

Область применения знаний специалиста по управленческому учету:

1. Профессиональная деятельность:

- 1.1. В части учетно-аналитического обеспечения процессов управления операционной деятельностью.
- 1.2. Участие в процессе бюджетного управления деятельностью организации.
- 1.3. Расчет экономической эффективности инвестиционных проектов.

2. Личные финансы:

- 2.1. Разработка стратегии управления доходами и расходами семьи и правил инвестирования свободных денежных средств.
- 2.2. Частное предпринимательство:
 - ❖ индивидуальный предприниматель;
 - ❖ малый бизнес;
 - ❖ самозанятость;
 - ❖ формирование индивидуального пенсионного капитала и др.

Наиболее сложные задачи специалист по управленческому учету решает в области учетно-аналитического обеспечения разработки и реализации инвестиционных проектов, что обусловлено следующим:

- необходимость учета огромного количества факторов риска, большая часть которых находится вне зоны влияния менеджмента организации;
- сложность прогнозирования макроэкономических параметров (очередной «неожиданный финансовый кризис» может привести к финансовой катастрофе казалась бы безупречный план развития).

ТЕМА 1. Теоретические основы управленческого учета

1.2. Затраты как объект управленческого учета. Классификация затрат

Издержки – это
стоимостная оценка живого
и овеществленного труда,
использованного в процессе
производства и реализации
продукции (работ, услуг).

Затраты – стоимостное
выражение использованных в
хозяйственной деятельности
организации за отчетный период
материальных, трудовых и
финансовых ресурсов. Затраты
могут быть отнесены **либо** в
активы, **либо** в расходы
организации.

В соответствии с п.2. ПБУ 10/99
«**Расходами** организации признается
уменьшение экономических выгод в
результате выбытия активов
(денежных средств, иного имущества)
и (или) возникновения обязательств,
приводящее к уменьшению капитала
этой организации, за исключением
уменьшения вкладов по решению
участников (собственников
имущества)».

По признаку принадлежности к отчетным периодам расходы организации делятся на две категории:

- **расходы данного (текущего) отчетного периода;**
- **отложенные расходы.**

Взаимосвязь категорий «издержки», «затраты», «расходы»

Издержки

производства

обращения

Затраты

(часть издержек за отчетный период)

Активы

Расходы

текущие

отложенные

Не признается расходами организации выбытие активов:

- ✓ в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- ✓ вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- ✓ по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- ✓ в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- ✓ в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- ✓ в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Направления классификации затрат:

1. в целях формирования себестоимости продукции
2. в целях управления
3. по возможности контроля и регулирования

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

1) в целях формирования себестоимости продукции:

1.1. по экономическому содержанию:

1.1.1. по экономическим элементам:

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

Под экономическим элементом затрат принято понимать экономически однородный вид затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), который на уровне предприятия невозможно разложить на отдельные составляющие.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

1) в целях формирования себестоимости продукции:

1.1. по экономическому содержанию:

1.1.2. по статьям калькуляции:

- ❖ Сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов).
- ❖ Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций (также за вычетом возвратных отходов).
- ❖ Топливо и энергия на технологические цели.
- ❖ Расходы на оплату труда основных производственных рабочих.
- ❖ Отчисления во внебюджетные фонды.
- ❖ Расходы на подготовку и освоение производства.
- ❖ Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования.
- ❖ Общепроизводственные расходы.
- ❖ Общехозяйственные расходы.
- ❖ Потери от брака.
- ❖ Коммерческие расходы.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

1) в целях формирования себестоимости продукции:

1.2. По способу отнесения затрат на себестоимость

- **Прямые** – это затраты, которые на основе первичных документов (накладных, нарядов и т. д.) могут быть включены непосредственно в себестоимость объекта калькулирования.
- **Косвенные** – это затраты, которые не могут быть включены непосредственно в себестоимость объекта калькулирования, и, чтобы попасть в его себестоимость, они предварительно накапливаются на собирательно-распределительных счетах и затем расчетным путем включаются в себестоимость изделия.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

1) в целях формирования себестоимости продукции:

1.3. По составу (однородности)

- **Одноэлементные** – это затраты, состоящие из одного экономически однородного элемента (зарплата, амортизация и т.д.).
- **Комплексные** – это затраты, состоящие из нескольких экономических элементов (например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

1) в целях формирования себестоимости продукции:

1.4. По технико-экономическому назначению

- **Основные** - затраты непосредственно связаны с технологическим процессом производства и оказанием услуг: затраты на оплату труда, стоимость материалов, топлива, электроэнергии, другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования. То есть это затраты, без которых производственный процесс не может осуществляться.
- **Накладные** - затраты связаны с обслуживанием отдельных подразделений (цехов, участков) или организации в целом и управлением ими. Они состоят из общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

1) в целях формирования себестоимости продукции:

1.5. По участию в процессе производства

- **Производственные** – затраты, непосредственно связанные с производством и формирующие производственную себестоимость: материальные затраты, затраты на оплату труда, стоимость топлива, электроэнергии, потери от брака, общепроизводственные расходы.
- **Непроизводственные (расходы периода)** – затраты, непосредственно не связанные с производством и не включающиеся в производственную себестоимость. Они состоят из общехозяйственных расходов и коммерческих расходов.

Совокупность затрат

прямые

косвенные

основные

накладные

производственные

непроизв.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

*1) в целях формирования себестоимости
продукции:*

**1.6. В зависимости от метода признания затрат в
отчете о финансовых результатах:**

- **Затраты на продукт:**

 - Затраты на незавершенное производство

 - Затраты на готовый продукт

- **Затраты периода :**

 - Управленческие расходы

 - Коммерческие расходы

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

1) в целях формирования себестоимости продукции:

1.7. В зависимости от периодичности возникновения

- **текущие** – затраты, имеющие регулярный характер (например, затраты на сырье и материалы);
- **единовременные (однократные)** – затраты на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, затраты, связанные с пуском новых производств и др.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

2) в целях управления:

2.1. По возможности охвата планом

- **Планируемые**
- **Непланируемые**

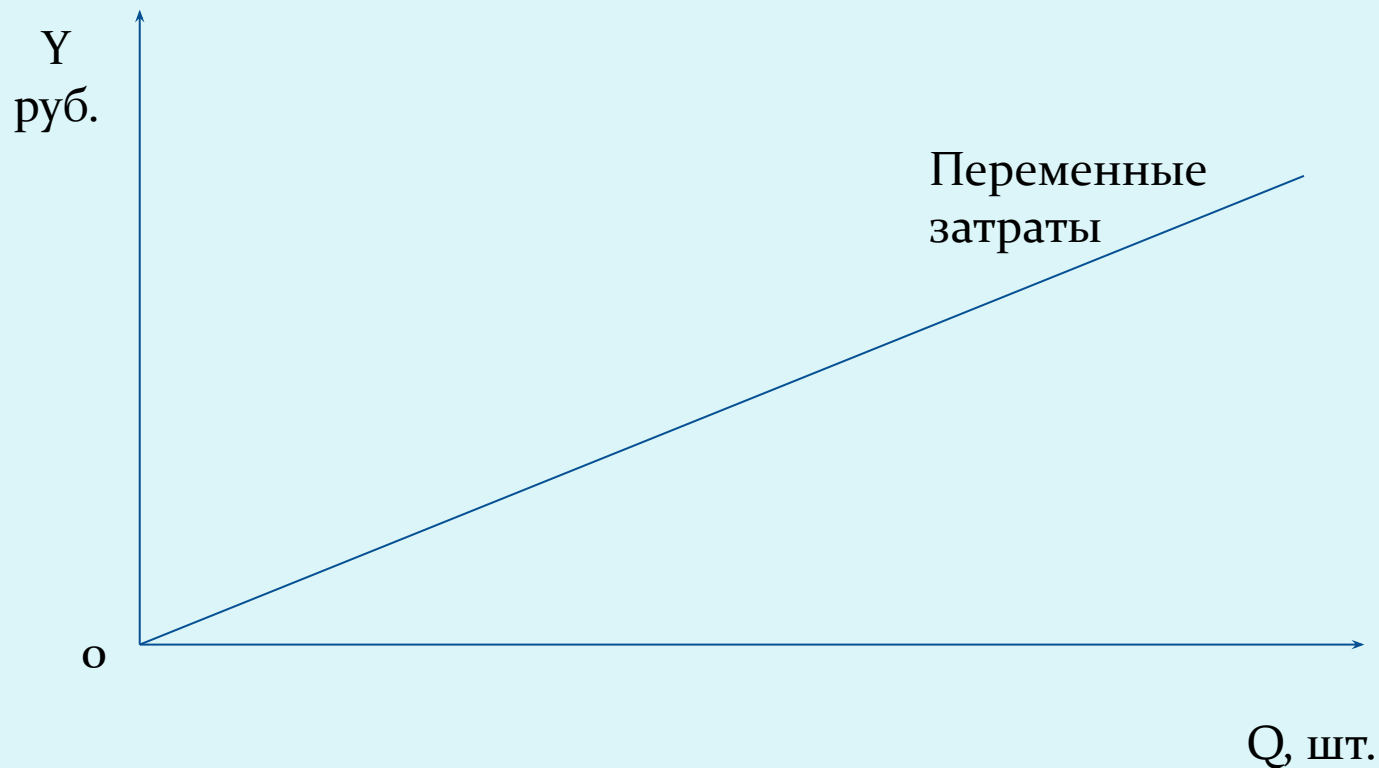
КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

