

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО МОРСКОГО И РЕЧНОГО ТРАНСПОРТА
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ВОДНЫХ
КОММУНИКАЦИЙ»

К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь

**БУХГАЛТЕРСКИЙ
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Второе издание

Рекомендовано Учебно-методическим объединением вузов Российской Федерации по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Санкт-Петербург

2010

УДК 657

ББК 65.052

Я 62

Рецензенты:

доктор экономических наук, зам. зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита
СПГУЭФ, проф. *А. Д. Ларионов*;

доктор экономических наук, директор программы бухгалтерского учета, анализа и
аудита ВЭШ ГУЭФ проф. *В. А. Ерофеева*;

доктор экономических наук, зав. кафедрой предпринимательства и финансов
Выборгского филиала СПбГИЭУ проф. *А. С. Кудakov*;

доктор экономических наук, зав. кафедрой налогов и налогообложения ФГОУ ВПО
СПГУВК проф. *Е. А. Лаврентьева*

Янковский К. П., Мухарь И. Ф.

Я 62 **Бухгалтерский управленческий учет:** учеб. пособие. – изд.

2-е, испр. и доп. – СПб.: СПГУВК, 2010. – 293 с.

ISBN 978-5-88789-270-2

В учебном пособии на основе широкого круга научной, учебной литературы, нормативно-правовой и законодательной базы раскрываются актуальные аспекты бухгалтерского управленческого учета. Материал систематизирован в соответствии с требованиями современного состояния экономики. Теоретические аспекты закрепляются при рассмотрении и решении конкретных хозяйственных ситуаций, контрольных вопросов, тестов остаточных знаний и при проведении семинарских занятий.

Учебное пособие подготовлено с целью применения его в учебном процессе при подготовке специалистов и бакалавров по направлениям «Экономика» и «Менеджмент». Оно также может быть использовано студентами всех форм экономического образования и специалистами, интересующимися организацией учета и управлением затратами.

УДК 657

ББК 65.052

ISBN 978-5-88789-270-2

© Янковский К. П., Мухарь И. Ф., 2010

© Санкт-Петербургский государственный
университет водных коммуникаций, 2010

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
Глава 1. Место управленческого учета в системе управления организацией.....	8
1.1. Виды хозяйственного учета и место управленческого учета в его системе	8
1.2. Сущность, цели и задачи управленческого учета	13
1.3. Предпосылки выделения управленческого учета из системы бухгалтерского учета.....	15
1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета	17
1.5. Предмет, метод и объекты управленческого учета	18
1.6. Влияние управленческого учета на экономику организации	22
1.7. Взаимосвязь управленческого учета и учетной политики организации	26
Глава 2. Законодательное и нормативное регулирование управленческого учета	32
2.1. Общие положения	32
2.2. Гражданское законодательство как основа правового регулирования управленческого учета.....	35
2.3. Применение налогового законодательства.....	38
2.4. Применение законодательства об административных правонарушениях	50
2.5. Правовое регулирование в иных сферах законодательства, влияющих на формирование управленческого учета.....	57
Глава 3. Затраты: учет и классификация.....	61
3.1. Понятие затрат, их классификация.....	61
3.2. Классификация затрат для принятия решений и планирования.....	64
3.3. Организация учета производственных затрат	67
Глава 4. Методы учета затрат и калькулирование себестоимости.....	82
4.1. Сущность калькулирования себестоимости	82
4.2. Нормы и нормативы затрат – основа калькулирования себестоимости.....	84
4.3. Виды и методы калькулирования	86
4.4. Показный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.....	89
4.5. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.....	98
4.6. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.....	104
4.7. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции нормативным методом	109

4.8. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по системе «стандарт-кост»	114
4.9. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по системе «директ-костинг»	121
4.10. Функциональный метод учета затрат по системе ABC.....	129
4.11. Оптимизация объема производства, прибыли и издержек в системе «директ-костинг»	136
4.12. Управленческий учет при оценке инвестиционной деятельности.....	139
Глава 5. Модели организации управленческого учета и их взаимосвязь с налоговым планированием	144
5.1. Виды моделей организации управленческого учета	144
5.2. Взаимосвязь управленческого учета и налогового планирования.....	145
Глава 6. Управленческая отчетность и ее влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации	151
6.1. Сущность и требования к управленческой отчетности.....	151
6.2. Виды управленческой отчетности и их влияние на результаты деятельности организации	153
Глава 7. Планирование, бюджетирование и их значение в управленческом учете.....	156
7.1. Основы планирования. Виды планов по срокам, назначению и детализации	156
7.2. Сметное планирование	167
Глава 8. Анализ безубыточности.....	174
8.1. Расчет точки безубыточности и ее анализ.....	174
8.2. Финансовый анализ и маркетинговый план: проблемы согласования	178
8.3. Анализ условий безубыточности при обосновании инвестиционных проектов	179
Глава 9. Контроллинг: сущность, содержание и виды	181
9.1. Сущность контроллинга	181
9.2. Задачи и функции контроллинга	183
9.3. Виды контроллинга.....	187
9.4. Основные этапы развития контроллинга.....	188
9.5. Структура и характеристика разделов контроллинга.....	190
Глава 10. Особенности различных отраслей экономики и их влияние на организацию управленческого учета.....	195
10.1. Транспорт.....	195
10.2. Строительство.....	202

10.3. Сельское хозяйство	203
10.4. Торговля и общественное питание	205
Глава 11. Задание для выполнения курсовой (контрольной) работы по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет».....	209
11.1. Общие положения	209
11.2. Задание для выполнения курсовой работы.....	212
Глава 12. Домашние задание для самостоятельной работы.....	224
12.1. Контрольные вопросы	224
12.2. Планы семинаров	230
12.3. Перечень тем рефератов	234
12.4. Тесты для проверки остаточных знаний.....	236
12.5. Задачи (практические работы)	263
Заключение	289
Литература	290

ГУМРФ имени адмирала С.О. Макарова

ВВЕДЕНИЕ

Рыночная экономика направлена на эффективное использование всех видов ресурсов (активов): материальных, трудовых и финансовых, которые предполагают получение прибыли в результате предпринимательской деятельности.

Управленческий учет нацелен на контроль со стороны собственника за эффективным использованием ресурсов, имеющихся в распоряжении предприятия (собственника). В условиях низкой эффективности работы предприятий, наличия инфляции, финансового и экономического кризисов и отсутствия внутрифирменного планирования управленческий учет занимает существенное место в экономике предприятия (организации).

В современной литературе, как в периодической, так и в специальной, широко и многопланово освещаются вопросы организационно-правовых форм предпринимательской деятельности, оптимизации налогообложения, совершенствования бухгалтерского учета, анализа финансовых показателей и финансового состояния предприятия. Однако недостаточно полно отражаются проблемы экономического использования ресурсов, их нормирования. Данные вопросы активно освещались в научных трудах конца XX столетия.

В настоящее время актуальность проблем систематизации управленческих ресурсов, затрат на производство и его организацию очевидна. В то же время каждая вновь созданная или преобразованная организация во многих случаях имеет непроизводительные затраты за счет:

- неполного использования производственных мощностей;
- низкой оборачиваемости оборотных активов из-за высоких накладных расходов и затрат на производственные ресурсы;
- жесткого планирования расходов (затрат) на осуществление производственно-хозяйственной финансовой деятельности организации;
- несоответствия заработной платы, которая в основном носит фиксированный характер, по сравнению с производительностью труда;
- лага освоения производственного цикла и отсутствия детального учета и контроля за расходами, главным образом, учет затрат ведется «котловым методом».

Организации практически не привлекают специалистов в области планирования и калькулирования себестоимости, а отсутствие специалистов-аналитиков ведет к нерациональному хозяйствованию, порой и к финансовой несостоятельности (неплатежеспособности), а иногда даже и к банкротству. Период бесконтрольности и получения быстрых денег постепенно проходит, на смену ему приходит пора цивилизованной формы хо-

заяствования, о чем свидетельствует финансовый и экономический мировой кризис, начавшийся в 2008 г.

Цивилизованная форма вынуждает собственников изначально считать расходы и доходы и только после этого принимать решения.

Рассмотренные в учебном пособии вопросы, основанные на методах организации управленческого учета на базе российского и зарубежного опыта, в некоторой степени позволят ликвидировать пробелы в литературе по управлению затратами (расходами). Структура изложенного материала нацелена на практическое внедрение системы организации управления расходами на предприятии, что позволит более рационально использовать собственные, заемные и привлекаемые материальные, финансовые и трудовые ресурсы, а следовательно, увеличить капитализацию функционирующего капитала.

Глава 1 и 10 подготовлены аспирантом СПГУВК Мухарь В. Д.

Глава 2 подготовлена к.э.н., доцентом кафедры Гражданского права СПГУВК Сотниковой А. К.

Глава 7 и 9 подготовлены соискателем Янковской С. К.

ГЛАВА 1. МЕСТО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

1.1. Виды хозяйственного учета и место управленческого учета в его системе

В Российской Федерации действует система хозяйственного учета, в которой выделяются четыре вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский, налоговый. Каждый из них видов имеет свои объекты, предмет и метод, но они все тесно взаимосвязаны между собой и в целом представляют единую систему хозяйственного учета.

Оперативный (оперативно-технический) учет предназначен для контроля за отдельными хозяйственными процессами на предприятии, поэтому его объектами являются отдельные хозяйственные средства (в натуральном или стоимостном измерении), источники хозяйственных средств, хозяйственные процессы.

Предмет этого учета – объекты, указанные выше, а **метод** – представляет набор рабочих приемов, с помощью которых изучаются объекты оперативного учета. Это в основном статистические приемы (абсолютные и относительные отклонения, темпы роста и прироста и др.)

Данные оперативного учета могут представляться в виде оперативных сводок нетиповой формы, которые формируются по запросу пользователя.

Оперативный учет осуществляется с целью оперативного руководства и управления предприятием, производствами, цехами, участками, бригадами и др. С его помощью менеджеры разных уровней управления получают информацию о движении всех видов ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), готовой продукции, об остатках незавершенного производства, отгрузке и реализации продукции, работ и услуг, наличии производственных запасов, денежных средств и т. д.

Источниками информации для оперативного учета могут быть данные первичных учетных документов, планов, либо полученные по оперативным каналам связи. Оперативная отчетность по данным оперативно-технического учета составляется в произвольной форме, порядок и сроки ее представления устанавливаются учетной политикой организации и внутренними распорядительными документами.

Статистический учет является обобщающим учетом. Он изучает явления, имеющие массовый характер в различных отраслях экономики, науки, образовании, стране.

К объектам статистического учета относятся экономика страны в целом, отдельных отраслей, регионов, организаций, предприятий и фирм.

Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии и тенденциях развития экономики, о движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, численности и составе населения по полу, возрасту, национальностям, профессиям и т. д. Она широко использует выборочный метод наблюдения и регистрации хозяйственных фактов, осуществляет единовременный учет и переписи. Для этих целей она применяется информация бухгалтерского и оперативно-технического учета.

Для учета используются различные статистические показатели: индексы, коэффициенты, средние величины, темпы роста и прироста и др.

Формы представления данных статистического учета – формы статистической отчетности – являются в основном типовыми и утверждаются Министерством финансов РФ и Росстатом. Методы и формы статистической отчетности дифференцируются применительно к различным типам предприятий и формам предпринимательства (государственным, акционерным, кооперативным, совместным с привлечением иностранного капитала). К типовым формам можно отнести:

- форма № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг» (месячная, квартальная);
- форма № П-4 «Сведения о численности и движении работников»;
- форма № 11 «Отчетность о составе и движении основных средств»;
- форма № 5-3 «Отчетность о затратах на производство»;
- форма № П-3 «Сведения о финансовом состоянии организации» (квартальная, годовая) и др.

Бухгалтерский учет осуществляется на каждом конкретном предприятии и представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. С переходом к рыночной экономике он разделился на два направления: финансовый и управленческий учет.

Порядок ведения бухгалтерского финансового учета регламентируется государством, информация о результатах учета – бухгалтерская отчетность – представляется как внешним пользователям согласно Федеральному закону № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 4/99 «Бухгалтерская финансовая отчетность», так и внутренним пользователям в соответствии с документом «Учетная политика организации».

Объектами бухгалтерского финансового учета являются все хозяйственные средства, источники хозяйственных средств и хозяйственные процессы.

В концепции развития бухгалтерского учета в рыночной экономике России и международных стандартах финансовой отчетности раскрывается

экономическая характеристика объектов учета: активов, обязательств, капитала.

Активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых лет, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Обязательства – это текущая задолженность, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономическую выгоду.

Капитал – это доля в активах хозяйствующих субъектов, остающаяся после вычетов всех ее обязательств.

Управленческий учет ведется по решению собственников, администрации, руководства предприятия и является предметом коммерческой тайны.

К объектам управленческого учета относятся издержки, расходы, затраты текущего и капитального характера, финансовые результаты организации. Информация управленческого учета является коммерческой тайной и используется только внутренними пользователями – менеджерами организации для эффективного управления затратами и результатами.

Управленческий учет направлен на будущее, исходя из данных прошлого и текущего периодов.

Сравнительная характеристика бухгалтерского финансового и управленческого учета приводится в табл. 1.1.

Таблица 1.1. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Факторы различия	Финансовый учет	Управленческий учет
Назначение учета	В основном для внешних пользователей: инвесторов, банков, налоговых органов, учредителей, акционеров, аудиторов и др. Могут использовать информацию управленческого учета и внутренние пользователи информации	Только для внутренних пользователей, то есть для менеджеров всех уровней управления предприятием. Регистры управленческого учета являются коммерческой тайной предприятия и не должны предоставляться внешним пользователям. Сведения о ведении управленческого учета относятся к элементам учетной политики предприятия
Степень регламентации	Обязательный для всех экономических субъектов, работающих на территории России	Не является обязательным, ведется по решению собственников, руководства в соответствии с приказом руководителя и учетной политикой организации

Продолжение табл. 1.1

Факторы различия	Финансовый учет	Управленческий учет
Субъекты учета	Все экономические субъекты (предприятия, организации), находящиеся на территории РФ, среди них и предприниматели (без образования и с образованием юридического лица), предприятия, независимо от доли участия иностранных учредителей в уставном капитале	Только крупные фирмы и предприятия, осуществляющие постоянный контроль над затратами и финансовыми результатами предприятия или по усмотрению собственника
Объекты учета	Вся хозяйственно-финансовая деятельность предприятия, т. е. все объекты в процессе кругооборота средств на предприятии	Затраты на производство и финансовые результаты деятельности, финансовое состояние предприятия и центры ответственности
Цель ведения учета	Представление информации внешним пользователям, составление открытой (публичной) финансовой (бухгалтерской) отчетности, характеризующей финансовое состояние. Устойчивость финансового состояния предприятия обеспечивается наличием прибыли, поэтому целью учета является также оптимизация финансовых результатов	Обеспечение менеджеров всех уровней управления необходимой информацией с целью эффективного управления затратами и финансовыми результатами, составление внутренней (управленческой) отчетности
Пользователи информации	Внешние пользователи: учредители, собственники, кредиторы, банки, налоговые органы и др.	Внутренние пользователи – менеджеры, работающие на предприятии (организации)
Правила ведения учета	Финансовый учет является обязательным, поэтому правила ведения (законы, национальные стандарты, инструкции) регламентируются государством, правительством и другими государственными органами управления	Отсутствуют какие-либо централизованно регламентирующие нормативные акты. На каждом предприятии управленческий учет организуется по приказу руководителя и учитывает все технологические и отраслевые особенности, организационную структуру предприятия. Нормативные акты создаются структурными подразделениями предприятия
Привязка во времени	Данные учета отражают финансовую историю за прошедший период (месяц, квартал, год), т. е. показывают, «как это было»	Данные учета представляют оперативную информацию для управления в текущем периоде, а также для оценки прогнозов затрат и финансовых результатов на будущий период

Окончание табл. 1.1

Факторы различия	Финансовый учет	Управленческий учет
Основные положения учета и рабочие приемы	Основные объекты хозяйственно-финансовой деятельности изучаются с использованием специальных рабочих приемов: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, баланс, отчетность	Затраты и финансовые результаты изучаются с помощью специальных рабочих приемов (документация, инвентаризация, оценка, калькуляция), а также всех приемов статистики и математической статистики
Форма ведения учета	Традиционные формы (мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная, простая, упрощенная)	Произвольные формы, типовых форм не существуют. Формы представления данных устанавливаются разработчиками системы управленческого учета либо формируются по запросу
Степень точности информации	Точность максимально достоверная, так как учет документальный	Приблизительная точность, так как наряду с документальным учетом выполняется учет по нормативам, плановым данным
Периодичность подачи информации	Устанавливается Федеральным Законом, Положением № 34н и ПБУ 4/ 99 (квартал, год) (в ред. приказа Министерства финансов РФ от 18.09.2006 № 115н)	Устанавливается приказом руководителя предприятия (за сутки, пятидневная, декадная, месячная) в соответствии с задачами организации
Ответственность	Административная (штраф, пени и т. д.)	Материальная, дисциплинарная по приказу руководителя организации (замечание, выговор, снижение премий и др.)
Масштабы информации	Предприятие в целом	Центры ответственности, прибыли, затрат, зоны сбыта и др.
Сроки предоставления информации	Через несколько недель (квартальная отчетность) или месяцев (годовая отчетность) после окончания отчетного периода	Непосредственно после окончания отчетного периода (сутки, пятидневка, декада, месяц)

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей с целью контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей в бюджеты всех уровней.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципов последовательности применения норм и правил налогового учета.

Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, которая разрабатывается в соответствии со ст. 313 Налогового Кодекса РФ (НК РФ).

Объекты налогового учета – это доходы, расходы, финансовые результаты, являющиеся налогооблагаемой базой, а также суммы налогов, сборов и задолженности по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами.

Подтверждением данных налогового учета служат:

- первичные учетные документы, в том числе договора;
- аналитические регистры налогового учета;
- расчеты налоговой базы.

Аналитические регистры налогового учета – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК РФ, без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Расчет налоговой базы составляется налогоплательщиком самостоятельно согласно нормам НК РФ.

Данные налогового учета представляются в виде налоговых деклараций, разработочных таблиц, справок бухгалтера и других документов, группирующих информацию об объектах налогообложения.

1.2. Сущность, цели и задачи управленческого учета

Управленческий учет представляет собой систему регистрации, обобщения и представления данных, необходимых для принятия эффективных, оперативных, тактических и стратегических управленческих решений менеджерами (собственниками) предприятия (организации). Он необходим для внутреннего управления, так как приближен и территориально, и по времени к объекту управления. Первоосновой этого учета является именно управление, а учет служит инструментом управления. В этом существенное различие управленческого и финансового учета.

Система управленческого учета – это комплексное решение задач по управлению денежными потоками, доходами, расходами, финансовыми результатами и финансовым состоянием, оборотными средствами, инвестициями и т. д.

Основными функциями управленческого учета являются:

- планирование деятельности предприятия (оперативное, текущее, среднесрочное и перспективное);
- организация внутрифирменного управления;
- внутрифирменный учет и управленческий контроль;
- система поощрения и наказания, оценки эффективности работы менеджеров на всех уровнях управления;

- координация и обмен информацией между звеньями и уровнями управления, между менеджерами при неформальном обсуждении состояния дел и степени выполнения стоящих перед ними задач.

Центральным элементом системы является бюджетирование. Под бюджетированием в управленческом учете понимается планирование.

Планирование – это особый тип процесса принятия управленческих решений, охватывающий всю деятельность предприятия.

Управленческий учет является учетом по всей структуре управления. Это означает, что каждый менеджер обеспечивает систему управления «своей частью» организации, поэтому в процессе планирования должна проводиться координация усилий всех менеджеров для достижения общих целей предприятия (организации).

Организация внутрифирменного управления определяется целями предприятия. Основными целями в рыночной экономике являются:

- получение прибыли от хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- рациональное использование всех видов ресурсов: материальных, трудовых, финансовых.

Система материального и морального поощрения, наказания является составной частью, движущей силой эффективного управления организацией. Она связана с дополнительным стимулированием труда менеджеров при достижении поставленных целей на конкретном участке экономики и уменьшением поощрительных выплат при отсутствии положительного результата деятельности. Оценка деятельности менеджеров осуществляется путем сравнения поставленных задач с достигнутыми результатами.

На основании информации управленческого учета возможна также самооценка работы каждым менеджером путем сопоставления своих результатов с достижениями других менеджеров. Координация и обмен информацией между уровнями управления на предприятии ведут к согласованию действий отдельных менеджеров в единую систему, направленную на выполнение поставленных целей.

Таким образом, основная цель управленческого учета – это оперативный учет расходов и калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг, выполнение альтернативных экономических расчетов, представление достоверной и полной информации менеджерам на всех уровнях управления для принятия эффективных управленческих решений.

Сущность управленческого учета заключается в обеспечении информацией оперативного, текущего, стратегического экономического и инвестиционного управления, а также лиц, принимающих управленческие решения. Информация для целей управления должна быть всегда своевременной, полной, достоверной и оперативной, только тогда она позволяет принимать эффективные управленческие решения.

Сущность управленческого учета наиболее полно раскрывается в его основных задачах:

1. Обеспечение достоверной информацией процесса производства об использованных факторах производства, их состоянии и движении.

2. Обеспечение информацией аппарата управления предприятием с целью выбора оптимальных методов калькуляции себестоимости и отражения их в учетной политике.

3. Выполнение оперативного контроля над издержками производства, за себестоимостью отдельных видов деятельности, работ, видов продукции, изделий, за финансовыми результатами предприятия.

4. Проведение регулярно оперативного, текущего, перспективного анализов себестоимости, финансовых результатов и финансового состояния, установление причин их динамики, выявление «узких мест», являющихся тормозом в достижении максимальных результатов.

5. Оценка и анализ экономической эффективности использования отдельных видов ресурсов на изготовление продукции, изделий, выполнение работ и услуг (материальных, трудовых, финансовых).

6. Оценка и анализ эффективной работы предприятия при разных вариантах инвестиционной деятельности, с точки зрения экономии материальных ресурсов, сокращения трудоемкости работ, повышения рентабельности производства.

7. Обоснование и разработка трансфертных (внутрифирменных цен), которые позволяли бы предприятию эффективно работать как на внешних, так и на внутренних рынках. Эффективность реализации продукции внутри фирмы обеспечивается специальными трансфертными ценами. Они обосновываются и рассчитываются экономическими службами предприятия, утверждаются руководителем предприятия и обеспечивают окупаемость затрат и минимальную рентабельность производства.

8. Разработка положений и правил организации эффективного управления на предприятии, внедрение мероприятий по его постоянному совершенствованию.

9. Изыскание внутрифирменных резервов снижения себестоимости, повышения прибыли, укрепления финансового состояния предприятия.

10. Обеспечение контроля над наличием и движением имущества, за формированием и использованием резервов предприятия.

1.3. Предпосылки выделения управленческого учета из системы бухгалтерского учета

Как уже было сказано выше, бухгалтерский управленческий учет выделился из бухгалтерского учета с переходом к рыночной экономике и

внедрением в практику бухгалтерского учета международных стандартов финансового учета и отчетности.

Основными предпосылками выделения управленческого учета являются:

- Переход российской экономики на рыночные условия хозяйствования. В условиях рыночной экономики основным оценочным показателем деятельности предприятия служит прибыль. Одной из главных составляющих прибыли являются издержки производства. Именно управленческий учет позволяет осуществлять постоянный контроль над затратами производства, причем детализация затрат выполняется по местам их возникновения (центрам ответственности), что не может себе позволить бухгалтерский финансовый учет.
- Программа реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации предусматривает переход российского учета на международные стандарты учета, отчетности и аудита, которые, в свою очередь, предусматривают разделение бухгалтерского учета на управленческий и финансовый.
- К важным задачам эффективной работы в условиях рынка относится постоянное изыскание внутренних резервов по увеличению прибыли и укреплению финансовой устойчивости предприятия. Именно эти проблемы и решаются в рамках управленческого учета, где выявляются внутренние резервы снижения себестоимости на каждом рабочем месте, так как управленческий учет позволяет осуществлять контроль над издержками каждого центра ответственности, по каждому элементу и каждой статье затрат. Благодаря таким особенностям управленческого учета, возможно оперативное управление затратами, финансовыми результатами и финансовым состоянием организации. В рамках управленческого учета выполняются также планирование, оперативный контроль, анализ и управление этими показателями.

В странах с рыночной экономикой существуют разные подходы к организации управленческого учета в рамках системы финансового контроля:

- выделение управленческого учета в автономную систему учета;
- объединение финансового и управленческого учета в одну систему;
- выделение отдельного блока оперативного учета затрат внутри бухгалтерского финансового учета.

Во Франции, например, используются два разных плана счетов для финансового и управленческого учета, взаимодействие между ними осуществляется через специальные счета – экраны, в Германии управленческий учет

является автономным, в США – выделяется в отдельный блок внутри финансового учета.

В России управленческий учет интегрирован с финансовым, поэтому в типовом плане счетов предусмотрены счета для учета затрат и финансовых результатов.

Взаимодействие управленческого и бухгалтерского учета достигается на основе комплексного использования первичной учетной информации, единства норм и нормативов, создания нормативно-справочной информации, дополнения информации одного вида учета данными другого, однократного и полного отражения исходной, постоянной и переменной информации в первичной учетной документации.

1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Оба вида учета играют регулирующую роль в управлении и несут в себе элементы такой системы, которая предусматривает прямые и обратные связи при выполнении функций наблюдения, измерения, оценки различных характеристик производства и его отдельных частей, обработки информации по данным первичной учетной документации.

Для того чтобы получить более четкое представление об управленческом учете, необходимо выполнить анализ характеристик взаимосвязи и различий финансового и управленческого учета. Взаимосвязь этих видов учета обусловлена принципами, объектами и методами учета.

Общепринятые принципы финансового учета действуют и в управленческом учете, так как менеджеры предприятия не могут руководствоваться в своей деятельности только субъективными оценками и мнениями, а должны базироваться на общепринятых принципах учета. Большинство показателей финансового учета отражаются и в информации управленческого учета. Но наиболее важным фактором, определяющим сходство этих двух видов учета, является то, что для принятия эффективных управленческих решений в текущем периоде и при разработке стратегии развития предприятия в будущем обязательно используется информация бюджетирования, финансового и управленческого учета.

Однако управленческий учет существенно отличается от финансового. Сравнительная характеристика, из которой вытекают различия этих двух видов учета, приведена в табл. 1.1.

1.5. Предмет, метод и объекты управленческого учета

Управленческий учет в организации должен обеспечивать управленческий аппарат информацией, необходимой для планирования, управления, анализа и контроля над деятельностью предприятия.

Предметом управленческого учета является производственная и финансовая деятельность предприятия в целом и его структурных подразделений. В общем виде предметом управленческого учета выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством. Содержание предмета раскрывается в его многочисленных объектах, которые можно объединить в две группы:

- производственные ресурсы, обеспечивающие труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия;
- хозяйственные процессы и их результаты, составляющие в совокупности хозяйственно-финансовую деятельность предприятия.

В состав производственных ресурсов входят:

- 1) основные фонды;
- 2) нематериальные активы;
- 3) материальные ресурсы;
- 4) трудовые ресурсы.

Ко второй группе объектов управленческого учета относятся следующие виды деятельности:

- 1) снабженческо-заготовительная;
- 2) производственная;
- 3) финансово-сбытовая;
- 4) организационная.

Таким образом, объектами управленческого учета являются:

- издержки в целом по предприятию и отдельным структурным подразделениям;
- результаты хозяйственной деятельности организации, ее подразделений и их влияние на финансовое состояние;
- результаты (затраты) центров ответственности;
- внутреннее ценообразование;
- бюджетирование и внутренняя отчетность.

Основные цели управленческого учета – калькуляция себестоимости, выполнение альтернативных расчетов по решению одной задачи, оказание помощи менеджерам в принятии эффективных экономических решений.

В управленческом учете используются следующие **методы и рабочие приемы**:

- рабочие приемы финансового учета (оценка и калькуляция, счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность и другие);

- контрольные счета;
- планирование, нормирование и лимитирование;
- анализ;
- контроль;
- рабочие приемы статистики (индексы, темпы роста и прироста, коэффициенты и др.);
- приемы экономического анализа (метод элиминирования факторов, нормативный, цепных подстановок и др.);
- математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т. д.).

Первичные документы и машинные носители информации гарантируют управленческому учету достаточно полное отражение производственной деятельности предприятия. Первичный учет в общей системе учета – это основной источник информации для управленческого учета.

Инвентаризация представляет способ выявления фактического состояния объекта. Она способствует сохранности материальных ценностей, контролю над их использованием, установлению полноты и достоверности учетной информации.

Оценка и группировка представляют способ изучения, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объекте в разрезе определенных признаков. Главными признаками группировки считаются: специфика производственной деятельности, технологическая и организационная структуры предприятия, организация управления, целевые функции системы управления,

Контрольные счета позволяют хранить информацию об объекте учета. Контрольный счет – это итоговый счет, на котором записи производятся по итоговому суммам операций данного периода.

Планирование, нормирование и лимитирование входят в систему управления предприятием.

Планирование – это непрерывный процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия с условиями рынка.

Нормирование – это процесс научно обоснованного расчета оптимальных норм и нормативов, направленных на обеспечение эффективного использования всех видов ресурсов и нахождения путей наиболее эффективного превращения затрат в выпуск и реализацию готовой продукции.

Лимитирование – это определение предельной суммы выдачи, исходя из норм расхода ресурсов на единицу произведенной продукции, установленных в технологической документации и производственной программе в соответствии с планом каждого производственного подразделения.

В процессе анализа выявляются взаимосвязи между подразделениями по выполнению целевых задач, отклонения и причины, их вызвавшие, принимаются новые соответствующие управленческие решения.

