

Тема 4. Методы, способы и модели управленческого учета

- .

Методы управленческого учета

- **1. Нормативный метод;**
- **2. «Стандарт-кост»;**
- **3. «Директ-костинг»;**
- **5. Метод функционально-стоимостного анализа (ФСА)**

Методы управленческого учета.

1. Нормативный (начало)

- **Нормативный метод** представляет собой **совокупность процедур** по:
 - планированию,
 - нормированию,
 - отпуску материалов в производство,
 - составлению внутренней отчетности,
 - калькулированию себестоимости продукции,
 - осуществлению экономического анализа и контроля на основе норм затрат.
- **Цели метода** — полное использование производственных факторов и экономное ведение хозяйства с учетом нормативов.

Методы управленческого учета.

1. Нормативный метод (окончание)

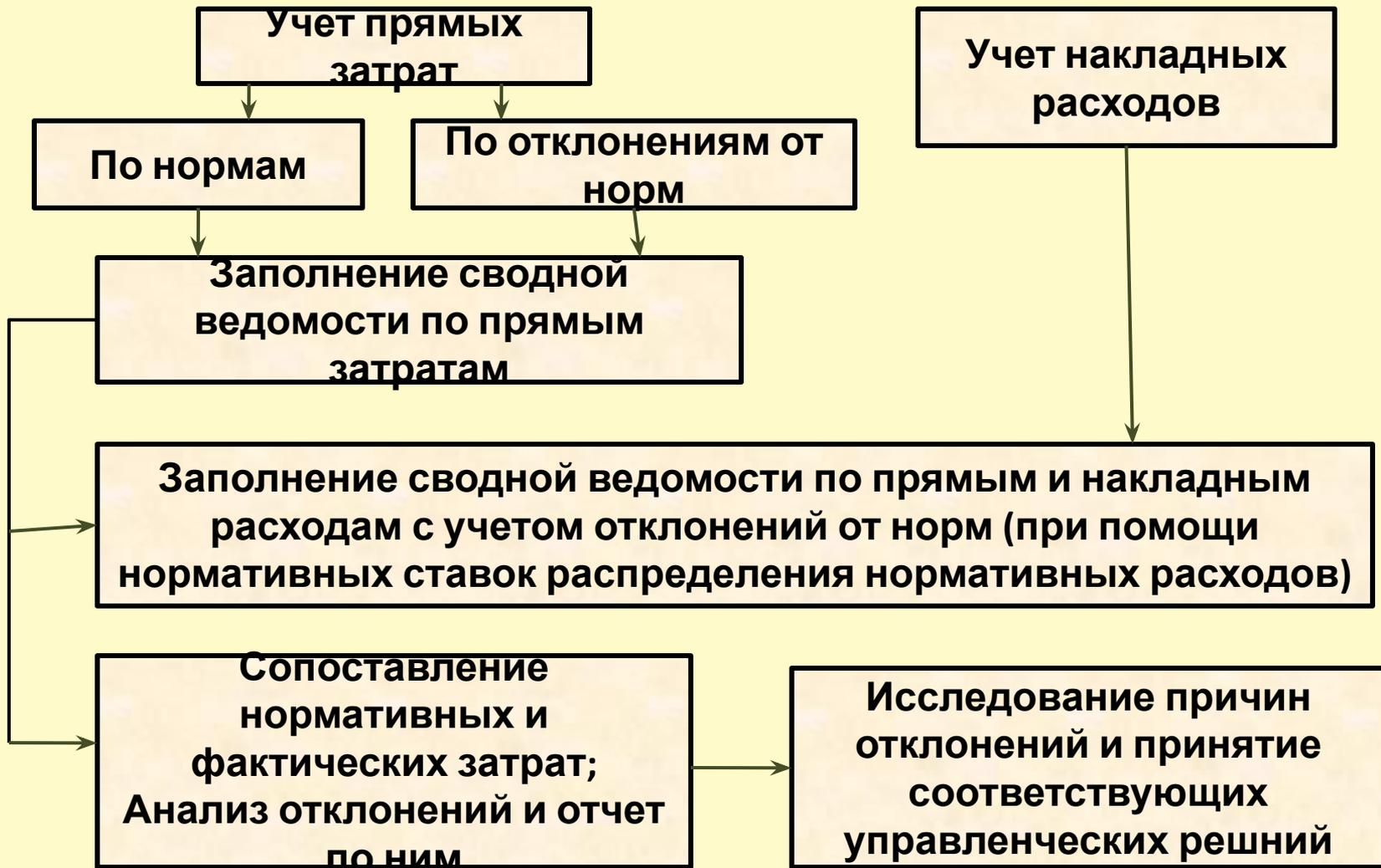
- **Сущность нормативного метода состоит в:**
 - планировании затрат на основе норм;
 - документировании затрат путем выдачи разрешений на использование ресурсов для производственных целей, обоснованных нормами;
 - отражении затрат на счетах бухгалтерского учета по нормам;
 - выявлении отклонений.

