



НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ

# Управленческий учет

Шепилова Наталия Петровна

к.э.н. доцент кафедры «Международного бухгалтерского учета и аудита»

НИУ Высшей школы экономики  
аттестованный профессиональный аудитор.  
[nshepilova@gmail.com](mailto:nshepilova@gmail.com)

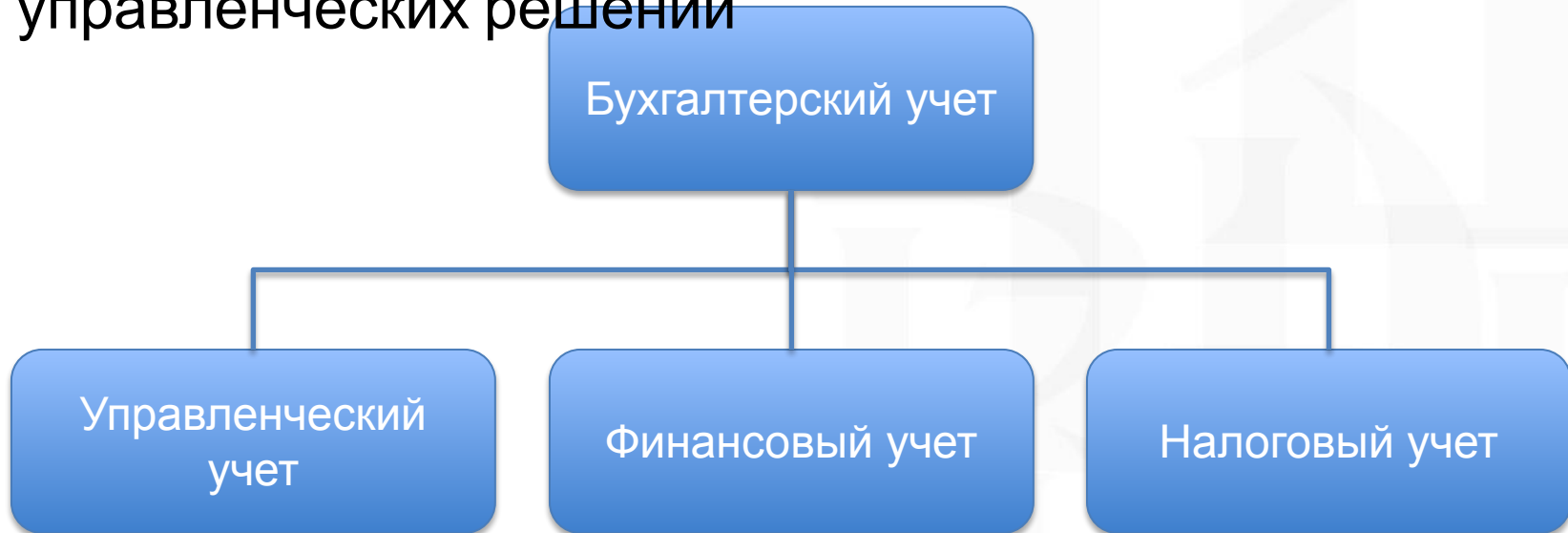


НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ

# ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

# УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

объединяет в единую систему планирование, учет, контроль и анализ затрат и результатов по объектам их учета. Его цель – обеспечение менеджеров информацией для принятия научно обоснованных управленческих решений





# Сравнение финансового и управленческого учета

	ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ	УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
Пользователи информации	Акционеры инвесторы, поставщики, покупатели, кредитные учреждения, налоговый инспекции, органы статистики, рабочие предприятия, другие внешние пользователи	Менеджеры разного уровня (президент, начальник цеха и другие внутренние пользователи)
Регламентация учета	Учет строго регулируется внешними стандартами	Руководители самостоятельно определяют методику ведения учета



	<b>ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ</b>	<b>УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ</b>
<b>Степень точности информации</b>	Данные должны быть точными и достоверными	Приблизительная оперативная информация, достаточная для принятия управленческих решений
<b>Масштабы учета</b>	Деятельность всей организации	Отдельные сегменты, виды продукции, подразделения, области сбыта
<b>Измерители учетной информации</b>	Стоимостные, денежные измерители	Стоимостные, натуральные, трудовые измерители
<b>Информационная база</b>	Информация об уже свершившихся фактах	Как фактические данные, нормативные, плановые, так и прогнозные
<b>Частота подачи информации</b>	Раз в квартал, в год	Отчеты могут составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно, по запросу

# Структура мест возникновения затрат





**Центр ответственности** - это не структурное подразделение, в котором возникают какие-то издержки или доходы и т.д., а структурная единица, которая возникает как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших уровней управления к низшим. Если высший менеджмент не передаст свои функции и не делегирует часть ответственности и соответственно прав на более низкие уровни управления, то в принципе выделить центр ответственности невозможно.

Центры ответственности возникают как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших звеньев к низшим

В зависимости от направления контроля

Центры издержек  
(формирование издержек)

Центры доходов  
(формирование доходов)

Центры прибыли  
(превышение доходов над расходами)

Центры инвестиций  
(выполнение инвестиционных проектов и эффективность их использования)



# Центры ответственности

## 1. По объему полномочий и обязанностей менеджеров.

**Центр текущих затрат** представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть цех, не выпускающий конечной продукции, отделы заводоуправления, социальные службы и т.д. Как правило, центр ответственности за затраты связан с выполнением определенных функций, не имеющих четко выраженного измерителя объема деятельности. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно



**Центр инвестиций** - это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений. Задача такого центра обеспечить максимальную рентабельность вложенного капитала, его быструю окупаемость, увеличение акционерной стоимости предприятия. Управляют затратами при помощи операционного бюджета, отчетности о его исполнении, информации о движении денежных потоков.



**Центры продаж** включают подразделения маркетинго-сбытовой деятельности, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом. Им предоставляется информация о наиболее рентабельных в производстве или закупках товарах, а результаты деятельности оценивают, главным образом, по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении и величине издержек обращения.



**Центры прибыли** представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации, торговые представительства, магазины фирмы и т.п. Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько мест затрат. Общие расходы и результаты их деятельности отражаются в системе бухгалтерского учета



## 2. По функциям, выполняемым каждым центром

Центр ответственности за **снабжение** контролирует не только затраты на приобретение и заготовление товарно-материальных ценностей но и величину материальных запасов, эффективную работу складского хозяйства, качество материальных ресурсов, показатели объемов деятельности и величину соответствующих затрат.



Центр ответственности за **производство** это подразделение где руководители контролируют непосредственно изготовление продукции, выполнение работы, оказание услуг. Эти центры представляют собой совокупность мест затрат различного уровня, обобщающих расходы на эксплуатацию крупных агрегатов, технологических линии, групп оборудования внутри цеха, затраты отдельных цехов основного и вспомогательного производства и предприятия в целом.