Контроль является завершающим процессом планирования и анализа. Именно он направляет деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий, позволяет вскрывать и устранять возникающие отклонения.

При разработке системы управленческого учета основополагающим принципом выступает учет затрат по сферам деятельности в неразрывной связи с определением эффективности каждой сферы деятельности.

Снабженческо-заготовительная деятельность в системе управленческого учета занимает первоначальное положение. В ней находят отражение такие направления как расширение оптовых закупок, в связи с увеличением объема производства, выбор метода закупки, эффективность инвестирования в оборотные активы, капитальные вложения и текущие затраты снабженческо-заготовительных подразделений предприятия.

С этой целью собирается информация о затратах по видам работ и складам, о ценах на приобретаемые материальные ценности и оценке выданных в производство материальных ресурсов. Особое внимание уделяется вопросам разработки смет по складским операциям (погрузка, разгрузка, сортировка, хранение, оснащение и обеспечение рабочих мест и др.).

Результативная информация о снабженческо-заготовительной деятельности используется для определения критической точки объема снабжения.

Управленческий учет производственной деятельности является центральным звеном системы управления затратами. Здесь группируется информация о затратах по целям, функциям, поведению затрат.

Производственный учет призван контролировать издержки, учитывать их отклонения от норм или плана, выявлять внутренние резервы. Основными его направлениями являются учет и контроль издержек по:

- видам деятельности, продукции, работ и услуг;
- местам их возникновения и центрам ответственности;
- носителям затрат.

Значительное место в производственном учете отводится нормированию затрат – материальных, трудовых, финансовых, накладных расходов. При этом производственный учет организуется как единый процесс учета затрат и калькуляции себестоимости. На этом участке определяются альтернативные значения себестоимости продукции, работ и услуг для различных целей управления.

По финансово-сбытовой деятельности организации собирается и формируется информация:

- об ассортименте выпускаемой продукции, работ и услуг;
- о рентабельности, составе и структуре покупателей и заказчиков;
- о рыночных тенденциях в ценах на реализацию готовой продукции;
- о расходах на рекламу, тару, упаковку;
- о сроках хранения и остатках готовой продукции на складах.

Составляются сметы затрат по разным структурным подразделениям и сегментам финансово-сбытовой деятельности, контролируется их исполнение. На этом участке определяются наиболее рентабельная продукция, факторы, влияющие на величину маржинального дохода по всему объему производства и отдельным видам продукции, работ и услуг.

Руководству организации предоставляется оперативная информация, позволяющая минимизировать расходы и максимизировать прибыль в краткосрочном периоде.

Управленческий учет в организационной деятельности предназначен для удовлетворения потребностей менеджеров в информации на разных уровнях управления: о затратах соответствующего уровня, принципах формирования трансфертных цен, об оптимальном уровне специализации предприятия, правильности выбора состава и размеров структурных подразделений и др.

Составляются сметы расходов по организационной деятельности и контролируется их выполнение, проводятся расчеты критических точек объемов производства, переменных и постоянных расходов, себестоимости, трансфертных цен, прибыли. Этот участок предоставляет сводную информацию по каждому центру ответственности, затрат и рентабельности, т. е. выполняет функцию контроля.

Контроллинг представляет собой систему управления процессом реализации конечной цели предприятия. Он выступает регулятором предпринимательской деятельности и выполняет специфические функции:

- информационную – формируется информация, обеспечивающая методологию принятия решений и их координацию;
- управляющую – используются плановые, нормативные и фактические данные, отклонения, выявленные по предприятию и его структурным подразделениям в целях координации методов, способов и задач достижения конечной цели;
- контрольную – ориентируется на экономический контроль за процессами, происходящими в организации.

Бухгалтерский управленческий учет включает в себя производственный учет, часть финансового учета (по составлению отчетов о затратах на производство продукции, работ и услуг), часть налогового учета (по составлению формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках»).

Таким образом, можно сформулировать **основные цели** управленческого учета:

- создание интегрированной системы учета затрат и доходов;
- нормирование затрат;
- планирование, контроль и анализ затрат;
- бюджетирование затрат;
- создание базы для ценообразования;

- оказание информационной помощи финансовым менеджерам в принятии оперативных и текущих управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности организации в целом и отдельных центров ответственности;
- выбор наиболее эффективных вариантов развития предприятия.

1.6. Влияние управленческого учета на экономику организации

Экономические категории деятельности предприятия проявляются через прибыль производителя от продажи изготовленной продукции, работ и услуг, а также и через себестоимость производителя на изготовление.

Затраты производителя слагаются из расходов на: 1) проектирование; 2) изготовление продукции, работ и услуг; 3) сервисное обслуживание потребителей в течение гарантийного срока обслуживания.

Все расходы составляют суммарные затраты поставщика (изготовителя), т. е. стоимость ($C - cost$) продукта для потребителя.

Разница между продажной ценой ($P - price$) каждого реализованного изделия и его стоимостью ($C - cost$) равна доходу ($M - margin$), т. е.

$$M = P - C. \quad (1.1)$$

Себестоимость – это обособившиеся от категории стоимости издержки на потребленные средства производства и заработную плату. В себестоимости продукции находит свое конкретное выражение действие экономических законов через процессы, способствующие снижению издержек.

Место управленческого учета в системе управления предприятием иллюстрирует рис. 1.1.

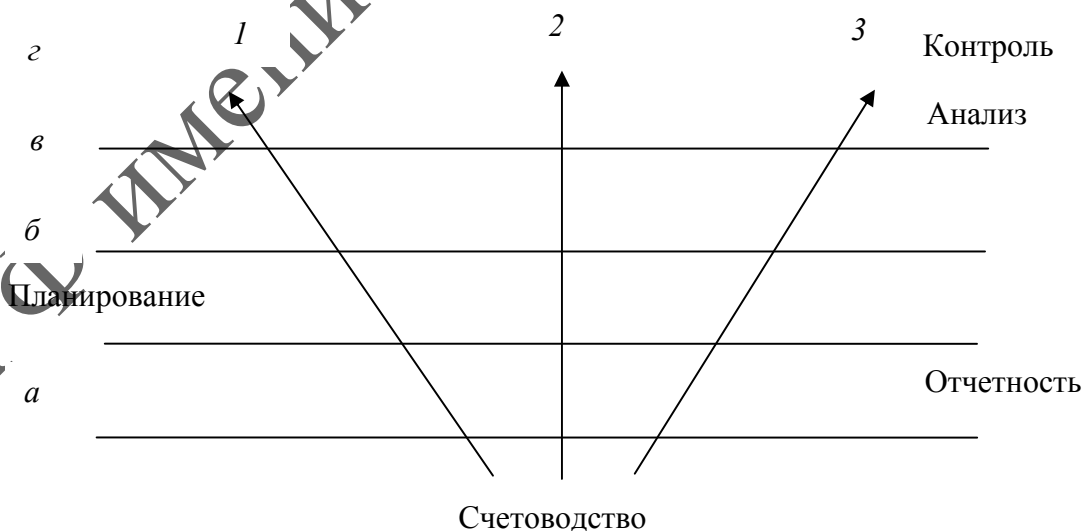


Рис. 1.1. Место управленческого учета в системе управления
 а–г – функции управления, обеспечивающие принятие эффективных управленческих решений; 1–3 – виды учета, которые создают информационную базу для управления:
 1 – управленческий, 2 – финансовый, 3 – налоговый.

В рыночной экономике действие экономических законов обуславливают объективную необходимость:

- систематического снижения себестоимости за счет ускорения научно-технического прогресса;
- улучшения качества продукции;
- ресурсосбережения;
- внедрения малоотходных и безотходных технологий;
- интенсификации всего производственного процесса.

Уровень себестоимости продукции рассчитывается по формуле

$$S = C/Q \cdot 100, \quad (1.2)$$

где S – уровень себестоимости, %;

C – полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.;

Q – объем реализации (выручка от продаж – нетто), тыс. руб.

Показатель себестоимости отражает долю затрат в 100 рублях объема реализации и находится в прямой зависимости от:

- роста производительности труда;
- рационального использования основных средств;
- эффективного использования сырья;
- эффективного использования материалов;
- эффективного использования топлива;
- эффективного использования всех видов энергии;
- организации производства;
- эффективности управления;
- природных и географических факторов.

Себестоимость характеризует затраты конкретных предприятий на производство и реализацию продукции, раскрывает экономический механизм возмещения этих затрат из выручки от реализации. Она зависит от характера производственного процесса, а ее показатель отражает работу коллектива по изысканию резервов повышения эффективности производства.

Снижение себестоимости обуславливается следующими факторами:

- ◆ соблюдением норм расхода затрат и материальных ресурсов;
- ◆ снижением материальных затрат при проведении организационно-технических и научных мероприятий;
- ◆ совершенствованием техники и технологии.

В себестоимости продукции находят отражение:

- ◆ уровень специализации и кооперирования;
- ◆ уровень транспортных расходов;
- ◆ состояние материально-технического обеспечения;
- ◆ качество труда и продукции.

В состав себестоимости продукции включаются:

- ◆ стоимость средств труда, переносимая на вновь созданный продукт частями (износ основных средств);
- ◆ стоимость предметов труда, полностью потребляемых в процессе производства;
- ◆ заработная плата как часть стоимости, созданная необходимым трудом;
- ◆ элементы распределения чистого дохода (через цены на потребленные средства производства, отчисления на социальное страхование и другие обязательные платежи).

В основу формирования себестоимости продукции положены следующие принципы:

1. Четкое разграничение издержек предприятий по сферам деятельности: хозяйственная деятельность – основная деятельность; непромышленные производства и хозяйства, инвестиционная; финансовая.
2. Непосредственная связь затрат с процессами обращения.
3. Возмещение затрат в процессе воспроизводства для возобновления основной производственной деятельности.
4. Полный учет фактических затрат независимо от степени соблюдения норм, стандартов качества, технических и других условий, отражающих существующие уровни техники, технологии и организации производства.
5. Прямая связь затрат на производство продукции с определенным периодом.

В свою очередь, в условиях рынка организации работают в режиме самофинансирования. Это одна из моделей управленческого учета. В ней отражается зависимость прибыли от выручки и себестоимости, включающей расходы на оплату труда.

Фонд заработной платы зависит от среднесписочной численности работающих, тарифных ставок, формы оплаты труда и объема производства продукции.

Фонд оплаты труда включает фонд заработной платы и расходы на социальные выплаты и материальное поощрение из чистой прибыли. Большинство собственников формируют фонд оплаты труда по остаточному принципу за вычетом из дохода налогов, процентов за банковский кредит, расходов на производственное и социальное развитие.

Размер остаточного принципа зависит от конечных результатов трудовых коллективов, а именно:

- ◆ выполнения договорных обязательств;
- ◆ рационального и экономного использования сырья, материалов, топлива, энергии, эффективного использования трудовых ресурсов, оборудования и техники.

В зависимости от состава включаемых затрат себестоимость подразделяется на:

- ◆ технологическую;
- ◆ цеховую;
- ◆ производственную;
- ◆ полную.

Технологическая себестоимость охватывает затраты на производство в бригаде, на участке или по отдельному агрегату.

Цеховая себестоимость – это затраты конкретного цеха на изготовление продукции.

Производственная себестоимость включает цеховую себестоимость, общезаводские и другие производственные расходы общего характера.

Полная себестоимость включает производственную себестоимость и внепроизводственные расходы, а также индивидуальную и отраслевую.

Для экономического обоснования уровня себестоимости, цен и укрепления финансового состояния организации менеджерам необходимо постоянно выполнять анализ:

- ◆ заключенных договоров;
- ◆ контрактов;
- ◆ системы стимулирования сбыта;
- ◆ оценки деятельности;
- ◆ самостоятельности сотрудников;
- ◆ ответственности;
- ◆ компетентности;
- ◆ имиджа фирмы;
- ◆ обязанностей и их выполнения;
- ◆ дебиторской задолженности и ее оборачиваемости;
- ◆ кредиторской задолженности;
- ◆ наличия субподрядчиков, необходимости и эффективности их привлечения;
- ◆ методов вовлечения коллектива в деятельность, направленную на снижение затрат;
- ◆ внутренней информации.

Эти и другие факторы позволяют выявить менеджерам имеющиеся резервы снижения затрат, роста прибыли, укрепления финансового состояния. Данные для качественного проведения аналитических работ в полном объеме предоставляются системой разработанного управленческого учета. Именно этим и объясняется взаимосвязь управленческого учета с другими функциями управления (анализом, контролем, планированием, оперативным регулированием).

1.7. Взаимосвязь управленческого учета и учетной политики организации

Современное предприятие со своей структурой хозяйствования выступает в экономике динамичным в качестве законченной системы, базирующейся на внутренней и внешней информации, которая формируется и обрабатывается на предприятии и зависит от требований, предъявляемых потребителем информации.

В этой связи взаимодействие управленческого учета и учетной политики достигается на основе преемственности и всестороннего использования первичной информации, соблюдения единства нормативно-справочной информации в целом, однократного использования всей исходной переменной информации в первичном учете, приближения учетной оперативной информации к местам принятия управленческих решений. Таким образом, вырабатывается единый подход к разработке задач управления и учетной политики хозяйствования.

Применительно к управленческому учету учетная политика организации – это принятая ею совокупность организационных и методических способов ведения учета и составления отчетности.

Управленческий учет предполагает:

- способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- погашение стоимости активов;
- организацию внутреннего документооборота;
- применение видов счетов бухгалтерского учета;
- систему регистров учета;
- порядок обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика организации определяет:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов управленческого учета;
- формы первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
- внутренние формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
- перечень центров затрат и центров ответственности;
- методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;
- внутреннее ценообразование;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- систему контроля за хозяйственно-финансовыми операциями;
- прочие решения.

Учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распределительной документацией.

Способы управленческого учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Выбор вариантов учета и оценки объектов учета основных средств. Основные элементы учетной политики:

- выбор способов начисления амортизации по основным средствам;
- определение сроков полезного использования объектов;
- определение объектов основных средств, стоимость которых не погашается;
- определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции.

Порядок списания затрат по ремонту внеоборотных активов на себестоимость продукции целесообразно определять с учетом варианта, принятого в учетной политике. Такой подход обеспечивает единство контроля за использованием основного капитала.

Учетная политика **по нематериальным активам** выделяет:

- способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- сроки полезного использования нематериальных активов.

Для выбора способа начисления амортизации для соответствующих групп нематериальных активов и срока их полезного использования используют следующие нормативные документы:

- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»;
- НК РФ (гл. 25);
- МСФО № 38 «Нематериальные активы».

По материально-производственным запасам (МПЗ) основным элементом учетной политики является выбор способа (метода) оценки израсходованных МПЗ. ПБУ 5/01 (с последующими изменениями) «Учет материально-производственных запасов» и НК РФ разрешают отражать в учете израсходованные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.), применяя методы оценки запасов по:

- себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или отдельным видам ресурсов;

- себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО – «первый пришел, первый ушел»);

В международной практике, помимо вышеназванных, используют следующие способы (методы):

- ФИФО;
- ЛИФО («последний пришел, первый ушел»);
- перманентной переоценки;
- по твердым ценам;
- по ценам концерна;
- по ценам приобретения;
- по ценам дня;
- по учетным ценам.

Выбор варианта оценки израсходованных материалов предопределяет:

- учет уровня инфляции;
- финансовое состояние организации;
- политику ценообразования и налогообложения;
- условия учета выручки (по реализации, по поступлению денежных средств).

Покупные товары в учетной политике оцениваются в финансовом или налоговом учете.

МПЗ – это затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, могут включаться:

- в стоимость приобретенных товаров;
- в состав расходов на продажу.

Организации розничной торговли могут оценивать товары по:

- продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);
- стоимости приобретения.

НК РФ (ст. 268) предусмотрена оценка приобретенных товаров одним из следующих методов:

- по методу ФИФО;
- по методу ЛИФО;
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

По **учету затрат на производство** и выпуску продукции элементами учетной политики являются:

- определение центров затрат;
- установление контролируемых расходов по каждому центру затрат;
- выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат

- выбор способа группировки затрат и списания затрат;
- выбор перечня статей калькуляции;
- выбор способа оценки незавершенного производства;
- выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции;
- выбор трансфертных цен;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;
- определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов;
- выбор способов распределения косвенных расходов между объектами учета и калькулирования;
- выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Центры затрат зависят от организационных, технологических и ряда других особенностей организации, учитывая минимальность затрат на их учет.

Определение контролируемых расходов по каждому центру затрат зависит от уровня управления затратами и времени осуществления расходов с указанием их в сметах затрат и одновременно устанавливаются ответственные за расходы по каждому центру затрат.

Выбор способа группировки затрат и списания затрат на производство. В учетной практике России применяются два основных способа группировки и списания затрат на производство:

- деление затрат на основные и накладные и исчисление полной производственной себестоимости продукции;
- деление затрат на переменные, условно-переменные и постоянные и исчисление неполной производственной себестоимости продукции.

Наряду с указанными двумя способами в управленческом учете можно рекомендовать третий – деление затрат на переменные и постоянные и исчисление себестоимости на основе переменных затрат (вариант системы «директ-костинг»), который позволяет контролировать постоянные затраты.

Выбор перечня статей калькуляции. Перечень статей калькуляции определяется отраслевыми особенностями организации, ее организационной структурой, необходимостью обеспечения сопоставимости статей калькуляции в планировании и учете и ряде других особенностей.

Выбор способа оценки незавершенного производства. Незавершенное производство в попроцессном, попередельном и нормативном методах калькулирования целесообразно оценивать способами, принятыми в финансовом учете.

Готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в управленческом учете, аналогично варианту финансового учета.

Выбор трансфертных цен. На трансфертные цены оказывают влияние:

- рыночные цены;
- затраты;
- договора.

При использовании второго условия для определения трансфертных цен указывают конкретную основу затратной трансфертной цены:

- переменные затраты;
- полные затраты;
- полные затраты плюс прибыль.

Выбор варианта сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

Полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции (см. ниже).

На практике нередко применяется смешанный учет затрат на производство, при котором часть полуфабрикатов отражается в учете, а на последующих стадиях учет ведется по бесполуфабрикатному варианту.

Определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов. Порядок и сроки погашения расходов будущих периодов зависят прежде всего от их вида. Например, расходы на подготовку и освоение производства списываются на текущие затраты в течение нескольких лет; расходы на приобретение лицензий – на затраты в течение срока их действия. Расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года, могут списываться в течение года равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

Определяется особый порядок формирования резервов.

Выбор способов распределения косвенных расходов между объектами учета и калькулирования. Они зависят от производственной мощности, отраслевых, технологических, организационных и ряда других особенностей организации. Цель данного подхода – обеспечение более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг и не принятие ошибочного решения при формировании производственной программы.

Выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. При решении вопроса о выборе методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции нужно принимать во внимание основные принципы, оказывающие внимание на размер себестоимости.

Разработка рабочего плана счетов. Планом счетов бухгалтерского учета с 2000 г. предусмотрена возможность формирования расходов по обычным видам деятельности на счетах:

- 20–29;
- 20–39.

При использовании счетов 20–39 счета 30–39 рекомендуется применять для учета расходов по элементам затрат.

Для целей управленческого учета организации могут вводить новые синтетические счета, используя свободные коды счетов.

На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкцией по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также их кодовые обозначения для организации аналитического учета.

Таким образом, бухгалтерский и управленческий учет во взаимосвязи с учетной политикой организации предполагает:

- перечень применяемых учетных регистров;
- требования к построению учетных регистров;
- правила записи в учетных регистрах;
- определение ответственного за разработку управленческого учета и учетной политики;
- самостоятельную разработку системы внутрипроизводственного учета;
- организацию функционирования активов и их контроля за эффективным использованием;
- учет специфики организации при формировании учетной политики и управленческого учета.

ГЛАВА 2. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1. Общие положения

Отличительными особенностями субъектов рыночной экономики являются их полная самостоятельность и реализация основных принципов хозяйствования, направленных на самокупаемость и самофинансирование. Реализация данных принципов предполагает наличие законодательных и нормативных актов, регулирующих хозяйственную деятельность, в частности, расходы, направленные на получение экономической выгоды.

Для успешной деятельности предприятия необходимо создать эффективную систему управления расходами (ресурсами) хозяйствующего субъекта. При этом в первую очередь необходимо руководствоваться нормативными правовыми актами.

Нормативный правовой акт – установленный государством акт, содержащий общие правила поведения. Под нормативным актом понимается исходящий от компетентного государственного органа акт правотворчества, устанавливающий или отменяющий правовые нормы. Признаками нормативного правового акта являются регулирование неопределенного числа случаев, неперсонифицированность и непрерывное действие. Этими признаками нормативный акт отличается как от актов применения права (где речь идет об использовании нормы применительно к конкретному случаю, конкретному лицу), так и от актов толкования права (где речь идет о разъяснении того, как нужно понимать уже имеющуюся норму).

По юридической силе нормативные акты делятся на законы и подзаконные акты.

В свою очередь, законы делятся на конституционные и обыкновенные. К конституционным относятся прежде всего сама Конституция РФ (принята 12 декабря 1993 г.) и законы, упоминаемые в ней (всего их около 20).

Конституция РФ обладает высшей юридической силой среди нормативных актов, является актом прямого действия и применяется на территории Российской Федерации. Законы и иные правовые акты, принимаемые в стране, не должны противоречить Конституции РФ.

Конституция РФ определяет организацию государственной власти, закрепляет начала общественного и государственного строя, гарантирует единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, свободу экономической деятельности. В соответствии с ней, в ведении государства находятся официальный бухгалтерский учет, являющийся инструментом финансового регулирования и

единой финансовой политики, установление правовых основ единого рынка; финансовое, валютное, кредитное, таможенное регулирование, денежная эмиссия, основы ценовой политики; федеральные экономические службы, включая федеральные банки.

Эти полномочия обеспечивают единство экономического пространства Российской Федерации, гарантируемое основным законом конституционное право на единый рынок, реализацию принципов правового равенства юридических и физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность на договорных отношениях, конкуренции, коммерческом риске.

Конституция РФ – юридическая база для всего текущего законодательства. Ее основополагающие положения развиваются и детализируются в других нормативных актах, являющихся юридической базой для всего законодательства.

После Конституции РФ на верхней ступени нормативных актов стоят законы. В юридическом смысле закон – это нормативный акт, принимаемый в особом порядке, обладающий после Конституции РФ наибольшей юридической силой и направленный на регулирование наиболее важных общественных отношений.

Обыкновенные законы, в свою очередь, подразделяются на кодифицированные и текущие.

Кодекс – это кодифицированный законодательный акт, в котором объединены на основе единых принципов основная масса норм, детально регулирующих определенную область общественных отношений (например, Гражданский кодекс (ГК РФ), Налоговый кодекс (НК РФ), Трудовой кодекс (ТК РФ), Гражданский процессуальный кодекс (ГПК РФ), Кодекс об административных правонарушениях и иные). Но есть кодексы и межотраслевого характера (например, Воздушный, Таможенный).

Законы делятся на общие и специальные по объему и объекту регулирования. Общие законы посвящены определенной сфере общественных отношений. Специальные законы регулируют более узкие сферы общественных отношений (например, Федеральные законы «О бухгалтерском учете», «Об ипотеке (залоге недвижимости)», «О залоге» и др.).

Подзаконный нормативный правовой акт – это документ, издаваемый в соответствии с законом, конкретизирующий, детализирующий и организационно обеспечивающий действие норм закона, но не противоречащий закону. Подзаконные нормативные акты представляет собой иерархию актов, начиная от высших представительных органов, Президента, Правительства и заканчивая актами местных органов власти и управления.

При создании системы управления расходами большое значение имеют нормы международного права.

Российская Федерация является частью мирового сообщества и поэтому ее законодательство не может не считаться с международным правом и международными договорами, в которых участвует страна.

Так, п. 4. ст. 15 Конституции РФ гласит, что если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации, то применяются правила международного договора. Последнее имеет чрезвычайно важное значение при определении элементов расходов и планировании расходов.

Положения нормативных правовых актов о затратах, нормировании расходов, основных принципах формирования расходов являются основой для принятия большого числа управленческих решений. По содержанию нормативные правовые акты могут непосредственно регулировать те или иные расходы (акты прямого действия) или влиять на формирование расходов опосредованно (акты косвенного действия).

К основным задачам нормативно-правовой и законодательной базы регулирования расходами (затратами), относятся:

- обеспечение информационной базой с помощью современного правового поля;
- организация контроля, планирования и прогнозирования экономической деятельности организации на законодательной и нормативной основе;
- выбор эффективных путей развития организации на основе правового регулирования;
- принятие оперативных управленческих решений на базе правового и законодательного поля.

Управленческий учет, с одной стороны, призван обеспечивать управленческий аппарат организации необходимой информацией о затратах и финансовых результатах для принятия решений и контроля за эффективностью использования активов. Необходимость его ведения определяется администрацией самого предприятия, а порядок не может быть навязан надзорными и контролирующими органами.

С другой стороны, управленческий учет не может быть оторван от существующих нормативно-правовых, законодательных актов и стандартов бухгалтерского учета.

Важно отметить, что в бухгалтерском и налоговом учете существуют основные требования к формированию информации о расходах организации, о порядке ведения учета расходов и пр., т. е. на которые может опираться управленческий учет.

Следует отметить, что для организации управленческого и финансового учета характерен ряд общих принципов, т. е. достоверность и обоснованность информации, единые правила сбора информации, учитывающие разработанную законодательную базу, отсутствие дублирования. С этой

точки зрения, для управленческого учета представляют интерес нормативные правовые акты, регулирующие бухгалтерский и налоговый учет, а также общественные отношения в сфере предпринимательства, экономики, денежного обращения.

Как уже было отмечено раньше, каждая организация (предприятие) ведет управленческий учет самостоятельно. Поскольку законодательные акты, непосредственно регулирующие организацию управленческого учета, отсутствуют, многие менеджеры для организации планирования, контроля и прогнозирования используют нормативные правовые и законодательные акты косвенного действия, которых очень много.

Исходя из изложенного, далее рассмотрим основные нормативные и законодательные акты, оказывающие влияние на размер себестоимости изготовленной продукции, и конечный финансовый результат хозяйствующего субъекта.

2.2. Гражданское законодательство как основа правового регулирования управленческого учета

Нормативно-правовые и законодательные акты хозяйствующие субъекты используют исходя из целей финансового менеджмента.

ГК РФ является одним из основных законодательных актов, имеющих прямое отношение к управленческому учету, поскольку регулирует гражданские и предпринимательские отношения в стране, упорядочивая большую часть отношений в обществе, и тем самым оказывает прямое воздействие на систему управленческого учета в части формирования хозяйственных расходов и затрат.

Гражданское законодательство регулирует правовое положение участников гражданского оборота – юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность или участвующих в ней. Согласно гражданскому законодательству, под предпринимательской деятельностью понимается самостоятельная на свой страх и риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

Гражданское законодательство основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты.

Регулируемые нормами ГК РФ права и обязанности участников гражданского оборота, осуществляющих предпринимательскую деятельность, последствия которых в виде доходов / расходов должны быть предусмотрены в системе управленческого учета, возникают:

- из договоров и иных сделок, предусмотренных законом или не предусмотренных законом, но не противоречащих ему;
- из актов государственных органов и органов местного самоуправления;
- из судебного решения;
- в результате приобретения имущества по основаниям, допускаемым законом;
- вследствие причинения вреда другому лицу;
- вследствие неосновательного обогащения;
- вследствие действий граждан и юридических лиц и др.

Права и обязанности сторон, возникающие из гражданско-правовых отношений, с одновременным установлением ответственности за нарушение, оказывают влияние на размер прибыли (доходности) хозяйствующего субъекта.

Рассмотрим учет расходов (затрат) юридических лиц при совершении ими определенных хозяйственных операций, принятии определенных обязательств одной из сторон (табл. 2.1).

Таблица 2.1. Учет расходов (затрат) юридических лиц при совершении ими определенной хозяйственной операции, принятии определенных обязательств по ГК РФ

Номер статьи	Вид операции	Содержание
Часть первая ГК РФ		
15	Возмещение убытков	Убытки – расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода)
249	Расходы по содержанию имущества, находящегося в долевой собственности	Каждый участник долевой собственности обязан соразмерно со своей долей участвовать в уплате налогов, сборов и иных платежей по общему имуществу, а также в издержках по его содержанию и сохранению

Продолжение табл. 2.1

Номер статьи	Вид операции	Содержание
Часть вторая ГК РФ		
485	Купля–продажа (определение цены товара)	Если договор купли-продажи предусматривает, что цена товара подлежит изменению в зависимости от показателей, обуславливающих цену товара (себестоимость затраты и т. п.), но при этом не определен способ пересмотра цены, цена определяется исходя из соотношения этих показателей на момент заключения договора и передачи товара
496	Купля - продажа	Дополнительные расходы продавца на обеспечение передачи товара покупателю в определенный договором срок включаются в цену товара, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором
514	Ответственное хранение товара, не принятого покупателем	Необходимые расходы, понесенные покупателем в связи с принятием товара на ответственное хранение, реализацией товара или его возвратом продавцу, подлежат возмещению поставщиком
568	Договор мены	Если из договора мены не вытекает иное, то товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, а расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязанности
616	Аренда имущества	Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды
646	Аренда транспортного средства без экипажа	Арендатор несет расходы на содержание арендованного транспортного средства, его страхование, включая страхование своей ответственности, а также расходы, возникающие в связи с его эксплуатацией
661	Аренда предприятия	На арендатора возлагаются расходы, связанные с эксплуатацией арендованного предприятия, если иное не предусмотрено договором, а также с уплатой платежей по страхованию арендованного имущества
720	Договор подряда	При возникновении между заказчиком и подрядчиком спора по поводу недостатков выполненной работы или их причин по требованию любой из сторон должна быть назначена экспертиза. Расходы на экспертизу несет подрядчик, за исключением случаев, когда экспертизой установлено отсутствие нарушений подрядчиком договора подряда
911	Хранение	Товаровладелец и товарный склад имеют право каждый требовать при возвращении товара его осмотра и проверки его количества. Вызванные этим расходы несет тот, кто потребовал осмотра товара или проверки его количества

Номер статьи	Вид операции	Содержание
1046	Простое товарищество	Порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется их соглашением. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело

Таким образом, гражданское законодательство дает большую свободу предприятию при осуществлении предпринимательской деятельности, которая позволяет разработать эффективную систему управленческого учета, отвечающую интересам всех ее пользователей.

