

АНТИКРИЗИСНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ

Сергей МОЛЧАНОВ

# Управленческий учет **14** за дней

Экспресс-курс



ПРОДАНО БОЛЕЕ 250 000 КНИГ АВТОРА

Сергей Молчанов

**Управленческий учет за  
14 дней. Экспресс-курс**

«Молчанов Сергей Сергеевич»

2019

**Молчанов С. С.**

Управленческий учет за 14 дней. Экспресс-курс /  
С. С. Молчанов — «Молчанов Сергей Сергеевич», 2019

ISBN 978-5-4461-1278-4

Этот авторский экспресс-курс по управленческому учету, позволит вам освоить методики, благодаря которым вы сможете прогнозировать и управлять затратами компании, эффективно распределять ресурсы, оценивать новые проекты и инвестиции. Книга для тех, кто ценит качество. Она создана по концепции «три в одном» (учебник, задачник плюс ответы на все задачи). Полнота охвата материала (14 разделов) сочетается с четкой логикой его подачи и доступностью изложения. Отдельный раздел посвящен управленческому учету в банках. Данный учебный курс сопоставим с лучшими переводными западными учебниками по управленческому учету, но гораздо более понятен российскому читателю и стоит в несколько раз дешевле. Удобная верстка позволяет вам делать заметки на полях и решать задачи прямо в книге. В формате PDF A4 сохранен издательский макет.

ISBN 978-5-4461-1278-4

© Молчанов С. С., 2019

© Молчанов Сергей Сергеевич, 2019

# Содержание

Благодарности	7
Структура книги	8
От автора	11
1. Управленческий учет. Назначение. Отличия от других видов учета	12
1.1. Назначение учета. Пользователи учетной информации	13
1.1.1. Назначение учета	13
1.1.2. Пользователи учетной информации	13
1.2. Бухгалтерский и управленческий учет. Основные акценты	14
1.3. Налоговый учет	22
1.4. Характеристики информации управленческого учета	24
Терминология	25
Задачи	26
2. Затраты и их классификация в управленческом учете	29
2.1. Понятия «затраты» и «расходы». Момент признания затрат и расходов в учете	30
2.1.1. Понятия «затраты» и «расходы»	30
2.1.2. Момент признания расходов в учете	31
2.2. Классификация затрат в управленческом учете	33
2.2.1. Понятие фактора затрат. Классификация затрат на постоянные и переменные	33
2.2.2. Средние и маржинальные затраты	37
2.2.3. Прямые и косвенные затраты	38
2.2.4. Контролируемые и неконтролируемые затраты	38
2.2.5. Релевантные и нерелевантные затраты	39
2.2.6. Альтернативные затраты	39
Терминология	41
Задачи	42
3. Отражение затрат в бухгалтерском учете. Релевантные затраты	47
3.1. Отражение затрат на счетах бухгалтерского учета	48
3.1.1. Принципы отражения затрат в бухгалтерском учете	48
3.1.2. Счета отражения затрат для производственных организаций	49
3.1.3. Счета отражения затрат для торговых организаций	53
3.1.4. Счета отражения затрат для предприятий сферы услуг	55
3.2. Оценка затрат в бухгалтерском учете	56
3.2.1. Базовое правило оценки затрат в бухгалтерском учете	56
3.2.2. Оценка основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском учете	56
3.2.3. Оценка прочих активов в бухгалтерском учете	57
3.2.4. Оценка расходов в бухгалтерском учете	58
3.3. Определение прибыли в бухгалтерском учете	59
3.3.1. Общие правила определения прибыли в бухгалтерском учете	59

3.3.2. Прибыль и расходы в производственных организациях	60
3.3.3. Прибыль и расходы в торговых организациях	61
3.3.4. Прибыль и расходы в организациях сферы услуг	62
3.4. Принятие управленческих решений на основе бухгалтерской прибыли. Достоинства и недостатки	63
3.5. Понятие релевантных затрат в управленческом учете	67
Конец ознакомительного фрагмента.	68

**Сергей Молчанов**  
**Управленческий учет за 14 дней.**  
**Экспресс-курс. Новое, 5-е изд**

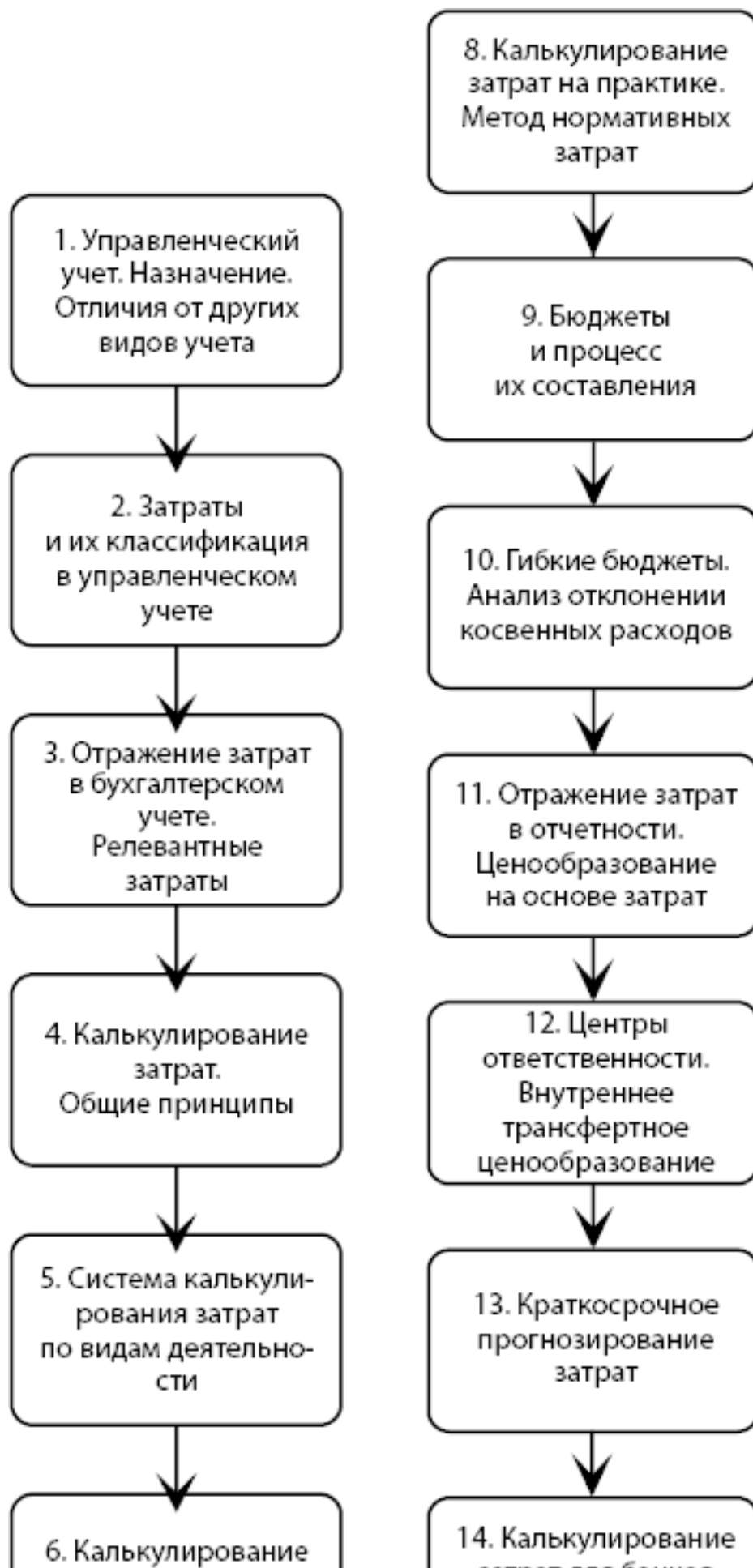
© ООО Издательство "Питер", 2019

## Благодарности

Этой книгой я хотел бы выразить мою глубокую признательность и благодарность:

- моей маме Наталье Федоровне Молчановой;
- моим родственникам Михаилу Михайловичу Романову, Александре Федоровне Шитухиной, Антонине Никитичне, Галине, Светлане и Вере Большаковым, Вере Орловой, Ольге Орловой, Вячеславу, Светлане, Маше и Дане Захаровым, Алексею и Марии Романовым, Нине Порфирьевне, Алене, Сергею и Насте Менис;
- моему декану в «Truman University» доктору Роберту Дейгеру;
- моим учителям Людмиле Георгиевне Тихомировой, Людмиле Михайловне Ельницкой, Софье Яковлевне Корнышевой, Глебу Ивановичу Соколову, Федору Ивановичу Гиренку;
- куратору моей институтской группы Наталье Николаевне Ишковой;
- моим коллегам по работе в компании «ПрайсуотерхаусКуперс», и особенно Наталье Геннадьевне Мильчаковой, Ирине Мартаковой;
- моим бизнес-партнерам Марине Нелюбиной, Ричарду Главеру, Ким Смит, Наталье Борисовне Кузнецовой, Николаю Николаевичу Попкову, Надежде Васильевне Пономаревой, Екатерине Печеникиной, Ирине Поликарповой, Анне Козловой;
- всем моим друзьям и студентам из Москвы, и особенно Бесо Шония, Виталию Мещерякову, Виктору Рубцову, Татьяне Жеребиной, Марине Ивановой, Марине Гнилицкой, Светлане Тихоновой, Саиду Абдульмянову, Елене Карповой, Ольге Макаревич, Николаю Иванову, Наталье Черепановой, Алексею Озерову, Алексею Ерошенко, Диме Короленко, Андрею Попову, Алексею Демидову, Виталию Афанасьеву, Светлане Рожковой, Эльмире Чудиной, Кристине Семеновой, Саше Осипову, Виктору Ремеру, Сергею Горохову, Сергею Потапенкову и Галине Владимировне Гусаровой;
- всем моим друзьям из Санкт-Петербурга, Киева, Тбилиси, Кутаиси, Зарзмы и Бершевы, и особенно Татьяне Евгеньевне Шапиро, Нелли Варгиной, Жене Сивцову, Александру Наумовичу Плеве, Сергею Балакиреву, Георгию Чхеидзе, Шоте Купатадзе, Лаше Залкалиани, Нукри Мчедлидзе, отцу Спиридону, Илье Апекишеву и Александре Александровой, научному редактору книги – Наталье Владимировне Кузововой.

## Структура книги





В главе 1 разбираются различия между бухгалтерским, управленческим и налоговым учетом. Вводятся понятия постоянных и переменных расходов. Объясняются базовые принципы расчета амортизации и точки нулевой прибыли, а также составления основных бухгалтерских форм отчетности.

В главе 2 объясняются различия между затратами и расходами, а также принципы классификации затрат на постоянные и переменные, прямые и косвенные, релевантные и нерелевантные, контролируемые и неконтролируемые. Вводятся понятия средних, маржинальных и альтернативных затрат.

В главе 3 на схемах показываются все этапы производственного процесса, подробно разбираются правила отражения затрат на счетах бухгалтерского учета в производственных и торговых организациях. Особое внимание уделяется принципам расчета прибыли в бухгалтерском и управленческом учете. Значительная часть главы посвящена концепции релевантных затрат и ее применению на практике.

В главе 4 объясняются принципы расчета (калькулирования) себестоимости произведенной продукции. Особое внимание уделяется различным способам распределения косвенных расходов вспомогательных подразделений организации.

В главе 5 разбирается система калькулирования затрат по видам деятельности. Контрольный пример к данной главе позволяет наглядно показать отличие данной системы калькулирования и распределения затрат от традиционных систем.

В главе 6 объясняется позаказный метод калькулирования затрат, который применяется предприятиями, выпускающими продукцию под индивидуальные заказы. Контрольный пример к данной главе показывает применение данного метода самым подробным образом.

В главе 7 разбирается попроцессный метод калькулирования затрат, объясняются концепция эквивалентных единиц и способы расчета себестоимости продукции с применением методов ФИФО и средневзвешенной. Отдельные разделы посвящены производным продуктам и гибриднему методу калькулирования затрат.

Глава 8 посвящена учету затрат с использованием нормативов, расчету и анализу отклонений фактических затрат на прямые материалы и прямой труд от их нормативных величин. Расчет и анализ аналогичных отклонений по косвенным расходам производятся в главе 10.

В главе 9 подробнейшим образом разбирается процесс бюджетирования, то есть составления финансовых планов организации. Объясняются все этапы данного процесса, возможные проблемы и трудности при составлении бюджетов. Контрольный пример к главе иллюстрирует процесс бюджетирования с начала и до конца.

Глава 10 объясняет принципы составления так называемых гибких бюджетов. Основное внимание уделяется анализу отклонений фактических косвенных расходов от их нормативных величин. Отдельно анализируются отклонения по постоянным и переменным косвенным расходам.

Глава 11 состоит из двух частей. Первая часть посвящена двум методам отражения затрат: методам полной и сокращенной себестоимости. Показаны различия между этими методами в бухгалтерском и управленческом учете. Вторая часть главы объясняет общие принципы ценообразования и принципы определения цены на основе понесенных затрат.

В главе 12 объясняется понятие центра затрат и приводится подробная классификация таких центров. Многочисленные примеры иллюстрируют способы анализа результатов функционирования подразделений организации. В завершение главы разбираются принципы внутреннего трансфертного ценообразования между инвестиционными центрами организации.

Глава 13 продолжает тему прогнозирования затрат, начатую в первой главе. Более подробно объясняются принципы анализа безубыточности. Несколько разделов главы посвящены маргинальному анализу и применению его результатов на практике.

В главе 14 даются особенности калькулирования затрат в банках и кредитных организациях. Сквозной пример показывает распределение затрат и вычисление прибыли не только в разрезе отделов банка, но и по отдельным банковским операциям.

В **главе 15** речь идет об оптимизации расходов на управление и персонал компаний. Данная тема стала очень актуальной в свете экономического кризиса, падения спроса и необходимости сокращения всех видов затрат компаний для сохранения их бизнеса.

## От автора

Дорогой читатель!

С удовольствием представляю вам свой авторский курс по управленческому учету, сочетающий максимальную доступность изложения материалов с полнотой их охвата.

В центре внимания книги находятся АО «Винни-Пятачок», его директор Пух, бухгалтер Иа и ведущий специалист по управленческому учету Кролик. Поскольку Пух совсем не разбирается в учете, Кролику предстоит сложная задача – за 14 дней обучить директора азам и тонкостям данного предмета. Я уверен, что объяснения Кролика будут понятны и вам, а также надеюсь, что вы оцените его изобретательность и чувство юмора.

Желаю вам приятного чтения и успешного освоения управленческого учета в рекордно короткие сроки!

Все ваши отзывы, замечания и предложения о содержании книги, пожалуйста, присылайте мне на электронный адрес: [s.molchanov@mail.ru](mailto:s.molchanov@mail.ru).

*Сергей Молчанов*

# **1. Управленческий учет. Назначение. Отличия от других видов учета**

## **Цели занятия**

Ознакомиться с назначением учета и кругом пользователей учетной информации.

Рассмотреть сходство и различия между бухгалтерским, управленческим и налоговым учетом.

Определить требования, которым должна отвечать информация управленческого учета.

Добро пожаловать в мир управленческого учета! Это мир интересных и увлекательных концепций, идей и методик, которые позволяют планировать затраты организации, управлять ими и контролировать их, осуществлять эффективное распределение ресурсов, оценивать выгоды от новых проектов и инвестиций. В этой главе мы рассмотрим роль учета в бизнесе и разберем простой пример, который поможет вам понять сходства и различия между бухгалтерским, управленческим и налоговым учетом.

## **1.1. Назначение учета. Пользователи учетной информации**

### **1.1.1. Назначение учета**

В самом общем смысле под учетом понимается процесс сбора, отражения и анализа информации, позволяющий лицам, которые пользуются ею, формировать обоснованные суждения и принимать компетентные решения.