2) *в целях управления:*

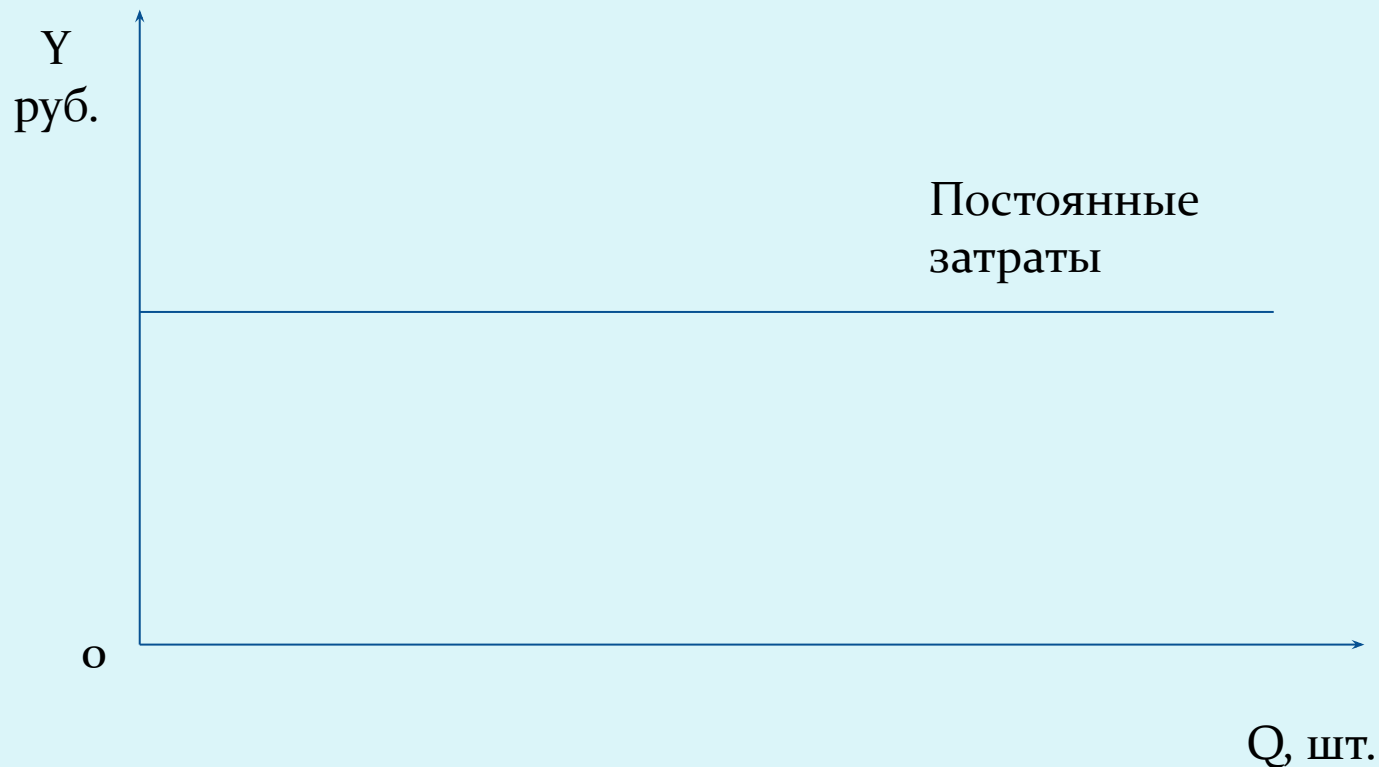
2.2. По отношению к уровню деловой активности