2.3. Применение налогового законодательства

НК РФ регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитываются экономические основания налогов, целостность единого экономического пространства, недопущение ограничения свободного перемещения в пределах территории Российской Федерации товаров, работ, услуг или финансовых ресурсов, иные ограничения, не предусмотренные законодательством, фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

В НК РФ установлена система налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов в стране, в том числе:

- виды налогов и сборов, взимаемые в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемые законодательством о налогах и сборах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;

– порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Система налогообложения оказывает существенное влияние на систему управленческого учета, при формировании которой должны быть учтены суммы предстоящих к уплате налогов и сборов, возможные финансовые санкции за нарушение налогового законодательства.

На формирование расходов и финансового результата особое влияние оказывают финансовые санкции, как результат проведения налогового контроля в тех или иных формах. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством: 1) налоговых проверок; 2) получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; 3) проверки данных учета и отчетности; 4) осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), за счет необоснованного формирования себестоимости; 5) в других формах, предусмотренных НК РФ.

В случае нарушения положения налогового законодательства лицо может быть признано виновным в совершении налогового правонарушения. Виновным в совершении налогового правонарушения признается юридическое или физическое лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» НК РФ.

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение представлены в табл. 2.2.

Таблица 2.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, установленная НК Российской Федерации

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе: на срок менее 90 дней на срок более 90 дней	Ст. 116 НК РФ Штраф в размере 5000 руб. Штраф в размере 10 000 руб.
Уклонение от постановки на учет в налоговом органе: до 90 календарных дней более 90 календарных дней	Ст. 117 НК РФ Штраф в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 000 руб. Штраф в размере 20% доходов, полученных в период деятельности, но не менее 40 000 руб.

Продолжение табл. 2.2

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке	Ст. 118 НК РФ Штраф в размере 5000 руб.
Непредставление налоговой декларации: до 180 рабочих дней более 180 рабочих дней	Ст. 119 НК РФ Штраф в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб. Штраф в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня
Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения: Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения предусмотренного п.2. ст. 120 НК РФ Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	Ст. 120 НК РФ Штраф в размере 5 000 руб. Штраф в размере 15 000 руб. Штраф в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.
Неуплата или неполная уплата сумм налога: 1. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) 3. Деяния, предусмотренные п. 1 ст. 122 НК РФ, совершенные умышленно	Ст. 122 НК РФ Штраф в размере 20 % от неуплаченных сумм налога (сбора) Штраф в размере 40% от неуплаченных сумм налога (сбора)
Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест	Ст. 125 НК РФ Штраф в размере 10 000 руб.
Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля: Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК и иными актами законодательства	Ст. 126 НК РФ Штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах	Штраф в размере 5000 руб.

Среди нормативных правовых актов, оказывающих особое влияние на формирование системы управленческого учета, следует выделить гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, введенную Федеральным законом от 06.08.2001 № 110-ФЗ (с последующими изменениями). В ней наряду с классификацией доходов и группировкой расходов, определением налоговой базы по налогу на прибыль организаций содержатся общие положения по налоговому учету.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов бухгалтерского учета. Таким образом, можно сказать, что налоговый учет соответствует целям управленческого учета, а отдельные его положения могут применяться для принятия управленческих решений не только в части налогообложения и контроля за ним, но и в сфере управления затратами, т. е. эффективности использования активов предприятия.

С этой точки зрения, в данной главе интерес представляет группировка расходов и порядок определения суммы расходов на производство и реализацию.

По общему правилу расход – это тот показатель, на который организация может уменьшить свой доход (п. 1 ст. 252 НК РФ). Статья 252 НК РФ устанавливает требования, при соблюдении которых расходы могут быть приняты в уменьшение доходов:

- 1) расходы должны быть обоснованы;
- 2) расходы должны быть документально подтверждены;
- 3) расходы должны быть произведены для деятельности, направленной на получение дохода.

Эти требования являются обязательными для принятия произведенных расходов в уменьшение доходов. Если расход не соответствует хотя бы одному из перечисленных требований, то такой расход для целей налогообложения не учитывается (п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 НК РФ).

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные.

1. Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

- 1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

2. Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы,
- 2) расходы на оплату труда,
- 3) суммы начисленной амортизации,
- 4) прочие расходы.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не обусловленной производством и (или) реализацией. К ним относятся, в частности:

- 1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);
- 2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;
- 3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности, на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг;
- 4) расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг;
- 5) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств),
- 6) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- 7) расходы на ликвидацию основных средств;
- 8) судебные расходы и арбитражные сборы;
- 9) другие обоснованные расходы.

Перечень расходов, которые в принципе не принимаются и не учитываются для целей налогообложения как расходы, установлен ст. 270 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, поименованных в гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ (за исключением расходов, не учитываемых в целях налогообложения, указанных в ст. 270 НК РФ).

В соответствии со ст. 315 НК РФ расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

Расчет налоговой базы должен содержать следующие данные:

1. Период, за который определяется налоговая база (с начала нового отчетного (налогового) отчетного периода нарастающим итогом);

2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:

1) выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также от реализации имущества, имущественных прав, за исключением выручки, указанной в подпунктах 2–7 п. 2. ст. 315 НК РФ;

2) выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3) выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4) выручка от реализации покупных товаров;

5) выручка от реализации основных средств;

6) выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

3. Сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации, в том числе:

1) расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав, за исключением расходов, указанных в подпунктах 2–6 п. 3. ст. 315 НК РФ. При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода, определяемых в соответствии со ст. 319 НК РФ;

2) расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3) расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4) расходы, понесенные при реализации покупных товаров;

5) расходы, связанные с реализацией основных средств;

- б) расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).
4. Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:
 - 1) прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка), указанной в подпунктах 2–5 п. 4. ст. 315 НК РФ;
 - 2) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
 - 3) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
 - 4) прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;
 - 5) прибыль (убыток) от реализации основных средств;
 - б) прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.
5. Сумма внереализационных доходов, в том числе:
 - 1) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
 - 2) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
6. Сумма внереализационных расходов, в частности:
 - 1) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
 - 2) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.
8. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период.
9. Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу в порядке, предусмотренном ст. 283 НК РФ.

Налогоплательщики, учитывающие расходы, связанные с производством и реализацией, по методу начисления, определяют их с учетом положений ст. 318 НК РФ. Следует отметить, что для определения доходов и расходов могут применяться два метода – метод начислений и кассовый.

Метод начислений применяется в качестве общего и состоит в том, что доходы и расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления средств или иной формы их оплаты.

Кассовый метод используется в специально предусмотренных случаях предполагает, что датой получения дохода признается день фактического поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также по-

гашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Для целей налога на прибыль расходы на производство и реализацию, которые организация понесла в отчетном (налоговом) периоде, делятся на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318 НК РФ).

К прямым расходам, в частности, относятся:

– затраты на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) (подпункт 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);

– затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика (подпункт 4 п. 1 ст. 254 НК РФ);

– расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг. К ним также относятся расходы на обязательное пенсионное страхование по финансированию страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, которые начислены на указанные суммы расходов на оплату труда (ст. 255, п. 1 ст. 264 НК РФ);

– суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг (подпункт 3 п. 2 ст. 253, ст. 259 НК РФ).

К косвенным относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных (ст. 265 НК РФ).

Между тем организация вправе установить свой перечень прямых расходов, отличный от того, который предусмотрен в ст. 318 НК РФ, закрепив его в учетной политике для целей налогообложения.

При планировании расходов особое значение имеет дата признания расходов. Общие принципы признания расходов таковы:

– расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты;

– расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются организацией самостоятельно.

Соответственно период учета расходов определяется из документов, в соответствии с которыми осуществляется сделка. Если по документам

сделка относится к нескольким периодам, то и расход относится к нескольким отчетным (налоговым) периодам и его нужно распределять по ним.

Рассмотрим некоторые виды расходов и порядок определения даты, на которые эти расходы признаются в налоговом учете (табл. 2.3).

Таблица 2.3. Порядок признания отдельных видов расходов в налоговом учете

Статья	Вид расходов	Дата признания расходов
Абзац 2 п. 2 ст. 272 НК РФ	Расходы по приобретению сырья и материалов, приходящиеся на произведенные товары (работы, услуги)	Дата передачи в производство сырья и материалов
Абзац 6 п. 1, абзац 2 п. 2 ст. 318 НК РФ	Расходы организация относит к прямым	По мере реализации продукции, работ, услуг
Ст. 320 НК РФ	Расходы торговых организаций по приобретению покупных товаров	Дата реализации этих товаров
Абзац 3 п. 2 ст. 272 НК РФ	Расходы, связанные с выполнением работ, услуг производственного характера	Дата подписания акта передачи-приемки работ (услуг)
п. 3 ст. 272 НК РФ	Амортизационные отчисления	Ежемесячно
п. 4 ст. 272 НК РФ	На оплату труда	Ежемесячно
п. 5 ст. 272 НК РФ	На ремонт основных средств	В отчетном периоде, в котором были осуществлены
п. 6 ст. 272 НК РФ	Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению)	В том отчетном (налоговом) периоде, в котором перечислены денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов
Подпункт 2 п. 7 ст. 272 НК РФ	Отчисления на резервы	Дата начисления суммы отчислений в резерв
Подпункт 5 п. 7 ст. 272 НК РФ	Расходы на: командировку, на содержание служебного транспорта, представительские, иные подобные расходы	Дата утверждения авансового отчета
Подпункт 8 п. 7 ст. 272 НК РФ	Расходы, связанные с нарушением договорных или долговых обязательств	Одна из следующих дат: дата признания должником; дата вступления в законную силу решения суда
п. 8 ст. 272 НК РФ	Расходы по договорам займа и иным долговым обязательствам (включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период	На одну из следующих дат: на конец месяца; на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства)

Помимо определения даты признания расходов, особое значение имеет порядок отражения тех или иных видов расходов в зависимости от того, в каком учете они отражаются.

Одним из них являются представительские расходы. Виды представительских расходов и их фактическая величина в бухгалтерском и налоговом учете, как правило, различны, в связи с чем проведем исследование основных положений действующего законодательства, регулирующего отражение в налоговом и бухгалтерском учете таких расходов (табл. 2.4).

Таблица 2.4. Нормы налогового и бухгалтерского учета о представительских расходах

Представительские расходы	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
Определение	Представительские расходы – это расходы на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий (п. 2 ст. 264 НК РФ).	Определение отсутствует
Перечень	К представительским относятся расходы: на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации налогоплательщика, участвующих в переговорах; на транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и (или) заседания руководящего органа и обратно; на буфетное обслуживание во время переговоров; на оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.	Перечень отсутствует

Представительские расходы	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
	К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний (п. 2 ст. 264 НК РФ). Перечень представительских расходов является закрытым и расширительному толкованию не подлежит	
Квалификация	Представительские расходы отнесены к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией (подпункт 22 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Представительские расходы признаются расходами по обычным видам деятельности (подпункты 5 и 7 ПБУ 10/99)
Ограничение на их величину	Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период (п. 2 ст. 264 НК РФ)	Представительские расходы включаются в расходы по обычным видам деятельности в сумме фактически произведенных затрат

Как указано в табл. 2.3, перечень представительских расходов для целей налогообложения является закрытым. Поэтому, например, затраты на оплату аренды помещения, в котором организация проводит официальный прием, не могут быть отнесены к представительским расходам в целях налогообложения прибыли. По той же причине не могут быть признаны в качестве представительских расходов при исчислении налога на прибыль:

- затраты в виде компенсаций расходов на проживание (оплата счетов гостиниц) членам совета директоров, прибывшим на заседание руководящего органа;
- расходы на оформление въездных виз для сотрудников иностранной компании, являющейся учредителем российской фирмы со 100%-ным иностранным капиталом;
- затраты на передачу продукции собственного производства в качестве сувенира действующим или потенциальным заказчикам (покупателям) при проведении переговоров и приеме делегации;
- затраты на изготовление визитных карточек, которые раздаются во время проведения официального приема для поддержания деловых контактов с другими организациями в интересах фирмы;
- затраты на демонстрацию, например, программного обеспечения во время переговоров.

Что касается расходов на приобретение алкогольной продукции при проведении официального приема деловых партнеров (ужин, обеды в ресторанах и т. п.), то налоговое законодательство не отражает прямого запрета на признание таких расходов для целей исчисления налога на прибыль. Затраты на приобретение продуктов питания и напитков при проведении официального приема представителей других организаций, участвующих в переговорах с целью взаимного сотрудничества, могут быть отнесены к представительским расходам. С условием экономической обоснованности подобных затрат, к этим расходам можно отнести приобретение чая, кофе, сахара и алкогольных напитков, а также расходы по буфетному обслуживанию, если они документально подтверждены.

Ограничение не применяется в отношении представительских расходов, производимых некоммерческими организациями за счет целевых поступлений при осуществлении уставной деятельности.

При определении максимального размера представительских расходов расходы на оплату труда рассчитываются по нормам ст. 255 НК РФ и включают в себя:

- любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми и (или) коллективными договорами.

При методе начисления представительские расходы признаются в качестве косвенных и в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (подпункты 1 и 2 ст. 318 НК РФ и ст. 320 НК РФ). Датой осуществления представительских расходов в этом случае считается дата утверждения авансового отчета (подпункт 5 п. 7 ст. 272 НК РФ).

При кассовом методе представительские расходы учитываются только после их оплаты.

Таким образом, анализ нормативных правовых актов в части организации налогового учета показал, что предприятие достаточно свободно, и это позволяет разработать систему управленческого учета, отвечающую интересам предприятия (его собственников).

2.4. Применение законодательства об административных правонарушениях

Действующие в России различные юридически обязательные правила адресованы широкому кругу субъектов и своей целью имеют обеспечение правопорядка и государственной дисциплины в определенных сферах деятельности.

Задачами законодательства об административных правонарушениях являются:

- защита законных экономических и финансовых интересов физических и юридических лиц;
- защита общественного порядка, общественной и экономической безопасности, собственности;
- охрана окружающей среды и т. д.

Особенностью обязательных правил является то, что они защищаются административными санкциями, а их нарушение квалифицируется в качестве административного правонарушения, являющегося основанием административной ответственности.

Главные признаки и юридическая характеристика административных правонарушений содержатся в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях (принят 30.12.2001 г. № 195-ФЗ).

Административное правонарушение – это противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое Кодексом об административных правонарушениях Российской Федерации или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

Следует отметить, что административная ответственность за правонарушения, предусмотренные данным Кодексом и другими нормативными актами, наступает при условии, если эти нарушения по своему характеру не влекут за собой в соответствии с действующим законодательством уголовной ответственности.

Административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

Кодексом об административных правонарушениях РФ предусмотрены следующие виды административных наказаний за правонарушения, а именно:

- предупреждение;
- административный штраф;
- возмездное изъятие орудия совершения или предмета административного правонарушения;

- конфискация орудия совершения им предмета административного правонарушения;
- лишения специального права, предоставленного физическому лицу;
- административный арест;
- административное выдворение за пределы Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства;
- дисквалификация;
- административное приостановление деятельности.

Штраф за совершение административного правонарушения является наиболее часто встречающимся видом применяемого административного наказания. Он представляет собой административное наказание имущественного характера и имеет денежную форму, которая выражается во взыскании с нарушителя определенной суммы денежных средств в доход бюджета.

Минимальный размер административного штрафа един для всех – не менее 100 руб. Максимальный размер зависит от субъекта административной ответственности: для граждан – не более 5000 руб.; для должностных лиц – не более 50 000 руб.; для юридических лиц – не более 1 000 000 руб.

Привлечение к административной ответственности оказывает существенное влияние на финансовый результат, деловую активность и капитализацию действующего капитала.

Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению Кодекса об административных правонарушениях РФ и законов субъекта РФ, где предусмотрена административная ответственность.

Рассмотрим основные виды административных нарушений и их размер (табл. 2.5).

Таблица 2.5. Административные правонарушения и ответственность за их совершение по состоянию на 01.01.2010 г.

Вид административного нарушения	Ответственность
Ст. 5.27. Нарушение законодательства о труде и об охране труда	Административный штраф на: должностное лицо – от 1000 до 5000 руб.; лиц осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 1000 до 5000 руб.; юридических лиц – от 30 000 до 50 000 руб.

Продолжение табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
Ст. 5.28. Уклонение от участия в переговорах о заключении коллективного договора, соглашения либо нарушение установленного срока их заключения	Административный штраф от 1000 до 3000 руб.
Ст. 5.29. Не предоставление информации, необходимой для проведения коллективных переговоров и осуществления контроля за соблюдением коллективного договора, соглашения	Административный штраф от 1000 до 3000 руб.
Ст. 5.30. Необоснованный отказ от заключения коллективного договора, соглашения	Административный штраф от 3000 до 5000 руб.
Ст. 5.31. Нарушение или невыполнение обязательств по коллективному договору, соглашению	Административный штраф от 3000 до 5000 руб.
Ст. 5.34. Увольнение работника в связи с коллективным трудовым спором и объявлением забастовки	Административный штраф от 4000 до 5000 руб.
Ст. 5.39. Отказ в предоставлении гражданину информации	Административный штраф от 500 до 1000 руб.
Ст. 5.53. Незаконные действия по получению и (или) распространению информации, составляющей кредитную историю	Административный штраф на: должностных лиц – от 2500 до 5000 руб. или дисквалификация до 3-х лет; юридических лиц – от 30 000 до 50 000 руб.
Ст. 5.55. Не предоставление кредитного отчета	Административный штраф на: должностных лиц – от 1000 до 2500 руб.; юридических лиц – от 20 000 до 50 000 руб.
Ст. 7.1. Самовольное занятие земельного участка	Административный штраф на: должностных лиц – от 1000 до 2000 руб.; юридических лиц – от 10 000 до 20 000 руб.
Ст. 7.3. Пользование недрами без разрешения (лицензии) либо с нарушением условий, предусмотренных разрешением (лицензией)	Административный штраф на: должностных лиц от 3000 до 4000 руб.; юридических лиц – от 30 000 до 40 000 руб.
Ст. 8.22. Выпуск в эксплуатацию механических транспортных средств с повышением нормативов содержания загрязняющих веществ в выбросах либо нормативов уровня шума	Административный штраф на должностных лиц – от 500 до 1000 рублей

Продолжение табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
Ст. 8.38. Нарушение правил охраны водных биологических ресурсов	Административный штраф на: должностных лиц – от 10 000 до 15 000 руб.; лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица – от 10 000 до 15 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток; юридических лиц – от 10 000 до 20 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток
Ст. 8.41. Не внесение в установленные сроки платы за негативное воздействие на окружающую среду	Административный штраф на: должностных лиц – от 3000 до 6000 руб.; юридических лиц – от 50 000 до 100 000 руб.
п. 1 ст. 9.1. Нарушение требований промышленной безопасности или условий лицензий на осуществление видов деятельности в области промышленной безопасности опасных производственных объектов	Административный штраф на: должностных лиц – от 2000 до 3000 руб.; юридических лиц – от 20 000 до 30 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток
п. 2 ст. 9.1. Нарушение норм, требований промышленной безопасности к получению, использованию, переработке, хранению, транспортировке, уничтожению и учету взрывчатых веществ на опасных производственных объектах	Административный штраф на: должностных лиц – от 3000 до 4000 руб.; юридических лиц – от 500 000 до 1 000 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок 90 суток
п. 1 ст. 9.5. Строительство, реконструкция, капитальный ремонт объектов капитального строительства без разрешения на строительство, в случае если такое разрешение необходимо	Административный штраф на: должностных лиц от 20 000 до 50 000 руб.; лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица от 20 000 до 50 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток; юридических лиц – от 500 000 до 1 000 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток

Продолжение табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
<p>п. 2 ст. 9.5. Нарушение сроков направления в уполномоченные на осуществление государственного строительного надзора федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации извещения о начале строительства, реконструкции, капитального ремонта объектов капитального строительства или неуведомление уполномоченных на осуществление государственного строительного надзора федерального органа исполнительной власти, органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации о сроках завершения работ, которые подлежат проверке</p>	<p>Административный штраф на: должностных лиц – от 10 000 до 30 000 руб.; лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 10 000 до 40 000 руб.; юридических лиц – от 100 000 до 300 000 руб.</p>
<p>п. 3 ст. 9.5. Продолжение работ до составления актов об устранении выявленных уполномоченными на осуществление государственного строительного надзора федеральным органом исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации недостатков при строительстве, реконструкции, капитальном ремонте объектов капитального строительства</p>	<p>Административный штраф на: должностных лиц – от 10 000 до 30 000 руб.; лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 10 000 до 40 000 руб.; юридических лиц – от 50 000 до 100 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 суток</p>
<p>п. 4 ст. 9.5. Выдача разрешения на ввод объекта в эксплуатацию при отсутствии заключений уполномоченных на осуществление государственного строительного надзора федерального органа исполнительной власти, органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации в случае, если при строительстве, реконструкции, капитальном ремонте объекта капитального строительства законодательством Российской Федерации о градостроительной деятельности предусмотрено осуществление государственного строительного надзора</p>	<p>Административный штраф на должностных лиц – от 20 000 до 50 000 руб.</p>
<p>п. 5 ст. 9.5. Эксплуатация объекта капитального строительства без разрешения на ввод его в эксплуатацию, за исключением случаев, если для осуществления строительства, реконструкции, капитального ремонта объектов капитального строительства не требуется выдача разрешения на строительство</p>	<p>Административный штраф на: должностных лиц – от 1000 до 2000 руб.; юридических лиц – от 10 000 до 20 000 руб.</p>
<p>Ст. 9.12. Непроизводительное расходование энергетических ресурсов</p>	<p>Административный штраф: должностных лиц – 1000 до 2000 руб.; юридических лиц – от 10 00 до 20 00 руб.</p>

Продолжение табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
Ст. 11.2. Нарушение правил безопасности движения и эксплуатации железнодорожного транспорта	Административный штраф на работника промышленного железнодорожного транспорта от 1000 до 2000 руб.
Ст. 11.11. Нарушение правил погрузки и разгрузки судов	Административный штраф на: должностных лиц от 500 до 1000 руб.; юридических лиц от 5000 до 10 000 руб.
п. 1 ст. 14.1. Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или без государственной регистрации в качестве юридического лица	Административный штраф – от 500 до 2000 руб.
п. 2 ст. 14.1. Осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии), если такое разрешение (такая лицензия) обязательно (обязательна)	Административный штраф на: должностных лиц – от 4000 до 5000 руб. с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой; юридических лиц – от 40 000 до 50 000 руб. с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой
п. 3 ст. 14.1. Осуществление предпринимательской деятельности с нарушением условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией)	Административный штраф на: должностных лиц – от 3000 до 4000 руб.; юридических лиц – от 30 000 до 40 000 руб.
п. 4 ст. 14.1. Осуществление предпринимательской деятельности с грубым нарушением условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией)	Административный штраф на: лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в размере от 4000 до 5000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток; должностных лиц – от 4000 до 5000 руб.; юридических лиц – от 40000 до 50 000 руб. или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток
п. 1 ст. 14.4. Продажа товаров, выполнение работ либо оказание населению услуг, не соответствующих требованиям стандартов, техническим условиям или образцам по качеству, комплектности или упаковке	Административный штраф на: Должностных лиц – от 2000 до 3000 руб.; Юридических лиц – от 20 000 до 30 000 руб.

Продолжение табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
<p>п. 2 ст. 14.1. Продажа товаров, выполнение работ либо оказание населению услуг с нарушением санитарных правил или без сертификата соответствия (декларации о соответствии), удостоверяющего (удостоверяющей) безопасность таких товаров, работ либо услуг для жизни и здоровья людей</p>	<p>Административный штраф на: должностных лиц – от 4000 до 5000 руб.; лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – от 4000 до 5000 руб. с конфискацией товаров или без таковой либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток с конфискацией товаров или без таковой; юридических лиц – от 40 000 до 50 000 руб. с конфискацией товаров или без таковой либо административное приостановление деятельности на срок до 90 суток с конфискацией товаров или без таковой</p>
<p>п. 1 ст. 14.5. Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг организацией, а равно гражданином, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, при отсутствии установленной информации об изготовителе (исполнителе, продавце) либо иной информации, обязательность предоставления которой предусмотрена законодательством Российской Федерации</p>	<p>Административный штраф на: должностных лиц – от 3000 до 4000 руб.; юридических лиц – от 30 000 до 40 000 руб.</p>
<p>п. 2 ст. 14.5. Неприменение в установленных федеральными законами случаях контрольно-кассовой техники, применение контрольно-кассовой техники, которая не соответствует установленным требованиям либо используется с нарушением установленного законодательством Российской Федерации порядка и условий ее регистрации и применения, а равно отказ в выдаче по требованию покупателя (клиента) в случае, предусмотренном федеральным законом, документа (товарного чека, квитанции или другого документа, подтверждающего прием денежных средств за соответствующий товар (работу, услугу)</p>	<p>Административный штраф на: Должностных лиц – от 3000 до 4000 руб.; Юридических лиц – от 30 000 до 40 000 руб.</p>
<p>Ст. 14.7. Обман потребителей</p>	<p>Административный штраф на: должностных лиц – от 1000 до 2000 руб.; юридических лиц – от 10 000 до 20 000 руб.</p>

Вид административного нарушения	Ответственность
Ст. 14.11. Незаконное получение кредита	Административный штраф на: должностных лиц – от 2000 до 3000 руб.; юридических лиц – от 20 000 до 30 000 руб.
Ст. 14.12. Фиктивное или преднамеренное банкротство	Административный штраф на должностных лиц в размере от 5000 до 10 000 руб. или дисквалификацию на срок от шести месяцев до трех лет По п. 2 ст. 14.12 административный штраф на должностных лиц в размере от 5000 до 10 000 руб. или дисквалификацию на срок от одного года до трех лет
Ст. 14.15. Нарушение правил продажи отдельных видов товаров	Административный штраф на: должностных лиц – от 1000 до 3000 руб.; юридических лиц – от 10 000 до 30 000 руб.
Ст. 15.1. Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций	Административный штраф на: должностных лиц в размере – от 4000 до 5000 руб.; юридических лиц – от 40 000 до 50 000 руб.

Рассмотренные основные виды административных правонарушений позволяют сделать вывод о том, что совершение организацией административного правонарушения может повлечь необходимость уплаты штрафа, соответственно при формировании системы управленческого учета возможные расходы должны быть учтены.

2.5. Правовое регулирование в иных сферах законодательства, влияющих на формирование управленческого учета

Законодательство в таможенной сфере представлено исключительно актами федерального уровня, так как таможенное регулирование Конституцией РФ отнесено к ведению федеральных органов государственной власти. В составе таможенного законодательства нет правовых актов субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Таможенный кодекс РФ (утвержден Федеральным законом 28.05.2003 г. № 61-ФЗ) устанавливает правовые, организационные и экономические основы таможенного права.

Предусмотренные в Таможенном кодексе РФ таможенные пошлины, НДС, акцизы и таможенные сборы оказывают существенное влияние на конечную цену продукции, работ, услуг, а также на конкурентоспособность продукции на рынке. В этой связи, чем выше таможенные пошлины и сборы, тем выше стоимость продукции, что, в свою очередь, оказывает влияние на конечный результат хозяйствующего субъекта. Чем выше сборы, тем ниже финансовый результат.

Таможенное дело в РФ определяется таможенной политикой РФ, условиями перемещения через таможенную границу РФ товаров и транспортных средств, взиманием таможенных платежей, таможенным оформлением, таможенным контролем и другими средствами проведения таможенной политики в жизнь.

Таможенная политика РФ определяет:

- эффективное использование инструментов таможенного контроля и регулирования товарообмена на таможенной территории РФ,
- защиту российского рынка при решении торгово-политических задач,
- стимулирование развития национальной экономики,
- содействие проведению структурной перестройки экономики.

При перемещении через таможенную границу РФ уплачиваются следующие таможенные платежи:

- 1) ввозная таможенная пошлина,
- 2) вывозная таможенная пошлина,
- 3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- 5) таможенный сбор за таможенное оформление;
- 6) таможенные сборы за таможенное сопровождение;
- 7) таможенные сборы за хранение.

Расходы за товары, перемещаемые через таможенную границу РФ, подлежат обложению таможенной пошлиной в соответствии с Законом Российской Федерации «О таможенном тарифе» (№ 5003-1 от 21 мая 1993 г. (в ред. от 28 июня 2009 г. № 125-ФЗ).

Подводя итог, следует отметить, что Таможенный Кодекс РФ должен способствовать реализации единой финансово-хозяйственной политики, развитию материально-технической базы как самой таможни, так и хозяйствующих субъектов, направленных на эффективное использование активов предприятия.

При формировании системы управленческого учета должны быть учтены положения трудового законодательства. Эффективное управление трудовыми ресурсами является одной из составляющих управления активами предприятия. Расходы, связанные с трудовыми ресурсами, вытекают

из основных задач трудового законодательства, направленного на оптимальное согласование интересов сторон трудовых отношений между работниками и работодателями.