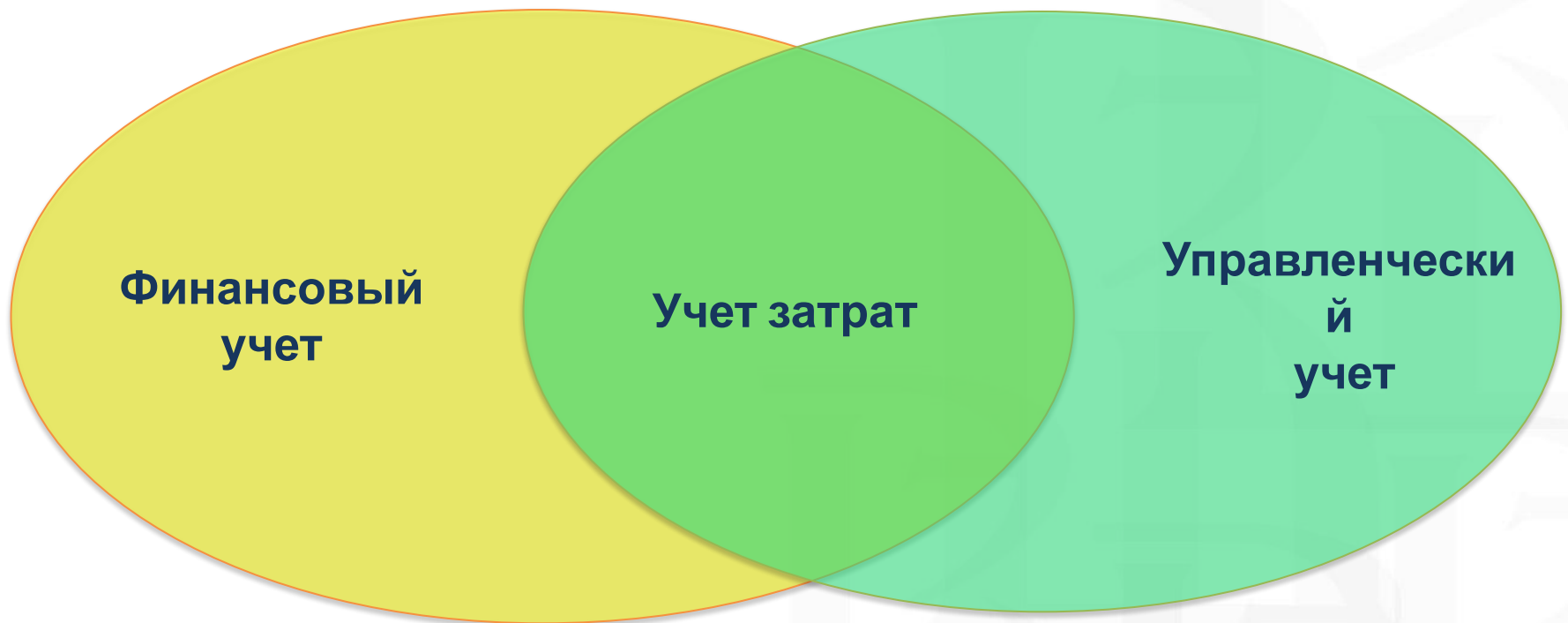
**Центр ответственности за сбыт** это подразделение руководитель, которого несет ответственность за реализацию продукции, величину расходов на продажу, маркетинговые исследования ниши рынка.

**Центр ответственности по оказанию услуг производству** это подразделение руководитель, которого отвечает за качество и количество дополнительных услуг, необходимых для осуществления основной деятельности предприятия. К ним относятся ремонтный цех, автопарк и т.д.

**Центр ответственности обслуживанию производства** это подразделение руководитель, которого несет ответственность за обслуживание производственных подразделений, т.е. деятельность не связана с осуществлением производственного процесса.



# Соотношение финансового и управленческого учета





# Основные задачи современного управленческого учета:

- учет затрат и калькулирование себестоимости
- планирование и составление бюджета компании
- учёт финансовых результатов деятельности (прибыли, рентабельности, нормы отдачи на капитал и т.д.);
- подготовка информации для принятия управленческих решений

# Предпосылки выделения управленческого учета в отдельную подсистему

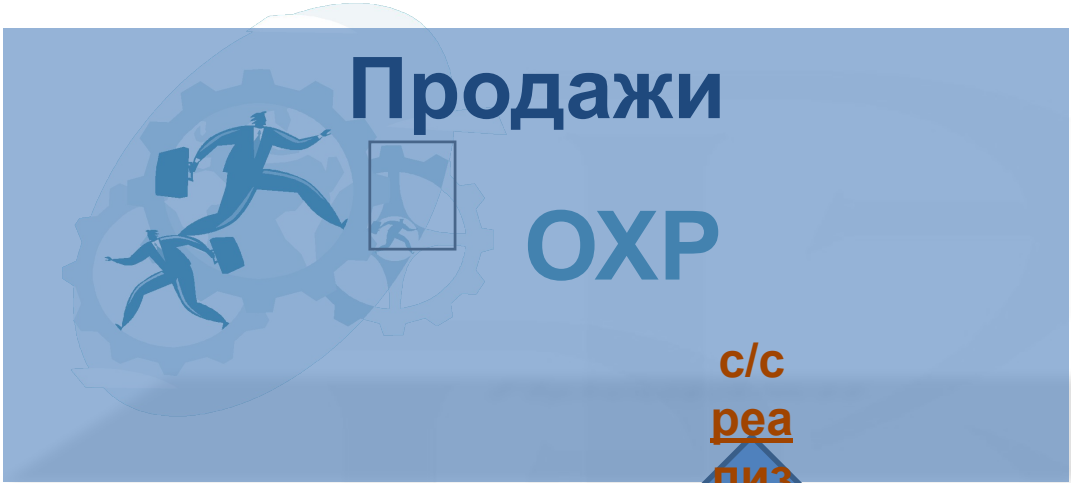
- разрыв между учетным процессом и управлением,
- усиление конкуренции,
- использование вычислительной техники для управления и автоматизации учетных работ,
- хозяйственная и финансовая самостоятельность организаций,
- постоянно разрастающаяся и усложняющаяся система управления организацией;



НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ

# КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ

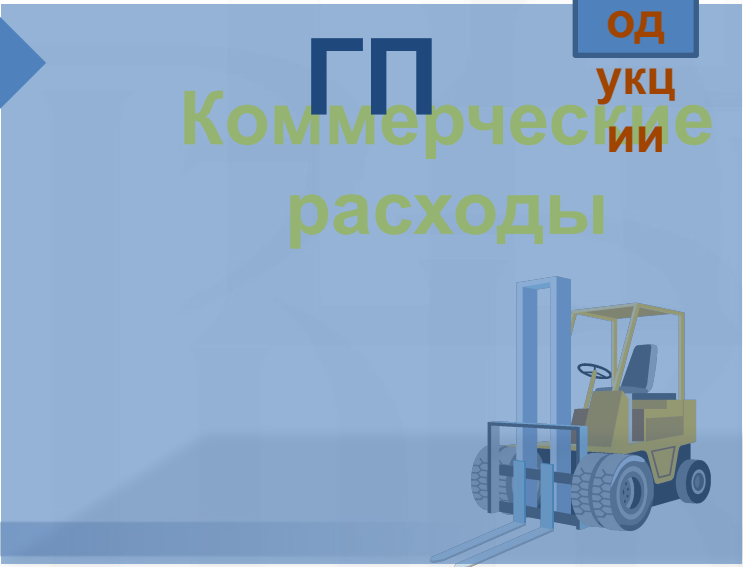
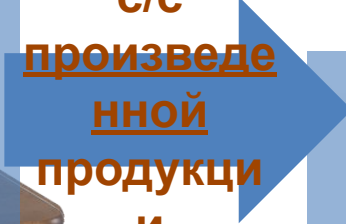
## ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ



с/с  
реа  
лиз  
ов  
анн  
ой  
пр  
од  
укц  
ии

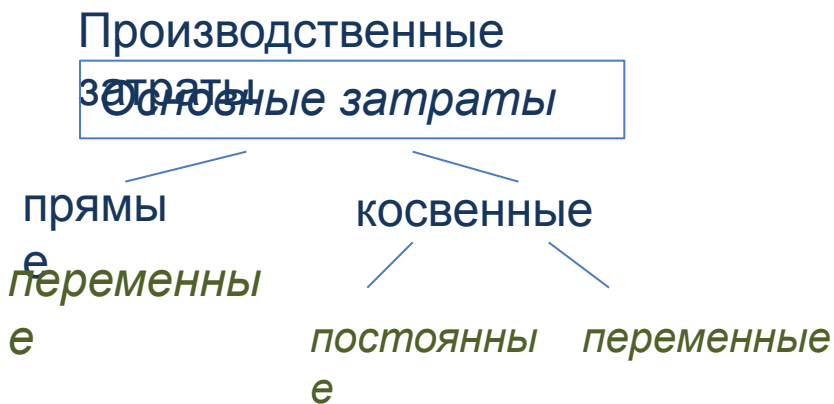


с/с  
произведе  
нной  
продукци  
и





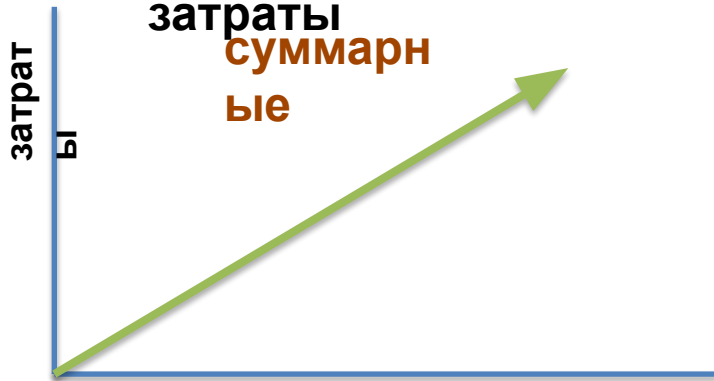
# КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ



Непроизводственные затраты  
Периодические  
Коммерческие  
Общехозяйственные

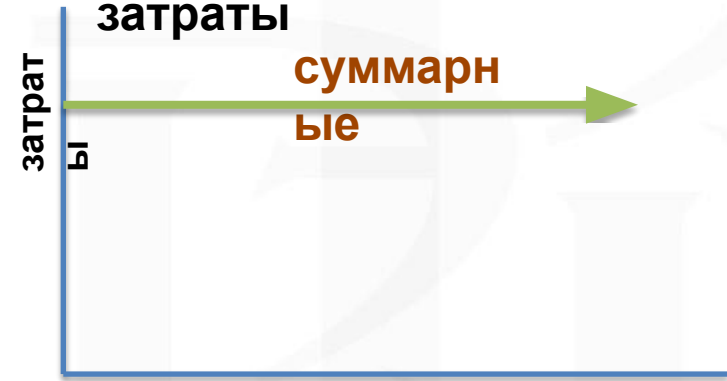
# КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ

**Переменные  
затраты  
суммарн  
ые**



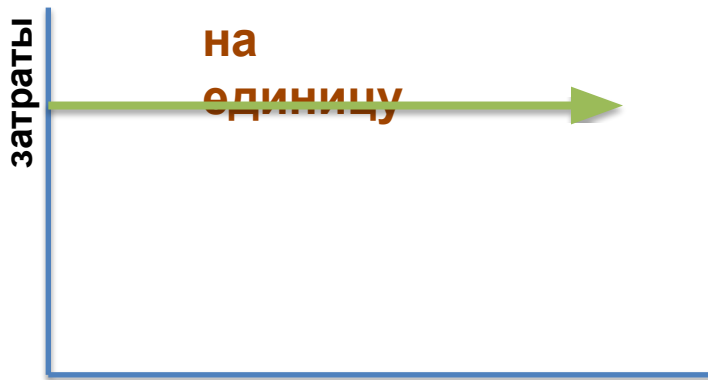
Объем производства

**Постоянные  
затраты  
суммарн  
ые**



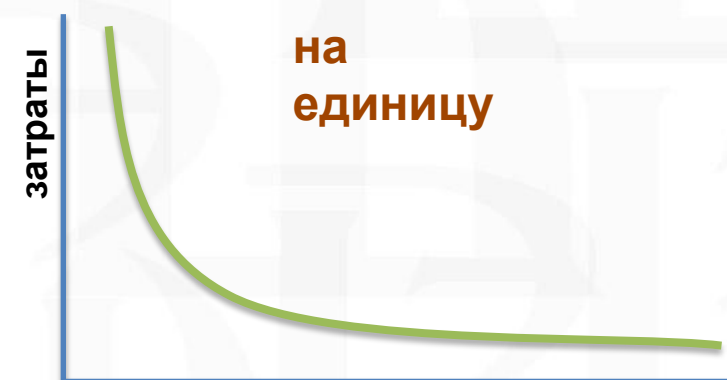
Объем производства

**на  
единицу**



Объем производства

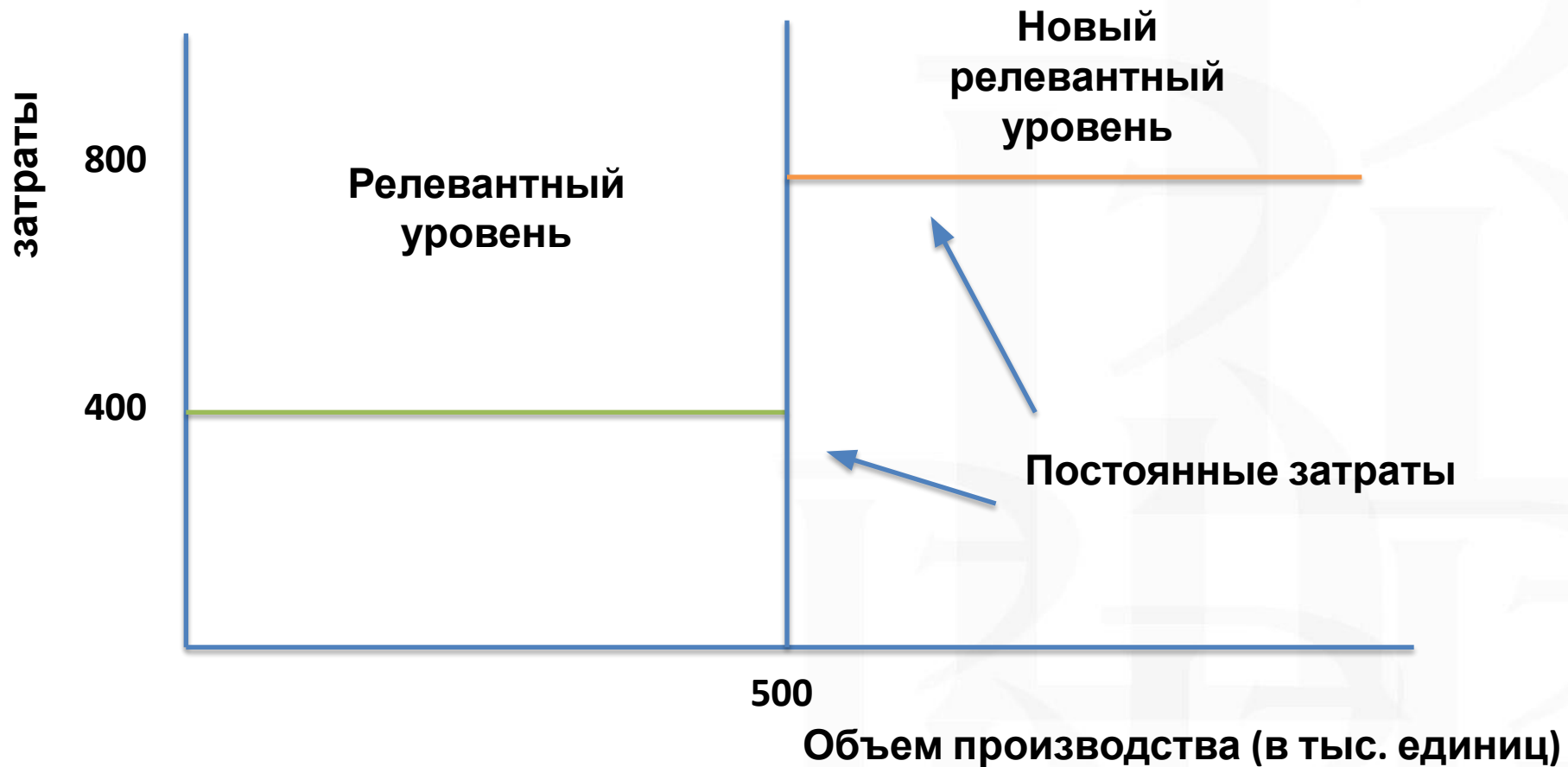
**на  
единицу**



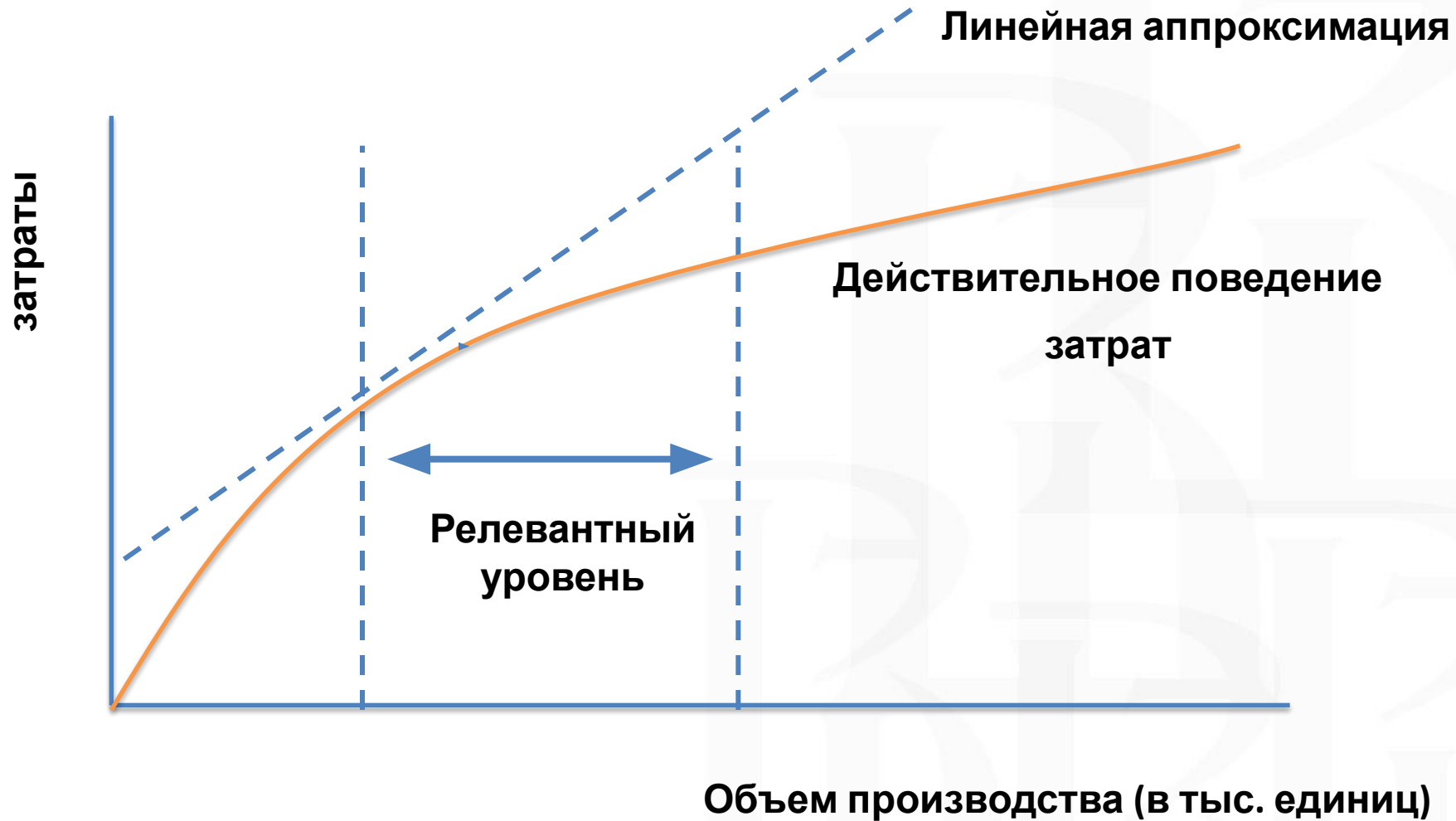
Объем производства



# Постоянные затраты



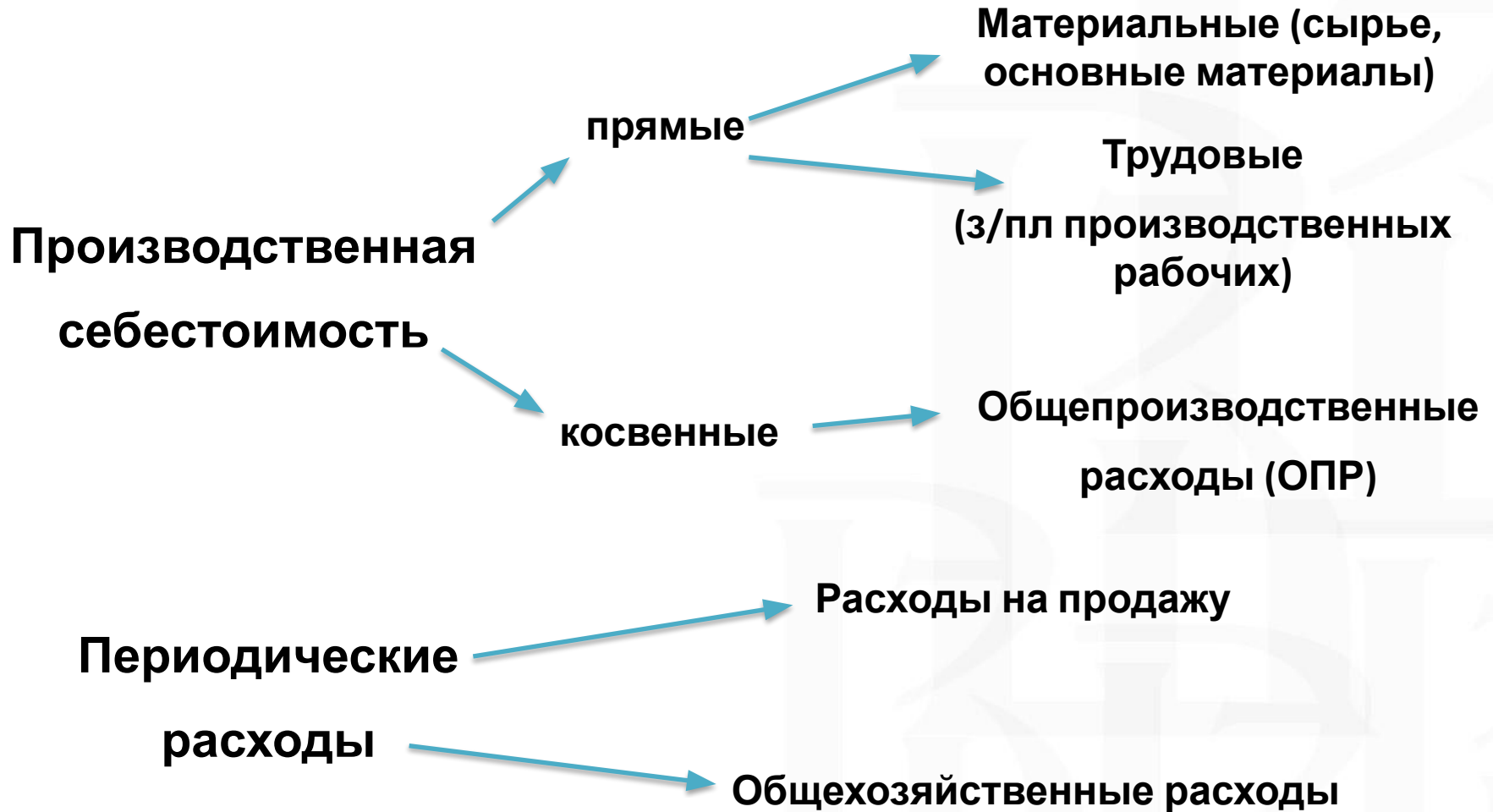
# Переменные затраты







# Классификация затрат



# Формирование прибыли при методе учета полных затрат

## Выручка от реализации

### Минус:

- Прямые трудовые затраты на ед.
- Прямые материальные затраты на ед.
- ОПР на ед.