- **Переменные** - затраты, изменяющиеся прямо пропорционально изменению объема производства
- **Постоянные** - затраты, которые остаются практически неизменными в пределах определенного диапазона колебаний объема производства

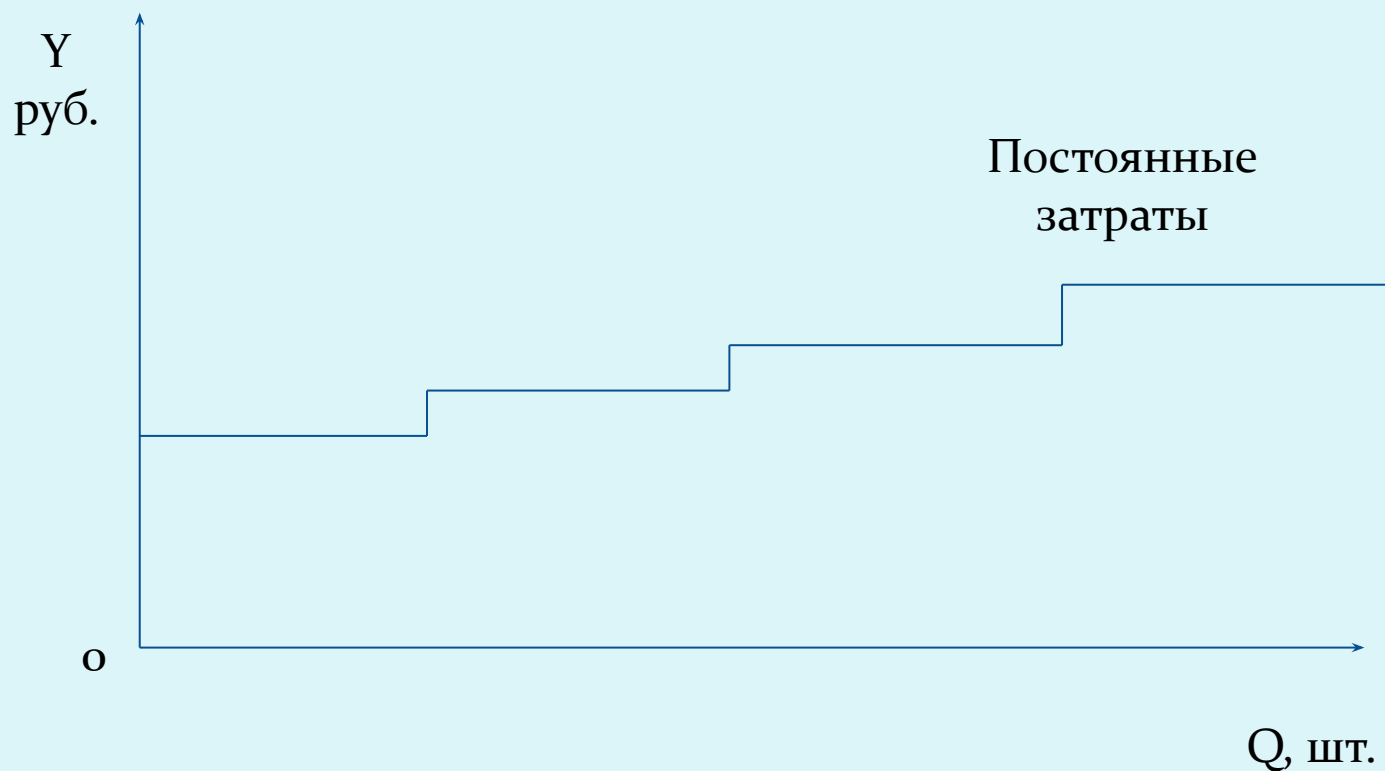
Зависимость суммы переменных затрат от динамики объема производства