К основным задачам эффективного использования трудовых ресурсов относят:

- организацию труда и управления трудовыми ресурсами;
- минимизацию затрат на трудоустройство у данного работодателя;
- затраты социального партнерства по подбору, подготовке кадров и заключению коллективных договоров и соглашений;
- участие работников и профессиональных союзов в установлении условий труда и применении трудового законодательства в предусмотренных законом случаях;
- материальную ответственность работодателей и работников в сфере труда;
- надзор и контроль (в том числе профсоюзный) за соблюдением трудового законодательства (включая законодательство об охране труда);
- затраты, связанные с разрешением трудовых споров.

Помимо расходов, возникающих при выполнении вышеуказанных задач, в случае направления работника в служебную командировку в соответствии со ст. 16 Трудового кодекса РФ (ТК РФ, утвержденный Федеральным законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ) работодатель обязан возмещать работнику:

- 1) расходы по проезду;
- 2) расходы по найму жилого помещения;
- 3) дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- 4) иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Конкретные размеры возмещения расходов определяются соглашением сторон трудового договора, но не могут быть ниже размеров, установленных Правительством Российской Федерации для организаций, финансируемых из федерального бюджета.

ТК устанавливает следующие гарантии по оплате труда, обеспеченные мерами государственного принуждения:

- установление федеральным законом минимального размера оплаты труда (ст. 133 ТК РФ);
- меры, обеспечивающие повышение уровня реального содержания заработной платы (ст. 134 ТК РФ);
- ограничение оплаты труда в натуральной форме (ст. 131 ТК РФ);
- обеспечение регулярности выплаты заработной платы (сроки и очередность выплаты заработной платы) (ст. 136 ТК РФ);

– ограничение перечня оснований и размеров удержания из заработной платы по распоряжению работодателя (ст. 137, 138 ТК РФ);

– оплата труда в особых условиях и в условиях, отклоняющихся от нормальных (ст. 146 ТК РФ) и иные.

Трудовое законодательство устанавливает гарантии по оплате труда, которые обеспечиваются мерами государственного принуждения, что, безусловно, должно найти отражение при формировании системы управленческого учета.

ГУМРФ имени адмирала С.О. Макарова

ГЛАВА 3. ЗАТРАТЫ: УЧЕТ И КЛАССИФИКАЦИЯ

3.1. Понятие затрат, их классификация

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства, или «затратами производства». Они группируются по местам их возникновения, носителям затрат, видам и статьям расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам, бригадам и другим структурным подразделениям. Эта группировка позволяет определить затраты по центрам ответственности, рассчитать производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и осуществлять контроль за их использованием.

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируют по экономически однородным элементам и статьям калькуляции.

Каждой из подгрупп классификации затрат присущи свои задачи. Например, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируются по следующим видам:

- входящие и истекшие;
- прямые и косвенные;
- основные и накладные;
- производственные, входящие в себестоимость продукции, и внепроизводственные (периодические или затраты периода);
- одноэлементные и комплексные;
- текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные, переменные (условно-постоянные и условно-переменные) затраты;
- затраты будущих периодов;
- затраты безвозвратного периода;
- вмененные затраты;
- предельные и приростные затраты;
- планируемые и непланируемые затраты.

Для функций контроля, налогообложения и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты.

Входящие затраты – средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и должны приносить доходы.

Истекшие затраты – израсходованные активы, принесшие доход и впредь доход не могут приносить.

Прямые затраты – материальные и прямые затраты на оплату труда, учитываемые по дебету счета 20 «Основное производство», их можно отнести непосредственно на определенные изделия.

Косвенные (общепроизводственные) затраты невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, и они учитываются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы». Данные расходы распределяются между отдельными изделиями по методике, определенной предприятием, а именно пропорционально:

- основной заработной плате производственных рабочих;
- количеству отработанных станко-часов;
- количеству часов отработанного времени;
- производственной мощности;
- удельному весу выпускаемой продукции в объеме реализации и

т. д.

Прямые материальные затраты – материальные затраты, относимые на определенное изделие, вид продукции, работ и услуг.

Прямые затраты на оплату труда – это стоимость рабочей силы, непосредственно относимая на конкретное изделие и связанное с его производством и т. д.

Снизить прямые затраты можно за счет повышения эффективности производства, производительности труда, введением новых ресурсов и энергосберегающих технологий.

Косвенные (постоянные) общепроизводственные затраты зависят от принципа масштабности. Так, например, с ростом объема продаж эти затраты по износу основных средств на единицу изделия снижаются и, наоборот, с уменьшением объема производства (продаж) увеличиваются.

Основные расходы. К ним относят затраты по всем видам ресурсов (сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты, износ основных средств, заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием работ и услуг).

Накладные расходы. К ним относят:

а) накладные общепроизводственные расходы – это расходы на организацию, обслуживание и управление производством (цеховые). Они накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

б) накладные общехозяйственные расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Общепроизводственные расходы, в свою очередь, делятся на:

- расходы по содержанию и эксплуатации оборудования;
- общецеховые расходы на управление.

К расходам на содержание и эксплуатацию оборудования относятся:

- амортизацию оборудования и транспортных средств;

- расходы по текущему уходу и ремонту оборудования;
- энергетические затраты на оборудование;
- затраты на услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест;
- расходы на заработную плату и единый социальный налог по рабочим, обслуживающим оборудование;
- расходы на внутривозовские перевозки материалов, полуфабрикатов готовой продукции;
- износ специальных приспособлений и технологической оснастки;
- прочие расходы, связанные с использованием оборудования.

К *общецеховым* расходам на управление относятся:

- расходы по управлению цехом;
- затраты, связанные с подготовкой и организацией производства;
- расходы на содержание аппарата управления производственными подразделениями;
- расходы на амортизацию зданий, сооружений производственного инвентаря;
- затраты на обеспечение нормальных условий работы;
- затраты на профориентацию и подготовку кадров;

Общехозяйственные расходы включают:

- административно-управленческие расходы;
- расходы по техническому управлению;
- расходы по производственному управлению;
- расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельностью;
- расходы на управление финансово-сбытовой деятельностью;
- расходы на рабочую силу: на набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку и повышение квалификации;
- оплату услуг, оказываемых внешними организациями;
- содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря;
- обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления по установленному законодательному порядку.

Производственные затраты состоят из трех элементов:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- общепроизводственные затраты.

Они находят отражение в запасах материалов, незавершенном производстве, готовой продукции (товаров) на складе предприятия. Данные затраты подлежат инвентаризации, отражаются в активах предприятия и должны принести выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты (периодические затраты) – это издержки, по которым нельзя провести инвентаризацию. Указанные издержки не определяются объемом, а зависят от длительности периода. Это коммерческие и административные расходы. Их учет ведется соответственно на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», они оказывают влияние на прибыль.

Одноэлементные затраты – это затраты, которые не могут быть разложены на более мелкие однородные составляющие.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов.

3.2. Классификация затрат для принятия решений и планирования

Целью бухгалтерского управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений.

Управленческие решения – это решения, принимаемые в текущем периоде и на перспективу. Для этого у менеджера должна быть детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. С этой целью выделяются:

- переменные, постоянные, условно-постоянные затраты, которые делятся в зависимости от реагирования на изменение объемов производства (продаж);
- ожидаемые затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;
- безвозвратные затраты (затраты истекшего периода);
- вмененные затраты (или упущенная выгода предприятия);
- планируемые и непланируемые затраты;
- предельные и приростные затраты и доходы.

Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты – это затраты, возрастающие или уменьшающиеся с изменением объема производства, не зависящие от него. Они обусловлены деловой активностью организации.

Переменные затраты носят производственный и непроизводственный характер.

Переменные производственные затраты характеризуют стоимость собственно продукта, так как рынок (потребителя) интересует не стоимость объекта, а стоимость продукта и затраты потребителя на его потребление.

К *непроизводственным переменным затратам* относят:

- расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю;
- транспортные расходы, не возмещаемые покупателем;

• комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара.
Эти затраты напрямую зависят от объема продажи.

Производственные прямые затраты не зависят от деловой активности, и поэтому их называют постоянными. К ним относят: расходы на рекламу, арендную плату, амортизацию основных средств и нематериальных активов и др.

Для описания поведения переменных затрат используют показатель – коэффициент реагирования затрат

$$K_{pz} = \frac{T_{p.з.}}{T_{p.д.а.}}, \quad (3.1)$$

где K_{pz} – коэффициент реагирования переменных затрат;

$T_{p.з.}$ – темпы роста затрат, %;

$T_{p.д.а.}$ – темпы роста деловой активности, %.

Формулу (3.1) можно использовать и для расчета постоянных затрат. Например, стоимость аренды помещений не изменится при увеличении объема продаж на 20%. Тогда K_{pz} составит

$$K_{pz} = \frac{0}{20} = 0. \quad (3.2)$$

Нулевое значение в (3.2) свидетельствует, что мы имеем дело с постоянными затратами.

Переменные затраты могут изменяться **пропорционально** деловой активности предприятия. Например, при увеличении объема производства на 20% пропорциональные затраты возрастут в той же пропорции. В этом случае

$$K_{pz} = \frac{20}{20} = 1. \quad (3.3)$$

Следовательно, если $K_{pz} = 1$, затраты считаются пропорциональными.

Переменные затраты могут изменяться **регрессивно**, когда их рост отстает от темпов роста деловой активности предприятия:

$$K_{pz} = \frac{10}{20} = 0,5. \quad (3.4)$$

Так, при увеличении объема производства на 20% издержки возрастают на 10%. При условии, когда $0 < K_{pz} < 1$, затраты считаются регрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются **прогрессивными**. Например, объем производства возрос на 20%, а издержки производства – на 40%. Тогда

$$K_{pz} = \frac{40}{20} = 2. \quad (3.5)$$

При $K_{pz} > 1$ переменные затраты являются прогрессивными.

Одновременно следует сделать выводы, что на практике издержки постоянные принято называть условно-постоянными, переменные – соот-

ветственно условно-переменными. Так, абонементная плата за телефон является постоянной частью затрат, а междугородние переговоры – переменными затратами.

Кроме того, различают затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках прибыли или формировании себестоимости.

При выборе альтернативы затрат руководствуются несколькими вариантами расчетов, где отдельные затраты остаются постоянными, а отдельные статьи затрат варьируются в зависимости от принятого решения. Меняющиеся статьи затрат называют **релевантными**. Поэтому аналитик должен представлять в первую очередь релевантную информацию.

Безвозвратные затраты – это истекшие затраты, которые нельзя ни одним вариантом откорректировать.

Вмененные (воображаемые) затраты являются категорией сугубо управленческих затрат, которые необходимо предусмотреть, но они могут и не быть. Например, изменение условий договора не в пользу организации, но для удовлетворения потребности покупателя. Эти условия оговаривают в договоре.

Приростные и предельные затраты – это дополнительные затраты, появляющиеся в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. В них могут включаться и не включаться постоянные затраты. Этот подход следует применять в управленческом учете и к доходам.

Пусть, предполагается освоение нового сегмента рынка. Дополнительный объем реализации должен составить 400 ед., продажная цена – без изменений. Величина переменных издержек составит 1600 руб. на единицу товара. При этом предусмотрено увеличить:

- расходы на рекламу на 20%;
- арендную плату за новые торговые помещения на 10%;
- командировочные расходы на 10%.

Расчет приростных затрат и доходов приведен в табл. 3.1.

Таблица 3.1. Расчет приростных затрат и доходов (тыс. руб.)

Статьи затрат (доходов)	Текущие затраты (доходы)	Прогнозируемые затраты (доходы)	Приростные затраты (доходы)
Выручка от реализации (доходы)	2000	2400	400
Затраты, всего	821,6	911,92	90,32
В том числе:			
на рекламу	240,0	288,0	48
на содержание персонала	160,0	160,0	–
командировочные	120,0	132,0	12,0
арендная плата	300,0	330,0	30
совокупные переменные затраты	1,6	1,92	0,32

Из таблицы 3.1 следует, что создание нового сегмента рынка приведет к приростным затратам в сумме 400 тыс. руб. Таким образом, можно сделать вывод, что если выручка растет быстрее затрат на освоение рынка, то предприятие завладело определенной его частью. И, наоборот, это означает, что предприятие утратило конкурентоспособность.

Предельные затраты и доходы – это дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции. В нашем примере предельные затраты составят

$$90\ 320/400 = 225,8 \text{ руб.},$$

а предельные доходы –

$$400\ 000 / 200 = 2000 \text{ руб.}$$

Планируемые и не планируемые затраты. Планируемые – это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. Они определяются на основе норм, нормативов, лимитов и смет. Не планируемые – дополнительные затраты, не предусматриваемые при расчете плановой себестоимости (штрафы, пени, неустойки уплаченные), и, как, правило, они находят отражение в фактических затратах.

С позиции контроля, регулирования и налогообложения затраты делятся на **регулируемые** и **нерегулируемые**. Регулируемые – затраты, которыми может управлять директор (менеджер), а нерегулируемые – затраты, которые не может регулировать менеджер.

3.3. Организация учета производственных затрат

Организация учета производственных затрат заключается в использовании бухгалтерских счетов и группировок затрат. Группировка затрат зависит от объектов учета. На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов:

- вид деятельности предприятия;
- организационная структура управления предприятием (цеховая, бесцеховая);
- степень автоматизации учетных работ;
- организационно-правовая форма предприятия;
- объемы продаж;
- сумма расходов и финансовых результатов.

Учет затрат на счетах бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с Планом счетов, введенным в действие с 1 января 2001 г., в котором предусматривается специальный раздел III – «Затраты на производство», включающий в себя счета с 20 по 39.

Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности (кроме расходов на продажу).

Расходы на продажу учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

Счета 20–29 используются для группировки расходов по статьям и местам возникновения затрат, другим признакам.

Счета 30–39 применяются для учета расходов по элементам расходов.

Счет 20 «Основное производство». Он предназначен для обобщения информации о затратах производства продукции (работы, услуги) данной организации.

Этот счет используется для учета затрат:

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;
- по выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательных работ;
- по оказанию услуг организациями транспорта и связи;
- по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ;
- по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. д.

По **дебету счета 20** отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- расходы вспомогательных производств;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства;
- потери от брака.

Прямые расходы списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и т. д.

Расходы вспомогательных производств учитываются на счету 23 и списываются с кредита в дебет счета 20.

Косвенные расходы учитываются в дебете «Общехозяйственные расходы» счетов 25 и 26, «Общехозяйственные расходы» списываются в дебет счета 20 с кредита этих счетов.

Потери от брака учитываются в дебете счета 28 «Брак в производстве» и списываются в дебет счета 20.

По **кредиту счета 20** отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ (услуг). Эти затраты списываются со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 90 «Продажи» и др.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Счет 20 «Основное производство» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
02. Амортизация основных средств 04. Нематериальные активы 05. Амортизация нематериальных активов 10. Материалы 11. Животные на выращивании и откорме 16. Отклонение в стоимости материальных ценностей 19. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям 20. Основное производство 21. Полуфабрикаты собственного производства 23. Вспомогательные производства 25. Общехозяйственные расходы 28. Брак в производстве 40. Выпуск продукции, работ, услуг 41. Товары 43. Готовая продукция	10. Материалы 11. Животные на выращивании и откорме 15. Заготовление и приобретение материальных ценностей 20. Основное производство 21. Полуфабрикаты собственного производства 28. Брак в производстве 40. Выпуск продукции, работ, услуг 43. Готовая продукция 45. Товары отгруженные 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 80. Уставный капитал 86. Целевое финансирование 90. Продажи 91. Прочие доходы и расходы 94. Недостачи и потери от порчи ценностей 99. Прибыли и убытки
60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 68. Расчеты по налогам и сборам 69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению 70. Расчеты с персоналом по оплате труда 71. Расчеты с подотчетными лицами 75. Расчеты с учредителями 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 80. Уставный капитал 86. Целевое финансирование 90. Продажи 91. Прочие доходы и расходы 94. Недостачи и потери от порчи ценностей 96. Резервы предстоящих расходов 97. Расходы будущих периодов	

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Он применяется для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих их обособленный учет. На этом счете могут быть отражены следующие (полуфабрикаты):

- чугун переделный в черной металлургии;
- сырая резина и клей в резиновой промышленности;
- серная кислота на азотно-туковых комбинатах;
- пряжа и суровье в текстильной промышленности и т. д.

В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются в составе незавершенного производства, т. е. на счете 20 «Основное производство».

По **дебету счета 21**, как правило, в корреспонденции со счетами 10, 02, 01, 60 и др. отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По **кредиту счета 21** отражается стоимость полуфабрикатов, направленных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 и др.) и переданных организациям и лицам (в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»).

Аналитический учет по счету 21 ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
20. Основное производство	20. Основное производство
23. Вспомогательные производства	23. Вспомогательные производства
40. Выпуск продукции, работ, услуг	25. Общехозяйственные расходы
79. Внутрихозяйственные расходы	28. Брак в производстве
80. Уставный капитал	45. Товары отгруженные
91. Прочие доходы и расходы	76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
	79. Внутрихозяйственные расходы
	80. Уставный капитал
	90. Продажи
	91. Прочие доходы и расходы
	94. Недостачи и потери от порчи ценностей
	99. Прибыли и убытки

Счет 23 «Вспомогательные производства». Он предназначен для обобщения информации о затратах производства, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации, и обеспечивает учет затрат, обеспечивающих основную деятельность производств:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащения строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- возведение не титульных (временных) сооружений;
- добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовка, лесопиление;
- засолка, сушки и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т. д.

По **дебету счета 23** отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами;
- косвенные расходы, вызванные непосредственно управлением и обслуживанием вспомогательных производств;
- потери от брака.

Прямые расходы списываются в дебет счета 23 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и т. д. (10, 70, 69 и др.).

Косвенные расходы списываются на дебет счета 23 с кредита счетов 25 и 26.

Расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 без применения счета 25.

Потери от брака списываются на счет 23 с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По **кредиту счета 23** отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы списываются со счета 23 в дебет счетов 20, 29, 60, 40.

Остаток на счете 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 ведется по видам производств.

Счет 23 «Вспомогательные производства» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
02. Амортизация основных средств 04. Нематериальные активы 05. Амортизация нематериальных активов 07. Оборудование к установке 10. Материалы 11. Животные на выращивании и откорме 16. Отклонение в стоимости материальных ценностей 19. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям 21. Полуфабрикаты собственного производства 23. Вспомогательные производства 25. Общехозяйственные расходы 26. Общепроизводственные расходы	07. Оборудование к установке 08. Вложения во внеоборотные активы 10. Материалы 11. Животные на выращивании и откорме 15. Заготовление и приобретение материальных ценностей 20. Основное производство 21. Полуфабрикаты собственного производства 23. Вспомогательные производства 25. Общехозяйственные расходы 26. Общепроизводственные расходы 28. Брак в производстве 29. Обслуживающие производства и хозяйства 40. Выпуск продукции, работ, услуг
28. Брак в производстве 40. Выпуск продукции, работ, услуг 43. Готовая продукция 60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 68. Расчеты по налогам и сборам 69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению 70. Расчеты с персоналом по оплате труда 71. Расчеты с подотчетными лицами 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 80. Уставный капитал 91. Прочие доходы и расходы 94. Недостачи и потери от порчи ценностей 96. Резервы предстоящих расходов 97. Расходы будущих периодов	43. Готовая продукция 44. Расходы на продажу 45. Товары отгруженные 73. Расчеты с персоналом по прочим операциям 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 80. Уставный капитал 90. Продажи 91. Прочие доходы и расходы 94. Недостачи и потери от порчи ценностей 96. Резервы предстоящих расходов 97. Расходы будущих периодов 99. Прибыли и убытки

Счет 25 «Общепроизводственные расходы». Он предназначен для обобщения информации о расходах:

- по обслуживанию основных производств;
- по обслуживанию вспомогательных производств организации.

На этом счете отражаются следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы по страхованию указанного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и др. используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Данные расходы отражаются в **дебете счета 25** с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы, учтенные на счете 25, списываются в дебет счетов 20, 23 ежемесячно.

Аналитический учет по счету 25 ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
02. Амортизация основных средств	10. Материалы
04. Нематериальные активы	20. Основное производство
05. Амортизация нематериальных активов	23. Вспомогательные производства
10. Материалы	28. Брак в производстве
16. Отклонение в стоимости материальных ценностей	29. Обслуживающие производства и хозяйства
	76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
21. Полуфабрикаты собственного производства	79. Внутрихозяйственные расходы
23. Вспомогательные производства	97. Расходы будущих периодов
29. Обслуживание производства и хозяйства	99. Прибыли и убытки
43. Готовая продукция	
60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками	
69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	
70. Расчеты с персоналом по оплате труда	

По дебету	По кредиту
71. Расчеты с подотчетными лицами 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 96. Резервы предстоящих расходов 97. Расходы будущих периодов	

Счет 26 «Общехозяйственные расходы». Он связан с обобщением информации о расходах на управление, производством. На этом счете отражаются следующие расходы:

- административно-управленческие;
- на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с непосредственно производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и других услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Расходы, учтенные на счете 26, списываются, в частности, в дебет счетов 20, 23 (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи» (в соответствии с учетной политикой).

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), используют счет 26 для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете 26, в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
02. Амортизация основных средств 04. Нематериальные активы	08. Вложения во внеоборотные активы

По дебету	По кредиту
05. Амортизация нематериальных активов 10. Материалы 16. Отклонение в стоимости материальных ценностей 19. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям 21. Полуфабрикаты собственного производства 23. Вспомогательные производства 29. Обслуживание производства и хозяйства 43. Готовая продукция 60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 68. Расчеты по налогам и сборам 69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	10. Материалы 20. Основное производство 23. Вспомогательные производства 25. Общехозяйственные расходы 26. Общепроизводственные расходы 28. Брак в производстве 29. Обслуживающие производства и хозяйства 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 86. Целевое финансирование 90. Продажи 97. Расходы будущих периодов 99. Прибыли и убытки
70. Расчеты с персоналом по оплате труда 71. Расчеты с подотчетными лицами 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 94. Недостачи и потери от порчи ценностей 96. Резервы предстоящих расходов 97. Расходы будущих периодов	

Счет 28 «Брак в производстве». Он обобщает информацию о потерях от брака в производстве.

По дебету счета **28** собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправного, т. е. окончательного брака, расходы по исправлению и т. п.).

По кредиту счета **28** отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования; суммы, подлежащие удержанию с виновников брака; суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т. п.), а также суммы, списываемые на затраты производства как потери от брака.

Аналитический учет по счету 28 ведется по отдельным изделиям, полуфабрикатам, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 28 «Брак в производстве» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
10. Материалы	10. Материалы
20. Основное производство	20. Основное производство
21. Полуфабрикаты собственного производства	23. Вспомогательные производства
23. Вспомогательные производства	29. Обслуживающие производства и хозяйства
25. Общехозяйственные расходы	73. Расчеты с персоналом по прочим операциям
26. Общепроизводственные расходы	76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
40. Выпуск продукции, работ, услуг	76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
43. Готовая продукция	91. Прочие доходы и расходы
60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками	96. Резервы предстоящих расходов
69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	99. Прибыли и убытки
70. Расчеты с персоналом по оплате труда	
76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	
91. Прочие доходы и расходы	

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Он предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации.

На этом счете могут быть отображены затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации. К ним относятся:

- предприятия жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т. п.);
- пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания;
- столовые и буфеты;
- детские дошкольные учреждения (сады, ясли);
- дома отдыха, санатории и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительского назначения;
- научно-исследовательские и конструкторские подразделения.

По дебету счета 29 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств.

Расходы вспомогательных производств списываются на счет 29 с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

По кредиту счета 29 отражаются суммы фактической себестоимости законченной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 29 в дебет счетов:

- учета материальных ценностей и готовых изделий, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- учета затрат подразделений-потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами и др. (20, 23);
- счета 90 «Продажи» (при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др.

Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
02. Амортизация основных средств	10. Материалы
04. Нематериальные активы	11. Животные на выращивании и откорме
05. Амортизация нематериальных активов	25. Общехозяйственные расходы
10. Материалы	26. Общепроизводственные расходы
11. Животные на выращивании и откорме	29. Обслуживающие производства и хозяйства
16. Отклонение в стоимости материальных ценностей	40. Выпуск продукции, работ, услуг
19. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	43. Готовая продукция
23. Вспомогательные производства	44. Расходы на продажу
25. Общехозяйственные расходы	45. Товары отгруженные
26. Общепроизводственные расходы	73. Расчеты с персоналом по прочим операциям
28. Брак в производстве	76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
29. Обслуживание производства и хозяйства	79. Внутрихозяйственные расходы
60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками	80. Уставный капитал
	90. Продажи
	91. Прочие доходы и расходы

По дебету	По кредиту
68. Расчеты по налогам и сборам	94. Недостачи и потери от порчи ценностей
69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	96. Резервы предстоящих расходов
70. Расчеты с персоналом по оплате труда	97. Расходы будущих периодов
71. Расчеты с подотчетными лицами	99. Прибыли и убытки
76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	
79. Внутрихозяйственные расходы	
80. Уставный капитал	
91. Прочие доходы и расходы	
94. Недостачи и потери от порчи ценностей	
96. Резервы предстоящих расходов	
97. Расходы будущих периодов	

Счет 44 «Расходы на продажу». Он предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции товаров, работ и услуг.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 могут быть отражены следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- на другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 могут быть отражены такие расходы (издержки обращения):

- на перевозку товаров;
- на оплату труда;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;
- на рекламу;

- на представительские расходы;
- другие аналогичные расходы.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), на счете 44 отражаются следующие расходы:

- общезаготовительные;
- на содержание заготовительных и приемных пунктов;
- на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров и услуг. Они списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи».

При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и его остатком на конец каждого месяца);
- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, – дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и /или счета 11 (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Аналитический учет по счету 44 ведется по видам и статьям расходов.

Счет 44 «Расходы на продажу» корреспондирует со счетами:

По дебету	По кредиту
02. Амортизация основных средств	10. Материалы
04. Нематериальные активы	11. Животные на выращивании и откорме
05. Амортизация нематериальных активов	15. Заготовление и приобретение материальных ценностей
10. Материалы	45. Товары отгруженные
16. Отклонение в стоимости материальных ценностей	76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
19. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	79. Внутрихозяйственные расходы
23. Вспомогательные производства	90. Продажи
29. Обслуживание производства и хозяйства	94. Недостачи и потери от порчи ценностей
41. Товары	99. Прибыли и убытки
42. Торговая наценка	

По дебету	По кредиту
43. Готовая продукция 60. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 68. Расчеты по налогам и сборам 69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению 70. Расчеты с персоналом по оплате труда 71. Расчеты с подотчетными лицами 76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 79. Внутрихозяйственные расходы 94. Недостачи и потери от порчи ценностей 96. Резервы предстоящих расходов 97. Расходы будущих периодов	

Организация производственного учета помимо формирования учетного плана предполагает и определенную группировку издержек предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета. При этом рекомендуется вести учет затрат по:

- видам затрат;
- местам их возникновения;
- центрам ответственности;
- носителям затрат.

Учет издержек по видам затрат – необходимое условие для итогового контроля издержек.

Учет издержек по местам их возникновения характеризует возможное направление организации учета производственных затрат. Здесь выполняется их планирование и нормирование. Эти два условия необходимы для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Каждому месту возникновения (рабочие места, цеха, конструкторское бюро и т. д.) присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Здесь выделяются главные и вспомогательные затраты.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить:

- действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений;

- распределение накладных издержек между отдельными видами продукции, которое часто необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

Особое место в организации управленческого учета занимают центры ответственности. Это сегменты предприятия, за результаты работы которых отвечают определенные менеджеры.

Цель **организации учета по центрам ответственности** состоит в следующем:

- накопление данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности;
- выявление отклонений от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности);
- выявление виновных лиц в перерасходе затрат, с отнесением расходов на ответственных лиц.

Администрация решает сама, в каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и каким образом увязать их с центрами ответственности. Одновременно решается вопрос **учета затрат по носителям**, который зависит от технологии производства, структуры выпускаемых изделий, работ и услуг и всего того, что является конечной продукцией деятельности предприятия. Данный подход важен для выбора метода калькулирования затрат.

ГЛАВА 4. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

4.1. Сущность калькулирования себестоимости

Калькуляция представляет собой комплексную систему экономических расчетов затрат производства на выпуск продукции, работ и услуг.

Теория и практика выработала общие подходы к организации учета затрат и калькулированию продукции.

Систему управленческого учета затрат определяют следующие взаимосвязанные элементы:

- 1) учет затрат на производство;
- 2) учет выхода готовой продукции;
- 3) определение удельной себестоимости.

Данная система учета затрат на производство должна выражать взаимосвязь способов обобщения издержек по:

- составу;
- содержанию;
- назначению;
- местам возникновения;
- центрам ответственности;
- видам продукции или работ;
- однородным группам;
- разукрупненным частям изделий;
- полуфабрикатам;
- способам контроля над использованием производственных ресурсов в соответствии с действующими нормами и планируемой эффективностью.

В этих условиях **целью калькулирования себестоимости** отдельных видов продукции (работ, услуг) является формирование информации:

- о величине издержек на всех стадиях изготовления этой продукции;
- о показателях, необходимых для:
 - 1) определения эффективности производства,
 - 2) контроля над затратами,
 - 3) изыскания резервов экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов,
 - 4) выявления финансовых результатов.

Значимость калькуляций в экономической работе вытекает из сущности себестоимости и определяющих ее уровень факторов:

- материалоемкости продукции;
- кооперирования и специализации производства;
- производительности труда и уровня заработной платы;
- внедрения новой техники и технологии;
- качества продукции;
- потерь.