Учет является одной из вспомогательных функций бизнеса и прямо не способствует притоку денежных средств. Тем не менее выгода от работы учетных подразделений намного превышает затраты на их содержание. Эта выгода определяется принятием рациональных экономических решений на основе информации бухгалтерского и управленческого учета. Если учетная информация не способствует принятию таких решений, значит, ее сбор – пустая трата времени и денег, о чем будет сказано в завершение этой главы.

Система учета включает в себя следующие компоненты:

- 1) нахождение и сбор финансово-экономической информации;
- 2) систематизированную запись собранной информации;
- 3) анализ и интерпретацию полученной информации;
- 4) составление отчетности.

Забегая вперед, замечу, что бухгалтерский учет сконцентрирован прежде всего на 1, 2 и 4-м компонентах, а управленческий – на 3-м.

### **1.1.2. Пользователи учетной информации**

Данные учета служат и для удовлетворения информационных потребностей различных групп пользователей:

- руководство (менеджмент) фирмы – принимает управленческие решения на основе учетной информации, планирует товарные и денежные потоки, контролирует затраты компании;
- инвесторы – в зависимости от полученных учетных данных определяют, стоит ли им покупать, хранить или продавать акции фирмы;
- банки и кредиторы – оценивают степень риска и целесообразность предоставления займов компании;
- поставщики – определяют способность фирмы свое-временно оплатить счета;
- государственные органы – регулируют деятельность предприятия через налогообложение или выделение бюджетных средств. Важным также является сбор показателей для государственной статистики.

У каждой из вышеназванных групп пользователей финансовой информации есть свои требования к ее содержанию и построению. Поэтому существует три вида учета:

- бухгалтерский;
- налоговый;
- управленческий.

## 1.2. Бухгалтерский и управленческий учет. Основные акценты

Различия между бухгалтерским и управленческим учетом рассмотрим на примере 1–1 (для наглядности и простоты все суммы будут указаны не в рублях, а в евро, без налога на добавленную стоимость).

### ПРИМЕР 1–1

#### *Базовая бухгалтерская терминология*

Предположим, что вы посетили казино и выиграли сумму, эквивалентную 5700 евро, после чего решили купить машину и устроиться на работу в частный таксопарк. Вы покупаете машину за 5150 евро, платите еще 60 евро за бензин, а также приобретаете страховой полис на год за 240 евро.

С точки зрения бухгалтерского учета вы приобрели основное средство (машину) за 5150 евро, потратили 60 евро на оборотный актив (бензин), а также произвели расход будущих периодов (оплатили полис) в сумме 240 евро. После чего у вас остался оборотный актив (деньги) в размере 250 евро. Результат произведенных операций можно представить в виде табл. 1–1.

Таблица 1–1. Упрощенная форма бухгалтерского баланса

Статьи учета	Сумма, евро
Основное средство (машина)	5150
Расход будущих периодов (предоплата страховки)	240
Оборотный актив <sup>1</sup> (бензин)	60
Оборотный актив (денежные средства)	250
Всего активов:	5700
Сумма средств владельца, инвестированных в бизнес	5700

<sup>1</sup> Под активами организации в самом общем смысле понимается ее имущество. Активы могут быть оборотными, если срок их службы не превышает одного года (бензин), и внеоборотными, если они служат более одного года (машина).

Продолжим пример 1–1 в контексте управленческого учета (пример 1–2) (представленная ниже методика анализа расходов будет рассмотрена более подробно в главе 10).

## ПРИМЕР 1–2

### *Классификация расходов на постоянные, условно-постоянные и переменные*

Итак, вы оказались за рулем своей машины. Что же дальше?

Допустим, что вы подписали контракт с частным таксопарком, по которому вы становитесь его работником за 25 % от полученной вами выручки (определенной в размере 0,2 евро за 1 км). Кроме того, вы должны будете уплачивать 50 евро в месяц за аренду радиопередатчика, а также самостоятельно оплачивать расходы на ремонт и обслуживание автомобиля (примерно 250 евро в год).

Нетрудно заметить, что некоторые расходы будут расти вместе с увеличением пробега автомобиля. Отличной иллюстрацией таких расходов может послужить расход топлива – он будет высоким при большом объеме поездок и сравнительно малым в часы относительного бездействия. Это так называемые переменные расходы, которые возрастают или уменьшаются прямо пропорционально росту или уменьшению объема бизнеса.

Другие расходы, наоборот, будут неизменными (или почти неизменными). Так, стоимость аренды радиопередатчика не зависит от пройденного автомобилем километража. Это пример постоянных расходов.

Следовательно, с точки зрения управленческого учета, который связан в первую очередь с поведением затрат, все расходы вашего бизнеса разделятся на:

- 1) постоянные и условно-постоянные, к которым относятся:
  - аренда радиопередатчика;
  - ремонт (данный вид расхода зависит от пробега автомобиля, но все-таки не в такой степени, как расходы на бензин. Поэтому этот расход классифицируется как условно-постоянный);
  - страховка;
  - амортизация (объяснено в примере 1–3);
- 2) переменные, к которым относятся:
  - топливо;
  - платеж таксопарку.

В примере 1–1 автомобиль показан в бухгалтерском учете как основное средство. Поясню, что под основными средствами в бухгалтерском учете понимается имущество, имеющее материальную форму, которое предприятие предполагает использовать в течение периода, превышающего один год. Имущество, не предназначенное для столь длительного использования (например, бензин), классифицируется в бухгалтерском учете в качестве оборотных активов. А что представляет собой амортизация в бухгалтерском учете?

## ПРИМЕР 1–3

### *Понятие амортизации*

Первоначальная стоимость автомобиля в бухгалтерском учете равна стоимости его приобретения – в нашем случае 5150 евро. Предположим, что вы будете эксплуатировать автомобиль в течение пяти лет, после чего продадите его на детали за 150 евро. Это значит, что потеря стоимости автомобиля за эти годы составит 5000 евро ( $5150 - 150$ ). Такая потеря стоимости основного средства в бухгалтерском учете называется его износом или амортизацией. В бухгалтерском учете износ (амортизация) автомобиля составит 1000 евро ежегодно.

Владельцы автомобиля знают, что новая машина теряет в стоимости быстрее, чем подержанная, то есть в реальной жизни было бы неверным считать, что каждый год машина дешевеет на одну и ту же сумму, равную 1000 евро. Однако в бухгалтерском учете линейный метод равномерного начисления износа (амортизации) является самым популярным из-за своей простоты.

Если в конце срока эксплуатации вам не удастся продать машину за 150 евро, то износ за пятый год составит 1150 евро ( $1000 + 150$ ), где 150 евро – неправильная оценка стоимости возможной продажи.

Вернемся к управленческому учету и посмотрим, насколько выгодным для вас обещает быть данный бизнес и как скоро вы сможете окупить произведенные затраты (пример 1–4).

## ПРИМЕР 1–4

### *Классификация расходов, точка нулевой прибыли*

Как упоминалось выше, с точки зрения управленческого учета все расходы разделяются на две категории:

1) **постоянные и условно-постоянные**, в том числе:

- аренда радиопередатчика – 600 евро в год ( $50 \text{ евро} \times 12 \text{ мес.}$ );
- ремонт – 250 евро в год;
- страховка – 240 евро в год;
- амортизация автомобиля – 1000 евро в год (см. пример 1–3).

Итого постоянных и условно-постоянных расходов: 2090 евро в год;

2) **переменные** на 1 км полезного пробега, в том числе:

- топливо (предположим, что его расход составляет 0,06 евро на 1 км полезного пробега);
- платеж таксопарку – 25 % от выручки, или 0,05 евро ( $0,2 \text{ евро} \times 25 \%$ ).

Всего переменных расходов: 0,11 евро на 1 км полезного пробега. Итак, получая с клиента 0,2 евро за 1 км полезного пробега, мы знаем, что 0,11 евро



идет на покрытие переменных расходов, а 0,09 евро – на покрытие постоянных и условно-постоянных затрат<sup>1</sup>.

Чтобы определить точку безубыточности, необходимо рассчитать годовую сумму всех ожидаемых постоянных и условно-постоянных расходов в евро и разделить ее на 0,09.

Результат – количество километров, которое должна проехать машина, прежде чем окупятся постоянные, условно-постоянные и переменные расходы (точка нулевой прибыли). В нашем примере точка нулевой прибыли равна 23 222 км (2090: 0,09).

Это значит, что, когда машина с пассажирами проедет 23 222 полезных километра, за каждый из которых вам заплатят 0,2 евро, полученная выручка будет равна сумме всех затрат бизнеса, то есть будет достигнута точка нулевой прибыли. Начиная с 23 223-го километра бизнес станет приносить прибыль.

Возвратимся к бухгалтерскому учету и посмотрим, чем вы будете располагать на конец первого года при условии, что ваша машина «накрутила» 20 000 км полезного пробега (пример 1–5).

## **ПРИМЕР 1–5**

### ***Отчет о прибылях и убытках. Отчет о движении денежных средств***

Рассчитаем вашу прибыль за первый год работы (табл. 1–2).

Таблица 1–2. Упрощенная форма бухгалтерского отчета о прибылях и убытках, евро

---

<sup>1</sup> Обратите внимание на то, что в этой вводной главе термины «затраты» и «расходы» употребляются в одном и том же контексте, хотя в управленческом учете они имеют разное значение (что будет объяснено подробнее в следующей главе).

Показатель	Расчет	Сумма
<b>Доходы:</b>		
Выручка от клиентов	$20\,000 \text{ км} \times 0,2 \text{ евро}$	4000
<b>Расходы: *</b>		
Аренда радиопередатчика		(600)
Ремонт машины		(250)
Страховка		(240)
Амортизация		(1000)
Бензин	$0,06 \text{ евро} \times 20\,000 \text{ км}$	(1200)
Отчисления таксопарку — 25%	$25\% \times 4000 \text{ евро}$	(1000)
Всего расходов:		(4290)
<b>Убыток</b>		(290)

\* Здесь и далее суммы расходов и убытков указываются в круглых скобках.

Теперь рассчитаем сумму ваших денежных средств на конец года (табл. 1–3).

Таблица 1–3. Упрощенная форма бухгалтерского отчета о движении денежных средств, евро

Начальный остаток	250
<b>Плюс поступления:</b>	
Клиенты	4000 ( $0,2 \text{ евро} \times 20\,000 \text{ км}$ )
<b>Минус оплата:</b>	
Бензин	(1200) = $0,06 \text{ евро} \times 20\,000 \text{ км}$
Отчисления таксопарку — 25%	(1000) = $0,05 \text{ евро} \times 20\,000 \text{ км}$
Ремонт	(250)
Аренда радиопередатчика	(600)
<b>Конечный остаток</b>	1200

Из табл. 1–3 видно, что ваши денежные средства по данным бухгалтерского учета возросли с 250 до 1200 евро. Отсюда можно сделать вывод, что дела идут успешно, так как налицо прирост денежной наличности.

Однако из расчета прибыли, а также по данным управленческого учета видно, что точка нулевой прибыли (23 222 км) еще не достигнута, то есть бизнес пока убыточен.

Эти, казалось бы, противоречивые выводы объясняются внимательным рассмотрением всех данных бухгалтерского учета, а не только информации о приросте денежных средств. Стоимость автомобиля за первый год снизилась в бухгалтерском учете на 1000 евро, страховка (240 евро) также была списана в расходы. При этом вам не пришлось нести никаких дополнительных денежных расходов. Отсюда становится логичным рост денежных средств при общей убыточности бизнеса. Обобщенно это выглядит так:

Падение стоимости автомобиля	(1000)
Списание страховки в расходы	(240)
Чистый прирост денежных средств	950
<b>Разница (убыток)</b>	<b>(290)</b>

То есть роста денежных средств за первый год оказалось недостаточно, чтобы компенсировать износ автомобиля и списание страховки в расходы.

А теперь сравним имущество вашего бизнеса на старте и спустя год работы (табл. 1–4).

Таблица 1–4. Бухгалтерские балансы в упрощенной форме

Активы на старте		Активы спустя год работы	
Основное средство (машина)	5150	Основное средство (машина)	4150
Расход будущих периодов (страховка)	240	Расход будущих периодов (страховка)	0
Оборотный актив (бензин)	60	Оборотный актив (бензин)	60*
Оборотный актив (денежные средства)	250	Оборотный актив (денежные средства)	1200
Итого активов:	5700	Итого активов:	5410
Сумма средств владельца, инвестированных в бизнес	5700	Сумма средств владельца, вложенных в бизнес с учетом полученного убытка	5410 (5700 – 290)

\* Исходя из допущения, что неснижаемый запас бензина равен 60 евро.

Итак, бухгалтерским учетом была представлена следующая информация:

1) об имуществе (активах) бизнеса и об источниках его средств (то есть о том, кто сделал вложения в бизнес). Эта информация представляется в виде таблицы на конкретные даты (так называемые отчетные даты) и называется бухгалтерским балансом (см. табл. 1–1 и 1–4)<sup>2</sup>;

2) о прибыли или убытках бизнеса за определенный период (в нашем примере – за год). В отличие от баланса, который составляется на конкретную дату, отчет о прибылях и убытках (см. табл. 1–2) включает в себя данные о доходах и расходах бизнеса нарастающим итогом<sup>3</sup>;

3) о **движении денежных средств** бизнеса (см. табл. 1–3). Как уже говорилось выше, поступления и траты денежных средств не обязательно совпадают с доходами и расходами бизнеса и прирост денежных средств не всегда означает, что бизнес оказался прибыльным.

Три вышеупомянутых отчета (бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств) являются основными в бухгалтерском учете. Не будет преувеличением сказать, что эти отчеты являются основным итогом деятельности бухгалтера в любой организации. Безусловно, данные бухгалтерского учета обладают высокой ценностью, особенно для инвесторов, кредиторов, государственных органов (то есть внешних пользователей). Но достаточно ли этих данных для оперативного и эффективного управления бизнесом? Нет, этих данных недостаточно.

В фокусе **управленческого учета** оказались:

1) разделение расходов организации на **постоянные и переменные**. Для обычного бухгалтера подобная классификация не имеет большого значения, поскольку его задача – правильно определить общую величину расходов. Для специалиста в области управленческого учета – это исходный пункт для анализа, ведь от соотношения постоянных и переменных затрат зависит построение крат-косрочных планов развития бизнеса;

2) **определение доли переменных затрат** в выручке за единицу товара (услуги), в данном случае – на 1 км пробега. Эта величина имеет принципиальное значение для правильного ценообразования. Приходится признать, что в примере 1–1 цена за 1 км проезда была необоснованно низкой, поскольку основная сумма выручки уходила на покрытие исключительно переменных затрат;

3) **точка нулевой прибыли**, которая позволяет рассчитать, стоит ли вообще начинать тот или иной бизнес. Так, в примере 1–1 покупка автомобиля с целью извлечения прибыли была необоснованной, поскольку точка нулевой прибыли оказалась недостижимой.

Таким образом, точка нулевой прибыли является своеобразной меткой, опускаться ниже которой грозит бизнесу разорением. Предварительный расчет этой точки позволяет отказаться от сомнительных проектов до начала инвестирования в них.

Таким образом, данные управленческого учета в первую очередь нужны руководству и менеджерам организации (иными словами, внутренним пользователям) для управления фирмой. С их помощью:

- разрабатываются краткосрочные и долгосрочные планы, прогнозные бюджеты организации;
- принимаются решения о ценообразовании;
- производятся оценка и контроль деятельности организации;
- распределяются ресурсы организации;
- осуществляется поиск путей экономии затрат и повышения конкурентоспособности организации;
- оценивается эффективность деятельности подразделений организации.

---

<sup>2</sup> Можно сказать, что баланс – это фотография бизнеса на определенную дату, которая показывает все его активы, а также всех лиц, которым эти активы принадлежат (в нашем примере все имущество принадлежало одному лицу, а именно вам).