### Равно:

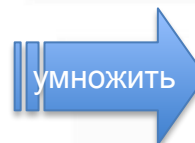
## Валовая прибыль

### Минус:

- Расходы на продажу
- Общехозяйственные расходы

### Равно:

## Прибыль от реализации продукции



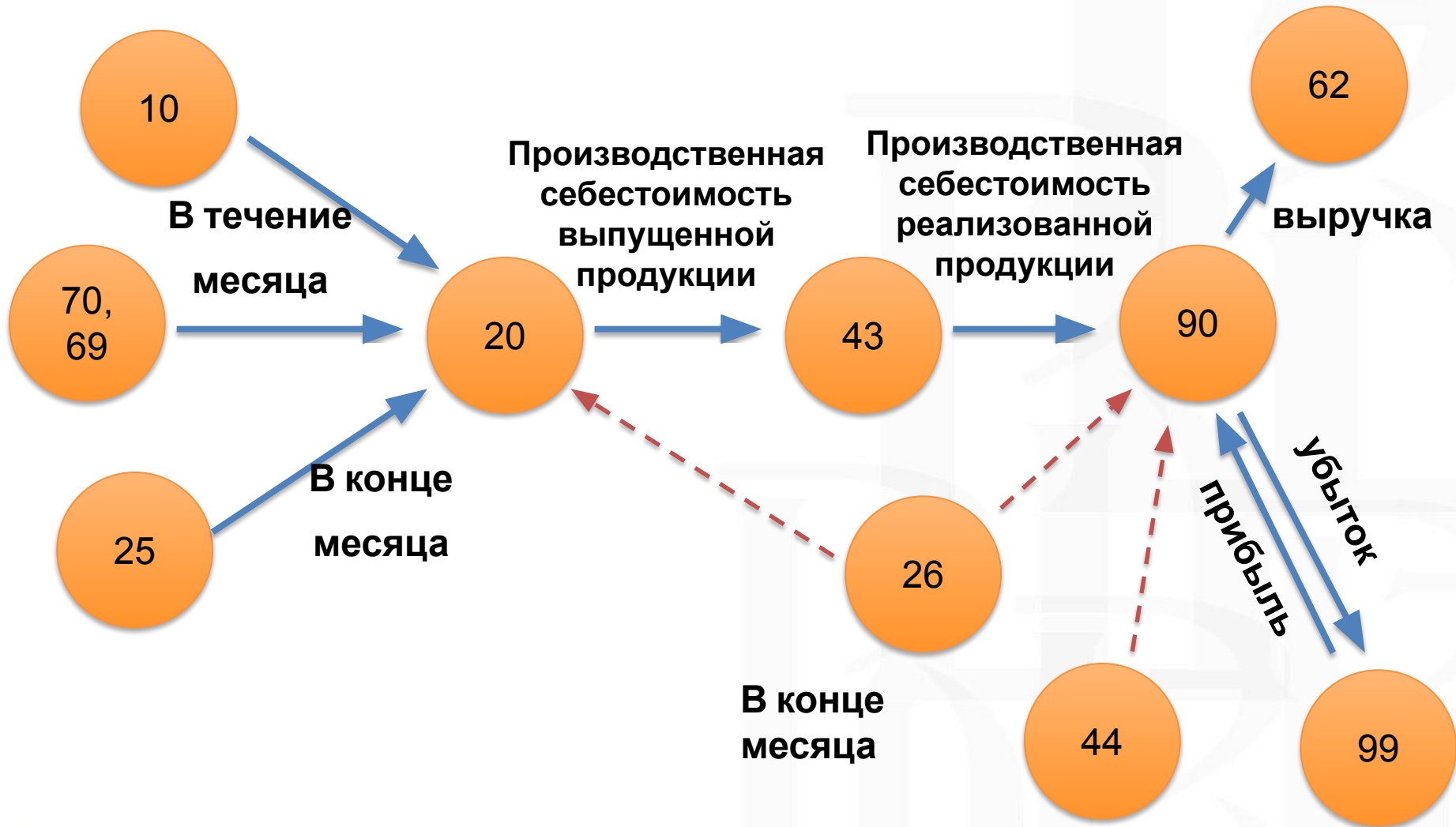
На объем  
реализованной  
продукции



Все за отчетный  
период



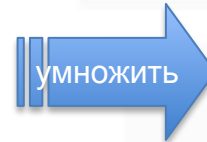
# Схема формирования прибыли при методе учета полных затрат



## Выручка от реализации

### Минус:

- Прямые трудовые затраты на ед.
- Прямые материальные затраты на ед.
- Переменные ОПР на ед.



На объем  
реализованной  
продукции

### Минус:

- Переменные расходы на продажу
- Переменные общехозяйственные расходы



Все за отчетный  
период

### Равно:

## Маржинальная

## Прибыль

- Постоянные ОПР
- Постоянные расходы на продажу
- Постоянные общехозяйственные расходы