Методы управленческого учета.

1. Нормативный метод (окончание)

- **Основные элементы нормативного метода:**
- нормирование сроков производства продукции, ее состава и качества;
- нормативное обоснование потребности и расходования ресурсов;
- планирование, учет, оценка экономической эффективности на основе норм.

Схема нормативного метода учета затрат



Нормативный метод учета затрат.

Запись операций бухгалтерскими проводками- руб. (начало)

Содержание операции	Экономия	Перерасход
1. Списаны фактические затраты производственных ресурсов (норма + отклонение от норм)	Д20 – К10, 69, 70, 02 и др. -100	Д20 – К10, 69, 70, 02 и др. - 150
2. Учтена готовая продукция по фактической себестоимости	Д40 – К20 - 100	Д40 – К20 - 150
3. Учтена готовая продукция по нормативной себестоимости	Д43 – К40 - 120	Д43 – К40 - 120
4. Учтена нормативная себестоимость реализованной продукции	Д90 – К43 - 120	Д90 – К43 - 120

Нормативный метод учета затрат.

Запись операций бухгалтерскими проводками- руб. (окончание)

Содержание операции	Экономия	Перерасход
5. Сторнируется сумма экономии (перерасхода)	Д 40 – К90 - 20	Д90 – К 40 - 30
6. Учтена выручка от реализации продукции	Д62 – К90 - 200	Д62 – К90 - 200
7. Списан фин. результат (предварительный)	Д90 – К99 -80	Д90 – К99 -80
8. Списан дополнительно фин. результат	Д90 – К99 - 20	Д99 – К90 - 30
9. Прибыль	100	50

Методы управленческого учета.

2. «Стандарт-кост» (начало)

- **Метод «Стандарт-кост» заключается в разработке норм стандартов, составлении стандартных калькуляций до начала производства и учете фактических затрат с выделением отклонений от стандартов.**
- **Это инструмент контроля, направленный на регулирование прямых издержек производства.**

Методы управленческого учета.

2. «Стандарт-кост» (продолжение)

- **Достоинства системы** состоят в:
 - обеспечении информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию продукции,
 - установлении цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции,
 - составлении отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и причинах их возникновения.

Методы управленческого учета.

2. «Стандарт-кост» (окончание)

- **Особенности системы** состоят в следующем:

- основой выявления отклонений от стандартов служат бухгалтерские записи на специальных счетах, но не их документирование;
- отклонения от стандартов отражают не все предприятия;
- выделение специальных синтетических счетов для учета отклонений.