Существенно повышается роль калькуляционных расчетов себестоимости при создании подлинного противозатратного хозяйственного механизма, ориентирующего предприятие на наилучшее удовлетворение общественных потребностей при минимальных затратах живого и овеществленного труда, получение максимальных конечных результатов на основе рационального использования производственных ресурсов.

Задачи калькулирования себестоимости продукции определяются целевым назначением калькуляции. Можно выделить главные задачи калькулирования:

- достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг;
- контроль над выполнением плановых заданий по себестоимости, соблюдением действующих расходных норм и нормативов затрат;
- определение рентабельности продукции и факторов, обуславливающих ее уровень;
- оценка эффективности работы хозрасчетных производств, цехов, участков, бригад при сравнении затрат (себестоимости) и результатов (продукции);
- обеспечение поступления информации для анализа резервов снижения себестоимости.

Основными принципами калькулирования являются:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам;
- выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы.

Принципы конкретизируются на предприятиях с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

Учет затрат и калькулирование себестоимости рассматривается как единый процесс формирования издержек производства.

Основные этапы калькуляционных расчетов в системе производственного учета себестоимости продукции представляются следующим образом:

- группировка первичных затрат по калькуляционным статьям расходов и по объектам учета затрат;

- определение себестоимости и отнесение на издержки основного производства затрат вспомогательного производства;
- распределение косвенных расходов между отдельными объектами учета затрат;
- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка возвратных отходов;
- оценка незавершенного производства;
- распределение затрат между товарным выпуском и незавершенным производством;
- расчет себестоимости каждого объекта калькулирования и се калькуляционной единицы.

Независимо от отраслевых особенностей промышленного производства система учета и калькулирования затрат предусматривает организационную модель, которая соответствовала бы достоверному и объективному выявлению результатов хозяйственной деятельности и контролю за ходом производства.

4.2. Нормы и нормативы затрат – основа калькулирования себестоимости

Прогрессивные нормы и нормативы являются важнейшими элементами противозатратного механизма, одним из условий повышения эффективности производства, совершенствования планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции, работ и услуг.

Норма – это предельно допустимая величина абсолютного расхода конкретных предметов труда, затрат рабочего времени на различных операциях технологического процесса, использования средств труда, связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и услуг.

Нормативы – это относительные величины, характеризующие, например, коэффициент использования металла, угара, режима работы оборудования и т. д.

Разработка технико-экономических норм и нормативов является составной частью калькулирования себестоимости продукции при любом методе учета затрат.

Все применяемые на предприятии нормы и нормативы классифицируются по ряду признаков.

В промышленном производстве по отношению к элементам производства регламентируются нормы и нормативы:

- расхода сырья, материалов, топлива на выпуск единицы основной продукции, изготовление инструмента, оснастки нестандартного оборудо-

вания, на эксплуатационные нужды, образование запасов незавершенного производства;

- размеров запасов сырья, материалов, топлива;
- расхода заработной платы (времени, выработки, трудоемкости);
- затрат на обслуживание оборудования и управление производством.

Одновременно применяется ряд вспомогательных нормативов:

- процент выхода заготовок, деталей, полуфабрикатов в течение отчетного периода;
- коэффициенты использования сырья, материалов (металлов, тканей, кожи, мяса, рыбы, молока и т. д.).

По целевому назначению нормы и нормативы классифицируются:

- по объекту нормирования – каждый вид продукции, полуфабрикаты, узлы, детали, вид работ, технологическая операция и др.;
- по виду ресурсов – сырье, основные и вспомогательные материалы, полуфабрикаты собственного производства и покупные и т. д.;
- по степени детализации расходов – специфицированные, сводные;
- по масштабам применения – индивидуальные, комплексные;
- по времени действия – текущие, годовые, перспективные;
- по характеру распространения – индивидуальные, применяемые на данном предприятии; групповые, разработанные для группы предприятий; отраслевые; межотраслевые.

По способам разработки нормы и нормативы подразделяются на:

- расчетно-аналитические;
- опытные;
- опытно-статические.

По расходу материалов применяются нормы:

- специфицированные;
- сводные;
- групповые;
- удельные;
- коэффициенты использования материалов.

Наряду с нормированием материальных и трудовых ресурсов разрабатываются нормы и нормативы расхода топлива, энергии на технологические цели, погашения износа инструментов и спецприспособлений, погашения расходов на подготовку и освоение производства, рецептуры компонентов сырья и материалов и т. д.

Действенность норм и нормативов будет тем выше, чем детальнее они разрабатываются.

Большое разнообразие применяемых норм требует участия в их разработке основных функциональных подразделений:

- отдела главного конструктора;
- службы главного технолога;
- отдела главного металлурга;
- отдела материально-технического обеспечения;
- планово-экономической и финансовой служб.

Последние составляют сметы расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, цеховых и общезаводских расходов, рассчитывают сметные ставки погашения расходов на подготовку и освоение производства, возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения, устанавливают планово-расчетные цены на работы и услуги, оказываемые цехами вспомогательного производства основному производству.

Все отделы и службы принимают участие в разработке плана организационно-технических мероприятий, определении экономической эффективности каждого мероприятия, сроков их осуществления и обусловленных ими величин изменений расходных нормативов.

Анализ текущих нормативных затрат по периодам года позволяет установить размер их снижения.

Соотношение плановых и нормативных затрат за отчетный период характеризует степень выполнения планов производства, расходов, доходов, организационно-технических мероприятий.

Нормы и нормативы могут использоваться в управленческом учете для учета затрат как по отдельным статьям калькуляции (заработная плата, материалы и т. д.), так и в целом (по всем калькуляционным затратам, например в нормативном методе).

Из вышесказанного следует, что от состояния нормативного хозяйства, качества применяемых норм зависит обоснованность показателей внутрифирменного планирования и соответственно учета и калькулирования себестоимости.

4.3. Виды и методы калькулирования

Технологические и организационные особенности производства, длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики готовой продукции требуют различного сочетания способов и приемов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Классификация систем учета и калькуляции затрат на производство

В отечественной литературе называют следующие **основные методы учета затрат и калькуляции фактической себестоимости** продукции:

- 1) нормативный;
- 2) попередельный;
- 3) позаказный.

Различия в производственных условиях требуют дополнительных признаков классификации, которые помогают эффективно организовать систему учета и отличить один метод от другого (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Дополнительные признаки классификации методов производственного учета

Рассмотрим отдельные системы учета затрат и калькуляции себестоимости продукции.

4.4. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Позаказный метод учета и калькуляции затрат используется в единичных и мелкосерийных производствах, выпускающих уникальные изделия, ограниченного потребления или создаваемых по требованию заказчика.

Позаказный метод применяется:

- на транспорте;
- в машиностроении и металлообрабатывающей промышленности;
- в строительстве;
- в самолето- и судостроении;
- в турбостроении;
- в полиграфии;
- при производстве мебели;
- при выполнении научно-исследовательских и конструкторских работ;
- при оказании аудиторских и консультационных услуг;
- в других производствах мелкосерийного и индивидуального типа.

На изготовление различных видов оборудования, работ и услуг открывается отдельный аналитический счет – производственный заказ, которому присваивается определенный шифр (номер), являющийся основным учетным регистром при позаказном методе. Таким образом, под заказом понимается отдельное изделие или мелкие партии одинаковых изделий, ремонтные, монтажные, научно-исследовательские, проектно-конструкторские и другие виды работ и услуг.

На карточках производственного заказа учитываются на основании первичных учетных документов все прямые затраты, связанные с изготовлением определенной продукции, работ и услуг. Учет затрат ведется в разрезе установленных статей калькуляции (основные материалы, заработная плата основных производственных рабочих) по каждому производственному заказу. Остальные (косвенные) затраты учитываются по местам их возникновения и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой (ставкой) распределения.

Объектом учета и калькуляции является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его изготовления как сумма всех затрат (прямых и косвенных, в доле, относимой на данный заказ) со дня открытия заказа.

Себестоимость единицы продукции в заказе рассчитывается как отношение расходов по выполнению заказа на количество изделий в нем.

Аналогично определяется сумма затрат по статьям калькуляции в расчете на весь заказ и на одно изделие. Отчетная калькуляция составляется только после выполнения заказа.

Учет издержек по отдельным заказам начинается с открытия заказа: «открыть заказ» – значит, заполнить соответствующий бланк заказа и создать аналитический счет с указанием шифра. Этот документ находится в бухгалтерии. Его форму предприятие разрабатывает самостоятельно. Он должен содержать следующую информацию:

- тип заказа (для собственных нужд или привлекаемый со стороны; разовый или сводный). Издержки по разовым заказам учитываются и отражаются в рамках одного отчетного периода. Учет издержек по долгосрочным или сводным заказам связан с распределением затрат между несколькими отчетными периодами;
- номер заказа (индивидуальный код);
- характеристику заказа (краткое описание работ по выполнению заказа);
- указание исполнителя (участок, выполняющий работы в рамках заказа);
- срок исполнения заказа;
- месяц, в котором учитываются (распределяются) издержки по заказу.

Поступающие в бухгалтерию первичные документы на прямые издержки материалов, начисление заработной платы, о потерях от брака, износе специальных приспособлений и инструментов и т. д. должны содержать номер заказа.

Все затраты, учтенные на заказе, являются незавершенным производством до момента окончания заказа. Отчетную калькуляцию выполняют только после завершения работ по заказу.

Главной проблемой при позаказном методе является распределение косвенных расходов (общепроизводственных, общехозяйственных, непрямых материальных и других затрат) между отдельными заказами. Косвенные издержки учитываются на отдельных синтетических или аналитических счетах. Распределение их между заказами может быть простым (одноступенчатым) или сложным (многоступенчатым), например косвенные издержки сначала могут распределяться по местам их возникновения – отдельным участкам одного цеха, а затем по заказам или изделиям.

Метод и базу распределения косвенных расходов предприятие выбирает самостоятельно и утверждает в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

На практике косвенные расходы распределяют между отдельными заказами предварительно, пользуясь бюджетными ставками (нормативами) распределения ожидаемых косвенных расходов.

Расчет бюджетной ставки производится в три этапа.

1. Оцениваются (прогнозируются) косвенные расходы предстоящего периода. Точность этого прогноза зависит от практического опыта, знаний и профессиональной интуиции бухгалтера-аналитика, так как при этом не-

обходимо учесть многие факторы: объективные (не зависящие от деятельности предприятия) и субъективные (зависящие от него). Например, существенной составляющей общепроизводственных расходов являются коммунальные услуги и электроэнергия, размер тарифов по которым зависит от экономических и политических факторов макроэкономики. Следовательно, повышение действующих тарифов по оплате коммунальных услуг и электроэнергии для предприятия объективный фактор, влияние которого в будущем периоде трудно предсказать бухгалтеру-аналитику. Однако именно от предприятия зависит рациональное использование электроэнергии и других материальных затрат. Такие субъективные факторы также должны учитываться бухгалтером-аналитиком при прогнозе косвенных расходов на предстоящий период.

2. Выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными производственными заказами и прогнозируется ее величина. Базой может быть характер выполняемых заказов, их размер, количество, оплата труда производственных рабочих. Так, в промышленности общепринятыми показателями для распределения косвенных расходов являются отработанные станко-часы, машино-дни, сумма начисленной заработной платы основным производственным рабочим. Могут применяться и другие измерители: например, при производстве ковров – квадратные метры, при оказании транспортных услуг – тонно-километры, пассажиро-километры, приведенные тонно-километры, при оказании аудиторских услуг – человеко-часы, человеко-дни, отработанные сотрудниками аудиторской фирмы. Выбрав в качестве базы распределения косвенных расходов какой-либо показатель, необходимо спрогнозировать его размер на предстоящий период.

3. Рассчитывается бюджетная ставка путем деления суммы прогнозируемых косвенных расходов на ожидаемую величину базового показателя.

Пример 1. Пример простого одноступенчатого распределения.

В производственном цехе выполняются два заказа на изготовление изделий в количестве 100 ед. в каждом. Ожидаемая сумма накладных расходов по цеху составляет 6250 руб., в качестве базы для распределения накладных расходов используются прямые материальные затраты, так как имеет место материальное производство.

Прямые расходы на изготовление 100 ед. составляют следующие величины.

Заказ № 1: прямые затраты на оплату труда – 1000 руб., прямые затраты на материалы – 2800 руб., стоимость обработки материалов – 200 руб.;

Заказ № 2: прямые затраты на оплату труда – 1000 руб., прямые затраты на материалы – 2200 руб., затраты на обработку материалов – 400 руб.

Ставка распределения накладных расходов составит 1,25 руб. (6250 руб. / (2800 руб. + 2200 руб.).

Доля накладных расходов, включаемых в каждый заказ на основе затрат на материалы составит:

заказ № 1: 3500 руб. (2800 руб. × 1,25 руб.);

заказ № 2: 2750 руб. (2200 руб. × 1,25 руб.)

Полная себестоимость заказа № 1 – 7500 руб., из них прямые затраты – 4000 руб. (1000 руб. + 2800 руб. + 200 руб.); накладные затраты, распределенные пропорционально прямым расходам на материалы, – 3500 руб.; себестоимость единицы изделия – 75 руб. (7500 руб. / 100 ед.)

Полная себестоимость заказа № 2 – 6750 руб., из них прямые затраты – 4000 руб. (1400 руб. + 2200 руб. + 400 руб.); накладные затраты, распределенные пропорционально прямым расходам на материалы – 2750 руб. себестоимость единицы изделия – 67 руб. 50 коп. (6750 руб. / 100 ед.).

Пример 2.

Ожидаемая сумма косвенных расходов в плановом периоде составит 125 000 руб. В качестве базы для их распределения выбрана заработная плата основных производственных рабочих, которая, по оценке бухгалтерии, ожидается в сумме 50 000 руб.

Решение

1. Определяем бюджетную ставку косвенных расходов:

$$125\ 000 / 50\ 000 = 2,5,$$

т. е. на 1 руб. заработной платы основных производственных рабочих будет приходиться 2,5 руб. косвенных расходов. Рассчитанная бюджетная ставка используется для калькулирования издержек по заказам.

2. В карточке учета издержек по заказу содержится следующая информация:

- фактически израсходованные материалы – 20 000 руб.;
- фактические затраты на оплату труда основных производственных рабочих – 5600 руб.

3. На основании этих данных вычисляем косвенные расходы, приходящиеся на заказ «А»:

$$5600 \times 2,5 = 14\ 000 \text{ руб.}$$

Определяем себестоимость заказа «А»

$$20\ 000 + 5600 + 14\ 000 = 39\ 600 \text{ руб.}$$

Если, в соответствии с учетной политикой предприятия, затраты, собранные в течение учетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы», не распределяются между производственными заказами и прямо относятся на себестоимость реализованной продукции (в дебет счета 90 «Продажи»), то вышеописанным способом распределяются лишь ожидае-

мые производственные косвенные расходы, т. е. предполагаемый дебетовый оборот счета 25 «Общепроизводственные расходы». В бухгалтерском учете это будет записано:

Дт сч. 20 «А» «Основное производство» (заказ «А»).

Кт сч. 25 «Общепроизводственные расходы» – 14 000 руб.

Если учетной политикой предприятия прямое списание общехозяйственных расходов не предусмотрено, то распределяться будут затраты не только счета 25, но и счета 26.

В этом случае к рассмотренным трем этапам добавляется четвертый – прогнозная оценка непроизводственных косвенных расходов, т. е. оборота по дебету счета 26.

В настоящем примере 125 000 руб. – ожидаемые производственные косвенные расходы (дебетовый оборот счета 25).

Ожидаемые непроизводственные косвенные расходы (дебетовый оборот счета 26) – 62 500 руб., т. е. бюджетная ставка распределения косвенных непроизводственных расходов составляет $62.500 / 50.000 = 1,25$ руб.

Таким образом, на 1 руб. заработной платы основных производственных рабочих в планируемом периоде непроизводственные косвенные расходы будут составлять 1,25 руб.

Следовательно, в калькуляции себестоимости заказа «А» появится дополнительная статья – «Общехозяйственные расходы». Сумма затрат по этой статье составит

$$5600 \times 1,25 = 7000 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете возникнет дополнительная проводка:

Дт сч. 20 «А» «Основное производство» заказ «А».

Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы» – 7000 руб.

Полная себестоимость изготовления заказа «А» в этом случае равна

$$20.000 + 5600 + 14.000 + 7000 = 46.600 \text{ руб.}$$

Аналогичным путем в течение отчетного периода организуется учет по всем размещенным на предприятии заказам.

Калькуляцию заказа производят по мере его окончания. Все затраты группируют в карточках производственного заказа.

До завершения всех работ по заказу затраты представляют собой незавершенное производство. Себестоимость законченного заказа определяют суммированием затрат.

Сводный учет затрат по заказам может быть организован по нескольким вариантам с помощью:

- контрольных счетов;
- раздельного учета;
- калькуляции себестоимости по контракту.

Контрольные счета – все бухгалтерские записи производят в ведомостях, итоги переносятся в главную книгу.

Раздельный учет – предусматривает дублирование записей в двух видах учета.

Калькуляция себестоимости по контракту – система учета и калькулирования крупных изделий с длительным циклом производства.

Контрактом предусматриваются промежуточные выплаты производителю по этапам за выполненные работы. Сумма платежей обуславливается стоимостью реализованных работ, подтвержденных актом заказчика. По мере поступления оплаты рассчитываются затраты, которые необходимо включить в себестоимость реализованной продукции для расчета прибыли за данный период. Здесь же определяется себестоимость незавершенных и не сданных заказчику работ.

При использовании системы калькуляции по контракту рекомендуется придерживаться установленных для этой системы принципов:

1) не рассчитывать прибыль на ранних этапах выполнения контракта в связи с низкой достоверностью оценки доходов и затрат;

2) проявлять осмотрительность – убытки, выявленные в отчетном периоде, должны быть отнесены к себестоимости реализованных работ этого же периода;

3) быть осмотрительным при значительных затратах на контракт, выполненный в пределах 35–85%. Прибыль на дату отчета рассчитывается по формуле

$$\text{Прибыль} = 2/3 \text{ предполагаемой прибыли} \times \frac{\text{Полученные суммы от заказчиков}}{\text{Стоимость сданных работ}}$$

или

$$\text{Предполагаемая прибыль} = \text{Стоимость сданных работ} - \text{Себестоимость сданных работ} - \text{Резерв на непредвиденные расходы}$$

Таким образом, система позаказного учета и калькуляции себестоимости характеризуется:

- концентрацией данных о расходах и отнесением затрат на отдельные виды работ или готовой продукции;
- изменением величины затрат по каждой завершенной партии, а не за промежутки времени;
- ведением в главной книге счета 20 «Основное производство», по дебетовому остатку которого показывается величина незавершенного производства.

Позаказный метод может использоваться и в условиях массового производства изделий одного наименования. Например, он находит применение в швейном производстве, где объектом калькуляции и учета за-

трат выступает конкретный вид изделия (одежды), изготавливаемого по заказу в зависимости от прејскуранта (артикул, сорт, размер и т. п.). По-заказный метод учета применяется также при учете затрат на создание научно-технической продукции, что прямо указано в Типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, утвержденных приказом Министерства науки Российской Федерации от 15.06. 1994 г. № ОР-22-2-46. Затраты по созданию научно-технической продукции группируются следующим образом:

- по договорам (заказам) на создание научно-технической продукции;
- по календарным периодам, по истечении которых подводятся итоги исполнения сметы затрат;
- по видам затрат (элементам и статьям);
- по источникам финансирования;
- по месту возникновения затрат (отделам, лабораториям и другим структурным подразделениям) – только для целей внутреннего коммерческого расчета в научной организации.

Объектом учета и калькуляции является отдельная работа, выполняемая по договору (заказу) на ее проведение. Прямые затраты по каждому договору включаются в себестоимость работы на основании первичной учетной документации. Косвенные расходы ежемесячно распределяются между договорами (заказами).

Сводный аналитический и синтетический учет затрат основного производства научных организаций осуществляется с использованием карточек учета затрат на производство и сводной ведомости затрат на производство.

Показательным методом учитываются затраты на предприятиях издательской деятельности, что предусматривается Инструкцией по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях издательской деятельности, утвержденной приказом Министерства печати и информации Российской Федерации от 28.12. 1993 г. № 259. Согласно этой Инструкции, все издательские расходы, входящие в состав общеиздательской себестоимости, делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы учитываются непосредственно по определенному изданию (заказу). В большинстве случаев к ним относятся авторский гонорар; гонорар художникам и графикам с отчислениями; расходы на полиграфическое исполнение; стоимость бумаги, картона, переплетных и других материалов; часть редакционных и коммерческих расходов, связанных с конкретным названием; потери от брака (по отчету).

Косвенные расходы не могут быть отнесены на конкретные издания (заказы). Это, например, общеиздательские расходы, часть редакционных и коммерческих расходов.

Учет фактических затрат на выпуск и реализацию издательской продукции и калькуляции ее полной себестоимости организуется позаказным методом. Объектом учета затрат и калькуляции себестоимости издательской продукции является отдельный производственный заказ на каждое название. Первичную документацию на выплату авторского гонорара, оплату счетов за полиграфическое исполнение, расходы на бумагу, картон, переплетные и другие материалы и т. д. составляют с обязательным указанием номера и названия издания (заказа). Фактическую себестоимость тиража каждого заказа определяют после его выполнения.

На транспорте производственным заказом является вид деятельности (перевозки, перегрузочные работы, транспортно-экспедиционные услуги и др.), на перевозках – вид перевозок (грузовые, пассажирские), по каждому виду перевозок – род груза (минерально-строительные материалы, песок, металл, уголь, руда, лес и др.), вид сообщения (прямое, местное, дальнее, пригородное и т. д.), вид флота (самоходный грузовой, нефтеналивной, несамоходный и др.).

Исходя из вышеизложенного, особенности позаказного метода заключаются в следующем:

- аккумуляция всех понесенных (прямых и распределяемых косвенных) затрат на отдельных производственных заказах (видах работ, изделий, партий готовой продукции, услуг и т. д.);
- аккумуляция затрат по каждому завершенному производственному заказу, а не за промежуток времени (отчетный период), сопоставление фактических калькуляций заказов;
- ведение по предприятию только одного счета по незавершенному производству. Этот счет расшифровывается по данным отдельных карточек учета затрат по каждому заказу, находящемуся в производстве.

Позаказный метод иллюстрирует рис. 4.3.

Преимущества позаказного метода заключаются в том, что он позволяет:

- более точно определить затраты на конкретный производственный заказ и соответственно контролировать соотношение цены и затрат;
- оценить эффективность отдельных производственных заказов, выявить наиболее прибыльные (рентабельные) заказы;
- осуществить действенный контроль над затратами заказа путем расчета отклонений между плановыми (нормативными) и фактическими калькуляциями;

Пример 3.

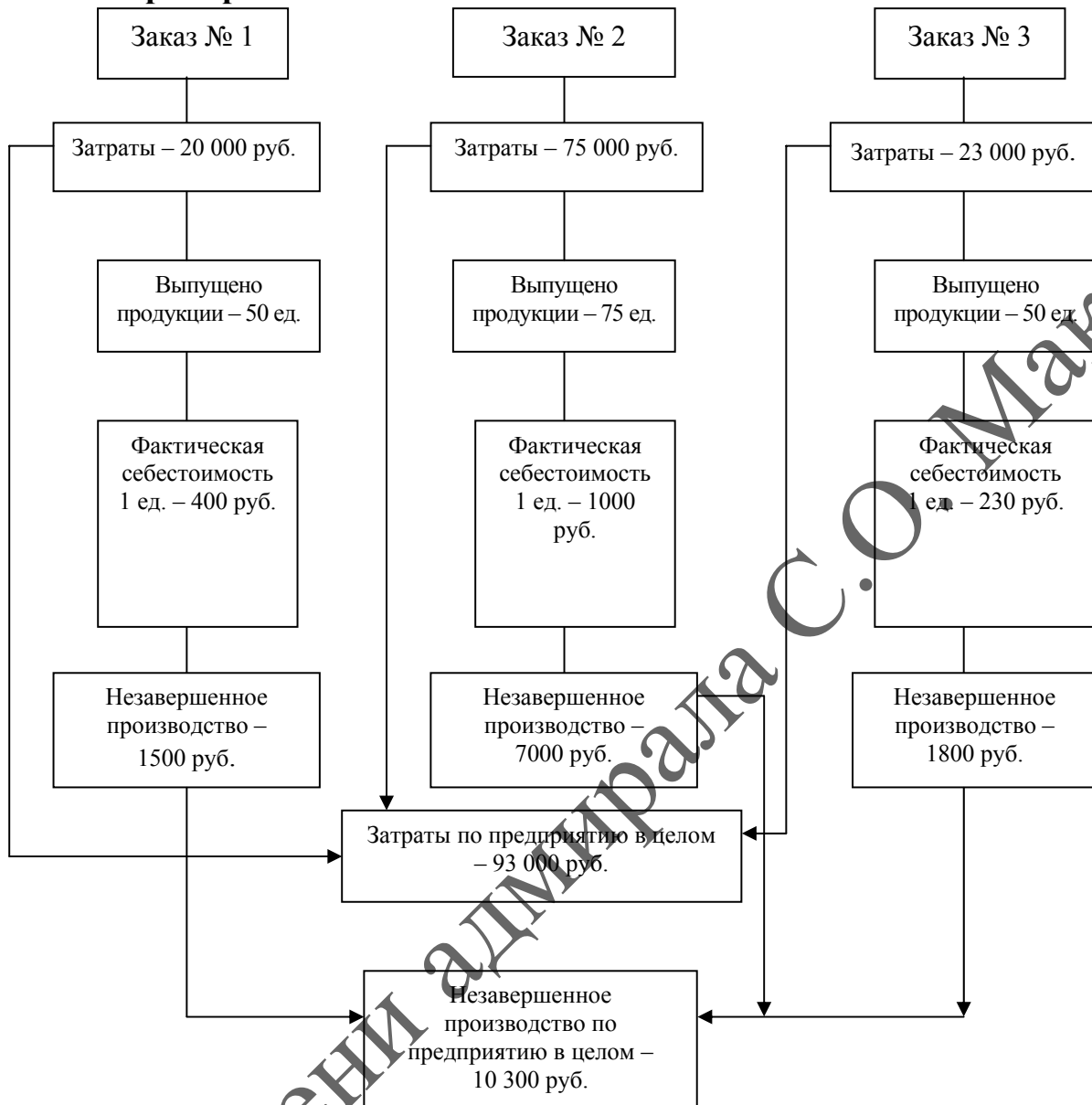


Рис. 4.3. Показный метод учета затрат и калькуляции себестоимости продукции

- сформировать базу для планирования производственных затрат и отпускных цен по будущим заказам;
- контролировать динамику прямых производственных и накладных расходов по отдельным заказам (темпы роста, снижение). Если наблюдается рост издержек, то детализованная информация из соответствующих учетных регистров позволит выявить его причины;
- распределять с большей точностью косвенные (накладные) расходы между заказами;
- относительно просто организовать управленческий учет производственных затрат и технологий калькуляции себестоимости заказа.

К **недостаткам** показного метода относятся:

- сопоставление плановой и фактической себестоимости возможно только после завершения заказа;
- сложности с проведением инвентаризации незавершенного производства как в целом по предприятию, так и по отдельным производственным заказам;
- сложность расчета ставок распределения косвенных расходов;
- отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат по заказу;
- высокая трудоемкость работ, так как учет и исчисление себестоимости, контроль затрат ведутся по отдельным заказам, что требует значительной детализации;
- большой объем незавершенного производства при длительных сроках выполнения заказа;
- фактическая калькуляция себестоимости может быть составлена только по завершению всех работ по производственному заказу, поэтому как средство выявления резервов производства метод малоэффективен.

Применение позаказного метода требует соблюдения по каждой отдельной партии количества, вида, размера, качества создаваемой продукции, что ведет к различию затрат по каждому виду продукции. Любая попытка усреднить затраты по двум или более партиям приводит к неточному определению себестоимости продукции каждой партии.

4.5. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Попроцессный метод учета и калькуляции себестоимости применяется в отраслях с серийным, массовым производством однотипной продукции или на предприятиях с непрерывным производственным циклом. Его чаще всего используют в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной и др.) и энергетике, а также в перерабатывающих отраслях с простейшим технологическим циклом производства (например, в цементной промышленности, на предприятиях по производству асфальта и др.).

Все вышеперечисленное характеризуется массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом, ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции (оказываемых услуг), единой единицей измерения и калькуляции, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция (оказываемая услуга) является одновременно объектом и учета затрат, и калькуляции.

Таким образом, попроцессная калькуляция удобна для тех компаний, которые производят большую массу одинаковой продукции посредством ряда операций, стадий, процессов.

Себестоимость единицы продукции рассчитывается делением себестоимости производства за определенный период на количество изделий, выпущенных за это время.

Наиболее подходят для попроцессной калькуляции предприятия, имеющие такие особенности:

- качество продукции однородно;
- отдельный заказ не оказывает влияния на производственный процесс в целом;
- выполнение заказов покупателя обеспечивается на основе запасов производителя;
- производство является серийным, массовым и осуществляется поточным способом;
- применяется стандартизация технологических процессов и продукции производства;
- спрос на выпускаемую продукцию постоянен;
- контроль затрат по производственным подразделениям более целесообразен, чем учет на основе требований покупателя или характеристик продукции;
- стандарты по качеству проверяются на уровне производственных подразделений.

Несмотря на общие черты массового производства, каждая из добывающих отраслей промышленности имеет свои особенности, от которых зависят не только организация и технология производства, но и методика учета и контроля за затратами.