<sup>3</sup> Проводя аналогию с автомобилем, который едет из пункта А в пункт Б, можно сказать, что балансы составляются на месте в каждом из пунктов, а отчет о прибылях и убытках будет напоминать путевой журнал по всему маршруту следования.

Резюмируя, можно сказать, что данные управленческого учета ориентированы на будущее и призваны помочь менеджерам внутри организации принимать оперативные решения по широкому кругу вопросов экономического характера, в то время как данные бухгалтерского учета в основном интересны внешним пользователям, так как отражают результаты деятельности организации, уже имевшие место в прошлом.

Подробнее о теории и практике бухгалтерского учета можно прочитать в книге С.С. Молчанова **«Бухгалтерский учет за 14 дней»**.

### 1.3. Налоговый учет

Анализ сходств и различий между различными видами учета был бы неполным без упоминания о **налоговом учете** (табл. 1–5).

Таблица 1–5. Сравнительные характеристики различных видов учета

	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Управленческий учет
Пользователи	Владельцы, инвесторы, поставщики, заимодавцы (банки), менеджмент	Налоговые органы	Руководители предприятий и управляющий персонал
Основная задача	Сбор информации для анализа деятельности предприятия и его финансового состояния	Сбор информации для расчета налога на прибыль и других налогов	Сбор информации для оперативного и стратегического планирования и управления деятельностью предприятия
Основные отчеты	Баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств	Налоговые декларации	Разнообразные отчеты по внутренним формам, внутренние сметы, бюджеты
Нормативное регулирование	Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ и План счетов	Налоговый кодекс РФ	Порядок управленческого учета устанавливается правилами организации

Налоговый учет в Российской Федерации ведется только для одного налога – налога на прибыль. Исчисление остальных налогов производится по данным бухгалтерского учета.

Необходимость в налоговом учете (как самостоятельном виде учета) вызвана тем, что правила учета доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учета могут быть различными (хотя очень часто они совпадают).

Поясню различия между бухгалтерским и налоговым учетом на следующем примере (пример 1–6).

#### ПРИМЕР 1–6

##### *Бухгалтерский и налоговый учет*

Используем данные о прибыли бизнеса из примера 1–5. Допустим, что согласно Налоговому кодексу РФ аренда радиопередатчика в целях исчисления налога на прибыль не может быть включена в расходы, а износ автомобиля для целей налогообложения в первый год равен не 1000, а 800 евро. Тогда мы получим следующие данные:

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<b>Доходы</b>		
Выручка от клиентов	4000	4000
<b>Расходы</b>		
Аренда радиопередатчика	(600)	0
Ремонт машины	(250)	(250)
Страховка	(240)	(240)
Амортизация	(1000)	<b>(800)</b>
Бензин	(1200)	(1200)
Отчисления таксопарку — 25%	(1000)	(1000)
Всего расходов	(4290)	(3490)
<b>Прибыль (убыток)</b>	<b>(290)</b>	<b>510</b>

Итак, по данным бухгалтерского учета, организация осталась в убытке, а по данным налогового учета – получена прибыль, с которой и будет уплачен налог.

Подробнее о налоговом учете можно прочитать в книгах С.С. Молчанова «Налоги за 14 дней», «Налоги: расчет и оптимизация».

## 1.4. Характеристики информации управленческого учета

Для того чтобы быть полезными, данные управленческого учета должны обладать следующими четырьмя характеристиками:

1) значимостью, или релевантностью (от английского слова relevant – «значимый», «применимый»). Учетная информация должна оказывать влияние на решения. Если эта характеристика отсутствует, то получение информации теряет смысл;

2) достоверностью. Данные учета не должны содержать существенных ошибок или отклонений;

3) сравнимостью и сопоставимостью;

4) понятностью для конечного пользователя.

Кроме того, в управленческом учете выгода от получения информации должна превышать затраты на эти цели (пример 1–7).

### ПРИМЕР 1–7

#### *Затраты и выгода от получения информации*

Предположим, что вы собираетесь вести учет ваших личных расходов с целью их сокращения и оптимизации. Прежде всего вы должны определить степень детализации учета.

Например, можно распределять все расходы всего по нескольким категориям без дальнейшей детализации. Например, категория 1 – текущие расходы, категория 2 – расходы капитального характера на товары длительного пользования. Вряд ли можно назвать такую разбивку удачной, так как полученная информация весьма общего характера не будет релевантной, несмотря на то что затраты времени на ведение подобного учета будут минимальными.

В противоположность вышеуказанному подходу расходы можно учитывать очень подробно по принципу – категория, подкатегория, статья. Например, категория – текущие расходы, подкатегория – продукты, статья – хлеб и хлебобулочные изделия. Очевидно, что в этом случае время на ввод и обработку информации существенно возрастет, при этом полезность столь подробной детализации вызывает сомнения.

Вероятно, оптимальный вариант будет находиться посередине. Например, в рамках двух основных категорий (текущие и капитальные расходы) можно выбрать ряд подкатегорий (продукты, одежда, подарки и т. д.) без их дальнейшей детализации либо ввести детализацию только некоторых, особенно важных подкатегорий.

Необходимо также помнить о том, что, хотя современные информационные технологии и позволяют относительно дешево перерабатывать огромные массивы данных, эффективность от полученных отчетов ограничивается физическими возможностями работников по их анализу и интерпретации.



## Терминология

**Активы** – имущество организации, имеющее как материальную (основные средства, материалы, товары), так и нематериальную форму (исключительные права на открытия, изобретения), которое предназначено для использования в будущем.

**Амортизация** – потеря стоимости основного средства, рассчитываемая как разница между первоначальной стоимостью основного средства и предполагаемой стоимостью его продажи, деленная на срок использования основного средства. Бухгалтерский учет – система отражения хозяйственных операций с помощью счетов и специальных бухгалтерских регистров. Отдельная функция бизнеса. Регулируется Федеральным законом «О бухгалтерском учете», положениями по бухгалтерскому учету отдельных объектов (ПБУ) и другими документами, утвержденными Минфином России.

**Линейный метод равномерного начисления износа** – метод начисления износа, при котором амортизация начисляется в одинаковых суммах равномерно в течение всего срока эксплуатации актива.

**Налоговый учет** – система отражения хозяйственных операций с помощью счетов и специальных налоговых регистров. Правила отражения операций регулируются главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Налоговый учет применяется в целях исчисления налога на прибыль.

**Оборотные активы** – имущество, не предназначенное для длительного использования (более одного года).

**Основные средства** – имущество, имеющее материальную форму, которое организация предполагает использовать в течение периода, превышающего один год.

**Переменные затраты** – затраты, которые растут (уменьшаются) вместе с ростом (спадом) бизнеса (активности бизнеса).

**Постоянные затраты** – затраты, которые не изменяются вместе с ростом (спадом) бизнеса (активности бизнеса).

**Расходы будущих периодов** – расходы, произведенные в текущем периоде, но которые будут приносить выгоды и в будущем. Эти расходы не следует путать с обычной предоплатой за услуги. Например, если вы купите абонемент в спортзал на три месяца, то это будет расход будущих периодов, поскольку уплаченные деньги возврату не подлежат. Если же вы переведете авансом платеж за будущие консультационные услуги, то этот платеж будет авансом выданным, так как вы сможете забрать назад свои деньги полностью или частично, если оплаченные авансом услуги не будут вам оказаны или будут оказаны лишь частично.

**Релевантность** – полезность. Релевантная информация – информация, полезная и уместная для принятия решения.

**Текущие расходы** – затраты, относящиеся только к текущему периоду, например аренда, уплаченная только за текущий месяц.

**Точка нулевой прибыли** – точка, в которой общие затраты бизнеса равны его общим доходам (выручке).

**Управленческий учет** – система отражения хозяйственных операций с помощью специальных счетов и регистров, разработанных непосредственно организацией для целей оперативного и стратегического планирования, а также управления деятельностью организации.

**Условно-постоянные затраты** – расходы, которые не зависят (или зависят в гораздо меньшей степени, чем переменные) от роста (спада) бизнеса (активности бизнеса).

## Задачи

### ЗАДАЧА 1-1

***Цель: научиться классифицировать расходы, рассчитывать амортизацию, определять точку нулевой прибыли, составлять баланс***

Первого декабря прошлого года Вова Пончиков выиграл 1 млн руб. в игре «Как стать миллионером». На полученные деньги г-н Пончиков решил открыть ЗАО «Пончик», основным видом деятельности которого является производство и продажа пончиков.

Уставный капитал общества – 1 млн руб. – был внесен владельцем наличными. На эти деньги в декабре ЗАО приобрело пончиковый агрегат стоимостью 250 000 руб. Срок эксплуатации агрегата составляет пять лет, по истечении которых его предполагается продать за 10 000 руб. Оборудование было застраховано от пожара и воровства в декабре прошлого года на весь текущий год. Стоимость годовой страховой премии составила 24 000 руб. Помимо прочего, в том же месяце было приобретено 10 000 пластиковых упаковок для пончиков по цене 1 руб. за штуку.

ЗАО арендовало павильон, расположенный у выхода со станции метро «Менделеевская». Годовая аренда за весь следующий год в сумме 120 000 руб. была уплачена в конце декабря текущего года.

ЗАО «Пончик» торжественно открылось 1 января этого года.

После открытия ежемесячные расходы компании составляют:

- зарплата персонала – 50 000 руб.;
- электроэнергия – 10 000 руб.;
- прочие коммунальные услуги – 5000 руб.;
- техобслуживание пончикового агрегата – 5000 руб.

Оплата вышеуказанных расходов производится в конце каждого месяца.

Ежемесячно ЗАО продает 50 000 пончиков, которые отпускаются в упаковке по 5 шт. в каждой. При этом на изготовление одной упаковки расходуется сырьё и материалов на сумму 6 руб. (помимо стоимости самой упаковки).

Требуется

1. Составить баланс ЗАО «Пончик» на 1 января текущего года с указанием следующих разделов:

- основное средство;
- текущие активы (по видам активов);
- сумма, инвестированная собственником в бизнес.

2. Рассчитать годовую амортизацию агрегата.

3. Определить, какие расходы относятся к переменным, а какие – к постоянным и условно-постоянным.

4. Рассчитать минимальную цену за одну упаковку пончиков, при которой ЗАО выйдет на точку нулевой прибыли (НДС в расчетах игнорировать).

5. Указать количество денежных средств у фирмы на 31 декабря текущего года, исходя из того, что цена одной упаковки пончиков составила 15 руб., а также из того, что в конце года ЗАО снова оплатит страховку (24 000 руб.) и аренду (120 000 руб.) на следующий год.

Расчет сделать по следующей формуле:

Остаток денежных средств на 1 января текущего года + Выручка от продажи пончиков за год – Все расходы, произведенные в денежной форме (указать суммы по каждому конкретному виду расходов) = Остаток денежных средств на 31 декабря текущего года.

## ЗАДАЧА 1–2

***Цель: научиться классифицировать расходы, рассчитывать амортизацию, определять точку нулевой прибыли, составлять баланс***

Первого декабря прошлого года фирма «Дон Педро» открыла собственный подъемник на горнолыжном курорте Андорры. Стоимость оборудования для подъемника – 1,5 млн евро. Срок его эксплуатации составляет семь лет, после чего фирма намерена продать его в Россию за 100 000 евро.

Помимо оборудования, на момент открытия фирма имела 20 000 одноразовых пластиковых карточек стоимостью 0,5 евро каждая, которые выдаются горнолыжникам для пользования подъемником в течение одного дня.

К открытию подъемника фирма застраховала оборудование на период с декабря по март включительно. Сумма страховой премии составила 50 000 евро.

За аренду офиса с декабря по март включительно фирма внесла 1 декабря прошлого года 120 000 евро.

В ноябре прошлого года были заказаны и изготовлены рекламные и информационные материалы о фирме и о горнолыжных трассах, всего на сумму 5000 евро (сумма уплачена к открытию). Все эти материалы были использованы к концу марта текущего года.

Расходы фирмы после открытия составили:

- зарплата персонала – 20 000 евро в месяц с декабря по март (не считая дополнительной зарплаты). С апреля по декабрь текущего года зарплата не выплачивалась;
- ремонт и профилактические работы – 7500 евро в месяц с декабря по март. С апреля по декабрь текущего года ремонт не проводился;
- оплата электроэнергии (только в дни работы подъемника) – 3000 евро в сутки;
- зарплата работникам служб спасения и технического мониторинга (только в дни работы подъемника) – 2000 евро в сутки.

Стоимость карточки на пользование подъемником в течение одного дня – 30 евро.

Среднее количество туристов на подъемнике составляет 500 человек в день.

Требуется:

- 1) составить баланс фирмы на 1 декабря прошлого года с учетом того, что на счету фирмы в этот день было 100 000 евро;
- 2) рассчитать годовую амортизацию подъемника;
- 3) определить, какие расходы относятся к условно-постоянным, а какие – к переменным;
- 4) рассчитать точку нулевой прибыли (в расчете использовать сумму амортизации за год, поскольку это предприятие с сезонным циклом работы);
- 5) исходя из того, что количество дней работы подъемника с декабря по март составило 45 дней, определить количество денежных средств у фирмы на 1 апреля текущего года и рассчитать прибыль фирмы на эту дату.

## **2. Затраты и их классификация в управленческом учете**

### **Цели занятия**

1. Ознакомиться с понятиями «затраты», «активы», «расходы».
2. Понять, в какой момент расходы отражаются в учете.
3. Научиться классифицировать затраты для целей управленческого учета.

Процесс управления включает в себя планирование, контроль за выполнением уже принятых решений и принятие новых решений. Эффективность управления напрямую зависит от качества и скорости предоставления информации управленческого учета, которая в основном связана с затратами. То, какая именно информация о затратах необходима в том или ином случае, напрямую связано с конкретной задачей, которая поставлена перед менеджером.

В этой главе вы ознакомитесь с разными вариантами классификации затрат в управленческом учете и поймете, в каких случаях необходимо использовать тот или иной вариант.

## **2.1. Понятия «затраты» и «расходы».**

### **Момент признания затрат и расходов в учете**

#### **2.1.1. Понятия «затраты» и «расходы»**

Что такое затраты? Ответ на этот вопрос представляется очевидным. Большинство людей подразумевает под затратами свои денежные траты на те или иные цели. При этом на бытовом языке слова «затраты» и «расходы» являются взаимозаменяемыми и означают одно и то же.

Специалист по управленческому учету, которого далее будем называть бухгалтером-аналитиком, пояснит вам, что затраты – это средства (как правило, но не обязательно денежные), израсходованные на приобретение любых ресурсов для организации, и добавит, что не все затраты одновременно являются расходами. Поясню это на примере 2–1.

#### **ПРИМЕР 2–1**

##### ***Разница между понятиями «затраты» и «расходы»***

Предположим, что вы получили зарплату и потратили ее на:

- 1) приобретение двух пачек замороженныхпельменей, которые еще лежат в холодильнике;
- 2) покупку нового телевизора;
- 3) покупку одежды;
- 4) оплату текущих коммунальных услуг;
- 5) денежную помощь родственнику.

Вы, вероятно, скажете, что вы израсходовали свою зарплату на вышеуказанные цели.

Бухгалтер-аналитик пояснит, что все вышеперечисленное является вашими затратами, но отнесет к расходам только последние два пункта. Остальные пункты бухгалтер назовет активами (см. пример 1–1).

Сравним пункт 2 (покупка телевизора) и пункт 4 (оплата коммунальных услуг). Если вы купили телевизор, то это означает, что ваши деньги превратились в товар длительного использования, называемый на бухгалтерском языке основным средством. То есть вместо одного ресурса (денежные средства) возник другой (основное средство). В пункте 4 после оплаты услуг у вас ничего не возникает. Это и есть расход.