Сравнение нормативного метода учета и системы «стандарт - кост» (начало)

Область сравнения	«Стандарт-кост»	Нормативный метод
1. Цель учета	Бухгалтерское отражение отклонений на специальных счетах в подразделениях по факторам	Выявление отклонений от норм в процессе расходования средств.
2. Базовое уравнение, описывающее содержание системы	$\Delta c = C_{\phi} - C_{c},$ где Δc - отклонение от стандарта; C_{ϕ} – фактическая себестоимость; C_{c} - стандартная себестоимость	$C_{\phi} = C_{н} + I_{н} \pm \Delta_{н},$ где $C_{н}$ - нормируемая себестоимость продукции, $I_{н}$ - изменения действующих норм; $\Delta_{н}$ - отклонения от действующих норм.
3. Степень охвата производственных параметров	Разработка стандартов для всех затратных и доходных показателей производства	Нормирование прямых затрат. Распределение косвенных расходов между объектами калькулирования индексным методом.

Сравнение нормативного метода учета и системы «Стандарт - КОСТ» (продолжение)

Область сравнения	«Стандарт-кост»	Нормативный метод
4. Учет изменений норм	Текущий учет изменений норм не ведется	Ведется учет изменений норм в разрезе причин и инициаторов
5. Учет отклонений от норм прямых расходов	Отклонения документируются и относятся на виновных лиц и финансовые результаты	Отклонения документируются и включаются в фактическую себестоимость объектов калькулирования пропорционально их нормативной себестоимости

Сравнение нормативного метода учета и системы

«Стандарт - КОСТ» (окончание)

Область сравнения	«Стандарт-кост»	Нормативный метод
6. Учет отклонений от норм косвенных расходов	Косвенные расходы относятся на себестоимость в пределах норм, отклонения выявляются с учетом объема производства и относятся на результаты финансовой деятельности	Косвенные расходы в сумме фактических затрат распределяются между объектами калькулирования индексным методом
7. Степень регламентации	Нерегламентирован, не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров	Регламентирован, разработаны общие и отраслевые стандарты и нормы

Методы управленческого учета.

3. «Директ-костинг» (начало)

- **Метод «Директ-костинг» используется для обобщения прямых затрат по видам продукции и выделении косвенных затрат на отдельном счете с последующим списанием на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли.**
- **Бухгалтерские записи учета по методу «Директ - костинг»:**
 - **Д20 – К10, 70, 69, 02 и т.д. (прямые затраты);**

Методы управленческого учета.

3. «Директ-костинг» (окончание)

■ **Отличительные особенности метода:**

- **общехозяйственные расходы в производственную себестоимость не включаются;**
- **калькулирование себестоимости продукции осуществляется по ограниченным затратам;**
- **при исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели: маржинального дохода и остаточного дохода (прибыли от производства);**

Достоинства системы «директ-костинг»

- **Деление расходов на переменные и постоянные** позволяет осуществлять постоянное наблюдение за расходами, выявлять факторы, влияющие на их величину и оперативно управлять ими;
- **Определение ограниченной себестоимости продукции** позволяет осуществлять гибкое ценообразование;
- **По учетным записям определяется маржинальная прибыль**, по которой определяются управленческие решения.

Схемы построения отчетов о доходах в системе «директ - костинг»

В схеме построения отчетов о доходах в системе «директ-костинг» оцениваются два показателя:

- **маржинальный доход** [разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и сокращенной себестоимостью.];
- **Прибыль** [разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) и совокупными расходами.] .

В практике используется две схемы построения отчетов:

- Простой «директ-костинг»;
- Развитой «директ-костинг».

Простой «директ-костинг»

- При простом «директ-костинге» в отчет о доходах и расходах включаются следующие показатели
- (См. форму 2 «Отчет о прибылях и убытках»):
- 1) выручка от продаж;
- 2) себестоимость продукции, рассчитанная по переменным затратам;
- 3) маржинальный доход (1 - 2);
- 4) постоянные затраты;
- 5) прибыль (3 - 4).