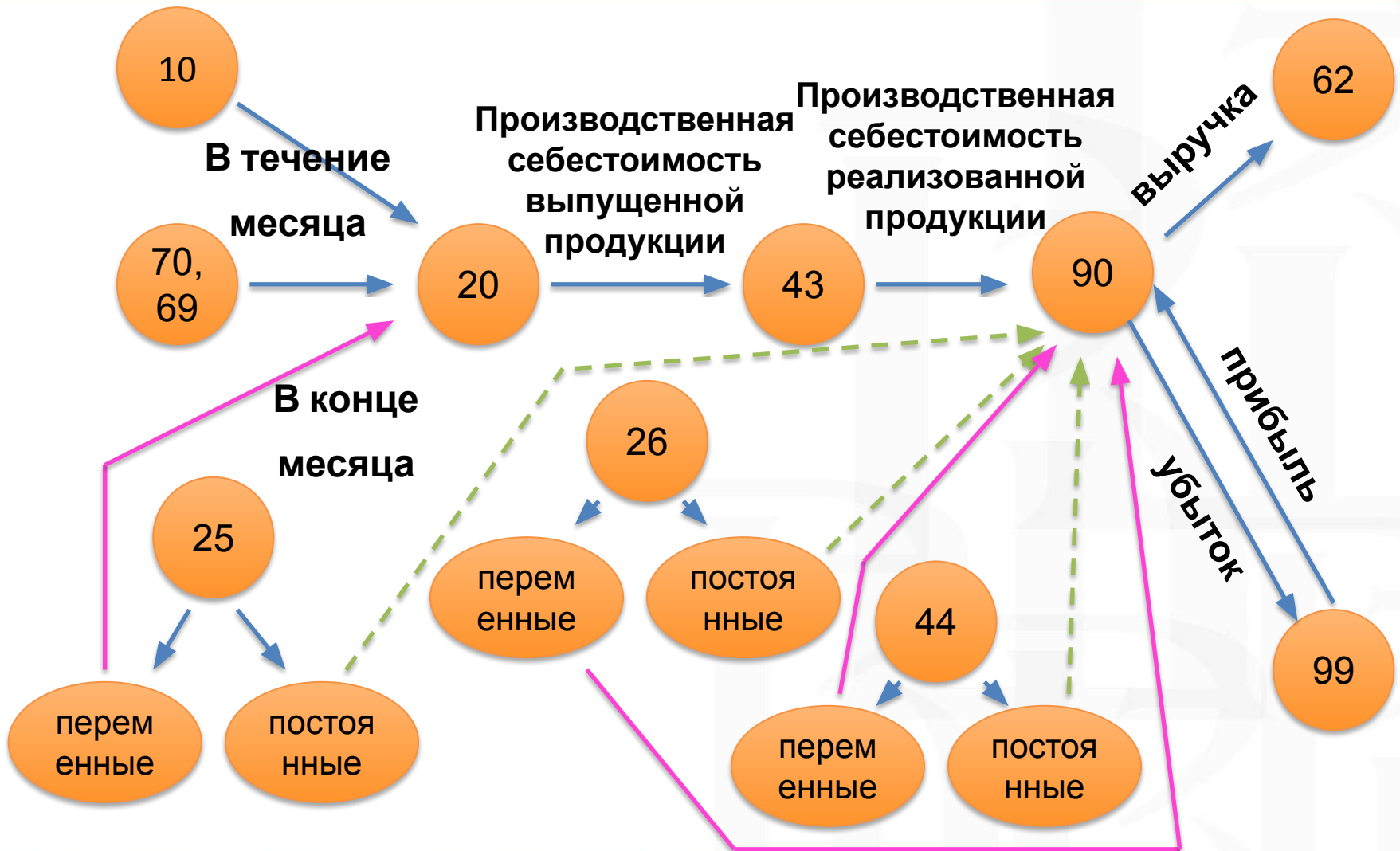
Все за отчетный  
период

### Равно:

## Прибыль от реализации продукции



# Схема формирования прибыли при системе «директ-костинг»





# Сравнение методов

## Метод учета полных затрат

### Минус:

- Прямые трудовые затраты
- Прямые материальные затраты
- ОПР

### Равно:

### Минус:

- Расходы на продажу
- Общехозяйственные расходы

### Равно:

Прибыль от основной деятельности

Выручка от реализации

На объем реализованной продукции

Все

## Метод учета переменных затрат

### Минус:

- Прямые трудовые затраты
- Прямые материальные затраты
- Переменные ОПР

### Минус:

- Переменные расходы на продажу
- Переменные общехозяйственные расходы

### Равно:

### Минус:

- Постоянные ОПР
- Постоянные расходы на продажу
- Постоянные общехозяйственные расходы

### Равно:

Прибыль от основной деятельности

Маржинальная прибыль

На объем реализованной продукции

Все

Все

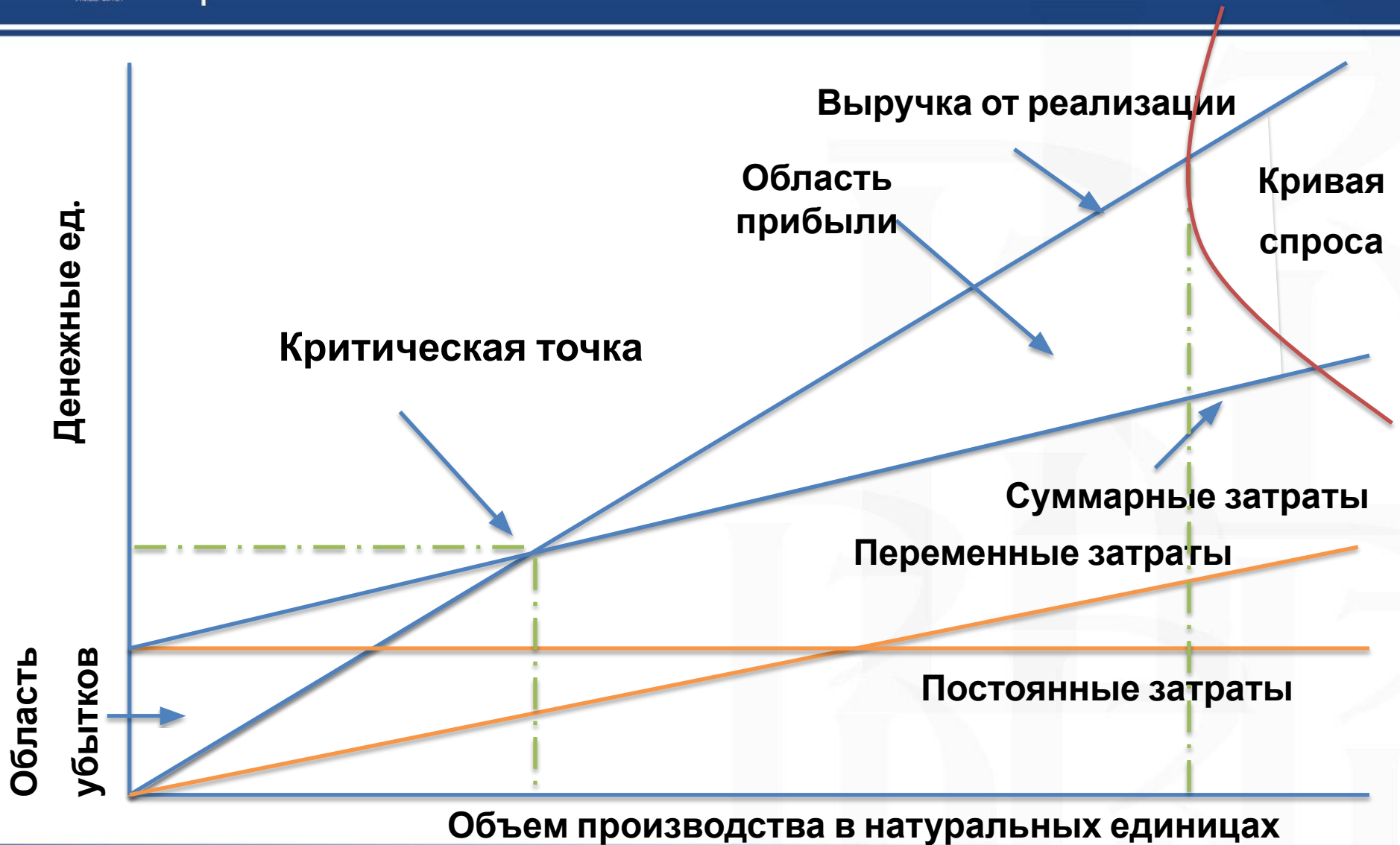


НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ

# ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ



# АНАЛИЗ КРИТИЧЕСКОЙ ТОЧКИ





# РАСЧЕТ КРИТИЧЕСКОЙ ТОЧКИ

**ПРИБЫЛЬ** = **РЕАЛИЗАЦИЯ** – **ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ** – **ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ**

В критической точке прибыль равна нулю

**РЕАЛИЗАЦИЯ** = **ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ** + **ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ**

**ЦЕНА** \* **КОЛИЧЕСТВО** = **ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ** \* **КОЛИЧЕСТВО** + **ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ**  
**НА ЕДИНИЦУ** **ЗАТРАТЫ**

**КРИТИЧЕСКАЯ ТОЧКА** =  $\frac{\text{ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ}}{\text{ЦЕНА} - \text{ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ НА ЕДИНИЦУ}}$   
**В НАТУРАЛЬНЫХ ЕДИНИЦАХ**

**КРИТИЧЕСКАЯ ТОЧКА** =  $\frac{\text{ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ} * \text{ЦЕНА}}{\text{ЦЕНА} - \text{ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ НА ЕДИНИЦУ}}$   
**В ДЕНЕЖНЫХ ЕДИНИЦАХ**