Если вы купили замороженные пельмени (пункт 1), то с точки зрения бухгалтерского учета это еще не расход, а только приобретение текущих активов (материалов). Расход появится тогда, когда продукты будут использованы (съедены). А вот денежная помощь родственнику – это расход, поскольку деньги исчезли и взамен них не появилось ни одного актива.

### ***Отличие затрат от расходов***

Итак, затраты можно определить как количество ресурсов, измеряемых в денежном выражении, израсходованных:

- на приобретение других ресурсов, называемых в бухгалтерском учете активами (например, при покупке автомобиля или бензина денежные средства трансформируются в основные средства или топливо);
- на другие цели бизнеса, не приводящие к образованию активов (например, при оплате ремонта автомобиля или расходовании бензина уменьшается количество денежных средств и топлива, но другие активы не возникают). Этот вид затрат называется расходами.

Таким образом, понятие «затраты» шире, чем понятие «расходы» (рис. 2–1).

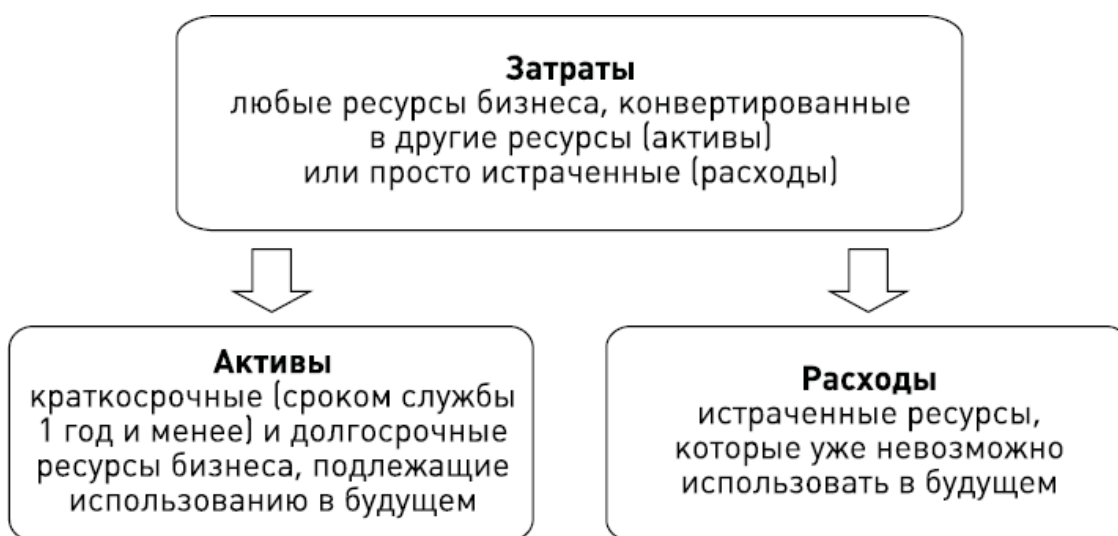


Рис. 2–1. Две составляющие затрат

## **2.1.2. Момент признания расходов в учете**

### ***Метод начисления и кассовый метод***

Существуют два метода отражения доходов и расходов в учете, а именно:

- метод начисления;
- кассовый метод.

Рассмотрим различия между этими методами на примере 2–2.

### **ПРИМЕР 2–2**

#### ***Кассовый метод и метод начисления для учета расходов***

Предположим, что в январе текущего года ЗАО «Винни-Пятачок» продало 20 банок меда по цене 100 руб. за банку. Одна половина проданных

банок была оплачена сразу же, другая – только в феврале (НДС не учитывается).

По кассовому методу доходы января составят 1000 руб. (10 банок × 100 руб.), такая же сумма будет признана доходом февраля. По методу начисления доходы января сразу составят 2000 руб. Задолженность по оплате половины проданного меда будет показана в учете как дебиторская задолженность (то есть суммы к получению от покупателей). Эта задолженность исчезнет в феврале после получения оплаты.

	Январь	Февраль
Сумма дохода по кассовому методу	1000	1000
Сумма дохода по методу начисления	2000	0

Теперь предположим, что в январе того же года ЗАО «Винни-Пятачок» получило счет за электроэнергию на сумму 800 руб. Счет оплачен только в феврале.

Согласно кассовому методу счет учитывается только в момент оплаты. По методу начисления расход признается в момент возникновения обязательства по оплате. Одновременно с расходом в учетных записях возникает задолженность перед поставщиками товаров (работ, услуг), называемых кредиторами. В данном случае кредиторская задолженность возникает перед поставщиком электроэнергии.

	Январь	Февраль
Сумма расхода по кассовому методу	0	(800)
Сумма расхода по методу начисления	(800)	0

В бухгалтерском учете все предприятия (за исключением малых) используют метод начисления для признания своих доходов и расходов. Согласно этому методу доходы и расходы отражаются в том периоде, в котором они возникли. Получены (оплачены) они или нет – неважно.

Поскольку в управленческом учете, как правило, используются данные бухгалтерского учета, метод начисления является основным и в управленческом учете (хотя в отдельных ситуациях для управленческого анализа используется кассовый метод).



## 2.2. Классификация затрат в управленческом учете

### 2.2.1. Понятие фактора затрат. Классификация затрат на постоянные и переменные

#### *Понятие фактора затрат*

В главе 1 уже были введены понятия «постоянные» и «переменные» затраты, то есть затраты, которые не меняются или, наоборот, изменяются вместе с изменением объема деятельности организации.

В широком смысле под деятельностью организации подразумевается производство и (или) продажа товаров, оказание услуг, выполнение работ, в узком – отдельные операции (например, хранение материалов, их обработка, транспортировка и т. д.). Операции, которые ведут к изменению затрат (как правило, к их увеличению), называются факторами, или драйверами, затрат (далее будем использовать только термин **«фактор затрат»**).

Фактор затрат может быть определен в общем как деятельность организации (объем выпускаемых/продаваемых товаров, работ, услуг). Иными словами, увеличение объема деятельности организации влечет за собой повышение ее затрат (фактор – объем деятельности в целом).

Фактор затрат может быть конкретизирован по конкретному виду затрат. Например, затраты на аренду зависят от занимаемой площади (фактор – количество арендованных квадратных метров).

#### *Переменные затраты*

Переменные затраты изменяются пропорционально общему объему деятельности организации (или пропорционально выбранному конкретному фактору затрат).

Если объем увеличивается на 10 %, то переменные затраты также возрастают на 10 %. Например, если производство пончиков ЗАО «Пончик» выросло на 5 %, то логично предположить, что и затраты на ингредиенты для изготовления пончиков тоже выросли на 5 % (исходя из сохранения закупочных цен на прежнем уровне).

На рис. 2–2 показан график роста переменных затрат ЗАО «Пончик» на материалы, использованные в производстве. На графике видна пропорциональная зависимость между увеличением объема произведенных пончиков и ростом затрат на муку, сахар и прочие материалы, необходимые для их изготовления.

Объем произведенных пончиков, шт.	Переменные затраты на 1 пончик, руб.	Общие переменные затраты, руб.
10	5	50
20	5	100
30	5	150

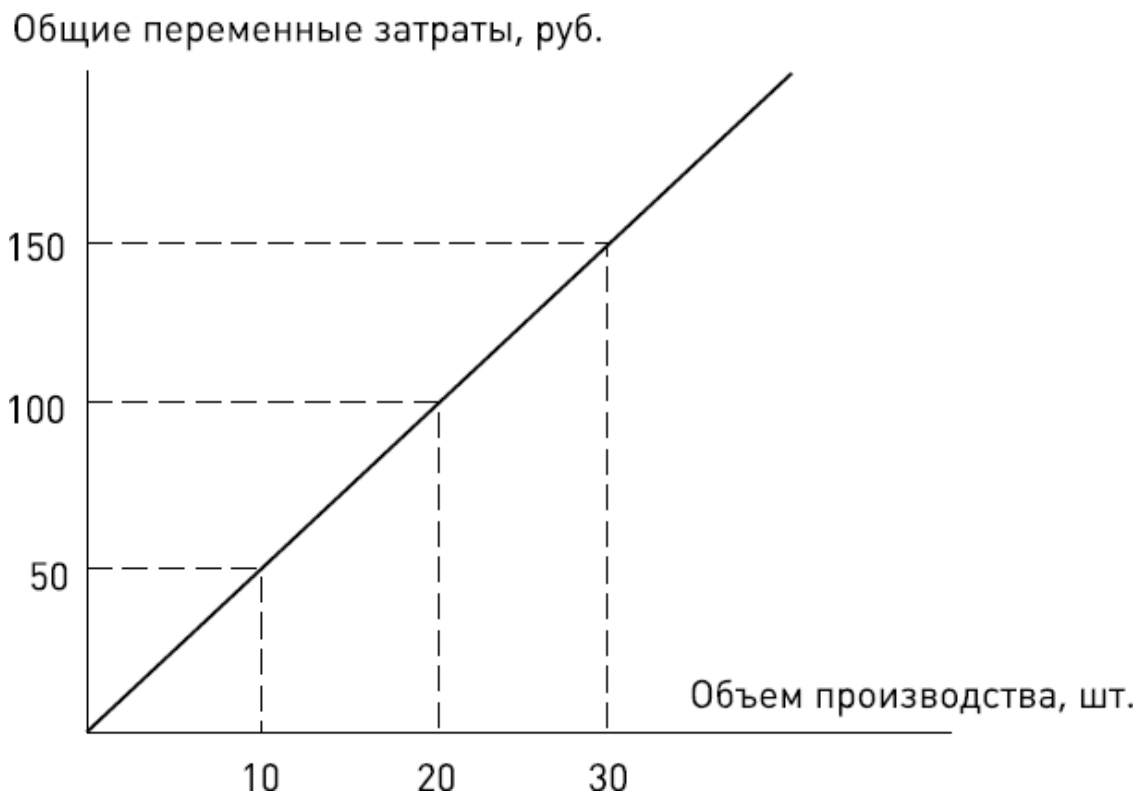


Рис. 2–2. Переменные затраты

Обратите внимание на то, что с удвоением объема производства общие переменные затраты также удваиваются, однако величина переменных затрат на один пончик остается неизменной. Это важнейшее свойство всех переменных затрат.

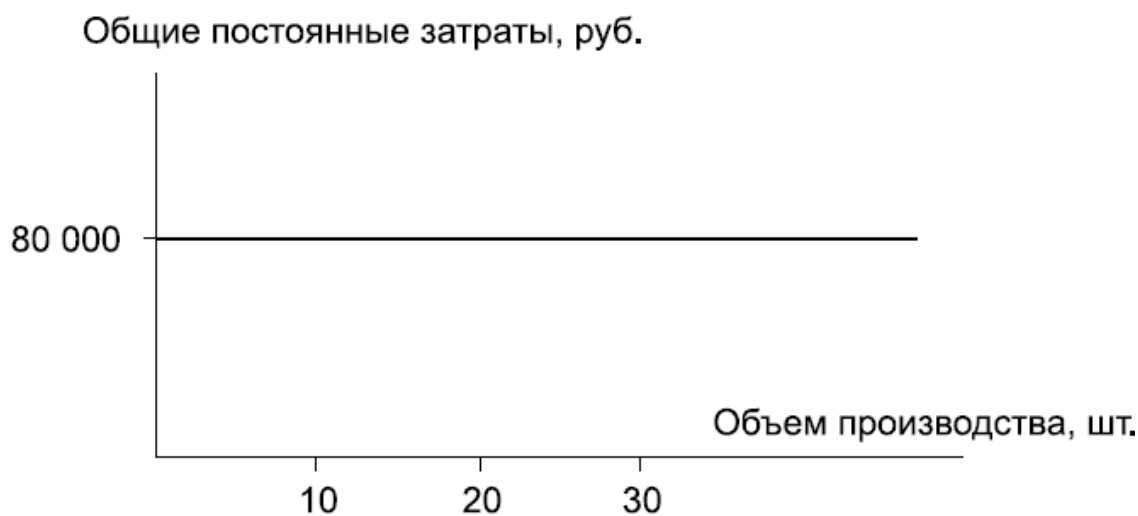
### ***Постоянные затраты***

Постоянные затраты остаются неизменными при изменении объема деятельности организации (или конкретного фактора затрат) на протяжении всего периода, выбранного для анализа. Например, затраты на страхование автомобиля не зависят от того, какой километраж будет пройден автомобилем. Примером постоянных затрат для ЗАО «Пончик» могут быть затраты на охрану помещения ЗАО, зарплата административного персонала, амортизация оборудования и др.

На рис. 2–3 (верхняя часть) представлен график общих постоянных затрат ЗАО «Пончик», из которого видно, что эти затраты остаются неизменными, несмотря на рост объема производства. Однако постоянные затраты на один пончик имеют тенденцию к снижению (рис. 2–3, нижняя часть).

<b>Объем произведенных пончиков, шт.</b>	<b>Постоянные затраты на 1 пончик, руб.</b>	<b>Общие постоянные затраты, руб.</b>
1	80 000	80 000
2	40 000	80 000
10	8000	80 000
11	7273	80 000
30	2667	80 000
31	2581	80 000
100	800	80 000
101	792	80 000

### График общих постоянных затрат



### График постоянных затрат на 1 пончик

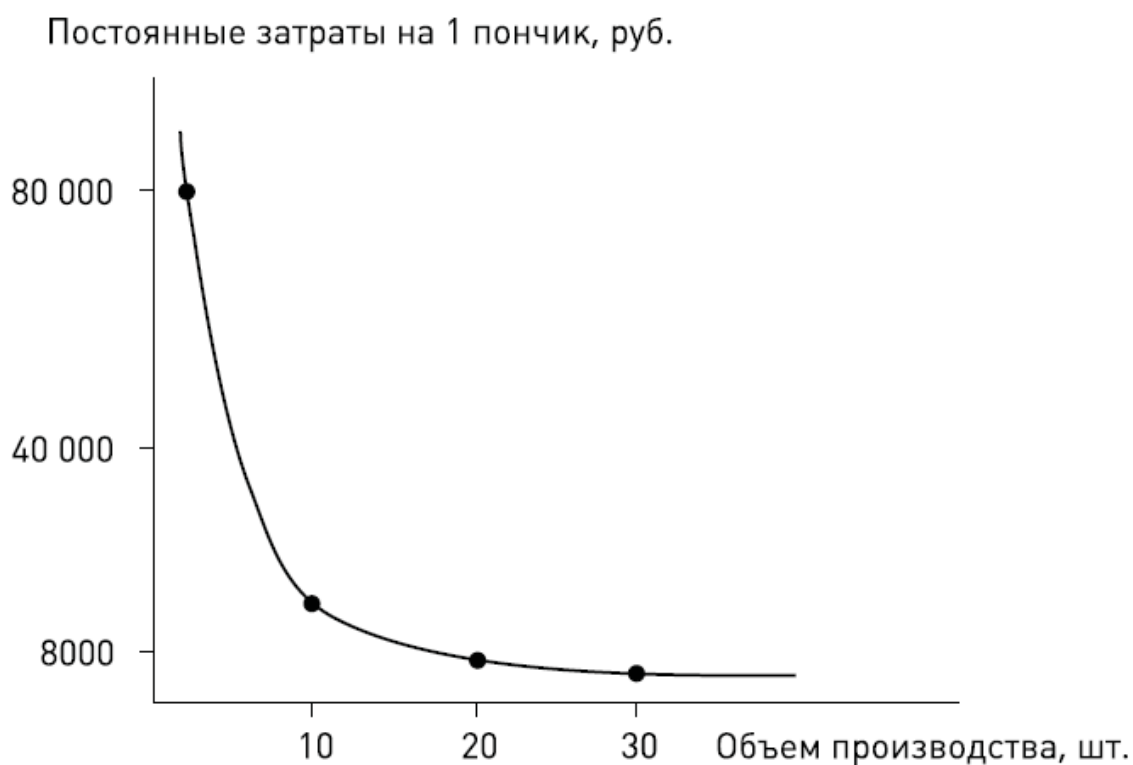


Рис. 2–3. Общие и средние постоянные затраты

Например, если общий объем производства равен одному пончику, как общие, так и средние постоянные затраты на один пончик составляют 80 000 руб. Если произведено два пончика, то общие постоянные затраты остаются неизменными (80 000 руб.), а средние постоянные затраты на один пончик уменьшаются вдвое (40 000 руб.). При изготовлении десяти пончиков средние постоянные затраты на один пончик становятся равными 8000 руб., а при изготовлении 1000 пончиков – 80 руб. на один пончик.