Развитой «директ-костинг»

- При развитии «директ-костинге», когда переменные затраты подразделяются на производственные и непроизводственные, в отчет о прибылях и убытках включаются следующие показатели:
 - 1) выручка от продаж;
 - 2) производственные переменные затраты;
 - 3) производственный маржинальный доход по изделиям (1 - 2);
 - 4) непроизводственные переменные затраты;
 - 5) маржинальный доход по предприятию (3 - 4);
 - 6) постоянные затраты;
 - 7) прибыль (5 - 6).

Маржинальная прибыль и точка безубыточности в системе «директ-костинг» (начало)

- **Маржинальный доход (валовая прибыль)** в организации – это разница между ценой реализации продукции (выручкой) и переменными затратами по выпуску этой продукции.
- **Показатель маржинального дохода** используется для определения того объема производства, при котором затраты на производство продукции будут возмещены в результате ее реализации.

Маржинальная прибыль и точка безубыточности в системе «директ-костинг» (окончание)

- **Объем реализованной продукции, при котором возмещаются затраты на производство,**

называют:

- Точкой безубыточности производства продукции;
- Критической или «мертвой» точкой;
- Порогом безубыточности;
- Точкой равновесия;
- Уровнем окупаемости.

Методы анализа безубыточности производства

- **1. Математический метод (метод уравнений);**
- **2. Метод маржинального дохода (Валовой прибыли);**
- **3. Графический метод.**

Анализ безубыточности производства

1. Математический метод (начало)

- Последовательность расчета:
- 1) **Выручка от продаж продукции (работ, услуг) – Совокупные переменные расходы – Постоянные расходы = Прибыль;**
- или:
- **Цена единицы продукции * X – Переменные расходы на единицу продукции * X – Постоянные расходы = Прибыль,**
- где X – объем реализации в точке безубыточности (ед. изм.).

Анализ безубыточности производства

1. Математический метод (окончание)

- 2) Безубыточный объем работ (X) рассчитывается исходя из условия отсутствия прибыли или убытка:
- $X = \frac{\text{Совокупные постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции, (ед. изм.)}}$;
- или :
- $X = \frac{\text{Совокупные постоянные расходы}}{\text{Цена единицы продукции} - \text{переменные расходы на единицу продукции, (ед. изм.)}}$.

Задание № 1

- Рассчитать безубыточный объем продукции (железобетонных конструкций) при следующих исходных данных: цена реализации одной конструкции – 20 тыс. руб.

Постоянные расходы в месяц	Тыс. руб	Переменные расходы на одну ж/б конструкцию	Тыс. руб
Аренда офиса	80,0	Материальные затраты	5,0
Зарботная плата АУП	200,0	Зарботная плата рабочих	4,0
Налоги на зарботную плату	52,0	Налоги на зарботную плату	1,0
Абонентная плата за телефон	10,0	Прочие переменные расходы	4,0
Реклама	8,0		
Услуги банка	3,0		
Хозяйственные расходы	10,0		
Амортизация основных средств, используемых	57,0		

Решение задания № 1

- Определим объем продаж (X), при котором предприятие будет работать безубыточно.
- Постоянные расходы составляют 420,0 тыс.руб.;
- Переменные расходы на одной железобетонную конструкцию составляют – 14,0 тыс.руб.;
- Цена реализации одной железобетонной конструкции 20,0 тыс.руб..
- Уравнение безубыточного объема работ:
- $20,0 * X - 14,0 * X - 420,0 = 0$;
- $X = 420,0 / (20,0 - 14,0) = 70$ железобетонных конструкций в месяц

Анализ безубыточности производства

2. Метод маржинального дохода (валовой прибыли) (продолжение)

- Точка равновесия достигается при условии равенства маржинального дохода и совокупности постоянных расходов:
- **Совокупный маржинальный доход – совокупные постоянные расходы = Прибыль;**
- В точке равновесия прибыль равняется нулю:
- **Маржинальный доход на единицу продукции * Объем реализации (ед.изм.) = Совокупные постоянные расходы;**
- **Точка безубыточности (безубыточный объем продукции) = Совокупные постоянные расходы / Маржинальный доход на единицу продукции (ед.**