**ЦЕЛЕВОЙ ОБЪЕМ** =  $\frac{\text{ПОСТОЯННЫЕ ЗАТРАТЫ} + \text{ЦЕЛЕВАЯ ПРИБЫЛЬ}}{\text{ЦЕНА} - \text{ПЕРЕМЕННЫЕ ЗАТРАТЫ НА ЕДИНИЦУ}}$   
**В НАТУРАЛЬНЫХ ЕДИНИЦАХ**

# Релевантные затраты и доходы (relevant costs and revenues) – это ожидаемые будущие затраты и доходы, которые различаются по альтернативным вариантам

	Все данные		Релевантные данные	
	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 1	Вариант 2
<b>Выручка</b>	\$2,000,000	\$2,000,000	-	-
<b>Затраты:</b>				
<b>Основные материалы</b>	10,000,000	1,000,000	-	-
<b>Зарботная плата производственных рабочих</b>	400,000	360,000	\$400,000	\$360,000
<b>Затраты на модернизацию</b>	-	30,000	-	30,000
<b>Всего затрат</b>	\$1,400,000	\$1,390,000	\$400,000	\$390,000
<b>Операционная прибыль</b>	\$600,000	\$610,000		
	<b>\$10000 разница</b>		<b>\$10000 разница</b>	

# СПЕЦИАЛЬНЫЙ ЗАКАЗ

Практическая мощность – 110,000 единиц

Нормальная мощность – 80,000 единиц

Специальный заказ – 20,000 единиц по цене \$7.50

## *Плановый расчет прибыли на год*

	Без спецзаказа		Со спецзаказом	
	80 000 единиц		100 000 единиц	
	на единицу	всего	всего	разница
<b>Выручка</b>	\$10	\$800,000	\$950,000	\$150,000
<b>Переменные расходы:</b>				
<b>производственные</b>	\$5	\$400,000	\$500,000	\$100,000
<b>расходы на продажу и общехозяйственные</b>	\$0.50	\$40,000	\$40,000	-
<b>Маржинальная прибыль</b>	\$4.50	\$360,000	\$410,000	\$50,000
<b>Постоянные расходы</b>				
<b>производственные</b>	\$3.13	\$250,000	\$250,000	-
<b>расходы на продажу и общехозяйственные</b>	\$1	\$80,000	\$80,000	-
<b>Операционная прибыль</b>	\$0.38	\$30,000	\$80,000	\$50,000

# ВЫБОР СТРУКТУРЫ ПРОДУКЦИИ С УЧЕТОМ ЛИМИТИРУЮЩЕГО ФАКТОРА

Показатели	Продукция А	Продукция В
Цена	\$20	\$30
Переменные затраты на единицу	<u>14</u>	<u>18</u>
Маржинальная прибыль на единицу	\$6	\$12
Уровень маржинальной прибыли	30%	40%

Производственная мощность – 1 000 часов.  
За час производится 3 единицы продукции А или  
1 единица продукции В

Показатели	Продукция А	Продукция В
Количество единиц, производимых за час	3 единицы	1 единица
Маржинальная прибыль на единицу	\$6	\$12
Маржинальная прибыль за час	\$18	\$12
Маржинальная прибыль за 1 000 часов	18,000	\$12,000

# РЕШЕНИЕ ТИПА «КУПИТЬ ИЛИ ПРОИЗВОДИТЬ САМИМ»

## Себестоимость производства детали

Показатели	Всего затрат	Затраты
	на 10 000 деталей	на одну деталь
Прямые материалы	\$15,000	\$1.50
Прямой труд	120,000	12
Переменные ОПР	60,000	6
Постоянные ОПР	75,000	7.5
Всего затрат	\$270,000	\$27.00

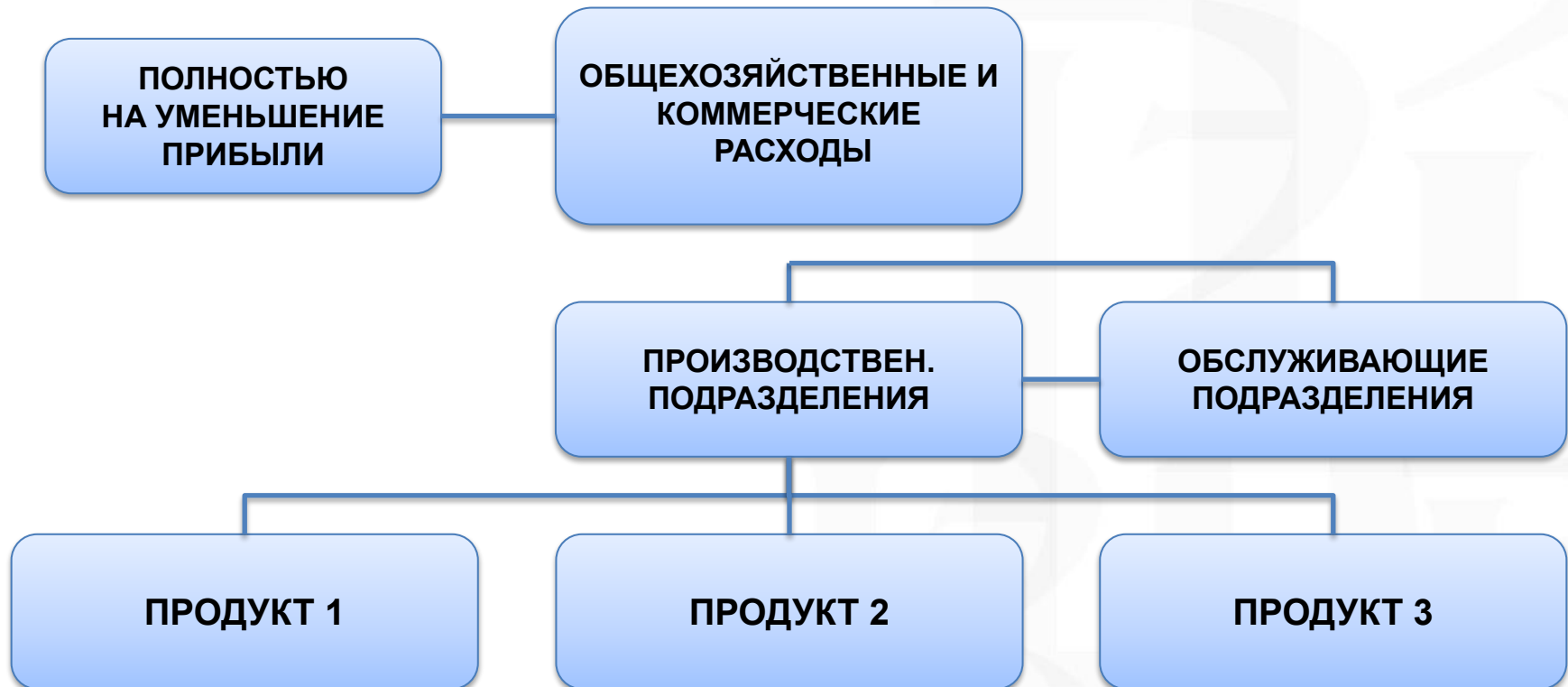
Поступило предложение покупать деталь по  
\$ 24.0

Из \$75,000 постоянных ОПР \$45,000 останутся и в том случае,  
если деталь будет покупаться.