С ростом объема производства величина средних постоянных затрат на единицу продукции уменьшается все в меньшей и меньшей степени (см. рис. 2–3). Например, разница по данному показателю между первым и вторым пончиками составляет 40 000 руб., между 10-м и 11-м – 787 руб., между 30-м и 31-м – около 86 руб., а между 100-м и 101-м – примерно 8 руб.

### 2.2.2. Средние и маржинальные затраты

Понятия «**средние затраты**» и «**маржинальные затраты**» широко используются в управленческом учете.

Средние затраты определяются путем деления общих затрат на количество произведенных единиц продукции.

Маржинальные затраты – это дополнительные затраты на производство еще одной единицы продукции, включающие в себя все переменные затраты и часть постоянных (только в том случае, если рост производства на одну единицу окажет влияние на постоянные затраты).

Расчет средних и маржинальных затрат показан в примере 2–3.

#### ПРИМЕР 2–3

##### *Средние и маржинальные затраты*

Постоянные затраты авиакомпании «Малыш и Карлсон», связанные с организацией рейса Москва – Стокгольм, включают в себя (в кронах):

- амортизацию самолета – 200 000;
- оплату труда экипажа – 100 000;
- сборы аэропорта – 30 000;
- оплату услуг диспетчерской службы – 20 000;
- прочие постоянные расходы – 50 000.

Всего: 400 000.

Переменные расходы состоят из следующих элементов, кроны:

- стоимость комплекта питания на одного пассажира – 40;
- стоимость напитков на одного пассажира – 25;
- стоимость одних одноразовых наушников – 5;
- прочие переменные расходы на одного пассажира – 30.

Всего: 100.

Рассчитаем величину средних и маржинальных затрат для следующего количества пассажиров на борту лайнера.

Один пассажир

Средние затраты на одного пассажира составляют 400 100 крон.

Маржинальные затраты на второго пассажира – 100 крон.

Десять пассажиров

Средние затраты равны 40 100 крон ( $400\,000 : 10 + 100$ ). Маржинальные затраты на 11-го пассажира составляют 100 крон.

Двести пассажиров

Средние затраты составляют 2100 крон ( $400\,000 : 200 + 100$ ).

Маржинальные затраты на 201-го пассажира – 100 крон.

Данный пример показывает, что в ряде случаев маржинальные затраты зависят исключительно от переменных затрат. Существенного, или релевантного, увеличения постоянных

затрат на рейс (амортизация самолета, расход топлива, зарплата экипажа и т. д.) из-за одного дополнительного пассажира не произойдет (то есть какой-то рост постоянных расходов, несомненно, будет иметь место, но для целей анализа он вряд ли будет релевантным).

### **2.2.3. Прямые и косвенные затраты**

Классификация затрат на постоянные и переменные необходима для целей краткосрочного планирования и анализа. Классификация на прямые и косвенные делается в целях расчета себестоимости продукции (услуг).

Затраты, непосредственно связанные с конкретным продуктом (работой, услугой) или с подразделением организации, называются прямыми. Затраты, относящиеся одновременно к нескольким продуктам или подразделениям, являются косвенными (пример 2–4).

#### **ПРИМЕР 2–4**

##### ***Прямые и косвенные затраты***

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед и малиновое варенье. Затраты ЗАО за прошедший месяц, в частности, включали в себя:

- 1) зарплату Пуха, добывающего мед из ульев;
- 2) зарплату Тигры, занимающегося варкой и розливом варенья;
- 3) зарплату Осла Иа, ведущего бухгалтерский учет в ЗАО;
- 4) амортизацию пчелиных ульев;
- 5) амортизацию чана для варки варенья;
- 6) амортизацию общего забора данного предприятия;
- 7) оплату ежегодного аудита, проводимого фирмой «Кролик и Партнеры».

Распределим затраты на прямые и косвенные по отношению к произведенным продуктам:

- затраты 1, 4 – прямые по отношению к произведенному меду;
- затраты 2, 5 – прямые по отношению к изготовленному варенью;
- затраты 3, 6, 7 – косвенные и подлежат распределению между продуктами (медом и вареньем).

Распределим затраты на прямые и косвенные по отношению к производственным и административным подразделениям:

- затраты 1, 2, 4, 5 – прямые для производственных подразделений (пасеки и варочного цеха);
- затраты 3 – прямые для административного подразделения (бухгалтерии) и косвенные для производственных подразделений;
- затраты 6, 7 – косвенные как для производственных, так и для административных подразделений.

### **2.2.4. Контролируемые и неконтролируемые затраты**

Еще одной полезной классификацией затрат является их деление на контролируемые и неконтролируемые.

Если менеджер имеет возможность существенно повлиять на величину затрат, то такие затраты являются контролируруемыми. Такие затраты могут превращаться в неконтролируемые в зависимости от конкретных обстоятельств (пример 2–5).

### **ПРИМЕР 2–5**

#### ***Контролируемые и неконтролируемые затраты***

Директор ЗАО «Винни-Пятачок» предполагает подписать контракт на аренду нового офиса. До подписания контракта будущие затраты на аренду являются контролируемыми. Однако после подписания договора эти затраты станут неконтролируемыми на весь срок действия договора.

### **2.2.5. Релевантные и нерелевантные затраты**

Некоторые затраты не являются значимыми (релевантными) в контексте принятия управленческих решений на перспективу, а точнее, в контексте выбора между различными вариантами действий в будущем.

Для того чтобы быть значимыми, или релевантными, затраты должны меняться в результате принятия того или иного решения, связанного с выбором одного из нескольких вариантов. Если величина затрат остается неизменной при разных вариантах решения, то такие затраты называются нерелевантными (пример 2–6).

### **ПРИМЕР 2–6**

#### ***Релевантные и нерелевантные затраты***

Представьте, что вы купили недорогой настольный вентилятор за 300 руб. Проработав год, вентилятор сломался. Платный ремонт мотора стоит 280 руб. А новый аналогичный вентилятор теперь можно купить уже за 250 руб. Очевидно, что в этом случае вы купите новый вентилятор, а не будете ремонтировать старый, поскольку в результате сэкономите 30 руб.

Обратите внимание на то, что, принимая решение, вы будете сравнивать стоимость покупки нового вентилятора со стоимостью ремонта, а не с ценой приобретения старого вентилятора.

### **2.2.6. Альтернативные затраты**

Информация об альтернативных затратах так же, как анализ релевантных затрат, используется менеджерами в ситуациях выбора между несколькими вариантами, или альтернативами. Альтернативные затраты можно определить как упущенную выгоду в результате выбора одного варианта и отказа от другого.

Иными словами, альтернативные затраты – это издержки неиспользованных возможностей, потеря выгоды, когда принятие одного решения исключает принятие другого.

Представьте, что вы работаете психоаналитиком с обычной почасовой ставкой 3000 руб. в час. Если ваш постоянный клиент попросит скидку 1000 руб. и вы согласитесь, то могут возникнуть альтернативные затраты в размере упущенной выгоды (1000 руб.).

Эти затраты именно могут возникнуть, а не возникают автоматически. Почему? Потому что для их возникновения альтернативные варианты должны быть реальными (пример 2–7). В вышеуказанном примере это означает, что у вас должна быть очередь из реальных клиентов, которые готовы платить обычную сумму 3000 руб. без всяких скидок.

## **ПРИМЕР 2–7**

### *Альтернативные затраты*

Филипп Майоров, директор модного ресторана «Затонувшая Атлантида», получает предложение от Аллы Бугаевой о проведении элитного банкета. Цена, предлагаемая клиентом, составляет 500 000 руб. Релевантные затраты ресторана на проведение банкета оцениваются в 300 000 руб. Таким образом, ожидаемая прибыль составит 200 000 руб. Обычная прибыль ресторана за один день (определенная на основе релевантных затрат) составляет 240 000 руб.

Вариант 1. Ресторан должен быть полностью закрыт для остальных посетителей в день банкета.

Согласно теории управленческого учета г-ну Майорову следует отказаться от предложения, поскольку в случае проведения банкета ресторан потеряет обычную прибыль, которая превышает прибыль в предложенном варианте на 40 000 руб.

Вариант 2. Ресторан должен быть закрыт для других посетителей только после восьми часов вечера, что позволит получить дневную прибыль в размере 60 000 руб.

В этом варианте Филиппу стоит принять предложение Аллы, поскольку общая прибыль за день будет на 20 000 руб. больше с проведением банкета (260 000 руб. = 200 000 + 60 000), чем без его проведения (240 000 руб.).

Прочие факторы, имеющие значение для принятия решения:

- прибыль от банкета является гарантированной;
- ресторан может приобрести еще более широкую известность в элитных кругах и расширить свою клиентскую базу.



## Терминология

**Активы** – имущество организации, имеющее как материальную форму (основные средства, материалы, товары), так и нематериальную (исключительные права на открытия, изобретения), предназначенное для использования в будущем.

**Альтернативные издержки** – издержки неиспользованных возможностей, потеря выгоды, когда принятие одного решения исключает принятие другого.

**Дебиторская задолженность** – суммы, подлежащие получению от покупателей за отгруженные им товары (выполненные работы, оказанные услуги).

**Затраты** – средства (как правило, но не обязательно денежные), израсходованные на приобретение любых ресурсов для организации. В управленческом учете затраты включают в себя активы и расходы.

**Кредиторская задолженность** – суммы, подлежащие уплате поставщикам за полученные от них товары (выполненные работы, оказанные услуги).

**Нерелевантные доходы и расходы** – доходы и расходы, которые не должны учитываться при принятии решения. Нерелевантные затраты остаются неизменными, какое бы решение ни было принято.

**Расходы** – затраты организации, не приводящие к образованию активов. Это истраченные ресурсы, которые уже невозможно использовать в будущем.

**Релевантные доходы и расходы** – доходы и расходы, которые должны учитываться при принятии решения.

## Задачи

### ЗАДАЧА 2–1

Цель: научиться классифицировать затраты для целей управленческого учета. Ниже представлены различные виды расходов ресторана «В гостях у сказки». Требуется классифицировать их согласно представленному перечню, по возможности выбрав наилучшую классификацию (один и тот же расход может входить в несколько классификационных групп, но не более двух).

Классификационные группы расходов ресторана:

- прямой (в отношении себестоимости блюд) расход;
- косвенный (в отношении себестоимости блюд);
- контролируемый управляющим ресторана;
- не контролируемый управляющим ресторана;
- маржинальный;
- альтернативный;
- постоянный (на краткосрочную перспективу);
- переменный (на краткосрочную перспективу);
- нерелевантный (в контексте принятия управленческого решения на будущее);
- релевантный (в контексте принятия управленческого решения на будущее).

Расходы ресторана

1. Себестоимость продуктов, использованных для приготовления блюд.
2. Стоимость рекламы ресторана в журнале «Семь дней» (оплата произведена за шесть месяцев вперед).
3. Амортизация кухонного оборудования.
4. Зарплата штатной уборщицы ресторана, работающей полный день.
5. Вознаграждение повара-кондитера, приглашенного в ресторан специально для проведения банкета.
6. Стоимость приобретения китайского сервиза, разбитого официантами ресторана (в контексте принятия решения о его замене).
7. Зарплата бухгалтера ресторана.
8. Расходы на стирку скатертей и мойку посуды.
9. Дополнительные расходы на обслуживание каждого нового посетителя.
10. Арендная плата за помещение, в котором находится ресторан.
11. Потеря рестораном обычной вечерней выручки в результате проведения специального закрытого мероприятия для руководства ресторана.
12. Стоимость дополнительного оборудования для ресторана, которое планируется закупить.

## ЗАДАЧА 2–2

***Цель: научиться классифицировать активы и расходы***

В текущем месяце ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело следующее.

1. Мед на общую сумму 30 000 руб. По состоянию на конец месяца 20 % меда до сих пор находится на складе материалов и не использовано в производстве. Остальное количество меда было использовано и реализовано.

2. Новую производственную линию стоимостью 100 000 руб. По правилам бухгалтерского учета амортизация линии начинается только со следующего месяца.

Также в текущем месяце произошли следующие операции.

1. Получены счета от поставщиков за оказанные транспортные услуги на сумму 10 000 руб. На конец месяца была оплачена только половина этих счетов.

2. Выставлены счета покупателям за отгруженную продукцию, всего на сумму 200 000 руб. Только 80 % этих счетов было оплачено покупателями по состоянию на конец месяца.

Требуется

1. Дать определение затрат, активов и расходов организации.
2. Определить, как называются в бухгалтерской терминологии неоплаченные счета из пунктов 1 и 2 в списке операций.
3. Определить состав и величину активов по состоянию на конец месяца.
4. Определить величину расходов за текущий месяц.
5. Определить общую величину затрат за месяц.

## ЗАДАЧА 2–3

***Цель: научиться отличать постоянные и переменные расходы***

ЗАО «Суперкастрюля» производит электронные кастрюли и пароварки. Для их производства используется одно и то же оборудование. Учет рабочего времени производственных рабочих ведется раздельно по каждому продукту, рабочие получают зарплату вне зависимости от количества произведенной продукции. Цех и административные подразделения расположены в одном и том же здании. Вся произведенная в текущем году продукция была продана.

Расходы ЗАО текущего года включают в себя:

- стоимость производственных материалов;
- оплату труда производственных рабочих;
- плату за электричество;
- амортизацию производственного оборудования;
- стоимость содержания службы охраны ЗАО;
- зарплату общецехового персонала;
- налог на имущество;

- расходы на рекламу;
- комиссионное вознаграждение посредникам;
- зарплату административного персонала;
- амортизацию здания;
- канцелярские расходы.

Требуется

1. Определить, какие расходы являются прямыми по отношению к производственному цеху.

2. Определить, какие расходы являются прямыми для электронных кастрюль.

3. Исходя из того, что в текущем году ЗАО было обеспечено заказами примерно на 50 % от имеющихся мощностей и на следующий год запланирован рост заказов и производства на 20 %, определите, какие расходы ЗАО, вероятно, увеличатся, и укажите, как произойдет увеличение (прямо пропорционально росту заказов или в меньшей степени). Каждый вид расходов следует отнести к постоянным, условно-постоянным или переменным расходам.

## ЗАДАЧА 2–4

***Цель: научиться отличать прямые и косвенные расходы друг от друга***

Специальное ателье № 29 г. Санкт-Петербурга шьет костюмы для артистов Мариинского театра. При пошиве нескольких одинаковых костюмов на пошив каждого следующего, как правило, требуется меньше времени. Экономия достигается и за счет закупок материалов оптом и уменьшения количества отходов.

Данные ателье о себестоимости костюмов для испанских грандов, необходимых в финале балета «Дон Кихот»:

Количество костюмов	Общая себестоимость костюмов, руб.
1	9000
2	17 000
3	24 200
4	30 800
5	37 000

Требуется

1. Определить маржинальную стоимость второго костюма.
2. Определить маржинальную стоимость четвертого костюма.
3. Определить маржинальную стоимость пятого костюма.
4. Определить среднюю себестоимость одного костюма, если всего изготовлено два костюма.

5. Определить среднюю себестоимость одного костюма, если всего изготовлено четыре костюма.

6. Определить среднюю себестоимость одного костюма, если всего изготовлено пять костюмов.