Анализ безубыточности производства

2. Метод маржинального дохода (валовой прибыли) (окончание)

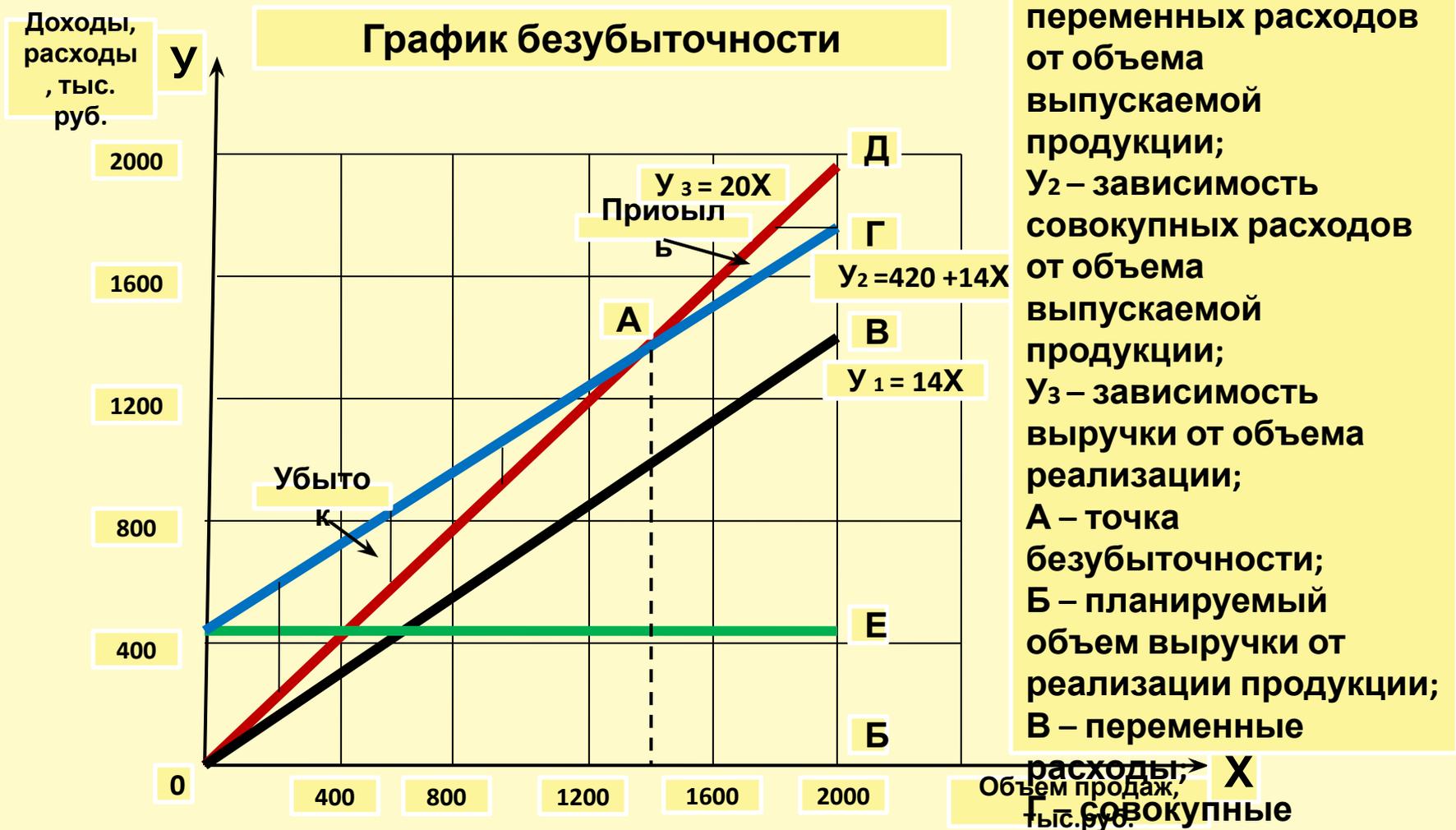
- **Соотношение маржинального дохода к выручке от продаж = [Маржинальный доход (руб.) / Выручка от продаж (руб.)]*100%.**
- **Запланировав выручку от продаж, можно определить размер ожидаемого маржинального дохода.**
- **Уровень кромки безопасности выражается в %:**
- **Кромка безопасности, % = {[Планируемая выручка от продаж (руб.) – Безубыточный объем работ (руб.)]/ Планируемая выручка от продаж} * 100%.**