Так, в угольной промышленности и других добывающих производствах, кроме классификации затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции, предусматривается их группировка по следующим процессам производства:

- горно-подготовительные работы;
- очистные работы;
- транспортировка угля, породы и других грузов, с учетом расходов на содержание внутришахтного транспорта;
- вентилирование (общешахтное);
- дегазация, кондиционирование и осушение (общешахтное);
- содержание и ремонт горных выработок;
- отгрузка угля потребителю (отборка породы, сортировка угля, погрузка в железнодорожные вагоны);
- прочие процессы (в том числе подземные).

Различают методы простой, двухступенчатой и многоступенчатой калькуляционной системы.

При методе простой калькуляции в добывающих и энергетических отраслях себестоимость единицы продукции рассчитывается по формуле

$$C_{\text{ед}} = \frac{З}{K}, \quad (4.1)$$

где $C_{\text{ед}}$ – себестоимость единицы продукции, руб.; $З$ – совокупные затраты за отчетный период, руб.; K – количество произведенной за отчетный период продукции в натуральном выражении (штуки, тонны, метры и т. д.).

При этом обязательно соблюдаются два принципа: производится один вид продукции; не возникают запасы полуфабрикатов и готовой продукции.

Предприятия этих отраслей являются однопроцессными (однопердельными). При добыче одного вида продукции (например, каменного угля) или выработке одного вида энергии (в частности, электрической) все затраты на производство учитываются в целом и включаются в себестоимость продукции прямым путем на основании первичных документов.

В целях контроля над соблюдением установленных смет общепроизводственные и общехозяйственные расходы на этих предприятиях можно учитывать на счетах 25 и 26. Однако они не требуют распределения по видам продукции. В производствах, добывающих или вырабатывающих два или несколько видов продукции, например электрическую и тепловую энергию, нефть и попутный газ, прямые затраты сразу относят на тот вид продукции, для которого они израсходованы, а косвенные расходы распределяют между видами продукции пропорционально установленной базе или коэффициентным способом.

Таких производств, где не возникают запасы готовой продукции, мало, поэтому простой метод калькуляции находит ограниченное применение.

При методе двухступенчатой калькуляции себестоимость рассчитывается по следующей формуле:

$$C_{\text{ед}} = (З_{\text{пр}} + З_{\text{упр}}) / K_{\text{пр}} + K_{\text{упр}}, \quad (4.2)$$

где $C_{\text{ед}}$ – полная себестоимость единицы продукции, руб.; $З_{\text{пр}}$ – совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.; $K_{\text{пр}}$ – количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде; $З_{\text{упр}}$ – управленческие и сбытовые издержки отчетного периода, руб.; $K_{\text{упр}}$ – количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Метод двухступенчатой калькуляции позволяет:

- оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости;

- отнести издержки по управлению и сбыту в полном объеме на количество реализованной продукции.

При этом методе расчет себестоимости единицы продукции ведется в три этапа. На первом рассчитываются производственная себестоимость всей изготовленной продукции ($Z_{пр}$) и удельная производственная себестоимость единицы продукции; на втором вычисляются сумма управленческих и сбытовых расходов по реализации ($Z_{упр}$) и удельные управленческие затраты на единицу реализованной продукции; на третьем полученные показатели суммируются и определяется полная себестоимость единицы реализованной продукции ($C_{ед}$).

Метод двухступенчатой калькуляции в значительной степени отражает практическое использование системы учета затрат по местам их возникновения.

При методе многоступенчатой калькуляции должны соблюдаться следующие принципы:

- производственный процесс состоит из нескольких стадий;
- на выходе каждой стадии имеются промежуточные склады полуфабрикатов;
- по стадиям запасы полуфабрикатов меняются.

Расчет себестоимости единицы продукции методом многоступенчатой простой калькуляции ведется по следующей формуле:

$$C_{ед} = Z_{пр}^1 / K^1 + Z_{пр}^2 / K^2 + Z_{пр}^3 / K^3 + \dots + Z_{упр} / K_{упр}, \quad (4.3)$$

где $Z_{пр}^1, Z_{пр}^2, Z_{пр}^n$ – совокупные производственные издержки каждого передела, руб.; K^1, K^2, K^n – количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.; $Z_{упр}$ – управленческо-сбытовые расходы отчетного периода, руб.; $K_{упр}$ – количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде, шт.

Для более точных расчетов целесообразно учитывать удельные затраты сырья и материалов отдельно, а в рамках переделов – лишь добавленные затраты (заработную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Эта система калькулирования называется **калькуляцией издержек по стадиям обработки**. Тогда расчет себестоимости единицы продукции ведется по формуле

$$C_{ед} = Z_{м} + Z_{доб}^1 / K^1 + Z_{доб}^2 / K^2 + \dots + Z_{доб}^n / K^n + Z_{упр} / K_{упр}, \quad (4.4)$$

в которой $C_{ед}$ – полная себестоимость; $Z_{доб}^1, Z_{доб}^2, Z_{доб}^n$ – добавленные затраты каждого передела, руб.; $Z_{упр}$ – управленческо-сбытовые расходы отчетного периода, руб.; K^1, K^2, K^n – количество полуфабрикатов, реализованных в отчетном периоде каждым переделом, шт.; $K_{упр}$ – количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде, шт.

Пример 4.

По предприятию, охватывающему три передела, за отчетный период имеется следующая информация:

	П ₁	П ₂	П ₃
Количество произведенных полуфабрикатов, шт.	24 000	22 000	20 000
Добавленные затраты каждого передела, тыс. руб.	400	600	1000

Затраты сырья и материалов на единицу продукции – 100 руб.

Административно-управленческие расходы за отчетный период – 400 тыс. руб.

Реализовано в течение отчетного периода – 16 000 ед. продукции.

Условно допускаем, что местом потребления сырья и материалов является первый передел (П₁). Реализация осуществляется после полной обработки, т. е. после стадии П₃.

Решение

Расчет себестоимости единицы продукции в данном случае будет иметь следующий вид:

$$C_{\text{ед}} = 100 + 400\,000/24\,000 + 600\,000/22\,000 + 1\,000\,000/20\,000 + 400\,000/16\,000 = 100 + 16,7 + 27,3 + 50 + 25 = 219 \text{ руб.}$$

Полная себестоимость реализованной продукции составит 3504 тыс. руб.

Как следует из данных расчета, на выходе из передела П₁ себестоимость полуфабриката равна $100 + 16,7 = 116,7$ руб., из передела П₂ – соответственно $116,7 + 27,3 = 144$ руб., из переделу П₃ – $144 + 50 = 194$ руб.

С учетом количества полуфабрикатов, произведенных в течение отчетного периода на каждом переделе, стоимостная оценка изготовления полуфабрикатов составит по каждому переделу:

$$П_1 - 24\,000 \times 116,7 = 2\,800,8 \text{ тыс. руб.};$$

$$П_2 - 22\,000 \times 144,0 = 3\,168 \text{ тыс. руб.};$$

$$П_3 - 20\,000 \times 194,0 = 3\,880 \text{ тыс. руб.}$$

Запасы полуфабрикатов:

$$П_1: 1000 \text{ шт.} \times 116,7 = 116\,700 \text{ тыс. руб.},$$

$$П_2: 1000 \text{ шт.} \times 144,0 = 144\,000 \text{ тыс. руб.}$$

$$\text{Запасы готовой продукции: } 2000 \text{ шт.} \times 194,0 = 388\,000 \text{ тыс. руб.}$$

Затраты переносят на себестоимость по мере завершения работ.

Этапы калькулирования прослеживаются в отчетах о производстве продукции и связанных с ним затратах. В финансовом учете при попроцессном методе для каждого цеха открывают отдельный аналитический счет.

На практике применяют **три варианта** попроцессного метода учета затрат: последовательный, параллельный и раздельный.

Последовательный вариант – стоимость готового изделия переходит на счет 40 «Готовая продукция» из последнего цеха, т. е. незавершенное производство доведено до конечной продукции предприятия.

Параллельный учет предназначен для выпуска одного изделия или группы однородных изделий.

Раздельный учет предусматривает, что технология производства однородных продуктов имеет разные процессы обработки.

Для попроцессной калькуляции затрат используется так называемая сводная ведомость затрат на производство. В ней обобщаются как полные затраты, так и показатели удельной себестоимости, отнесенные на то или иное подразделение, и содержится распределение полных затрат между запасами незавершенного производства и единицами завершенной и переданной далее для переработки (или запасами готовой продукции) продукции.

Сводная ведомость затрат на производство охватывает все этапы калькуляции.

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность попередельного калькулирования. Иногда термин «попроцессное калькулирование» используют как синоним попередельного метода учета. В действительности между ними имеются различия.

Преимущества попроцессного метода заключаются в следующем:

- относительная простота расчетов по сравнению с другими методами калькуляции себестоимости;
- аккумулярование производственных затрат по подразделениям;
- организация управленческого учета издержек по местам их возникновения, что позволяет выделять производственные и административно-управленческие издержки;
- формирование суммы затрат по каждому завершенному процессу, стадии;
- это менее трудоемкий метод учета по сравнению с позаказным: не ведутся карточки учета заказов, отсутствует необходимость распределения косвенных затрат;
- учет затрат и калькуляция себестоимости продукции осуществляются за отчетный период, а не за время выполнения работ, как при позаказном методе;
- не сложен для применения и обеспечивает достоверные данные калькуляций;

К **недостаткам** этого метода можно отнести следующие:

- сложность расчета усредненной себестоимости продукции, себестоимости продукции на определенной стадии, процесса производства;

- эффективен только при незначительных размерах незавершенного производства;
- ограниченная область применения, в связи с требованиями отсутствия запасов полуфабрикатов и готовой продукции.

4.6. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости

Попередельный метод применяется на производствах с комплексным использованием сырья и материалов, а также в отраслях промышленности с массовым, крупносерийным и поточным производством, в научно-исследовательских и проектно-конструкторских организациях и др., в которых сырье и материалы проходят последовательно несколько самостоятельных фаз обработки (переделов, стадий).

Каждый передел, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт, а полуфабрикат собственного производства, за исключением последнего передела. Этот полуфабрикат может быть передан на следующий передел для дальнейшей обработки либо реализован на сторону другим предприятиям как готовый полуфабрикат. По результатам последнего передела выпускается готовая продукция.

Сущность попередельного метода заключается в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства.

Передел – это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката или готовой продукции.

В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию, т. е. на выходе из последнего передела имеем не полуфабрикат, а законченный продукт.

Например, текстильное производство состоит из ряда самостоятельных переделов, основными из которых являются прядение, ткачество и отделка. Исходным сырьем для ткацкого производства служит хлопок-волокно, грязная и мытая шерсть, шелк-сырец и другие материалы. Они поступают в первый передел – прядильное производство, его полуфабрикатом становится пряжа. Она может передаваться в следующий передел – ткачество, а может быть реализована другим организациям как готовый полуфабрикат.

Готовым полуфабрикатом второго передела (ткацкого производства) является суровье (суровая ткань), которая может передаваться в третий передел – отделку либо реализовываться другим организациям как готовый полуфабрикат.

По результатам третьего передела (отделочного производства) выпускается готовая продукция – ткань с нужным рисунком.

В черной металлургии переделами являются: чугунное производство (доменный процесс), стальное производство (сталеплавильный процесс), прокатное производство. Схема попередельного метода приведена на рис. 4.4.

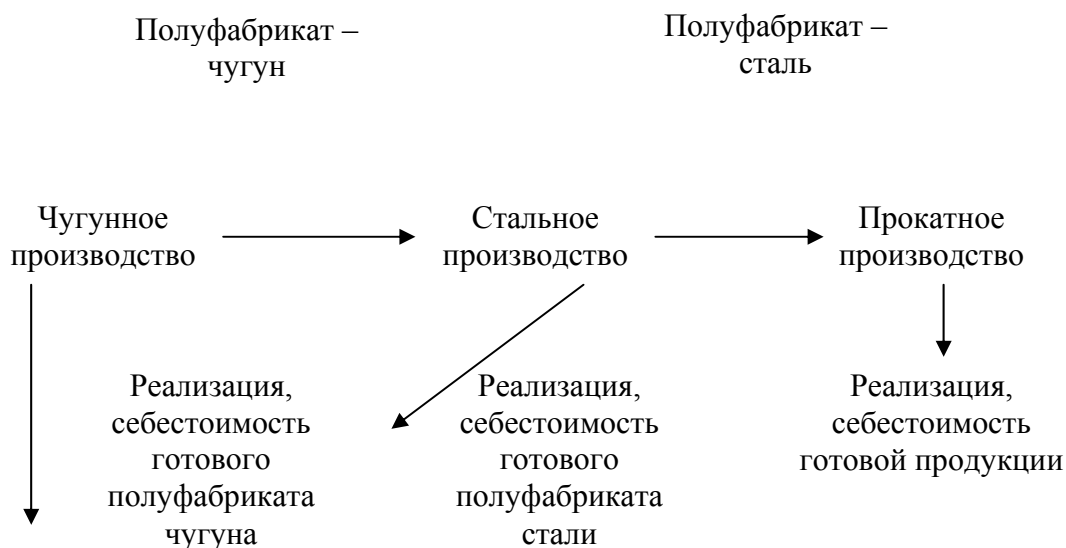


Рис. 4.4. Схема попередельного метода учета затрат и калькуляции себестоимости (на примере металлургической промышленности)

Особенности попередельного метода учета:

- учет затрат ведется по переделам безотносительно к отдельным заказам, что позволяет калькулировать себестоимость продукции каждого передела;
- списание затрат осуществляется за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- организация аналитического учета ведется по каждому переделу к синтетическому счету 20 «Основное производство»;
- простота и дешевизна учета: нет карточек учета отдельных заказов, отсутствует необходимость распределения косвенных расходов между отдельными заказами.

Попередельный метод калькуляции себестоимости продукции применяется в текстильной, химической, нефтеперерабатывающей, цементной, металлургической, целлюлозной, бумажной, хлопчатобумажной отраслях промышленности, проектно-конструкторских организациях и в других предприятиях массового производства продукции.

Массовое производство характеризуется:

- постоянством выпуска небольшой номенклатуры изделий в больших количествах;
- специализацией рабочих мест на выполнении, как правило, одной постоянно закрепленной операции;
- значительным удельным весом механизированных и автоматизированных процессов и резким снижением ручных работ;
- применением труда рабочих, специализированных на ограниченном круге работ.

При попередельном методе в качестве объекта учета и калькуляции себестоимости продукции могут приниматься как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и пр. При этом расходы могут учитываться по переделу (фазе, стадии) в целом, а себестоимость отдельных видов продукции, включенных в калькуляционную группу, может исчисляться с помощью других экономически обоснованных методов.

Перечень переделов (фаз, стадий производства), по которым осуществляются учет затрат и калькуляции себестоимости продукции, порядок определения калькуляционных групп продукции и исчисления себестоимости незавершенного производства или его оценки, устанавливается отраслевыми инструкциями. В промышленности применяются два варианта попередельного метода учета затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции – бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

Применение первого или второго варианта попередельного метода зависит от необходимости определения себестоимости полуфабрикатов, которые являются незаконченной продукцией основного производства, но могут быть реализованы и другим организациям.

При бесполуфабрикатном методе ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражается; его контролируют от одного передела к другому по данным оперативного учета в натуральном выражении, который ведется по переделам (в цехах). Себестоимость готовой продукции, выпускаемой на последнем переделе, составляет сумму затрат на всех переделах. Себестоимость же продукции в промежуточных переделах не исчисляется.

Схема учета затрат при бесполуфабрикатном методе приведена на рис. 4.5.

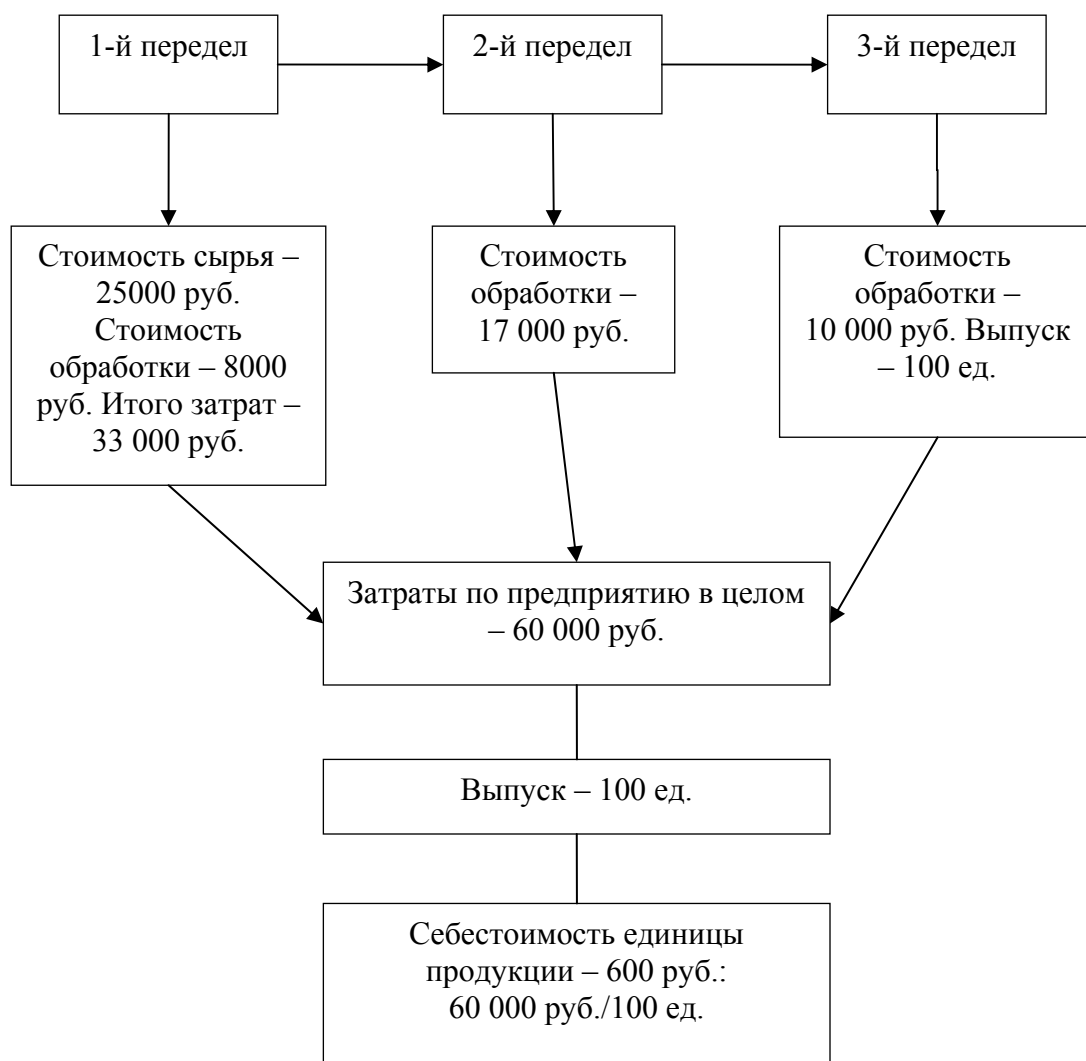


Рис. 4.5. Попередельный бесполуфабрикатный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции

Этот метод является более достоверным и точным, менее трудоемким, а значит, более дешевым, чем полуфабрикатный. Его основное достоинство состоит в отсутствии каких-либо расчетов, расшифровывающих затраты предыдущих переделов. Он способствует организации оперативного контроля и анализа затрат на каждом переделе.

Однако в бесполуфабрикатном методе учета имеются и недостатки, основной из них заключается в том, что этот метод учета не позволяет определить себестоимость полуфабрикатов при передаче их из одного передела в другой и при необходимости их реализации на сторону.

Использование данного метода предполагает обязательное проведение инвентаризации незавершенного производства одновременно во всех цехах (переделах), так как затраты на него учитываются в местах их изготовления до выпуска готовой продукции.

При бесполуфабрикатном методе учета себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела, т. е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Такое наложение в учете издержек организации называется внутриводским оборотом, который и подлежит исключению при суммировании затрат по организации в целом.

Движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими проводками и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

Полуфабрикатный учет производственных затрат может быть организован с использованием активного счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или без него. В первом случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдают на склад. Эту операцию бухгалтерия оформляет записью по дебету счета 21 и кредиту счета 20, отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 отражается стоимость полуфабрикатов, переданных на дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20) или реализованных другим предприятием (в корреспонденции со счетом 90.1 «Выручка»).

Во втором случае продукты переделов не сдают на склад, а в соответствии с технологической документацией передают в последующий передел. В этом случае бухгалтерия делает записи в аналитическом учете к синтетическому счету 20:

Д20 (передел, цех А).

К20 (передел, цех Б).

Следует отметить преимущества полуфабрикатного метода:

- наличие бухгалтерской информации о себестоимости полуфабрикатов на выходе из каждого передела. Эта информация необходима для формирования цены при реализации полуфабрикатов на сторону;
- позволяет выявить и учитывать остатки незавершенного производства в местах его накопления;
- дает возможность организации контроля над движением полуфабрикатов собственного производства как внутри предприятия, так и при реализации другим предприятиям;
- нет необходимости одновременной инвентаризации незавершенного производства по всему предприятию (только на конкретном переделе).

Однако этот метод имеет и недостатки:

- наличие внутриводского оборота, затрудняющего оценку затрат в каждом переделе в отдельности;
- является более сложным и трудоемким по сравнению с бесполуфабрикатным методом.

В целом *преимущества* попередельного метода по сравнению с ранее рассмотренными методами учета затрат и калькуляции себестоимости заключается в следующем: требует меньше усилий для сбора и группировки издержек и более экономичный, по сравнению с позаказным методом; позволяет определять себестоимость отдельных фаз, переделов обработки продукции по производственным цехам, выявлять места и причины возникновения отклонений фактической себестоимости продукции от плановой (нормативной).

Попередельный метод имеет ряд *недостатков*:

- применяется только на предприятиях массового производства;
- используется лишь в производствах, имеющих отдельные переделы, фазы, стадии;
- отсутствует оперативный контроль над уровнем затрат, инвентаризация незавершенного производства сложна и громоздка;
- чрезмерно усредняет себестоимость продукции;
- не учитывает сезонные особенности производства, а в своих модификациях приводит к повторному учету одних и тех же издержек в себестоимости полуфабрикатов и готовой продукции;
- не принимаются в расчет различия в затратах материальных ресурсов и потерях времени работников на отдельных этапах производственной деятельности, а также различия в издержках по хранению запасов и др.;
- имеются определенные сложности в распределении косвенных затрат между переделами, полуфабрикатами и т. д.;
- учет затрат ведется по переделам, а не по видам продукции;
- прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные – по цеху, производству, организации в целом с последующим
- распределением между себестоимостью продукции переделов согласно принятым базам распределения;
- списание затрат выполняется за отчетный период, а не за время изготовления заказа.

4.7. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции

нормативным методом

Нормативный метод учета затрат и калькуляции себестоимости применяется в отраслях с серийным и массовым производством сложной продукции, чаще всего в обрабатывающей промышленности.

Основными задачами данного метода являются:

- рациональное использование всех видов ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);

- внедрение эффективных, научно обоснованных норм затрат по всем калькуляционным статьям;
- выявление непроизводительных потерь, возможных резервов повышения эффективности производства;
- организация контроля над затратами по каждому центру возникновения затрат.

Сущность нормативного метода заключается в том, что калькуляция фактической себестоимости базируется на нормативной себестоимости продукции, работ и услуг, которая рассчитывается до начала отчетного периода на основе действующих на предприятии норм затрат на все виды ресурсов.

Нормативы по затратам материалов и труда основаны на инженерных оценках и расчетах, изучении трудовых операций, зависят от типа и качества используемых материалов и оборудования. В основе расчета нормативов накладных общепроизводственных и общехозяйственных расходов лежит база данных о затратах в прошлых отчетных периодах.

Обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от нормативных с указанием места их возникновения, причин и виновников. Отклонения от норм могут представлять собой экономию или перерасход. Фиксируются также изменения текущих норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции. Изменения норм сводятся к снижению или повышению их в последующие отчетные периоды (месяц, квартал, год).

Фактическая себестоимость рассчитывается как алгебраическая сумма нормативной себестоимости, выявленных отклонений от норм и изменений норм по каждой статье калькуляции.

Все нормы в зависимости от длительности их действия и времени расчета подразделяются на текущие и плановые.

Текущие нормы разрабатываются на каждый месяц и действуют в течение месяца. На их основе составляют сменные планы работ, отпускаются материалы на рабочие места, оплачиваются выполненные работы и составляются ежемесячные нормативные калькуляции.

Плановые нормы предусматриваются квартальными и годовыми планами и являются средними на планируемый период.

В основе нормативного метода лежат текущие нормы. Основными элементами нормативного метода являются:

- 1) разработка нормативных калькуляций себестоимости по всему ассортименту выпускаемой продукции по действующим на начало месяца нормам;
- 2) выполнение оперативного учета изменений норм по мере освоения производства, внедрения новой техники и технологий. Учет ведется по объектам учета затрат и калькуляции;

3) выявление, документирование и учет отклонений от норм расходов по причинам их возникновения и виновникам, по местам и центрам затрат, группам однородных изделий и другим объектам калькуляции, а также по элементам и статьям расходов.

Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т. д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, подтверждающие перерасход.

Положительные отклонения – экономия, достигнутая при раскросе металла, при более полном использовании сырья с наименьшими отходами, при повышении производительности труда, сокращении времени на обработку деталей и на их сборку.

Отрицательные отклонения – дополнительное использование сырья, материалов сверх установленных норм при раскросе и обработке, увеличении отходов из-за отсутствия на складе материальных ценностей необходимого профиля, увеличение заработной платы из-за отсутствия соответствующей наладки оборудования, при наличии технологических операций, не предусмотренных нормативами.

Наличие в документах по учету отклонений от норм кодов причин и инициаторов, виновников отклонений позволяет бухгалтерии в установленные сроки в течение месяца составлять рапорты об отклонениях от норм для руководителей организации с целью принятия мер по устранению причин перерасхода и распространения методов экономии затрат;

4) учет фактических затрат по объектам учета с делением их на затраты по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм;

5) исчисление фактической себестоимости отдельных изделий путем суммирования нормативной себестоимости по каждой статье, сумм отклонений и изменений, рассчитанных по групповым коэффициентам.

Расчет фактической себестоимости осуществляется по следующей формуле:

$$\Phi_c = H_c + (-) O_n + (-) I_n, \quad (4.5)$$

где Φ_c – фактическая себестоимость; H_c – нормативная себестоимость; O_n – отклонения от норм: (–) – экономия, (+) – перерасход; I_n – изменения норм в сторону увеличения (+) или уменьшения (–).

Фактическую себестоимость конкретного вида продукции можно установить двумя способами:

– если объектом калькуляции является отдельный вид продукции, то отклонения от норм и их изменение могут быть отнесены прямо на конкретный вид продукции по формуле (4.5);

– если объектом учета является группа однородной продукции или изделий, то фактическая себестоимость каждого вида определяется путем

распределения отклонений и изменений норм пропорционально самим нормам.

Второй способ считается менее трудоемким.

Пример 4.

Дано:

- 1) нормативная себестоимость единицы продукции – 1180 руб.,
- 2) выпуск – 500 ед.,
- 3) затраты отчетного месяца составили перерасход в сумме 10 000 руб.,
- 4) экономию – в сумме 4000 руб.,
- 5) незавершенное производство на начало месяца – 100 ед.,
- 6) нормативная себестоимость за 1 ед. незавершенного производства – 1230 руб.

Требуется определить фактическую себестоимость всего выпуска и единицы продукции.

1. Расчет нормативной себестоимости – 1180 руб. × 500 ед. = 590 000 руб.

2. Отклонения от норм: экономия – 4000 руб., перерасход – 10 000 руб.

3. Стоимость незавершенного производства по старым нормам:

$$1230 \text{ руб.} \times 100 \text{ ед.} = 123 \text{ 000 руб.}$$

Стоимость незавершенного производства по новым нормам:

$$1180 \text{ руб.} \times 100 \text{ ед.} = 118 \text{ 000 руб.}$$

Таким образом, изменения норм по незавершенному производству составляют + 5000 руб. (123 000 – 118 000).

4. Фактическая себестоимость выпуска составила

$$590 \text{ 000} + 10 \text{ 000} - 4000 + 5000 = 601 \text{ 000 руб.}$$

Для расчета фактической себестоимости единицы продукции необходимо рассчитать индексы отклонений от норм и изменений норм.

Нормативная себестоимость выпуска составляет 590 000 руб.

$$(+,-)\text{Индекс (\%)} = \frac{\text{Сумма отклонений от норм или изменений норм}}{\text{Нормативная себестоимость выпуска}} \times 100. \quad (4.6)$$

Индекс экономии: $4000/590 \text{ 000} \times 100 = -0,7\%$.

Индекс перерасхода: $10 \text{ 000}/590 \text{ 000} \times 100 = +1,7\%$.

Индекс изменений норм: $5000/590 \text{ 000} \times 100 = +0,9\%$.

Фактическая себестоимость единицы продукции составляет

$$1180 + (1,7\% \text{ от } 1180) - (0,7\% \text{ от } 1180) + (0,9\% \text{ от } 1180) = \\ = 1180 + 20,1 - 8,3 + 10,6 = 1202,4 \text{ руб.}$$

Таким образом, фактическая себестоимость единицы продукции составила 1202,4 руб., всего выпуска – 601 000 руб. (см. п. 4), плановые значения – соответственно 1180 и 590 000 руб.

Преимущества нормативного метода заключаются в следующем:

- позволяет, не дожидаясь конца месяца, получать данные о фактической себестоимости изделий, а также регулярно (один раз в 10 дней или чаще) анализировать причины отклонений, выявлять их виновников. Системное документирование отклонений от норм дает возможность устанавливать причины отклонений в момент их возникновения.