## **ЗАДАЧА 2–5**

### ***Цель: научиться понимать сущность маржинальных затрат***

Требуется перечислить маржинальные расходы, которые могут возникнуть в следующих ситуациях:

- 1) при обслуживании еще одного посетителя в ресторане;
- 2) при следовании еще одного пассажира Октябрьской железной дороги по маршруту Москва – Санкт-Петербург;
- 3) при организации дополнительного поезда по маршруту Москва – Санкт-Петербург;
- 4) при продлении часов работы туристического агентства на один час ежедневно;
- 5) при изготовлении на мебельной фабрике еще одного стула.

## **ЗАДАЧА 2–6**

### ***Цель: научиться понимать сущность нерелевантных затрат***

В прошлом году Осел Иа – директор супермаркета распорядился приобрести восемь обычных кассовых аппаратов стоимостью 800 сольдо каждый. Зарплата кассира составляет 100 сольдо в месяц. В настоящее время все восемь кассовых линий открыты постоянно из-за большого потока посетителей и низкой скорости обслуживания.

Бухгалтер-аналитик супермаркета Кролик убеждает директора перейти на новую систему кассового обслуживания, основанную на сканировании цен со штрихкодов товаров. Для этого потребуется закупить новое оборудование стоимостью 5000 сольдо. К сожалению, все старые аппараты могут быть проданы только за 1800 сольдо.

Введение новой системы позволит сократить количество кассиров до пяти из-за увеличения скорости обслуживания, а также сэкономить на прочих расходах 50 сольдо ежемесячно.

Требуется

1. Классифицировать затраты на приобретение старого оборудования с точки зрения принятия перспективных решений в управленческом учете.
2. Привести расчет, который убедил бы Осла Иа закупить новое оборудование (период прогнозирования – один год).

## ЗАДАЧА 2–7

***Цель: научиться понимать сущность альтернативных затрат***

Предположим, что месяц назад вы приобрели билет на концерт с участием мировых оперных звезд Анны Нетребко и Роландо Вилазона за 2000 руб.

Перед началом концерта экзальтированные зрители, желающие попасть на него, готовы купить у вас ваш билет за 15 000 руб.

Требуется определить, каковы ваши реальные затраты на концерт, если вы откажетесь продать билет.

### **3. Отражение затрат в бухгалтерском учете. Релевантные затраты**

#### **Цели занятия**

1. Изучить порядок отражения затрат на счетах бухгалтерского учета.
2. Ознакомиться с правилами оценки затрат в бухгалтерском учете.
3. Понять принципы определения прибыли в бухгалтерском учете.
4. Научиться различать релевантные и нерелевантные затраты для принятия управленческих решений.

В управленческом учете широко используется информация, предоставляемая бухгалтерским учетом. Прежде всего это касается расчетов себестоимости продукции, которые обобщают результаты деятельности организации, имевшие место в прошлом.

Однако когда речь идет о принятии решений на перспективу, в управленческом учете используются не все данные бухгалтерского учета. Иными словами, при сравнении возможных вариантов часть затрат организации попадет в категорию несущественных, или нерелевантных.

В этой главе вы ознакомитесь с порядком отражения затрат в бухгалтерском учете и поймете, в каких случаях бухгалтерская информация о затратах является нерелевантной.

### 3.1. Отражение затрат на счетах бухгалтерского учета

Поскольку важнейшим источником информации для бухгалтера-аналитика служат данные бухгалтерского учета, необходимо иметь общее представление о принципах отражения затрат в бухгалтерском учете и о счетах, используемых для этой цели.

#### 3.1.1. Принципы отражения затрат в бухгалтерском учете

В бухгалтерском учете затраты накапливаются на так называемых счетах, которые можно представить в виде таблицы с двумя колонками. В левой колонке, называемой дебетом, показывается увеличение затрат, в правой колонке, называемой кредитом, – их уменьшение (рис. 3–1).

Дебет (Дт)		Кредит (Кт)	
Увеличение затрат	Сумма	Уменьшение затрат	Сумма

Рис. 3–1. Структура типового счета учета затрат в бухгалтерском учете

Каждый счет в бухгалтерском учете имеет свою нумерацию согласно нормативному документу, который называется Планом счетов бухгалтерского учета.

На каждый вид затрат в бухгалтерском учете открывается отдельный счет. Поскольку затраты включают в себя активы и расходы (как уже было объяснено в п.2.1.1), существуют счета активов (рис. 3–2) и счета расходов (рис. 3–3).

#### Счет 10 «Материалы», руб.

Дебет (увеличение)		Кредит (уменьшение)	
Увеличение материалов	100	Списание материалов	50
Увеличение материалов	200	Списание материалов	100
Остаток материалов	150		

Рис. 3–2. Пример счета для учета актива

По дебету показаны две суммы – 100 и 200 руб. Это стоимость двух партий материалов, которые поступили и которые бухгалтер учитывает со знаком «плюс».

По кредиту показаны две суммы – 50 и 100 руб. Это стоимость двух партий материалов, которые были израсходованы (например, переданы со склада в производственный цех для переработки).

Эти суммы бухгалтер вычитает из стоимости поступивших материалов и определяет остаток по счету, который называется сальдо счета. В нашем случае сальдо счета «Материалы» равно 150 руб. Это означает, что в данный конкретный момент организация имеет неизрасходованные материалы на сумму 150 руб.

#### Счет 26 «Общехозяйственные расходы», руб.



Дебет (увеличение)		Кредит (уменьшение)	
Увеличение расходов	180	Списание общей суммы расхода на себестоимость	300
Увеличение расходов	120		
Остаток по счету	0		

Рис. 3–3. Пример счета для учета расходов

По дебету показаны две суммы – 120 и 180 руб. Это стоимость общехозяйственных (косвенных административных расходов) организации, которые бухгалтер учитывает со знаком «плюс».

По кредиту показана одна сумма – 300 руб. Это общая сумма общехозяйственных расходов, которая списывается на себестоимость продукции. Сальдо счета равно нулю, поскольку дебет («плюс») равен кредиту («минус»).

### 3.1.2. Счета отражения затрат для производственных организаций

Производственный процесс схематично представлен на рис. 3–4.

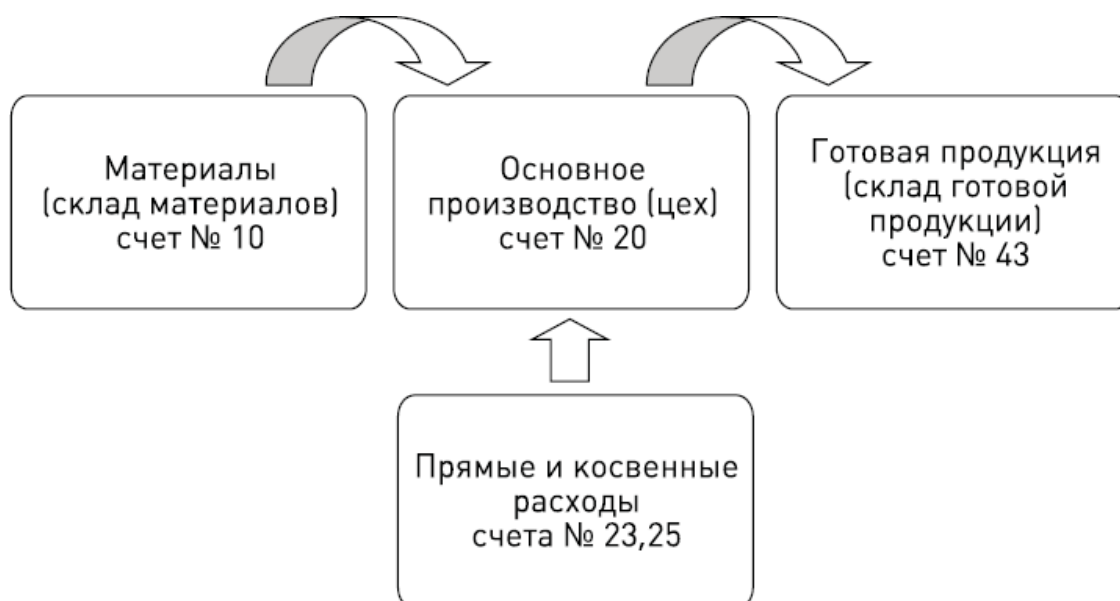


Рис. 3–4. Стадии производственного процесса

Элементарный производственный процесс описан в примере 3–1.

## ПРИМЕР 3–1

### *Элементарная иллюстрация производственного процесса*

1. Предположим, вы купили в магазине пачкупельменей (сырье и материалы) и положили ее в морозильник (то есть на склад материалов).

2. Спустя некоторое время частьпельменей (сырье и материалы) отправилась в кастрюлю с кипящей водой (то есть в цех).

3. После варки готовыепельмени (готовая продукция) были выложены на тарелку (то есть поступили на склад готовой продукции).

4. Далеепельмени были благополучно съедены (проданы и включены в расходы организации).

Обратите внимание, что на первых трех стадиях мы имеем дело с активами (материалы, незавершенное производство, готовая продукция) и только после продажи готовой продукции возникает расход.

Необходимо также заметить, что на второй стадии (то есть на стадии производства) возникают дополнительные прямые и косвенные затраты (например, зарплата вашего повара, амортизация плиты, расходы по освещению кухни), которые добавляются к стоимостипельменей и тем самым увеличивают стоимость незавершенного производства.

Счет 10 «Материалы» предназначен для отражения операций с сырьем и материалами организации. Остаток на этом счете показывает стоимость сырья и материалов у организации на определенную дату (в примере 3–1 остаток на счете 10 показывает стоимостьпельменей в холодильнике).

Счет 20 «Основное производство» предназначен для отражения всех производственных затрат. Остаток на этом счете показывает стоимость незавершенного производства у организации на определенную дату (в примере 3–1 остаток на счете 20 показывает стоимость недодваренныхпельменей в кастрюле).

На этот счет непосредственно (то есть сразу) попадают прямые производственные расходы, то есть расходы, которые непосредственно относятся к производству данного конкретного продукта. Например:

- стоимость использованных в производстве материалов (в примере 3–1 – стоимостьпельменей);
- зарплата производственных рабочих (в примере 3–1 – часть зарплаты повара)<sup>4</sup>.

Если организация производит сразу несколько продуктов, то к счету 20 открываются несколько субсчетов. Субсчет – это составная часть счета. Общая сумма остатка на счете есть сумма остатков по всем его субсчетам.

---

<sup>4</sup> В примере 3–1 безусловным прямым расходом является только стоимостьпельменей (материалов). Зарплата повара будет отнесена к прямым расходам только в случае, если будет организован четкий позаказный учет (подробнее см. в главе 6).

## ПРИМЕР 3–2

### *Счета и субсчета в бухгалтерском учете*

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед и варенье.

У ЗАО будет открыто два субсчета к счету 20 «Основное производство», а именно субсчет 1 «Мед» и субсчет 2 «Варенье». Сумма 1000 руб. по дебету субсчета 1 означает, что на производство меда затрачено 1000 руб. Сумма 800 руб. по дебету субсчета 2 означает, что затраты на производство варенья составили 800 руб.

Общие производственные затраты ЗАО, отраженные на счете 20, будут равны 1800 руб. (1000 руб. + 800 руб.).

Косвенные расходы сначала учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», а затем списываются в дебет счета 20 «Основное производство», распределяясь между различными продуктами.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» ведется учет косвенных общецеховых затрат, то есть косвенных затрат, непосредственно связанных с производственным процессом.

На этом счете, в частности, отражаются:

- амортизация основных средств (если они используются для производства разных видов продукции) (в примере 3–1 – часть амортизации плиты);
- затраты на ремонт производственных основных средств;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений (в примере 3–1 – расходы на освещение кухни);
- расходы на содержание аппарата управления цеха и др.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются косвенные затраты, непосредственно не связанные с производственным процессом, например:

- оплата труда административного персонала;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы на аудиторские, консультационные, юридические услуги;
- расходы на содержание имущества общехозяйственного назначения и др.

На счете 23 «Вспомогательные производства» ведется учет затрат, понесенных специальными цехами предприятия (например, котельной, ремонтным цехом и т. д.).

Эти затраты распределяются в порядке, аналогичном порядку распределения косвенных расходов, учтенных на счетах 25 и 26.

## ПРИМЕР 3–3

### *Отражение прямых и косвенных производственных затрат на счетах бухгалтерского учета*

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед и малиновое варенье. Расходы ЗАО за прошедший месяц, в частности, включают в себя:

- 1) зарплату Пуха, добывающего мед из ульев;
- 2) зарплату Тигры, занимающегося варкой и розливом варенья;

- 3) зарплату Осла Иа, ведущего бухгалтерский учет в ЗАО;
- 4) амортизацию пчелиных ульев;
- 5) амортизацию чана для варки варенья;
- 6) амортизацию общего забора организации;
- 7) оплату ежегодного аудита, проводимого фирмой «Кролик и Партнеры».

Отразим данные расходы на счетах бухгалтерского учета.

Расходы 1, 4 – на счете 20 «Основное производство», субсчет «Мед»; расходы 2, 5 – на счете 20 «Основное производство», субсчет «Варенье»; расходы 3, 7 – на счете 26 «Общехозяйственные расходы»; а расходы 6 – на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Косвенные расходы, относящиеся к нескольким видам продукции, распределяют между этими видами продукции пропорционально какому-либо показателю. Таким показателем могут быть стоимость материалов, израсходованных на выпуск конкретного вида продукции; заработная плата работников, занятых в процессе производства конкретного вида продукции, и т. д.

Выбранный порядок распределения косвенных расходов между видами продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Стоимость произведенной продукции отражается на счете 43 «Готовая продукция» (в примере 3–1 остаток на счете 43 показывает стоимость сваренных, но еще не съеденных пельменей на тарелке).

Себестоимость проданной готовой продукции отражается на счете 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». На этот счет также попадают расходы, связанные со сбытом продукции, которые первоначально накапливаются на счете 44 «Расходы на продажу».

Расходы, не связанные с производственной и сбытовой деятельностью (например, уплата штрафных санкций), отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

Взаимосвязь счетов 43, 90-2 и 91-2 показана на рис. 3–5.

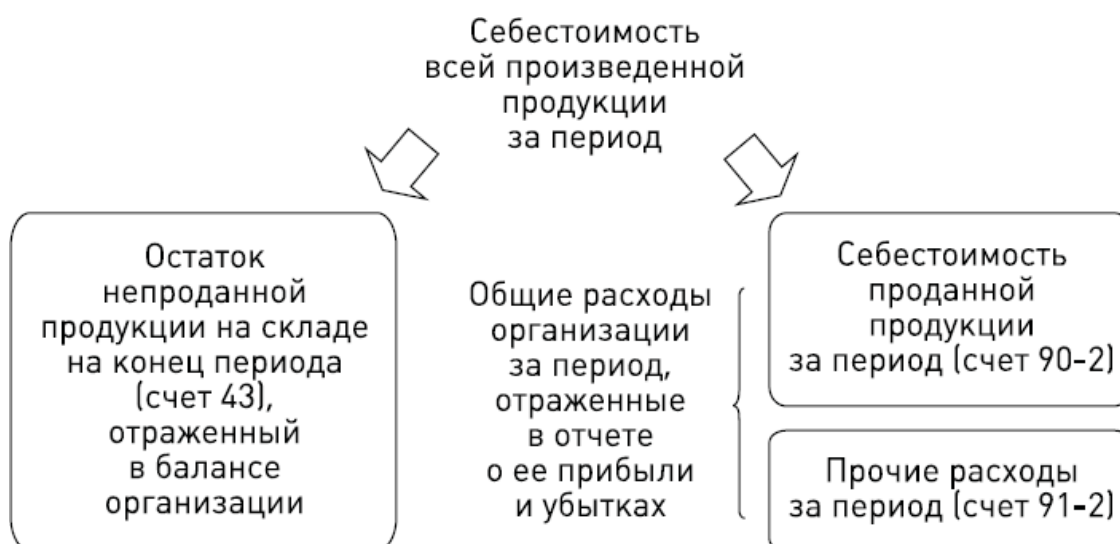


Рис. 3–5. Счета 43, 90-2, 91-2 и их взаимосвязь

Сводная информация о счетах затрат в производственных организациях представлена в табл. 3–1.