Задание № 2

- (Исходные данные см. Задание № 1)
- Организация имеет маржинальный доход на одну конструкцию $20,0 - 14,0 = 6,0$ тыс.руб.;
- Совокупные постоянные расходы составляют – 420,0 тыс. руб.;
- Точка безубыточности (безубыточный объем работ) = $420,0 / 6,0 = 70$ конструкций в месяц;
- Отношение маржинального дохода к выручке от продаж =
- $[6,0 * 70 / 20,0 * 70] * 100\% = 30\%$.
- Запланировав выручку от продаж продукции, можно определить размер ожидаемого маржинального дохода.
- Если планируемая выручка от продаж будет 2000,0 тыс.руб., то маржинальный доход составит $(2000,0 * 0,3) = 600,0$ тыс. руб.;

Анализ безубыточности производства

3. Графический метод



$A = 1400,0$ $B = 2000,0$, $V = 1400,0$, $\Gamma = 1820,0$, $D = 2000,0$, $D - \Gamma = 180,0$, $E = 420,0$ тыс. руб.

Методы управленческого учета

4. Метод функционально-стоимостного анализа (ФСА)

(начало)

- **Функционально-стоимостной анализ (ФСА) - это метод системного исследования функций объекта** (изделия, процесса, структуры), направленный на минимизацию затрат в сферах проектирования, производства и эксплуатации объекта при сохранении (повышении) его качества и полезности.
- **Сущность функционального подхода** – рассмотрение объекта не в его конкретной форме, а как совокупность функций, которые он должен выполнять.
- **Цель ФСА** состоит в развитии полезных функций объекта при оптимальном соотношении между и х

Методы управленческого учета

4. Метод функционально-стоимостного анализа (ФСА)

(продолжение)

- **Этапы проведения ФСА:**
- **1. Подготовительный** – уточняется объект анализа, определяются его характеристики;
- **2. Информационный** – собираются данные об исследуемом объекте (назначение, технико-экономические характеристики) и составляющих его компонентах, деталях (функции, материалы, себестоимость и др.);
- **3. Аналитический** – подробно изучаются функции объекта (их состав, степень полезности), его стоимость и возможности уменьшения путем отсеечения второстепенных и бесполезных функций;
- **4. Исследовательский** – оценивают предлагаемые варианты разработанного изделия;
- **5. Рекомендательный** – предлагают наиболее приемлемые для данного производства варианты разработки и усовершенствования изделия.

Методы управленческого учета

4. Метод функционально-стоимостного анализа (ФСА)_(окончание)

- Итогом проведения ФСА должно являться **снижение затрат на единицу полезного эффекта**, которое достигается:

- Сокращением затрат при одновременном повышении потребительских свойств изделий;
- Повышением качества продукции при сохранении уровня затрат;
- Уменьшением затрат при сохранении уровня качества;
- Сокращением затрат при обоснованном снижении технических параметров до их функционально

Модели, системы управленческого учета

В управленческом учете модели условно

подразделяемых на две группы:

1. Традиционная модель учета ;

2. Современные модели управленческого

учета в зарубежной практике используют

следующие системы:

Традиционная модель управленческого учета

(начало)

- **Традиционная модель направлена в основном на обеспечение калькулирования себестоимости продукции и реализацию планово-контрольной функции.**

Традиционная модель управленческого учета

(окончание)

- Недостатки традиционного учета таковы:
 - традиционный управленческий учет не отвечает потребностям современной производственной и конкурентной среды;
 - традиционные системы калькулирования приводят к искажению информации, необходимой для принятия управленческих решений;
 - практика управленческого учета следует и во многом определяется требованиями финансового учета;
 - управленческий учет сосредоточивается почти целиком на внутренних операциях и сравнительно мало внимания уделяет внешнему окружению, в котором функционирует предприятие.