- позволяет внедрять в текущую деятельность организации прогрессивные нормы и нормативы, обеспечивает высокую связь этих нормативов с ценовой политикой организации, повышает эффективность контроля и управления издержками, создает возможность получения более точных результатов по выполненным калькуляциям. Прямая связь нормативного метода с нормами делает его элементы универсальными и приемлемыми во всех отраслях промышленности. Метод является эффективным инструментом ресурсосбережения, дающим возможность выявлять как внешние, так и внутрифирменные резервы снижения издержек;

- наличие нормативных калькуляций себестоимости продукции отражает состояние действующих норм на каждый определенный момент;

- преимущества метода формируются на стадии оперативного регулирования и управления производством, благодаря систематическому учету отклонений от норм и изменений норм. Информация об изменении норм показывает результат проведенных мероприятий и степень приближения к главной цели работы предприятия в условиях рыночной экономики – получения максимальной прибыли с минимальными затратами;

- позволяет получать достоверную информацию о затратах с целью проведения последующего контроля и анализа;

- дает возможность организовать как учет отклонений фактических расходов от действующих норм по местам их возникновения, объектам учета (видам продукции, работ, услуг), статьям расходов, причинам и виновникам, так и учет фактических затрат на производство с подразделением затрат по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм;

- позволяет осуществлять систематический контроль над всеми расходами предприятия. Главным инструментом контроля является система оперативного учета отклонений от норм по каждой статье калькуляции в процессе производства. Выявление отклонений от норм с указанием причин и виновников этих отклонений представляет собой одну из важнейших

задач нормативного учета. Систематический контроль расходов предприятия дает возможность устранять непроизводительные расходы и выявлять резервы производства, оперативное выявление отклонений от действующих норм по статьям расхода – организовывать ежедневный контроль над себестоимостью продукции.

К **недостаткам** нормативного метода можно отнести следующие:

- его дороговизна;
- большая трудоемкость учетных и вычислительных работ;
- на практике большие затруднения вызывает учет отклонений фактических затрат от норм, поэтому могут быть существенными суммы неучтенных отклонений;
- невозможность абсолютно рассчитать себестоимость заказов и отдельных видов продукции;
- сложность учета издержек (в пределах норм, сверх норм и т. д.);
- необходимость постоянного управления системой норм и нормативов;
- не позволяет детально и оперативно анализировать финансовые результаты;
- результаты, выявленные путем сопоставления фактических и плановых данных, не всегда отражают реальное положение дел;
- затрудняет организацию нормативного хозяйства.

4.8. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по системе «стандарт-кост»

Метод «стандарт-кост» является модифицированным аналогом российского нормативного метода. Он широко применяется в зарубежной практике управленческого учета.

Данная система зародилась в США в начале 1920-х годов. Для исчисления себестоимости единицы продукции, установления цен, оперативного управления и контроля над затратами стали разрабатываться и использоваться стандарты материальных и трудовых затрат (прямых затрат).

Сущность данного метода заключается в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, с обособленным отражением возникших отклонений. Основная задача этого метода заключается в детализованном учете потерь и отклонений в затратах и прибылях предприятия. В основе здесь лежит разработка стандартов (нормативов) и норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и других прямых производственных расходов, связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и услуг. Причем утвержденные нормы не

могут быть перевыполнены. Выполнение нормы даже на 80% означает успешную работу, превышение – что норма была необоснованной.

В российской практике указанный метод находит ограниченное применение.

«Стандарт» означает количество необходимых для производства единицы продукции материальных и трудовых затрат или заранее исчисленные материальные и трудовые затраты на производство единицы продукции, работ, услуг.

«Кост» представляет денежное выражение производственных расходов на изготовление единицы продукции.

Стандарт-кост является инструментом контроля, направленным на регулирование и контроль над прямыми издержками производства.

Особенности этого метода заключаются в алгоритме расчета стандартной себестоимости, который включает следующие этапы:

- все операции, связанные с изготовлением выпускаемых изделий, нумеруются. Составляется перечень сделанных и поврежденных работ, приходящихся на одно изделие;

- расходы на повременную заработную плату определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения каждой операции, на стандартную часовую ставку;

- стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход материалов на одно изделие. В качестве стандартных цен используются рыночные;

- самостоятельным расчетом является определение ставки распределения косвенных расходов. Наиболее распространенной базой для распределения косвенных расходов между отдельными изделиями служат затраты на заработную плату основных производственных рабочих.

Ставка распределения может быть одной (общей, унифицированной) или дифференцированной по цехам. Отсюда могут применяться три возможных метода включения косвенных расходов в стандартную себестоимость:

- по ставке распределения на каждый станок цеха;
- по ставке, установленной для каждого цеха;
- по единой (унифицированной) для предприятия ставке (для всех цехов).

Более точные результаты дает первый метод, являющийся наиболее трудоемким. Им пользуются в тех случаях, когда требуется особая точность в расчетах стандартной себестоимости.

Стандарты норм и нормативов разрабатываются предприятием самостоятельно. Цель разработки стандартов – увеличить объем выпуска продукции. Все стандарты можно подразделить на три уровня.

Первый уровень – в зависимости от применяемого метода расчета цен стандарты могут быть:

- идеальные – предполагают наиболее благоприятные цены на материалы, тарифы и услуги, ставки на оплату труда и сметные ставки накладных расходов.
- нормальные – рассчитываются по средним в течение экономического цикла ценам;
- текущие – предусматривают расчет на основе цен определенного учетного периода, как ожидаемых, так и действующих в этот период;
- базисные: цены устанавливаются в начале года и в течение года остаются неизменными. Обычно он применяется для исчисления индекса цен.

Второй уровень – в зависимости от использования производственных мощностей стандарты могут быть:

- теоретические – цены, достигнутые предприятием при хорошем или идеальном использовании производственных мощностей, т. е. полном использовании мощности, нормированной величине времени отдыха, полном отсутствии брака, простоя, порчи;
- цены прошлого среднего использования: рассматриваются по статистическим данным и включают уже затраты времени на брак, простои и порчу, т. е. недостатки предыдущего периода;
- нормального исполнения – это ожидаемый средний уровень напряженности норм в будущем периоде.

Третий уровень – в зависимости от объема выпуска продукции стандарты могут быть:

- теоретические – определяются производственной мощностью: 100%-ным освоением ее или только в разовом порядке;
- практические – достигаются предприятием близко к теоретическому уровню и допускают неизбежные потери;
- нормальные – достижение уровня выпуска продукции, исходя из средней величины высшего и низшего объемов производства в течение цикла;
- ожидаемые – рассчитываются на основе конкретных условий производства и при ожидаемом объеме выпуска продукции.

На основе стандартов работники бухгалтерии в карты стандартной себестоимости вносят данные о затратах по изделию, подразделениям и т. п. до начала процесса производства. Карты составляют по изделию, заказу, производственным подразделениям, принимающим участие в изготовлении этого изделия, заказа.

В условиях системы «стандарт-кост» стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но и для всех других факторов, влияющих на доходность (объемы продаж, расходы на сбыт и другие коммерческие и административные расходы и т. д.).

Цель системы «стандарт-кост» – это своевременное выявление отклонений от стандартов и отражение их на счетах бухгалтерского учета. В этой системе перед менеджерами стоит задача не фиксировать отклонения, а не допускать их, при наличии отклонений – выявлять существенные и анализировать затраты на производство.

Следовательно, **система «стандарт-кост»** – это целенаправленная система управления прямыми затратами. Существует несколько ее вариантов:

1. Затраты собираются на дебете счета 20 «Основное производство» и оцениваются по стандартной нормативной стоимости, готовая продукция списывается с кредита этого счета, незавершенное производство оценивается также по стандартной стоимости.

2. Затраты на счете 20 «Основное производство» оцениваются по фактической стоимости, с кредита счета готовая продукция списывается по стандартной стоимости. Незавершенное производство оценивают по стандартной стоимости с учетом сложившихся отклонений от фактических затрат. Отклонения фактических затрат от стандартных списывают на счет 90 «Продажи».

Анализ выявленных отклонений, как правило, выполняется в три этапа.

На первом этапе анализируются отклонения по материалам. Как указывалось выше, стандартная стоимость потребленных материалов зависит от двух факторов – стандартного расхода материала на единицу продукции и стандартной цены на него.

Отклонение фактических затрат по материалам от стандартных анализируется следующим образом (*Ом):

1) под влиянием первого фактора – расхода материалов (*P_м):

$$*P_m = (UP_\phi - UP_c) \times ЦМ_\phi = *UP \times ЦМ_\phi, \quad (4.7)$$

где *P_м – отклонение фактического расхода материалов от стандартного на единицу изделия; UP_φ и UP_с – удельный расход материалов на единицу изделия фактический и стандартный соответственно; ЦМ_φ – фактическая цена материалов на одно изделие;

2) под влиянием второго фактора – стандартной цены на материалы (*МЦ):

$$*МЦ = (ЦМ_\phi - ЦМ_c) \times UP_c = *ЦМ \times UP_c; \quad (4.8)$$

где *ЦМ_φ и ЦМ_с – соответственно фактическая и стандартная цена за единицу материалов;

3) общая сумма отклонений по материальным затратам (*ОМ) определяется как совокупное влияние обоих факторов:

$$*ОМ = *P_m + (-) \times *МЦ. \quad (4.9)$$

Таким образом, совокупное отклонение по материалам – это разница между фактическими и стандартными затратами на материалы с учетом фактического выпуска продукции.

Вторым этапом расчетов являются выявление отклонений фактических трудозатрат от стандартных и установление причин их возникновения. Общая сумма начисленной заработной платы при почасовой форме оплаты труда зависит от количества отработанного времени и ставки оплаты труда за один час работы. Соответственно и размер отклонения фактически начисленной заработной платы основных производственных рабочих от стандартной определяется также двумя факторами – отклонением по ставке заработной платы и отклонением по количеству отработанных часов, т. е. по производительности труда:

$$*ЗП = (*ЗП_{ст} + *ЗП_{пт}), \quad (4.10)$$

где $*ЗП$ – совокупное отклонение фактических от стандартных затрат на оплату труда, т. е. под влиянием двух факторов; $*ЗП_{ст}$ и $*ЗП_{пт}$ – соответственно отклонение фактических от стандартных затрат под влиянием изменения ставки заработной платы в единицу времени и изменения производительности труда.

Величина $*ЗП_{ст}$ определяется как разница между фактической и стандартной ставками заработной платы, умноженной на фактическое время отработанных часов.

$*ЗП_{ст} = (\text{фактическая ставка заработной платы} - \text{стандартная ставка заработной платы}) \times \text{фактически отработанное время}.$

Отклонение по производительности труда ($*З_{пт}$) определяется так:

$*З_{пт} = (\text{фактически отработанное время (в часах)} - \text{стандартное время на фактический выпуск продукции}) \times \text{стандартная почасовая ставка заработной платы}.$

Причины таких отклонений могут быть объективными, не зависящими от работы цеха, и субъективными, связанными с работой менеджера (начальника) цеха. Объективными факторами являются:

- низкое качество основных материалов, в результате чего резко возрастают трудозатраты основных рабочих. В этом случае ответственность ложится на начальника отдела снабжения;
- отсутствие квалифицированных рабочих кадров;
- низкое качество работ по ремонту оборудования, его физический и моральный износ;
- недостатки в организации труда.

За все эти недостатки в производстве отвечает начальник цеха или администрация предприятия. Примерами субъективных причин могут быть нарушения трудовой дисциплины в цехе, неудовлетворительная организация

рабочих мест, отсутствие охраны труда, несоблюдение техники безопасности и др.

Таким образом, совокупное отклонение фактически начисленной заработной платы от ее стандартной величины определяется с учетом фактического объема производства.

На третьем этапе рассчитываются отклонения фактических накладных (косвенных) расходов от стандартных.

Конечный финансовый результат по предприятию в целом (прибыль) зависит не только от величины затраченных на производство продукции ресурсов, но и от успехов работы другого центра ответственности – отдела сбыта. Поэтому расчеты третьего этапа заканчиваются анализом отклонений показателя выручки от продажи продукции от стандартного значения. Совокупное отклонение этого показателя (*П) исчисляется как разность между фактической прибылью, определенной на базе нормативных издержек, и стандартной (сметной) прибылью, рассчитанной на основе нормативных издержек.

Пример 5.

1. Исходные данные.

Данные бюджета

- 1) стандартный удельный расход сырья ($УР_c$) – 100 кг;
- 2) стандартная цена за единицу сырья ($ЦМ_c$) – 20 руб.;
- 3) материальные затраты составляют ($МЗ_c$) $20 \times 100 = 2000$ руб.;
- 4) объем продаж – 8 единиц готовой продукции.

Фактические данные

- 1) фактический удельный расход сырья ($УР_\phi$) – 90 кг;
- 2) фактическая цена за единицу сырья ($ЦМ_\phi$) – 30 руб.;
- 3) материальные затраты составляют ($МЗ_\phi$) $30 \times 90 = 2700$ руб.;
- 4) объем продаж – 6 ед. готовой продукции.

2. Анализ отклонений материальных затрат (без корректировки на объем продаж)

$*ОМ = 2700 - 2000 = 700$ руб. – перерасход,
определение отклонения затрат на материалы под влиянием изменения расхода на материалы (* P_m):

$*P_m = *УР * ЦФ_m = (90 - 100) \times 30 = -300$ руб. – это экономия материальных затрат.

определение отклонения затрат на материалы под влиянием цены на сырье (* $ЦМ$):

$*МЦ = *ЦМ \times УР_c = (30 - 20) \times 100 = 1000$ руб. – это перерасход материальных затрат под влиянием роста цены.

Общее отклонение составляет

* $OM = -300 + 1000 = 700$ руб. – перерасход.

Он вызван только ростом рыночных цен на сырье.

Материальные затраты фактические составят:

$$MZ = 2000 + 700 = 2700 \text{ руб.}$$

Однако здесь не выполнена корректировка на изменение объема продаж

$$OP = 8 - 6 = 2 \text{ ед. – снижение объема.}$$

3. Анализ отклонений материальных затрат с корректировкой на объем продаж.

Необходимо проанализировать это же отклонение материальных затрат с корректировкой на изменение объема продаж. При корректировке материальных затрат на объем продаж, стандартные материальные затраты составят

$$MZ_c = 2000 : 8 \times 6 = 1500 \text{ руб.}$$

ΔP_m по откорректированному объему продаж составит

$$\Delta P_m = \left(90 - \frac{100}{8} \times 6\right) \times 30 = (90 - 75) \times 30 = 450 \text{ руб.}$$

Фактически имеет место перерасход в сумме 450 руб. с учетом объема продаж. Он может быть вызван изменением качества сырья (ухудшением), дополнительными затратами на доставку сырья из мест производства к местам потребления и др.

Перерасход также может быть связан с ростом цены на сырье.

$$\Delta MU = (30 - 20) \times \frac{100}{8} \times 6 = 750 \text{ руб.}$$

Общее изменение материальных затрат с учетом корректировки на объем составит

$$\Delta OM = 450 + 750 = 1200 \text{ руб.}$$

Материальные фактические затраты на откорректированный объем продаж составляют

$$MZ_{\phi} = 1500 + 450 + 750 = 2700 \text{ руб.}$$

Таким образом, количественная оценка влияния факторов в первом (без корректировки на объем продаж) и втором (с корректировкой на объем продаж) случаях различаются

Первый случай (без корректировки):

$$*OM = 700 \text{ руб.,}$$

* $PM = -300$ руб. (экономия),

* $ЦМ = 1000$ руб.,

$MЗ_{\phi} = 2700$ руб.,

$MЗ_c = 2000$ руб.,

* $OM = 700$ руб.,

Второй случай (с корректировкой):

* $OM = 1200$ руб.,

* $PM = 450$ руб. (перерасход),

* $ЦМ = 750$ руб.,

$MЗ_{\phi} = 2700$ руб.,

$MЗ_c = 1500$ руб.,

Таким образом, анализ показал, что при системе «стандарт-кост» необходимо учитывать объем продаж, т. е. стандартные материальные затраты следует корректировать на изменение фактического объема продаж.

Выявленные отклонения материальных затрат сформировались под влиянием двух факторов, которые оказали отрицательное влияние на рост материальных затрат: имели место перерасход материалов – 450 руб., рост цен на сырье – 750 руб.

Аналогично выполняется анализ отклонений фактических трудозатрат от стандартных.

Одно из основных преимуществ системы «стандарт-кост» состоит в том, что при правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский аппарат, чем при учете прошлых затрат, так как в рамках этой системы учитываются лишь отклонения от стандартов. Чем стабильнее работает предприятие и чем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становятся учет и калькулирование.

Достоинствами системы «стандарт-кост» считают:

- обеспечение информацией об ожидаемых затратах на производство и реализацию изделий;
- установление цены на основе заранее исчисленной себестоимости единицы продукции;
- составление отчета о доходах и расходах с выделением отклонений от нормативов и выявлением причин их возникновения.

4.9. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по системе «директ-костинг»

Альтернативным отечественному подходу к калькуляции по полной себестоимости является подход, когда планируется и учитывается неполная, усеченная, себестоимость, которая включает в себя только прямые затраты. Усеченная себестоимость рассчитывается лишь на основе производственных расходов, т. е. расходов, непосредственно связанных с произ-

водством продукции (работ, услуг), даже если они являются косвенными. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Однако общим для такого подхода является то, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а списываются общей суммой на финансовые результаты. В этом состоит сущность системы учета неполной себестоимости.

Одной из модификаций данной системы – система «директ-костинг». Ее суть состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат. Постоянные расходы собираются на отдельном счете, в калькуляцию не включаются, а периодически списываются на финансовые результаты. По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

Возникновение калькуляционной системы «директ-костинг» связано с Великой депрессией в США в 1928 г. и необходимостью снизить искажение величины прибыли.

Наименования *директ-костинг* как процесс исчисления затрат и *директ-кост* как система, используемая для их оценки и контроля, были предложены в 1936 г. американским экономистом Д. Ч. Гаррисоном. Они переводятся как *учет прямых затрат, зависящих от объемов производства*. К переменным расходам тогда относились только прямые пропорциональные затраты, а все виды косвенных расходов отражались на финансовых результатах деятельности.

Широкое распространение система «директ-костинг» за рубежом получила с 1950 г., а в 1953 г. Американская ассоциация бухгалтеров впервые опубликовала ее описание. На первых этапах практического применения данной системы в себестоимость включались лишь прямые расходы, а косвенные расходы списывались непосредственно на финансовые результаты. Отсюда и название системы – Direct-Costing-System (система учета прямых затрат). Позднее директ-костинг трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается в части не только прямых переменных расходов, но и переменных косвенных затрат. Таким образом, принципиальное отличие системы «директ-костинг» от калькуляции по полной себестоимости состоит в отношении к постоянным общепроизводственным расходам. При калькуляции по полной себестоимости они участвуют в расчетах, по переменным издержкам – постоянные общепроизводственные расходы исключаются из расходов производства и объектов калькуляции. В конце отчетного периода такие расходы списываются непосредственно на уменьшение выручки от продаж – нетто.

Потому здесь налицо некоторая условность названия, в результате чего в различных странах эта система именуется по-разному. В Германии и Австрии используют термины Teilkostenrechnung или Grenzkostenrechnung, т. е. учет частичных либо ограниченных затрат, или Deckungsbeitragsrechnung – учет суммы покрытия; в Великобритании ее называют еще mar-

ginal costing – учет маржинальных затрат; во Франции – la comptabilite marginale – маржинальный учет.

В отечественной литературе чаще других встречается название «учет ограниченной, или сокращенной, себестоимости».

Большинство специалистов в нашей стране и за рубежом предпочитают название «директ-костинг», так как оно:

- исторически обусловлено и указывает на происхождение системы;
- достаточно полно отражает сущность системы, поскольку наибольший удельный вес в переменных затратах занимают именно прямые переменные затраты;
- лаконично;
- интернационально.

Понятие «директ-костинг», с одной стороны, характеризует вариант производственного учета с позиций полноты включаемых в себестоимость затрат, а с другой, более важной, – является системой управленческого (производственного) учета, основанной на классификации затрат в зависимости от объема производства на постоянные и переменные; на деятельности, включающей в себя учет и анализ затрат и результатов, с целью принятия эффективных управленческих решений.

Однако в соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета и финансовой отчетности метод «директ-костинг» не используется для составления отчетности и расчета налогов. Он применяется во внутреннем управленческом учете для проведения технико-экономического анализа и принятия оперативных управленческих решений.

Несмотря на то, что директ-костинг является традиционной системой калькуляции продукции для западных экономистов, для российских предприятий – это новая и перспективная система. В России система «директ-костинг» до перехода на рыночный путь развития практически не использовалась. Перспективы применения данной калькуляционной системы связаны с развитием рыночной экономики и внедрением маржинального дохода в практику управления предприятием.

Маржинальный доход представляет собой разницу между выручкой от продаж и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода входят, таким образом, прибыль и постоянные затраты предприятия. После вычитания из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной (бухгалтерской) прибыли.

На современном этапе развития рыночной экономики менеджеры должны знать, во что обходится производство отдельных видов продукции, независимо от того, каков размер арендной платы за помещение или какова заработная плата у директора и его помощников. Поэтому одним из

принципов бухгалтерского управленческого учета является следующий: составление самой точной калькуляции, не той, в которую после многочисленных и трудоемких расчетов включаются все затраты предприятия, а той, в которую вносятся издержки, непосредственно обеспечивающие выпуск данной продукции, выполнение работ, оказание услуг. Решить такую задачу можно, лишь используя систему «директ-костинг».

Практическое значение этой системы заключается в следующем.

1. Ее использование позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом, а следовательно, прогнозировать поведение себестоимости, динамику отдельных видов расходов при изменениях деловой активности предприятия.

2. Схема построения отчета о прибылях и убытках является многоступенчатой. В ней содержатся два финансовых показателя: маржинальный доход и бухгалтерская прибыль.

3. Эта система имеет ряд допущений: калькуляция себестоимости предусматривает неизменную величину постоянных расходов при любых объемах производства, поэтому основное внимание в управленческом учете уделяется постоянным расходам. Менеджеры всех уровней управления должны обеспечить контроль над постоянными расходами.

Система «директ-костинг» имеет ряд отличительных особенностей:

- разделение производственных затрат на переменные и постоянные;
- калькуляция себестоимости выполняется по ограниченным затратам;
- многоступенчатость составления отчета о прибылях и убытках;
- предполагает деление общепроизводственных расходов на постоянные и переменные.

Данная система ориентирована на реализацию. Чем больше объем продаж, тем больше прибыли получает предприятие. Готовая продукция и незавершенное производство оцениваются только по переменным (прямым) затратам. Такая система оценки побуждает предприятия изыскивать резервы увеличения объема продаж.

Преимущества системы «директ-костинга» заключаются в следующем. Она позволяет руководству организации:

- обратить особое внимание на изменение маржинального дохода по предприятию в целом, различным изделиям, работам, услугам, секторам рынка их продажи;
- выявить наиболее рентабельные изделия, работы и услуги для того, чтобы перейти на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов не вуалируется в результате списания постоянных расходов на себестоимость конкретных изделий и видов работ;
- оперативно перестраивать производство в ответ на меняющиеся условия рынка.

В отчете о финансовых результатах, составляемом при системе «директ-костинга», видно влияние изменений переменных расходов, цен реализации, структуры выпускаемой продукции на динамику прибыли.

Еще одно важное достоинство системы состоит в том, что ограничение себестоимости продукции лишь переменными расходами позволяет упростить нормирование, планирование, учет, контроль и анализ существенно сократившегося числа статей затрат: себестоимость становится «более обозримой», а отдельные затраты – лучше контролируемые.

Директ-костинг дает возможность более оперативно контролировать постоянные расходы, так как часто в процессе контроля за себестоимостью используются нормативные (стандартные) затраты или гибкие сметы, т. е. эту систему рационально организовать в сочетании со стандарт-костом. Применяя принципы стандарт-коста в системе директ-костинга, целесообразно разрабатывать нормы на постоянные затраты; в основе контроля гибких смет лежит принцип разделения затрат на постоянные и переменные. При системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит из одного периода в другой, поэтому контроль над ними ослабевает. Директ-костинг помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Благодаря директ-костингу, расширяются аналитические возможности учета и анализа. В зарубежных странах систему «директ-костинг» называют методом управления себестоимостью или управления предприятием, что обуславливает единство учета, контроля, анализа и принятия управленческих решений в данной системе. На ее основе строится и система контроллинга.

Анализируя поведение переменных и постоянных расходов во взаимосвязи с изменением объемов производства, можно оперативно:

- 1) принимать решения по управлению затратами и результатами, используя ставки маржинального дохода;
- 2) оптимизировать ассортимент выпускаемой продукции:
 - а) устанавливать цену на новую продукцию;
 - б) оперативно изменять цены под влиянием конкуренции;
 - в) своевременно обновлять оборудование для производства отдельных видов продукции;
 - г) решать вопрос о целесообразности открытия собственного производства;
 - д) изменять при необходимости производственные мощности предприятия;
 - е) решать вопрос о целесообразности расширения ассортимента продукции, увеличении объемов производства и т.д.

Однако организация производственного учета по системе директ-костинга связана с рядом проблем, которые вытекают из особенностей этой системы.

1. Возникают трудности при разделении расходов на постоянные и переменные, поскольку чисто постоянных или чисто переменных расходов на практике не так уж много. Расходы в основном являются полупеременными, и именно их нужно разделить на постоянные и переменные достаточно условно. В различных условиях одни и те же расходы могут вести себя по-разному.

2. Постоянные расходы опосредствованно также участвуют в производстве изделия, следовательно, должны быть включены в его себестоимость. Директ-костинг не дает ответа на вопрос, какова полная себестоимость конкретного изделия. Поэтому, если необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства, требуется дополнительное распределение постоянных расходов.

3. Ведение учета себестоимости по сокращенной номенклатуре статей не отвечает требованиям отечественного бухгалтерского учета, одна из главных задач которого – составление точных калькуляций.

4. В ценах, устанавливаемых на продукцию предприятия, должно быть обеспечено покрытие всех издержек предприятия, для чего необходимо выполнить дополнительные расчеты.

По степени дифференциации затрат система директ-костинга может иметь два основных варианта:

➤ простой, одноступенчатый, основанный на использовании в расчетах данных о накладных расходах, учтенных как единое целое;

➤ развитой (дифференцированный, многоступенчатый), при котором постоянные затраты подразделяются не по видам продукции и услуг, а по местам их формирования, т. е. по уровням управления предприятием.

При обоих вариантах системы директ-костинга общая выручка от продаж сравнивается с величиной переменных затрат и определяется маржинальный доход за отчетный период. Для исчисления прибыли от продаж из величины маржинального дохода вычитается сумма постоянных затрат, которые не распределяются между носителями как переменные затраты, а попадают из подсистемы учета по местам возникновения затрат, минуя подсистему калькуляции производственного учета, в подсистему учета результатов за отчетный период. При этом общая сумма постоянных затрат за определенный период относится на результаты того отчетного периода, в котором она возникла.

В современном управленческом учете и контроллинге постоянные затраты предприятия могут быть представлены как:

1. Постоянные расходы на *изделие*, прямо относимые на общее количество продукции определенного вида, произведенной за данный период. Например, расходы на освоение выпуска конкретного изделия, которые относятся только к соответствующему виду продукции, или расходы на содержание специального оборудования для производства конкретного изделия.

2. Постоянные расходы на *группу изделий*, которые относятся на соответствующую группу изделий, но не подлежат распределению между ее изделиями. Например, капитальные затраты на оборудование, связанное с производством соответствующей группы изделий.

3. Постоянные расходы *мест возникновения затрат*, не подлежащие распределению между отдельными группами носителей затрат, а относящиеся прямо к местам возникновения затрат.

4. Постоянные расходы *подразделения*, обусловленные существованием нескольких мест возникновения затрат в одном подразделении, а также подразделения в целом. Они покрываются за счет еще не распределенной суммы покрытия всех изделий, выпускаемых этим подразделением.

5. Постоянные расходы *предприятия*, представляющие собой расходы, которые нельзя распределить между калькуляционными объектами, например расходы на управление предприятием.

Это ведет к применению системы многоступенчатого директ-костинга, при котором дифференцируются не только переменные, но и постоянные расходы и определяются ставки покрытия по видам продукции, местам ее изготовления и сбыта.

Особенностью системы развитого директ-костинга является ее постоянная направленность на конечный результат деятельности – прибыль, на определение маржинального дохода по предприятию в целом, а также по изделиям, видам работ и услуг, секторам рынка.

Преимуществами директ-костинга по сравнению с системой учета полных затрат являются:

1. Простота и меньшая трудоемкость расчета нормативов. Переменные расходы определяются как издержки производства, зависящие от объемов производства, постоянные затраты рассчитываются как расходы периода.

2. В системе учета полных затрат отклонения в расходах по обслуживанию и управлению производством зависят от степени загрузки предприятия или его подразделений (объема продукции) и от уровня самих затрат. В системе директ-костинга отклонения зависят только от уровня фактической величины косвенных расходов за отчетный период. Это повышает степень адресности и ответственности за отклонения.

3. Усиление возможностей контроля издержек предприятия: контроль переменных затрат на основе нормативов их величины на каждую единицу продукции более точен, чем при использовании других критериев. Здесь учитываются особенности каждого вида продукции и технологии ее производства. Контроль постоянных затрат с помощью нормативов, рассчитанных, исходя из длительности отчетного периода, также представляется более обоснованным, по сравнению с другими критериями.

4. Оперативное изучение взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом и прогноз поведения себестоимости и финансовых результатов.