Таблица 3–1. Основные счета бухгалтерского учета для отражения затрат в производственных организациях

Наименование затрат	Номер счета согласно Плану счетов
1. Затраты на материалы, которые находятся на складе, т. е. еще не отпущены в цех на переработку	<b>10 «Материалы»</b> (в разрезе субсчетов по каждому виду материалов)
2. Стоимость прямых производственных материалов, которые уже отпущены в цех на переработку	<b>20 «Основное производство»</b> (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
3. Оплата труда основных производственных рабочих	<b>20 «Основное производство»</b> (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
4. Амортизация (прямая) основных средств производственного назначения	<b>20 «Основное производство»</b> (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
5. Косвенные расходы производственного характера (понесенные в цехах)	<b>25 «Общепроизводственные расходы»</b> (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)
6. Косвенные расходы административного характера (понесенные в связи с управлением организацией)	<b>26 «Общехозяйственные расходы»</b> (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)
7. Косвенные расходы вспомогательных подразделений (котельни, энергоцеха и т. п.)	<b>23 «Вспомогательные производства»</b> (в разрезе субсчетов по отдельным подразделениям)
8. Общая себестоимость произведенной продукции	<b>43 «Готовая продукция»</b> (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
9. Расходы, связанные со сбытом	<b>44 «Расходы на продажу»</b> (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)
10. Общая себестоимость проданной продукции	<b>90-2 «Себестоимость продаж»</b> (в разрезе субсчетов по отдельным продуктам)
11. Прочие расходы, т. е. расходы, не связанные с производственной деятельностью организации	<b>91-2 «Прочие расходы»</b> (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)

### 3.1.3. Счета отражения затрат для торговых организаций

В организациях торговли затраты учитываются в бухгалтерском учете с использованием счетов 41 «Товары» и 44 «Расходы на продажу».

Стоимость приобретенных товаров (включая все расходы, непосредственно связанные с их приобретением) отражается на счете 41 «Товары». Эти затраты являются прямыми затратами для торговой организации.

На счете 44 «Расходы на продажу» в торговых фирмах учитываются все затраты, связанные с ведением обычной деятельности, которые признаются в бухгалтерском учете косвенными:

- заработная плата любого персонала;
- расходы на аренду офисных помещений и складов;
- оплата услуг охраны;
- представительские, рекламные, командировочные и другие расходы.

Кроме того, торговые фирмы могут отражать на счете 44 «Расходы на продажу» транспортные расходы, связанные с приобретением товаров (в альтернативном варианте эти расходы учитываются в стоимости товаров на счете 41 «Товары»).

Все коммерческие расходы торговые фирмы должны ежемесячно списывать на счет 90-2 «Себестоимость продаж»<sup>5</sup>. Расходы, не связанные с торговой деятельностью (например, проценты по привлеченным заемным средствам), отражаются на счете 91-2 «Прочие расходы» (табл. 3–2).

Таблица 3–2. Основные счета бухгалтерского учета для отражения затрат в торговых организациях

Наименование затрат	Номер счета согласно Плану счетов
1. Стоимость приобретения товаров для перепродажи, включая все затраты, связанные с приобретением (кроме транспортных расходов, если в учетной политике предусмотрено их отражение на <b>счете 44 «Расходы на продажу»</b> )	<b>41 «Товары»</b> (в разрезе субсчетов по каждому виду товаров)
2. Стоимость транспортных расходов, расходы по доставке приобретенных товаров на склад организации	<b>41 «Товары»</b> или <b>44 «Расходы на продажу»</b> (в зависимости от выбранной учетной политики)
3. Все остальные расходы, связанные с торговой деятельностью	<b>44 «Расходы на продажу»</b> (в разрезе субсчетов по видам расходов)
4. Прочие расходы, т. е. расходы, не связанные с торговой деятельностью	<b>91-2 «Прочие расходы»</b> (в разрезе субсчетов по каждому виду расходов)

### ПРИМЕР 3–4

#### *Отражение прямых и косвенных расходов в торговых организациях*

ООО «Торговый дом кота Базилио» осуществляет розничную торговлю продуктами питания.

Себестоимость всех товаров, закупленных для перепродажи, определенная исходя из фактических цен их приобретения, составила 20 млн руб. Транспортные расходы на доставку товаров на склад составили 1 млн руб. Согласно учетной политике ООО транспортные расходы на доставку приобретаемых товаров учитываются в их стоимости на счете 41 «Товары».

В первый месяц работы было продано 90 % товаров.

Аренда торговых площадей составила 5 млн руб., амортизация торгового оборудования – 1,5 млн руб., зарплата торгового персонала – 2 млн руб.

По дебету счета 41 «Товары» отражаются стоимость их приобретения (20 млн руб.) и транспортные расходы (1 млн руб.), по кредиту – стоимость проданных товаров в сумме 18,9 млн руб. (21 млн руб. × 0,9). Остаток непроданных товаров на конец первого месяца работы равен 2,1 млн руб.

Все остальные затраты учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» в полной сумме – 8,5 млн руб. (5 + 1,5 + 2). В конце месяца они списываются на счет 90-2 «Себестоимость продаж» в полной сумме.

<sup>5</sup> Исключение для этого порядка предусмотрено в отношении транспортных расходов, связанных с приобретением товаров, учитываемых на счете 44 «Расходы на продажу». В бухгалтерском учете эти расходы списываются на себестоимость продаж либо в полной сумме, либо пропорционально стоимости проданных товаров. Подробнее см. книгу С.С. Молчанова «Бухгалтерский учет за 14 дней».

### **3.1.4. Счета отражения затрат для предприятий сферы услуг**

В сфере услуг нет ни материалов, ни незавершенного производства, ни готовой продукции, ни товаров, поэтому бухгалтерский учет затрат в таких организациях ведется сразу на счетах 90-2 «Себестоимость продаж» и 91-2 «Прочие расходы».

## **3.2. Оценка затрат в бухгалтерском учете**

### **3.2.1. Базовое правило оценки затрат в бухгалтерском учете**

В бухгалтерском учете все затраты оцениваются по их фактической себестоимости, которая, как правило, остается неизменной с течением времени. В учетной терминологии это также называется себестоимостью, определенной по прошлым издержкам.

Обратите внимание, что здесь и далее в примерах игнорируется налог на добавленную стоимость (НДС). Этот факт никак не влияет на логику и качество изложения материала, поскольку НДС не связан с теорией управленческого учета.

#### **ПРИМЕР 3–5**

##### ***Базовое правило оценки затрат в бухгалтерском учете***

ЗАО «Винни-Пятачок» производит мед и варенье. В прошлом году закупочная цена 1 кг меда составила 80 руб. Текущая закупочная цена меда составляет уже 100 руб.

На складе ЗАО находится 100 кг меда, приобретенного в прошлом году по цене 80 руб. за килограмм.

Несмотря на то что реальная стоимость данного меда составляет 10 000 руб. (100 кг × 100 руб.), стоимость остатка в бухгалтерском учете будет рассчитана исходя из цены фактического приобретения меда или его первоначальной стоимости, то есть она составит 8000 руб. (100 кг × 80 руб.).

### **3.2.2. Оценка основных средств и нематериальных активов в бухгалтерском учете**

На момент приобретения основные средства показываются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, представляющей собой сумму всех затрат, связанных с приобретением основного средства, и прежде всего – его покупную цену.

По мере эксплуатации основные средства оцениваются в бухгалтерском учете по остаточной стоимости, то есть по первоначальной стоимости за вычетом накопленного износа (или накопленной амортизации, что одно и то же)<sup>6</sup>.

Основные средства – единственный вид активов организации, которые могут быть переоценены. Переоценка производится один раз в год по состоянию на 1 января по решению руководителя организации. Переоценка основных средств не является обязательной.

---

<sup>6</sup> Основные средства – активы организации, имеющие материально-вещественную форму, сроком службы более одного года.



### ПРИМЕР 3–6

#### *Оценка основных средств в бухгалтерском учете. Первоначальная и остаточная стоимость*

Три года назад ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело производственное здание за 49 млн руб. Прочие расходы, связанные с приобретением здания, составили 1 млн руб. Амортизация здания на 1 января текущего года равна 6 млн руб.

В момент приобретения первоначальная стоимость здания составила 50 млн руб. (49 млн руб. + 1 млн руб.).

На 1 января текущего года здание учитывается в бухгалтерском учете ЗАО по остаточной стоимости, равной 44 млн руб. (50 млн руб. – 6 млн руб.).

Предположим, что г-н Пух, директор ЗАО, принял решение произвести переоценку здания с коэффициентом 2.

Переоценке будет подлежать как первоначальная стоимость здания, так и накопленный износ.

Первоначальная стоимость здания после переоценки составит 100 млн руб. (50 млн руб.  $\times$  2).

Сумма накопленного износа (амортизации) после переоценки составит 12 млн руб. (6 млн руб.  $\times$  2).

Остаточная стоимость здания после переоценки составит 88 млн руб. (100 млн руб. – 12 млн руб.).

Организация может инвестировать средства в приобретение долгосрочных<sup>7</sup> активов, не имеющих материальной формы. В их числе могут быть эксклюзивные права на изобретения, патенты, торговые марки, формулы и т. д.<sup>8</sup> Эти активы называются нематериальными активами. Как и основные средства, они также подлежат амортизации.

На момент приобретения нематериальные активы показываются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, представляющей собой сумму всех затрат, связанных с их приобретением.

По мере эксплуатации нематериальные активы оцениваются в бухгалтерском учете по остаточной стоимости, то есть по первоначальной стоимости за вычетом износа. В отличие от основных средств нематериальные активы переоценке не подлежат.

### 3.2.3. Оценка прочих активов в бухгалтерском учете

Все остальные активы оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости (то есть по сумме всех расходов, связанных с их приобретением) и не подлежат амортизации. Для некоторых из них (например, материалов, товаров, котирующихся акций, дебиторской задолженности) предусмотрено создание так называемых оценочных резервов, которые могут отражать вероятную потерю стоимости данных активов. Создание оценочных резервов не является обязательным.

---

<sup>7</sup> Сроком службы более одного года.

<sup>8</sup> Подробнее об определении нематериальных активов см. ПБУ 14/2007.

### **ПРИМЕР 3–7**

#### ***Оценка прочих активов в бухгалтерском учете***

ЗАО «Винни-Пятачок» для производства варенья приобрело малину. Цена партии составила 50 000 руб. Дополнительно были оплачены услуги транспортной организации по доставке малины на склад ЗАО – 4000 руб. Согласно прошлогодним данным, примерно 10 % малины становится непригодной к использованию после транспортировки.

Первоначальная стоимость малины составит 54 000 руб. (50 000 руб. + 4000 руб.)

ЗАО может создать резерв под вероятное снижение стоимости малины в размере 5400 руб. (54 000 руб. × 10 %). Тогда оценка малины в бухгалтерском учете составит 48 600 руб. (54 000 руб. – 5400 руб.).

Обратите внимание: создание оценочных резервов в бухгалтерском учете предусмотрено лишь для некоторых выборочных категорий активов (например, материалов, товаров, котирующихся акций, дебиторской задолженности).

### **3.2.4. Оценка расходов в бухгалтерском учете**

Расходы оцениваются в бухгалтерском учете по их фактической стоимости (себестоимости), то есть по реальной стоимости тех ресурсов, которые были использованы.

### **ПРИМЕР 3–8**

#### ***Отражение расходов в бухгалтерском учете***

ЗАО «Винни-Пятачок» оплатило счет на сумму 200 000 руб. за аренду в июне текущего года десяти пасек с медом. При этом арендодатель известил ЗАО, что начиная с июля ежемесячная аренда составит уже 240 000 руб. Предполагается, что из-за повышения арендной платы себестоимость одной банки меда возрастет с 50 до 55 руб.

Факт предстоящего повышения расходов никак не повлияет на данные бухгалтерского учета в июне. Арендная плата за июнь отразится в бухгалтерском учете по фактической стоимости (200 000 руб.). Себестоимость меда, проданного в июне, будет определена в бухгалтерском учете исходя из суммы 50 руб. за банку.

### 3.3. Определение прибыли в бухгалтерском учете

#### 3.3.1. Общие правила определения прибыли в бухгалтерском учете

Бухгалтерская прибыль представляет собой разницу между доходами и расходами (но не затратами!)<sup>9</sup> организации.

#### ПРИМЕР 3–9

##### *Момент возникновения расходов организации в бухучете*

ЗАО «Винни-Пятачок» приобрело 1000 кг малины для производства варенья за 50 000 руб., а также новую линию по розливу варенья стоимостью 120 000 руб.

На момент приобретения данных активов затраты ЗАО равны 170 000 руб. (50 000 руб. + 120 000 руб.). Однако в этот момент расходов у ЗАО еще нет, поскольку денежные средства были конвертированы в другие активы, а именно: материалы (малина) и основное средство (разливочная линия).

Когда малина будет передана в производство, стоимость ее приобретения (первоначальная стоимость) включается в себестоимость готовой продукции (варенья). Однако расхода по-прежнему не возникнет, так как один вид затрат (материал) будет конвертирован в другой (готовую продукцию).

Аналогичная ситуация произойдет и с амортизацией оборудования, которая сначала будет включена в себестоимость готовой продукции. И лишь когда варенье будет продано, его себестоимость (включающая стоимость малины и амортизацию разливочной линии) будет списана в расходы ЗАО.

Доходы определяются в бухгалтерском учете в суммах, полученных или подлежащих получению от покупателей (так называемая дебиторская задолженность).

Затраты (включая расходы) определяются в бухгалтерском учете в суммах, уплаченных или подлежащих уплате поставщикам (так называемая кредиторская задолженность)<sup>10</sup>. Если затраты (включая расходы) не оплачиваются денежными средствами, то они определяются исходя из фактической стоимости использованных ресурсов. Состав расходов в каждом конкретном случае зависит от вида деятельности организации.

---

<sup>9</sup> Поскольку в состав затрат входят как активы, так и расходы. Подробнее о разнице между затратами и расходами см. в п.2.1.1 в главе 2.

<sup>10</sup> Например, если организация получила счет за оказанные ей услуги, но еще не оплатила его, бухгалтер все равно признает сумму, указанную в счете, в качестве расхода. Дело в том, что у организации возникает обязательство оплатить данный счет, которое должно быть выполнено в будущем. Это обязательство, или задолженность, перед поставщиком услуги называется кредиторской задолженностью.

### 3.3.2. Прибыль и расходы в производственных организациях

Основной компонент расходов для производственных организаций – себестоимость произведенной и проданной продукции. Если изготовленная продукция не продана, то ее себестоимость не может быть включена в состав расходов до момента ее продажи.

Кроме себестоимости проданной продукции, в состав расходов организации в полных суммах включаются расходы, связанные со сбытом продукции.

Если часть продукции еще находится в цехе (то есть еще не прошла все стадии обработки), она учитывается в составе активов организации как незавершенное производство. Неизрасходованные материалы также учитываются в составе активов в качестве сырья и материалов.

Распределение затрат между активами и расходами показано на рис. 3–6.