Модели, системы управленческого учета

Современные модели управленческого

учета :

- система Activity-Based Costing (ABC) — калькуляция себестоимости по операциям;
- система JIT («just in time» т.е. «точно в срок»)
- система lifecycle costing — калькуляция на базе жизненного цикла товара;
- система backflush accounting — обратная калькуляция.

Система ABC (Activity-Based Costing)

- Система Activity-Based Costing (ABC) решает **проблему распределения накладных расходов.**
- **Сущность данного метода** заключается в предположении, что ресурсы, обуславливающие затраты предприятия, потребляются не конечными продуктами, а процессами, участвующими в производстве конечных продуктов.
- **Основная задача ABC** заключается в достижении максимально **точного распределения косвенных расходов, перенесение накладных расходов на соответствующую продукцию, работы и услуги .**

Система JIT («just in time» т.е. «точно в срок»)

- **Главной целью** системы JIT является исключение лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.
- Система JIT увязана **со спросом на продукцию**. Спрос сопровождает продукцию через весь производственный процесс. На каждой операции производится только то, что требуется для следующей операции.
- Производственный процесс не начинается до тех пор, пока с места последующей операции не поступит сигнал о необходимости приступить к производству.
- При применении этой системы **часть затрат предприятия из разряда косвенных переходит в разряд прямых.**

Система JIT («just in time» т.е. «точно в срок»)

Классификация затрат (продолжение)

Виды затрат	Традиционная система	Система учета JIT
1. Прямые трудовые затраты	Прямые	Прямые
2. Прямые материальные затраты	Прямые	Прямые
3. Грузоперевозка материалов	Косвенные	Прямые
4. Ремонт и техобслуживание оборудования	Косвенные	Прямые
5. Энергоснабжение производственного цеха	Прямые	Прямые
6. Текущие поставки материалов	Косвенные	Прямые
7. Контроль качества	Косвенные	Прямые
8. Амортизация зданий и сооружений	Косвенные	Косвенные
9. Страховые платежи, налоги и сборы	Косвенные	Косвенные
10. Аренда помещений	Косвенные	Косвенные
11. Амортизация технологического	Косвенные	Прямые

Система JIT («just in time» т.е. «точно в срок») (окончание)

- **Преимущества применения системы JIT**

- 1. Уменьшение объема материально-производственных запасов;
- 2. Повышение надежности выполнения заказа, так как значительно меньше времени отводится на закупку и хранение материально-производственных запасов;
- 3. Повышение качества производимой продукции;
- 4. Уменьшение капитальных затрат на складские помещения для материально-производственных запасов;
- 5. Снижение риска морального старения запасов;
- 6. При переходе части косвенных расходов в разряд прямых приводит к снижению частоты и объема распределения косвенных затрат между видами продукции, что повышает точность калькулирования затрат.

Система lifecycle costing

(калькуляция на базе жизненного цикла)

- Система lifecycle costing (**или калькуляция на базе жизненного цикла**) основана на предположении, что для объективной оценки стоимости продукции необходимо учитывать затраты **на всех стадиях его жизненного цикла**.
- Затраты при изготовлении строительной продукции возникают на следующих этапах жизненного цикла этой продукции (в традиционном учете рассматриваются затраты, понесенные в основном в момент производства продукции):
 - **Проектирование;**
 - **Производство;**
 - **Реализация (сдача объектов) эксплуатацию;**
 - **Эксплуатация объектов.**