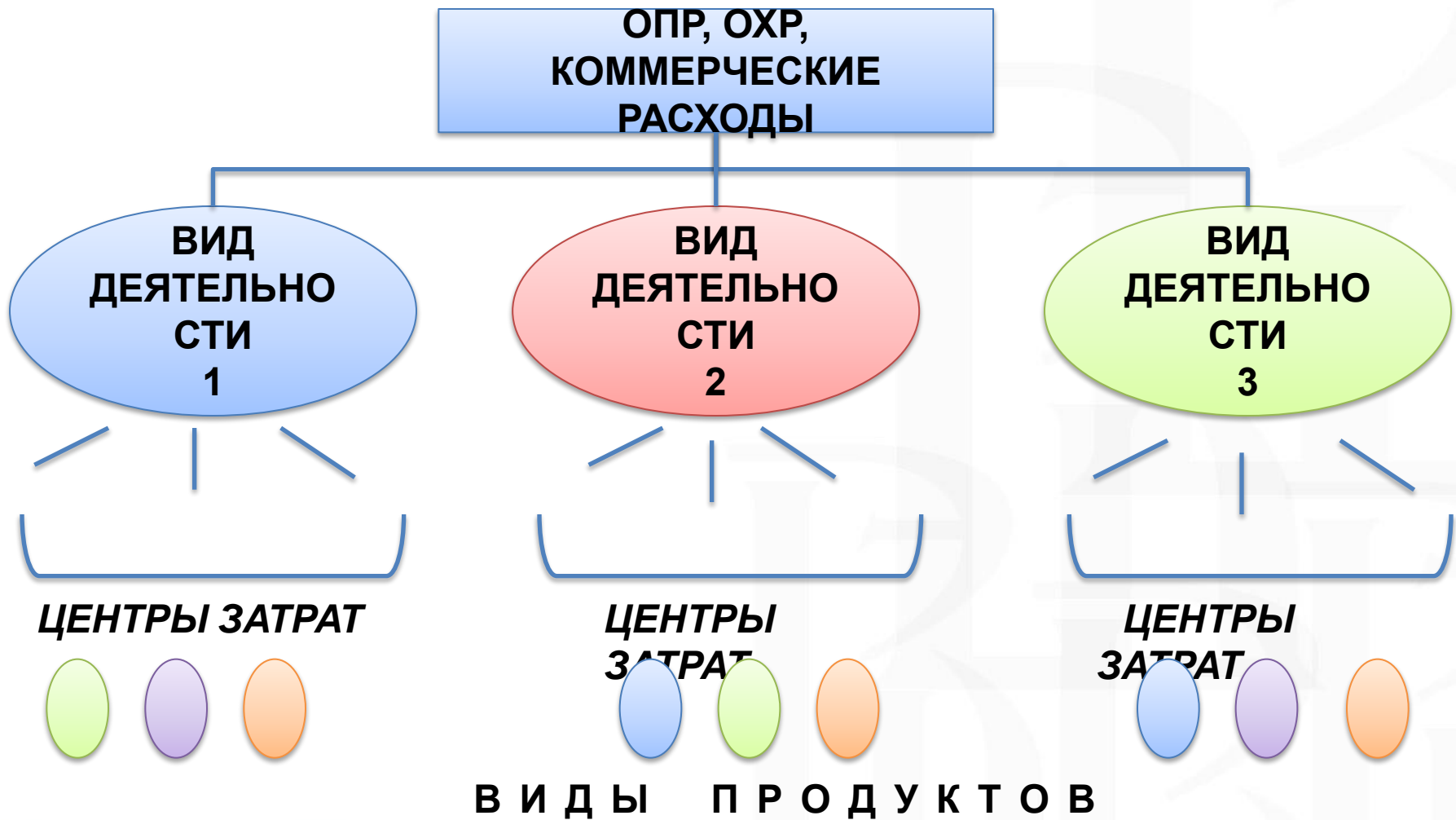


Релевантные затраты		Всего затрат		Затраты на 1 деталь	
		Производит ь	Покупать	Производит ь	Покупать
Затраты на покупку			\$240,000		\$24
Прямые материалы		\$15,000		\$1.50	
Прямой труд		120,000		12	
Переменные ОПР		60,000		6	
Постоянные ОПР, без которых можно обойтись		30,000		3	
Всего затрат		\$225,000	\$240,000	\$22.50	\$24
Разница в пользу производить		\$15,000		\$1.50	
Показатели	Производит ь	Покупать детали и			
		не использовать оборудование	использовать для другой продукции	сдавать в аренду оборудование	
Доходы от арендной платы				\$8,000	
Маржинальная прибыль от производства другой продукции			\$28,000		
Затраты на деталь	\$225,000	\$240,000	240,000	240,000	
Чистые релевантные затраты	\$225,000	\$240,000	\$212,000	\$232,000	

# ТРАДИЦИОННАЯ СИСТЕМА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ



# АВС СИСТЕМА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ







- **Виды деятельности** – это совокупность многих различных задач, которые описываются соответствующими действиями.
- **Производственные виды деятельности** обработка и сборка продукции
- **Вспомогательные виды деятельности** составление графика производства, наладка оборудования, перемещение материалов, закупка материалов, контроль продукции, учет поступающих материалов, экспедиция грузов и обработка заказов потребителей.

# ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

**ABC** – это методология расчета себестоимости продукции, работ, услуг, которая основывается на предположении о том, что затраты относятся к действиям, которые приводят к потреблению ресурсов предприятия, задействованных в производстве, маркетинге, продаже, доставке, технической поддержке, оказании услуг, обслуживанию клиентов, а также в обеспечении качества



**ABC подход** определяет виды деятельности, которые вызывают возникновение затрат, и исследует основные носители затрат (fundamental cost drivers) для этих видов деятельности



**Носители затрат (cost driver)** - это некий фактор, который наилучшим образом определяет, почему ресурсы потребляются в процессе определенного вида деятельности и, следовательно, почему данный вид деятельности приводит к затратам.

*Когда виды деятельности и носители затрат определены, то эта информация может быть использована для того, чтобы отнести производственные и накладные расходы на объекты затрат (в том числе на производимые продукты), которые фактически привели к возникновению данных затрат.*



**ABC** позволяет учитывать в составе себестоимости и другие затраты, совершенно отличные от стоимости производственных запасов, например, коммерческие и административные расходы. Эти расходы не входят в производственную себестоимость при традиционных методах учета, однако ABC позволяет распределить их по объектам затрат.

## Вид с точки зрения бухучета

Статья (Счет)	Стоимость
Прямые трудовые затраты	\$2,600
Косвенные трудовые затраты	\$1,200
Административные расходы	\$200
Материалы	\$100
Накладные расходы	\$1,000
	<b>\$6,000</b>

## Вид (ценообразование) с точки зрения деловых процессов (задач)

Деловой процесс (задача)	500
Обработка заказов на закупку	\$300
Выбор товара со склада	\$2,500
Упаковка товара	\$1,800
Отгрузка товара	\$400
	<b>\$6,000</b>

## Вид (ценообразование) с точки зрения видов продукции

Продукт	Итоговая стоимость	Количество	Стоимость за единицу
А	\$2,500	200	\$12,50
Б	\$1,500	100	\$15,00
В	\$1,000	140	\$7,14
	<b>\$6,000</b>		



**ШАГ 1.** Идентифицировать на предприятии основные виды деятельности, которые связаны с производством.



**ШАГ 2.** Определить затраты (пулы затрат) для каждого вида деятельности, идентифицированного на шаге 1.





**ШАГ 3.** Определить носители затрат (cost drivers) для каждого вида деятельности, определенного на первом шаге, (носители затрат, используемые на данной стадии называются activity cost drivers).

## **ШАГ 4.** Подсчитать конкретную ставку носителя затрат для каждого пула затрат.

*Ставка носителя затрат*

=

*пул затрат (руб.)*

---

*количество носителей затрат*



**ШАГ 5.** Применить полученную ставку носителя затрат к производимым продуктам (объектам затрат) для того, чтобы подсчитать затраты на продукт с помощью системы ABC.



НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
УНИВЕРСИТЕТ

# Спасибо за внимание!

101000, Россия, Москва, Мясницкая ул., д. 20

Тел.: (495) 621-7983, факс: (495) 628-7931

[www.hse.ru](http://www.hse.ru)