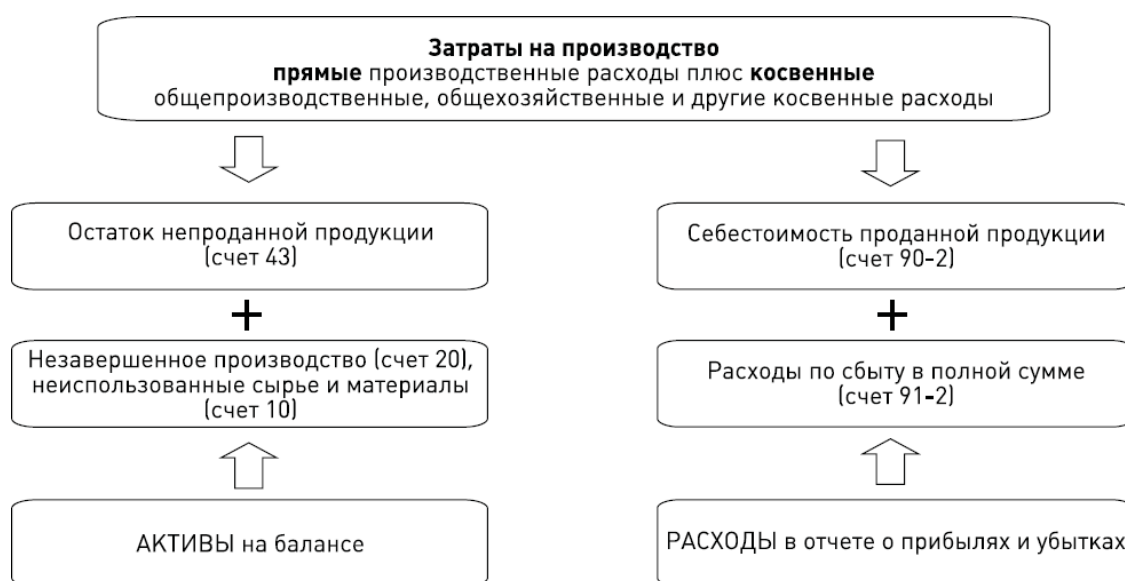


Рис. 3–6. Распределение затрат между активами и расходами

#### ПРИМЕР 3-10

#### *Состав расходов и определение прибыли в производственных организациях*

В первый месяц своей работы ЗАО «Винни-Пятачок» изготовило 10 000 банок варенья. Было продано 7500 банок малинового варенья на общую сумму 750 000 руб. Только 50 % варенья, отгруженного покупателям, было оплачено в этом же месяце.

В себестоимость всего изготовленного варенья (400 000 руб.) были включены:

- оплата труда производственных рабочих;
- стоимость малины, стеклянных банок, этикеток и других материалов, использованных для изготовления варенья;
- амортизация производственного оборудования;

- прочие накладные расходы, связанные с производством варенья (зарплата административного персонала, расходы на охрану предприятия и др.).

Расходы, связанные со сбытом варенья (то есть понесенные уже после завершения производственного процесса), составили 150 000 руб.

Бухгалтерская прибыль ЗАО за первый месяц его работы будет рассчитана таким образом, руб.:

<b>Доходы</b>	<b>750 000*</b>
<b>Расходы</b>	
себестоимость проданной продукции	(300 000)**
расходы по сбыту	(150 000)***
<b>Прибыль</b>	<b>300 000</b>

\* Доходы в бухгалтерском учете включают в себя как уже полученные суммы, так и суммы, подлежащие получению (дебиторскую задолженность).

\*\* Общая себестоимость произведенного варенья составила 400 000 руб. Но, поскольку было продано всего 75 %, в расходы можно списать только 300 000 руб. (400 000 руб. × 75 %).

\*\*\* Расходы по сбыту для целей исчисления прибыли учитываются в полной сумме.

Все расходы в бухгалтерском учете оцениваются исходя из фактической стоимости использованных ресурсов, как уже было объяснено в пункте 3.2.1.

### 3.3.3. Прибыль и расходы в торговых организациях

Основной компонент расходов в торговых организациях – себестоимость проданных товаров (включая все или часть транспортных расходов на их доставку на склад продавца в зависимости от выбранной учетной политики). Этот показатель необходимо отличать от себестоимости всех товаров, приобретенных для перепродажи. Кроме того, в состав расходов торговой организации в полных суммах включаются все остальные расходы, связанные с процессом торговли.

#### ПРИМЕР 3-11

##### *Состав расходов и определение прибыли в торговых организациях*

ООО «Торговый дом кота Базилио» осуществляет розничную торговлю продуктами питания.

В первый месяц работы выручка ООО составила 30 млн руб. Себестоимость всех товаров, закупленных для перепродажи, определенная исходя из фактических цен их приобретения, составила 20 млн руб. В первый месяц работы было продано 90 % товаров.

Аренда торговых площадей составила 5 млн руб., прочие расходы – 2 млн руб.

Бухгалтерская прибыль ООО будет рассчитана таким образом, млн руб.:

Доходы	30
Расходы	
себестоимость проданных товаров	(18)*
расходы по аренде	(5)**
прочие расходы	(2)**
<b>Прибыль</b>	<b>5</b>

\* Общая себестоимость товаров для перепродажи составила 20 млн руб. Но, поскольку было продано всего 90 %, в расходы можно списать только 18 млн руб. (20 млн руб. × 90 %).

\*\* Прочие расходы учитываются в полных суммах.

### 3.3.4. Прибыль и расходы в организациях сферы услуг

Поскольку услуги не имеют материально-вещественной формы, проблемы разделения затрат между остатками непроданной продукции (товаров) и себестоимостью проданной продукции (товаров) для предприятий сферы услуг, как правило, не возникает. Бухгалтерская прибыль таких предприятий обычно определяется как разница между всеми доходами и всеми расходами, полученными (понесенными) в текущем периоде. Доходы таких предприятий включают в себя как суммы, уже полученные от покупателей услуг, так и суммы, подлежащие получению на основании выставленных счетов за оказанные услуги.

Расходы будут оцениваться исходя из фактической стоимости использованных ресурсов, как уже было объяснено в п.3.2.1.

### 3.4. Принятие управленческих решений на основе бухгалтерской прибыли. Достоинства и недостатки

В предыдущих пунктах основное внимание было сосредоточено на правилах оценки затрат и расходов в бухгалтерском учете, а также на принципах расчета бухгалтерской прибыли. Напомню, что большинство внешних пользователей бухгалтерской информации (то есть акционеры, кредиторы, инвесторы) делают свои выводы о результатах деятельности той или иной компании, основываясь именно на этом показателе.

Управленческий учет показывает, что для внутренних пользователей, и прежде всего для управленческого персонала бухгалтерская прибыль не может являться исходной точкой для принятия решения в связи с нижеследующим:

- 1) бухгалтерская прибыль отражает результат уже прошедших событий;
- 2) бухгалтерская прибыль учитывает только затраты, произведенные организацией в виде расходов, и не учитывает затраты, произведенные в виде вложений в активы (например, затраты на приобретение товаров никак не повлияют на величину прибыли до тех пор, пока они не будут проданы);
- 3) бухгалтерская прибыль может учитывать доходы и расходы, которые необходимо либо полностью игнорировать для целей управления, либо учитывать в других суммах.

Проиллюстрирую вышесказанное в примере 3-12.

#### ПРИМЕР 3-12

##### *Принятие управленческих решений на основе показателя бухгалтерской прибыли*

ООО «Торговый дом кота Базилио» впервые приобрело 1000 шт. ананасов по оптовой закупочной цене 70 руб. за штуку. Срок хранения фруктов составляет десять дней, после чего они начинают портиться (примерно по 25 % за день). Таким образом, через две недели все непроданные ананасы придется выбросить.

Продажная цена одного ананаса в ООО равна 100 руб. В других торговых предприятиях цена одного ананаса составляет от 80 до 120 руб.

Через десять дней было продано 50 % ананасов.

Вопрос 1: можно ли своевременно выявить проблему с непроданными ананасами, основываясь на данных бухгалтерского учета?

Бухгалтерский отчет о прибылях и убытках за первые десять дней даст следующую информацию, руб.:

Доходы от продажи ананасов (500 шт. × 100 руб.)	50 000
Себестоимость проданных ананасов (500 шт. × 70 руб.)	(35 000)
Прибыль от продаж ананасов	15 000

Таким образом, в бухгалтерском учете мы видим только прибыль, которая уже получена, и не видим потенциального убытка в будущем из-за

вынужденного списания в расходы стоимости непроданных ананасов, которые пока числятся на балансе ООО по статье «Товары» в составе его активов.

Вопрос 2: по какой минимальной цене ООО следует распродать остаток ананасов?

Ответ Осла Иа – главного бухгалтера ООО, скорее всего, будет следующим: «Специальная цена не должна быть ниже 70 руб., иначе компания получит убыток от продажи ананасов». Этот ответ основывается на величине прошлых издержек, понесенных ООО при закупке ананасов, которые служат основой для вывода главного бухгалтера.

Ответ Кролика – бухгалтера-аналитика ООО (специалиста по управленческому учету), скорее всего, будет таким: «Специальная цена в первую очередь должна учитывать рост спроса потребителей на товар и может быть меньше закупочной цены, если это позволит продать максимальное количество скоропортящегося товара».

Предположим, что снижение цены на 50 % позволит распродать весь остаток, в то время как установление цены на уровне закупочной (то есть 70 руб. за 1 шт.) поможет продать только 300 шт. ананасов.

Рассчитаем убытки компании по каждому из вариантов.

	Новая цена — 50 руб.	Новая цена — 70 руб.
Количество проданных ананасов	500	300
Доход от продаж	25 000	21 000
Себестоимость проданных ананасов	(35 000)	(21 000)
Себестоимость испорченных ананасов	—	(14 000)
Убыток от реализации	(10 000)	(14 000)

Таким образом, вариант, предложенный Кроликом, позволит уменьшить убыток ООО и является более предпочтительным по сравнению с вариантом Осла.

Для нас же самым важным является то, что в отличие от Осла Кролик проигнорировал первоначальную стоимость ананасов, сочтя ее нерелевантной (или неважной) для принятия решения.

И все же на практике принятие управленческих решений часто основывается на данных бухгалтерского учета, которые, во-первых, легкодоступны, а во-вторых, просты для понимания. Кроме того, рекомендации специалиста по управленческому учету могут противоречить маркетинговой политике предприятия (см. пример 3-13).



**ПРИМЕР 3-13*****Принятие управленческих решений на основе информации бухгалтерского учета. Достоинства и недостатки***

На складе супермаркета «Три поросенка» обнаружена партия йогурта (500 упаковок), срок хранения которого истекает завтра. Обычная продажная цена этого йогурта составляет 10 руб. за одну упаковку. Закупочная цена одной упаковки йогурта – 7 руб. (то есть цена приобретения всей партии составляет 3500 руб.).

Вопрос: стоит ли снижать продажную цену йогурта данной партии, и если да, то на сколько?

С точки зрения управленческого учета и текущая продажная цена, и цена закупки являются нерелевантными (неважными) для принятия решения. Йогурт надо продавать по той цене, которая обеспечит максимальную выручку от продаж.

Предположим, что имеются следующие данные:

Цена одной упаковки	Ожидаемые продажи за день		Убыток
	в упаковках	в рублях	
4 руб.	Вся партия (500)	2000	(1500)
5 руб.	420	2100	(1400)
6 руб.	300	1800	(1700)
7 руб.	200	1400	(2100)
8 руб.	150	1200	(2300)
9 руб.	100	900	(2600)
10 руб.	50	500	(3000)

Исходя из вышеприведенных данных следует установить цену 5 руб. за одну упаковку. Эта цена позволит предприятию получить максимальную выручку в размере 2100 руб. Общий убыток от реализации (с учетом непроданного йогурта) составит 1400 руб. (2100 руб. – 3500 руб.)

Если оставить цену на текущем уровне (10 руб. за одну упаковку), то убыток составит 3000 руб. При снижении продажной цены до уровня закупочной величина убытка станет равной 2100 руб. (1400 руб. – 3500 руб.).

Итак, оптимальный вариант найден, но будет ли он применен на практике? Скорее всего, нет. Дело в том, что, если цена данного йогурта снизится в два раза, это может привести к следующим негативным последствиям:

1) покупатели могут воздержаться от покупок столь явно уцененного товара и ожидаемая величина продаж окажется завышенной;

2) покупатели могут привыкнуть к распродажам уцененного товара и перестанут покупать товар по обычным ценам.

Кроме того, стоимость проведения анализа ситуации, перенастройка цен в компьютерной системе, распечатка новых ценников и информационных плакатов могут обойтись супермаркету гораздо дороже, чем достигнутый рост выручки, составивший в указанном примере 1600 руб. (разница между выручкой по старому и предложенному оптимальному вариантам)<sup>11</sup>.

Обратите внимание: если руководство супермаркета не предпримет никаких оперативных мер в данной ситуации (то есть оставит продажную цену на уровне 10 руб.), убыток от списания непроданного йогурта будет показан в отчете о прибылях и убытках отдельной строкой и неизбежно привлечет к себе внимание (хотя и постфактум). В этом отчете будут отражены следующие данные, руб.:

Выручка	500
Себестоимость проданного йогурта	(350)
Прибыль от продаж йогурта	150
<b>Убыток от списания непроданного йогурта</b>	<b>(3150)</b>
<b>Итоговая прибыль (убыток)</b>	<b>(3000)</b>

Подведем итоги данного примера:

- бухгалтерский учет только фиксирует проблему (в данном случае убыток), которая относится к прошлому и не может быть решена;
- управленческий учет способствует оперативному решению подобных проблем. При этом надо учитывать соотношение между затратами, связанными с решением проблемы, и экономией, которая может быть получена в результате ее решения.

<sup>11</sup> Выгоды от получения учетной информации должны превышать затраты на ее получение (см. разд. 1.4).

### 3.5. Понятие релевантных затрат в управленческом учете

Как следует из рассмотренных выше примеров 3-12 и 3-13, некоторые затраты, отраженные в бухгалтерском учете, игнорируются для целей управленческого учета, поскольку они не являются значимыми (или релевантными) в контексте принятия управленческих решений, а говоря более точно, в контексте выбора между различными вариантами действий в будущем.

Напомню ситуацию, которая уже разбиралась в главе 2. Предположим, что вы купили недорогой настольный вентилятор за 300 руб. Проработав год, вентилятор сломался. Платный ремонт мотора стоит 280 руб. А новый аналогичный вентилятор теперь можно купить за 250 руб. Очевидно, что в этом случае вы купите новый вентилятор, а не будете ремонтировать старый, поскольку в результате сэкономите 30 руб. Обратите внимание: принимая решение, вы будете сравнивать стоимость покупки нового вентилятора со стоимостью ремонта, а не с ценой старого вентилятора.

Итак, для того, чтобы быть значимыми, или релевантными, затраты должны меняться в результате принятия того или иного решения, связанного с выбором одного из нескольких вариантов. Если величина затрат остается неизменной при разных вариантах решения, то эти затраты называются нерелевантными.

#### Пример 3-14

##### *Релевантные и нерелевантные затраты и доходы*

Черепаша Тортилла решила открыть интернет-магазин по продаже целебной грязи болота, в котором она проживает.

Затраты на регистрацию доменного имени, дизайн и разработку сайта составили 2000 сольдо. Ежегодные затраты на рекламу сайта на поисковых серверах Интернета составляют 300 сольдо. Еще 200 сольдо в год приходится платить персоналу (курьеру и бухгалтеру). Выручка от продажи косметики за год составляет 800 сольдо.

По окончании первого года работы интернет-магазина Дуремар предлагает Черепаше купить ее бизнес за 1500 сольдо. В случае отказа от предложения Черепаша планирует заниматься бизнесом еще два года, а потом завершить его. Черепаша не прогнозирует особых изменений в величине доходов и расходов своего магазина.

Вопрос: следует ли Тортилле принять предложение Дуремара?

Основываясь на принципах бухгалтерского учета, Черепаше следует отклонить предложение Дуремара хотя бы на том основании, что предложенная им сумма (1500 сольдо) не покрывает даже затраты на создание магазина (2000 сольдо).

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.