Зависимость суммы постоянных затрат от динамики объема производства



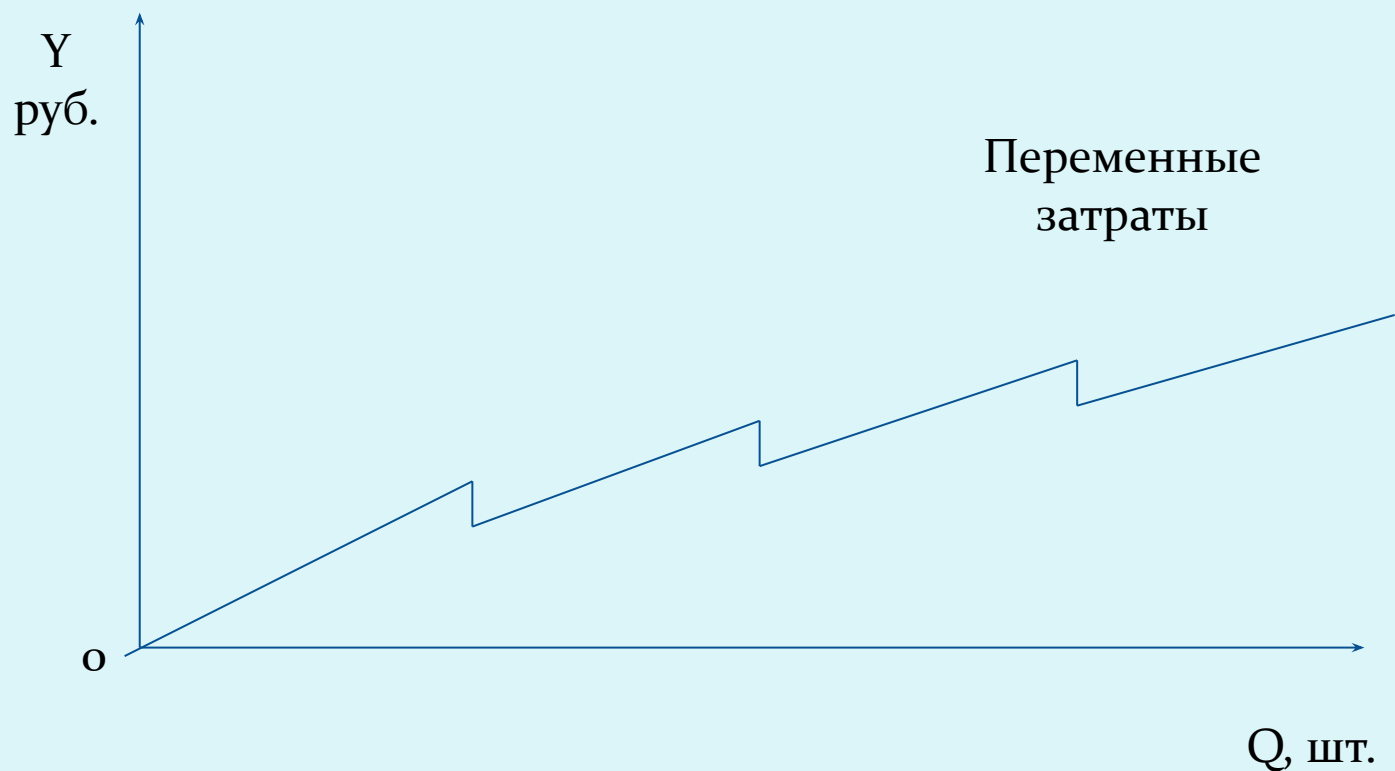
Дискретность суммы постоянных затрат



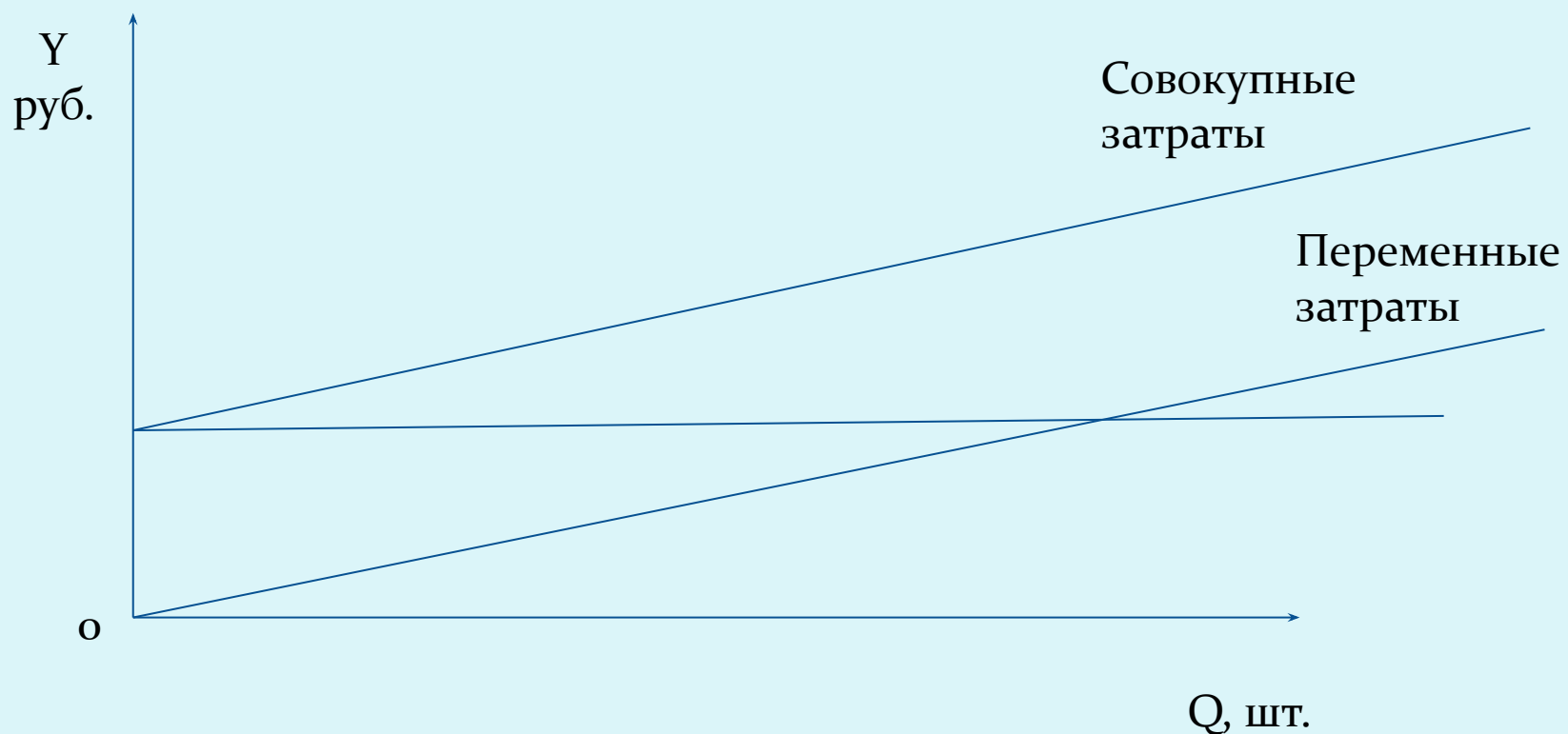
Дискрётность (от лат. *discretus* — разделённый, прерывистый) — свойство, противопоставляемое непрерывности, прерывность. Дискретность — всеобщее свойство материи, под дискретностью понимают:

- Нечто, изменяющееся между несколькими различными стабильными состояниями, например механические часы, которые передвигают минутную стрелку дискретно (скачкообразно) на $1/60$ часть окружности
- Нечто, состоящее из отдельных частей, прерывистость, дробность. Например, дискретный спектр, дискретные структуры, дискретные сообщения.

Дискретность переменных затрат



Зависимость совокупных затрат от динамики объема производства



КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

2) *в целях управления:*

2.3. По отношению к результатам управленческого решения

- Безвозвратные
- Явные
- Альтернативные (вмененные)

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

2) в целях управления:

2.4. По степени влияния на процесс принятия управленческого решения

- **Релевантные** – затраты, имеющие существенное значение для конкретного решения.
- **Нерелевантные** – затраты не существенные для конкретного принимаемого решения.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

2) в целях управления:

2.5. При принятии решения об увеличении объема производства

- Приростные (инкрементные)
- Предельные (маргинальные)

* Следует отметить, что эти термины редко употребляются в отечественной практике, что, на наш взгляд, прежде всего связано с некорректным переводом на русский язык. Особенно это касается категории предельных/маргинальных затрат.

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

3) по возможности регулирования и контроля:

3.1. По отношению к конкретному центру ответственности

- **Регулируемые - затраты**, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления.
- **Нерегулируемые - затраты**, не зависящие от решений менеджера ЦФО

КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ:

3) по возможности регулирования и контроля:

3.2. По возможности оказания управленческого воздействия экономическим субъектом

- **Контролируемые** - затраты, величина которых может контролироваться менеджерами экономического субъекта.
- **Неконтролируемые** - затраты, не поддающиеся контролю со стороны работников организации.