5. Составленный по методу директ-костинга отчет о прибылях и убытках является эффективным информационным источником для проведения политики ценообразования, управления затратами организации, концентрирует внимание руководства на изменении маржинального дохода в целом по организации и по конкретным видам продукции, работ и услуг.

6. Существенное упрощение нормирования, планирования, усиление контроля над затратами, в результате себестоимость становится более обозримой, а отдельные статьи затрат – лучше контролируемыми.

7. Нацеливание предприятия на достижение максимально возможного уровня продаж, так как только в этом случае можно получить наибольшую прибыль.

8. Возможность расчета маржинального дохода по изделиям, товарам, услугам, более оперативных и обоснованных корректировок цены и тем самым своевременного реагирования на изменение условий рынка, поведение покупателей. Можно определять порог рентабельности продаж. Расчет цен и их изменение на базе полных затрат усредняют влияние рынка на цены и замедляет реакцию продавца на рыночную ситуацию.

9. Простота калькуляции себестоимости, так как постоянные затраты не распределяются между видами продукции.

10. Возможность сравнения себестоимости продукции только по переменным затратам и маржинальной прибыли по каждому виду изделия.

11. Возможность расчета точки безубыточности.

Система директ-костинга имеет и определенные **недостатки**:

1. Она недостаточно полно и объективно характеризует реальные затраты предприятия на производство и сбыт продукции. Основное внимание уделяется переменным затратам, постоянные расходы считаются не столь важными, хотя чаще всего, именно в них кроются резервы снижения себестоимости и увеличения финансовых результатов, улучшения финансового состояния.

2. Поскольку эта система имеет дело с альтернативами предстоящих расходов, то они не отражаются в системе счетов бухгалтерского учета. Бухгалтерия в данном случае оценивает фактический эффект принятых решений путем сопоставления дифференцированных затрат и результатов с ранее полученными итогами. При использовании директ-костинга на практике необходимо иметь в виду, что здесь все активы, в том числе материально-производственные запасы, также отражаются только по величине переменных затрат. Поэтому применение данного метода для составления финансовой и налоговой отчетности западные фирмы согласовывают с налоговыми органами и отражают в учетной политике.

3. Система учета полных издержек капитализирует, т. е. откладывает на счетах материально-производственных запасов постоянную часть расходов до наступления периода, когда изготовленная продукция будет реализована. Система директ-костинга отражает постоянные издержки в статьях расходов того периода, когда они были произведены. Если предприятие работало и не продало ни одной единицы продукции, при системе полного учета затрат оно будет иметь нулевую прибыль, при директ-костинге – убыток в сумме понесенных постоянных расходов. Это может привести к появлению так называемых фиктивных убытков для целей налогообложения.

4. В соответствии с международными стандартами учета и финансовой отчетности этот метод не используется для составления внешней отчетности и при расчетах налогов.

5. Метод находит ограниченное применение, так как постоянные затраты в длительном периоде времени принимают характер условно-переменных; в краткосрочном периоде возникает необходимость расчета полной себестоимости для оценки запасов и измерения прибыли организации, а в ряде случаев и при принятии решений по ценам.

6. Отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно действующему российскому законодательству.

7. Себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной.

8. Сложность разделения постоянных и переменных затрат, которая во многом зависит от длительности рассматриваемого периода времени и анализируемого диапазона объемов выпуска продукции.

4.10. Функциональный метод учета затрат по системе ABC

Метод ABC – это калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькуляции с целью расчета себестоимости продукции и оценки эффективности бизнес-процессов.

Традиционно как в России, так и за рубежом объектом учета затрат и калькуляции себестоимости являются виды продукции, подразделения, цехи и отделы. В основе функционального метода лежит новый подход расчета затрат по конкретным видам деятельности, которые изменяются в разных компаниях в зависимости от специфики деятельности предприятия. При данном методе учет затрат осуществляется по функциям.

Функциональный метод учета затрат основывается на представлении об организации как о совокупности управляемых процессов, позволяющих производить продукцию, выполнять работы и услуги и использующих для этого определенные ресурсы. С точки зрения ABC, продукция – не потре-

битель ресурсов, как это вытекает из традиционных подходов к калькуляции себестоимости, а процессы, направленные на производство данной продукции. Продукция является не причиной появления затрат, а причиной операций, в результате которых и возникают затраты.

Продукт – это следствие выполнения конкретной последовательности операций, в каждой из которых задействованы различные ресурсы. Поэтому первоначально затраты относятся на операцию, группу операций, процесс прямым или косвенным путем, а затем, установив степень их участия в производстве конечной продукции, себестоимость конкретной операции или группы операций относится на вид продукции также прямым или косвенным путем.

Цель функционального метода учета – установить более точную взаимосвязь между накладными расходами и динамикой объема продукции.

В результате применяемого в ABC двухступенчатого распределения сначала затраты относятся на процессы, а затем с процессов на конкретную продукцию, за счет чего достигается наиболее точное распределение косвенных затрат. Выбор наиболее объективного легко измеримого драйвера является одним из важнейших моментов в системе ABC.

Таким образом, на основании функционального метода учета затрат строится функциональное управление, в его составе разрабатывается стратегический управленческий учет, в рамках которого полученные данные используются для планирования, контроля и принятия решений.

Разработчиками нового подхода к распределению накладных расходов стали американские ученые Р. Купер и Р. Каплан, опубликовавшие в 1988 г. статью под названием «Правильно измерить затраты – принять правильно решения». Именно они предложили назвать метод «учетом затрат по функциям».

Последовательность формирования себестоимости продукции при методе ABC следующая:

этап 1: обособление групп косвенных затрат и выбор операций, групп операций, процессов;

этап 2: выбор драйверов (баз распределения) затрат между операциями, группами операций, процессами, расчет ставки драйвера затрат (коэффициента распределения) и определение себестоимости операций, группы операций, процессов;

этап 3: определение степени участия операции, группы операций, процессов в производстве продукции, выполнении работ и услуг – выбор драйвера (базы распределения) себестоимости операции между видами продукции, работ и услуг и расчет ставки драйвера операций (коэффициента распределения);

этап 4: отнесение стоимости операций, групп операций, процессов на вид продукции, в производстве которой они участвуют.

С помощью метода ABC распределяются не все затраты, а лишь те, по которым возможно и экономически целесообразно выделять затраты по операциям, группам операций, процессам и находить адекватные драйверы затрат и операций. Остальные косвенные расходы целесообразно распределять традиционным методом.

Рассмотрим подробно содержание каждого из указанных этапов.

Этап 1. Это один из существенных моментов при разработке системы ABC.

Вся деятельность организации разбивается на отдельные процессы, каждый из которых должен быть:

- логически обособлен от остальных;
- результаты процесса должны быть измеримыми;
- данные о стоимости каждого процесса и его эффективности должны оказывать существенное влияние на управленческие решения. Примерами процессов, выделяемых ABC, могут быть: сборка, транспортировка, складирование, обработка заказов, отпуск материальных ресурсов, разработка графика производственного процесса, диспетчеризация, упаковка, контроль, управление, проектирование, поиск клиентов и пр.

По характеру связи с конечным продуктом можно выделить следующие типы процессов:

1. *Процессы, связанные с производством единицы изделия*, представляют собой работы по производству каждой единицы продукции или услуги. Количество ресурсов, используемых этими процессами, пропорционально объемам производства или объемам продаж. Драйверами затрат для подобных процессов обычно являются человеко-часы работы основных производственных рабочих, машино-часы работы оборудования, расход материалов.

2. *Процессы, связанные с производством партии изделий*, включают в себя расходы по наладке оборудования для производства партии новой продукции, на приобретение материалов, обработку заказа покупателя. Ресурсы, используемые такими процессами, зависят от количества единиц продукции в партии (количество продуктов, произведенных после первоначальной одной наладки оборудования, так как в последующие периоды может производиться любое количество изделий).

3. *Процессы, обеспечивающие производство и потребление продукции*, представляют собой работу, выполняемую для обеспечения возможности производства продукции или услуг как внутри, так и за пределами организации. Выделяются те процессы, обеспечивающие потребление продукции, которые позволяют компании продавать продукцию покупателю, но не зависят от объемов и ассортимента продаваемых и доставляемых покупателю изделий. Примерами таких процессов могут быть: поддержание и обновление технических и экономических характеристик продукции,

тестирование и обработка продукции, работ и услуг, техническая поддержка их, маркетинговые исследования и стимулирование.

На предприятии формируются реестры операций, процессов, с помощью которых разрабатывается общий классификатор наименований кодов операций, процессов.

Создание формальной модели предприятия на основе процессов является ложной задачей. Степень детализации зависит как от специфики технологии и организации производства и управления, так и от наличия технических, информационных, временных и прочих ограничений, а также от профессионализма разработчиков системы. Эффект от детализации должен превышать затраты на нее.

Этап 2. Он включает выбор драйверов (баз распределения затрат) между операциями или группами операций и расчет ставки драйвера (коэффициента распределения) затрат, определение себестоимости операций, группы, процессов.

На этом этапе определяются ресурсы, используемые каждым процессом, и их стоимость относится на эти процессы. Например, все затраты, связанные с наладкой оборудования, учитываются по соответствующим центру затрат и процессу наладки оборудования. Часть затрат напрямую может быть отнесена на соответствующую операцию, процесс. Часто один и тот же ресурс может использоваться в различных операциях, процессах. В таком случае требуется определение драйвера затрат (базы распределения ресурсов между операциями, процессами).

Драйвер затрат – это связующее звено между группой косвенных затрат и операциями. Например, базой распределения затрат *на заработную плату*, начисленную менеджерам по продажам по таким операциям как таможенное оформление, выставление счетов, рекламные объявления может быть выбрано время работы в часах.

Определив величину драйверов затрат по каждой операции и в целом, рассчитываются ставка драйвера затрат (коэффициент распределения), себестоимость операции, процесса.

Однако, чем больше затрат относится на процессы через указанное выше распределение, тем менее точной является информация о себестоимости продукции.

Этап 3. Он включает определение степени участия операции, группы операций, процессов в производстве продукции, выполнении работ и услуг – выбор драйвера операций (базы распределения себестоимости операций) и расчет ставки драйвера операций (коэффициента распределения).

Чтобы связать затраты, отнесенные на операции, процесс, с видами продукции, необходимо выбрать драйвер операции для каждой операции, процесса. Для большинства операций, процессов не существует одного драйвера. Обычно драйвер выбирается из нескольких возможных альтернатив, исходя из тесноты взаимосвязи процесса с конечной продукцией.

Примеры взаимосвязи процессов и соответствующих им драйверов приведены в табл. 4.1.

Таблица 4.1. Взаимосвязи процессов и драйверов распределения

Процесс	Драйвер затрат
Корректировка графика производства продукции	Количество распоряжений об изменениях
Контроль качества продукции	Количество проверок
Взаимодействие с покупателями	Количество покупателей и заказчиков
Перемещение материалов	Количество перемещений
Наладка оборудования	Количество наладок
Изменение характеристик и параметров продукции	Количество инженерных документов с изменениями
Поддержка выпускаемой продукции	Количество продукции
Приобретение материальных ресурсов	Количество заказов на материальные ресурсы

Необходимость количественного измерения потребления драйвера каждым конкретным продуктом значительно увеличивает объем информации, которую необходимо собирать для функционирования системы ABC. Кроме прямых затрат труда и материалов, на производство определенной продукции необходимы данные о количестве наладок оборудования для производства, количестве перемещений материальных ресурсов, количестве покупателей и заказчиков, с которыми работают производство и сбыт конкретной продукции.

В условиях автоматизации процессов управления представляется возможным осуществлять варианты расчетов по подбору для каждого процесса драйверов распределения. Однако и в этих условиях должны соблюдаться принципы рациональности и экономической целесообразности, при которых выигрыш от улучшения качества управленческих решений в результате применения системы ABC должен быть больше, чем расходы ее на внедрение и функционирование.

Систему ABC, в связи с вышеизложенным, целесообразно применять на небольших предприятиях, выпускающих однородную продукцию, имеющих незначительное количество типовых операций и процессов. На больших предприятиях, с номенклатурой в сотни и тысячи видов продукции, со значительным объектом внутрифирменных процессов, применяют, как правило, укрупненные драйверы.

Тем не менее даже при значительном укрупнении процессов и использовании 20–30 драйверов, хотя и с некоторыми приближениями, но все же отражающих зависимость между этими процессами и продукцией, себестоимость продукции является гораздо более точной, чем при исполь-

зовании традиционных методов распределения затрат. Таким образом, выбор драйвера затрат для каждого процесса отражает некоторый компромисс между точностью и стоимостью измерения. Из-за большого количества потенциальных зависимостей между процессами и видами продукции целесообразно применять одни и те же драйверы затрат для нескольких процессов. Например, в процессах подготовки производственных заявок на поставку материалов, составления графика процесса производства, осуществления контроля и переналадки оборудования может использоваться один и тот же драйвер затрат: количество запусков производства определенного продукта или количество произведенных партий продукции.

В экономической литературе выделяются следующие типы драйверов:

- 1) транзакционные;
- 2) временные;
- 3) отражающие интенсивность процесса.

Транзакционные драйверы, такие как количество переналадок оборудования, количество контрольных операций и др., определяют частоту конкретного процесса. Подобные драйверы могут использоваться, если процесс протекает одинаково, требует одинаковых ресурсов каждый раз, когда он осуществляется. При этом драйверы затрат не зависят от того, для какого вида продукции производится данный процесс. Например, использование такого транзакционного драйвера как количество переналадок оборудования подразумевает, что каждая наладка будет занимать одно и то же время и требовать одних и тех же ресурсов.

Если количество ресурсов, требуемых для осуществления того или иного процесса, от продукции к продукции изменяется, необходимы другие более точные драйверы затрат.

Временные драйверы отражают количество времени, необходимое для осуществления процесса. Они должны использоваться, если есть существенные различия в функционировании процесса в зависимости от требуемых результатов. Например, простая продукция требует 10–15 мин для наладки оборудования, для сложной продукции необходимо 5–6 ч.

Примерами временных драйверов могут служить часы на контроль, наладку оборудования и прямые трудозатраты. Подобные драйверы более точны, чем транзакционные, однако они оказываются дороже в использовании, так как при каждом повторении процесса требуется оценка длительности его функционирования. Например, информация о времени, затрачиваемом на наладку оборудования для производства той или другой продукции, часто требует отдельного измерения.

Драйверы, отражающие интенсивность процесса, применяются при недостаточности временных драйверов. В примере с наладкой оборудования сложные виды продукции могут потребовать дополнительного числа сотрудников для наладки и контроля качества, применения специ-

альной техники, инструментов и контрольных устройств для каждой переналадки оборудования на производство подобной продукции. Использование временного драйвера предполагает, что каждый час, затрачиваемый на наладку оборудования, стоит одинаково и не учитывает дополнительных затрат на привлечение высококвалифицированного персонала и внедрение дорогостоящего оборудования, необходимых для наладки при производстве отдельных видов продукции и не требуемых для выпуска более простой продукции.

Драйверы, отражающие интенсивность процесса, являются наиболее точными драйверами затрат, но в то же время они наиболее дорогостоящие для применения. По сути, они требуют позаказной системы калькуляции, чтобы хранить данные обо всех ресурсах, используемых при выполнении процесса. Подобные драйверы должны применяться только при использовании дорогостоящих ресурсов и при необходимости внесения изменений в каждом новом повторении процесса.

Таким образом, идеальный драйвер должен обладать следующими свойствами:

- отражать результат процесса;
- максимально точно отражать поведение затрат (зависимость результата процесса от стоимости ресурсов);
- быть легко измеримым в отношении его использования тем или иным продуктом;
- давать возможность оценить эффективность производительность процесса.

Выбор каждого конкретного драйвера – сложный процесс, при котором необходимо одновременно обеспечить максимальную отдачу и минимальные затраты на его использование. Главное, чтобы выигрыш от применения наиболее точного и удобного драйвера превысил затраты, связанные с его выбором.

На этом же этапе определяется ставка каждого драйвера операций, процесса, что позволяет выявить ту часть стоимости операций, процесса, которая включается в себестоимость каждого конкретного вида продукции: ставка драйвера операции равна сумме затрат по операции, процессу, общей величине драйвера операции по всем видам продукции, с производством которых связана данная операция, процесс.

Этап 4. В ней осуществляется отнесение стоимости операций, групп операций, процессов на вид продукции, в производстве которой они участвуют.

После получения соответствующих данных стоимость процессов при производстве конкретных видов продукции переносится через драйверы затрат в соответствии с их потреблением на них. Для этого значение драйвера затрат умножается на количество единиц его потребления тем или иным видом продукции.

Часть стоимости операции, группы операций, процессов, отнесенная на определенный вид продукции, равна ставке драйвера операции, группы операций, процесса, умноженной на величину драйвера по этому виду продукции.

Преимущества системы ABC заключаются в том, что она:

- обеспечивает более точную калькуляцию себестоимости единицы продукции в случае значительного удельного веса косвенных расходов и при их неявной связи с объектами калькуляции (видами продукции, работ, услуг);
- обеспечивает расчет себестоимости бизнес-процессов при появлении новых объектов калькуляции;
- позволяет эффективно управлять косвенными затратами, поскольку создается возможность анализа причин их возникновения;
- повышает объективность оценки деятельности центров ответственности, а следовательно, эффективность мотивации;
- обосновывает эффективные управленческие решения по
- ценообразованию, альтернативному выбору производственной программы и др., позволяет точно оценить выгодность клиентов, сегментов рынка, каналов сбыта;
- обеспечивает надежной информацией стратегический управленческий учет, оперирующий полной себестоимостью.

К **недостаткам** метода ABC следует отнести его сложность и трудоемкость. В связи с этим его использование в управленческом учете должно быть экономически и методологически обоснованным. Метод не получил распространения в российской практике управленческого учета.

4.11. Оптимизация объема производства, прибыли и издержек в системе «директ-костинг»

Основными условиями получения **прибыли** являются:

- интенсивность развития производства и освоение производственных мощностей;
- превышение выручки от реализации продукции над затратами (издержками) по производству и сбыту продукции;
- исполнение следующей схемы:

Затраты → Объем производства → Прибыль,

если учет затрат происходит по системе «директ-костинг».

Оптимизация прибыли предприятия требует постоянной внешней и внутренней информации о формировании себестоимости:

- по местам возникновения;
- по видам изделия;
- по выявлению отклонений расходов ресурсов от стандартных норм;
- по отклонениям от смет;
- по учету реализации;
- по полноте затрат.

Важную роль играет система «директ-костинг», в которой выполня-

ется:

- 1) оптимизация прибыли в целом;
- 2) оптимизация прибыли в ассортиментной структуре.

Деление затрат на постоянные и переменные позволяет найти высшую и низшую точки объемов производства. Кроме того, применяются статистический метод сметного уровня и графический метод.

Общие затраты состоят из постоянных и переменных:

$$Z = Z_{\text{пост}} + Z_{\text{переменн}} \quad (4.11)$$

или в расчете на одно изделие:

$$Z = (C_0 + C_i) \cdot x, \quad (4.12)$$

где Z – общие затраты на производство, x – объем производства (количество единиц изделий); C_0 и C_i – соответственно постоянные и переменные затраты на единицу изделия (продукции).

Для построения высшей и низшей точек объемов производства используются следующие алгоритмы:

- 1) среди данных об объеме производства и затрат выбираются максимальные и минимальные значения, соответственно, объема и затрат;
- 2) находятся разности в уровнях объема производства и затрат;
- 3) определяется ставка переменных затрат на одно изделие путем отнесения разницы в уровнях затрат (разность между максимальным и минимальным значениями затрат) к разнице в уровнях объема производства за тот же период;
- 4) рассчитывается общая величина переменных расходов на максимальный (минимальный) объем производства путем умножения ставки переменных расходов на соответствующий объем производства;
- 5) вычисляется общая величина постоянных расходов как разность между всеми затратами и величиной переменных расходов;
- 6) составляется уравнение совокупных затрат, отражающее зависимость общих затрат от изменения объема производства. Данные для расчета показателей приведены в табл. 4.2.

Таблица 4.2. Данные об объемах и затратах за год по месяцам

Моменты наблюдения (отчета)	Объем производства (кол-во изд.), шт.	Затраты на производство, тыс. руб.
1	200	140
2	240	170
3	220	160
4	260	180
5	248	174
6	242	164
7	272	186
8	236	156
9	248	180
10	240	168
11	340	196
12	276	186

Из табл. 4.2 следует, что максимальный объем производства – 340 шт., минимальный – 200, соответственно максимальные и минимальные затраты на производство составляют 196 и 140 тыс. руб.

Разница в уровнях объема производства равна 140 шт. ($340 - 200$), а в уровнях затрат – 56 тыс. руб. ($196 - 140$).

Ставка переменных расходов на одно изделие – 400 руб. ($56\ 000 / 140$).

Общая величина переменных затрат на минимальном объеме производства составит 80 тыс. руб. (200×400), а на максимальном – 136 тыс. руб. (340×400).

Общая величина постоянных затрат определяется как разность между всеми затратами на максимальном (минимальном) объеме производства и переменными затратами. Для рассматриваемого примера она составит 56 тыс. руб. ($196 - 140$ или $136 - 80$).

Уравнение затрат для данного примера имеет вид

$$Z = 56 + 0,4X,$$

где Z – общие затраты; X – объем производства.

4.12. Управленческий учет при оценке инвестиционной деятельности

Для привлечения заемных источников финансирования капитальных вложений необходим детальный расчет их окупаемости. При этом используются различные приемы и методы, объективно оценивающие привлекательность того или иного проекта. К ним относят:

- расчет вмененных издержек по инвестициям;
- расчет чистой дисконтированной стоимости;
- расчет внутреннего коэффициента окупаемости капиталовложений;
- определение периода и учетного коэффициента окупаемости.

Они хорошо описаны в экономической литературе, имеют важное значение, но недостаточны для принятия решений по финансированию проекта. Это внутренние процессы, связанные с затратами на проектирование или с первоначальными затратами в проект. Особое значение имеют факторы, извне влияющие на деятельность организации, – поставщики, покупатели, возможность появления продуктов-заменителей и др. Такой подход называется «стратегическим управлением затратами».

Пример 6.

Организация, занимающаяся оптовой торговлей фармацевтической продукцией, планирует создать собственное производство по упаковке таблеток (блистирование). Реализация этого проекта требует капитальных затрат, информация о которых приведена в табл. 4.3.

Таблица 4.3. Исходные данные для расчета

№ п/п	Показатели	Сумма, тыс. руб.
1	Закупка оборудования для блистирования	520
2	Перепланировка помещения	400
3	Получение разрешения на производство	5
	Итого.....	925

Дополнительные исходные данные:

1. производительность станка – 6000 блистеров в час;
2. восьмичасовая его загрузка позволяет производить 48 000 блистеров ежедневно или 960 000 блистеров ежемесячно;
3. заключив договор с заводом-изготовителем, фирма получит возможность приобретать нефасованные таблетки анальгина по низкой цене – 500 руб. за мешок;
4. для обеспечения восьмичасовой загрузки станка потребуется 480 мешков в месяц, что обойдется фирме в 240 тыс. руб.;

5. в соответствии с существующими предельными наценками фирма имеет право реализовывать таблетки анальгина (0,5 × 10) не дороже чем 1 руб. 56 коп.;

6. ежемесячная выручка составит 960 000 × 1 руб. 56 коп. = 1497 600 руб.

Рассмотрим приростные показатели проекта на месяц (табл. 4.4).

Таблица 4.4. Приростные показатели проекта на месяц

№ п/п	Показатели	Сумма, тыс. руб.
1	Выручка от реализации продукции	1497,6
2	Затраты на производство, всего	1352,0
	В том числе:	
	закупка таблеток	1048,0
	аренда помещения	20,0
	закупка фольги	189,0
	закупка пленки ПВХ	80,0
	заработная плата персонала с отчислениями	5,0
	транспортные расходы	10,0
3	Прибыль (строка 1 – строка 2)	145,6

Сравнивая данные табл. 4.3 и 4.4, легко рассчитать срок окупаемости капитальных вложений:

$$925,0 / 145,6 = 6,4 \text{ месяца.}$$

Следовательно, проект является привлекательным. Вместе с тем, используя анализ информации извне, можно прийти к другому выводу, менее утешительному. Например, при реализации большого количества таблеток необходимо предоставлять оптовые скидки, что снижает доходную часть бюджета предприятия.

Проблема может быть решена за счет:

- 1) блистирования таблеток разных наименований;
- 2) закупки таблеток у других производителей, но и это повлечет за собой дополнительные расходы.

Вывод: при принятии решений необходима согласованность действий, в том числе с целями, изложенными в проекте.

Пример 7.

В инвестиционную компанию «А» обратились два водителя с предложением по организации предприятия «Б», целью которого является создание автобусного сообщения в г. Долгоозерске. Имея в банке знакомых, они убедили инвестиционную компанию на приобретение 12 автобусов марки «ПАЗ», получили соответствующие лицензионные документы. Оце-

ночные расчеты показывали, что окупаемость всего проекта с учетом процентов по кредитам не превысит одного года. Но ситуация изменилась.

Каждый участник инвестиционного проекта имел свои интересы, противоречащие интересам инвестиционной компании «А», их цели и действия не были взаимоувязаны и скоординированы по ряду причин:

1) началась предвыборная кампания в городе, и предприятию «Б» предписано перевозить льготную категорию граждан бесплатно;

2) конкуренты сожгли один автобус предприятия «Б»;

3) водители купили другие марки автобусов, решая свои собственные задачи, лоббируя закупку автобусов конкретной марки;

4) выявлено, что цена на автобусы «ПАЗ» декларировалась как самая низкая, однако она превышала аналогичную стоимость данной марки;

5) один купленный автобус имел много недостатков, и его пришлось разобрать на запчасти;

6) оставшиеся автобусы постоянно находились в ремонте;

7) рыночная стоимость «ПАЗов» после года эксплуатации (в связи с недостаточностью моторесурсов автобусов) не покрывала и трети общей задолженности автокомпании;

8) возникли проблемы с приобретением запасных частей, их стоимостью, надежностью и т. д.;

9) часть инвестиционных денег ушла на оплату банковских услуг;

10) некомпетентность (безответственность) руководителей – отсутствие у них специального образования и навыков работы в условиях рынка. Велики эксплуатационные расходы: на 12 автобусов и 20 водителей, кроме директора, в штате состояло 3 заместителя, главный инженер, секретарь, медсестра, 6 техников. Существенные расходы составили средства, направленные на закупку компьютеров, оргтехники, телевизоров, холодильника, сотовых телефонов и т. д.;

11) финансирование проекта осуществлялось через посредника – инвестиционную компанию – якобы это удешевляло проект, в результате запчасти, бензин, прочие материальные ресурсы приобретались не на оптовых базах или заводах-изготовителях, а в розничных магазинах и бензоколонках, что удваивало сумму накладных расходов;

12) анализ полугодовой деятельности предприятия выявил, что доходы «раскатанного маршрута» из 8 работающих автобусов с трудом позволяют возвращать лишь проценты по полученному кредиту;

13) источники возврата основного долга у инвестиционной компании «А» отсутствуют;

14) процентная ставка банка плюс процентные ставки инвестиционной компании, казавшиеся в начале проекта невысокими, в сумме составили 6% в месяц от дохода;

15) возникла форс-мажорная ситуация: перспектив возврата полученного кредита не оказалось, но каждый участник инвестиционного проекта получил свои выгоды:

- 15.1) банковские служащие щедро вознаграждены,
- 15.2) поощрены посредники (уговорившие купить «ПАЗики»),
- 15.3) глава администрации в преддверии выборов выступил радетелем малообеспеченных,
- 15.4) два бывших водителя в полной мере оценили достоинства выступать в роли директоров с секретаршами и немалыми окладами,
- 15.5) инвестиционная компания оказалась беспомощной, не смогла получить обратно средства и повлиять на партнеров.

В данном случае важно соединить интересы всех участников инвестиционного проекта, четко мотивировать деятельность менеджеров. Рекомендуется принимать управленческие решения, выгодные подразделениям и предприятию в целом, только при наличии расчетов. С этой целью расчет экономического эффекта в управленческом учете производится трижды:

- на стадии исследования (ожидаемый эффект),
- на стадии технического проектирования (уточненный расчет по проектным данным),
- в процессе промышленной эксплуатации (фактический эффект).

Одновременно следует использовать расчеты сравнительной экономической эффективности. К таким показателям относят:

1. Годовую экономию текущих затрат, полученную за счет использования средств вычислительной техники. Она рассчитывается по формуле

$$\mathcal{E}_r = (\mathcal{E}_6 - \mathcal{E}_c), \quad (4.13)$$

где \mathcal{E}_r – годовая экономия, или перерасход, руб.; \mathcal{E}_6 – планируемые затраты по проекту или базисному периоду, руб.; \mathcal{E}_c – фактические затраты сопоставимого проекта, руб.

2. Единовременные (капитальные) затраты. Они рассчитываются по формуле

$$E_p = \mathcal{E}_r / K, \quad (4.14)$$

здесь E_p – коэффициент эффективности единовременных (капитальных) затрат; K – единовременные затраты на внедрение вычислительной техники.

3. Срок окупаемости затрат (в годах). Он рассчитывается по формуле

$$T_0 = K / \mathcal{E}_r, \quad (4.15)$$

в которой T_0 – период окупаемости затрат (лет, месяцев).

4. Годовой экономический эффект от автоматизации комплекса задач. Он рассчитывается следующим образом:

$$\mathcal{E}_{\text{эф}} = \mathcal{E}_r - E_n \times K, \quad (4.16)$$

где E_n – коэффициент экономической эффективности капитальных вложений.

В условиях рыночной экономики « E_n » должен быть взят в размере банковской процентной ставки.

Таким образом, рассчитывая показатели эффекта и эффективности инвестиционных проектов, инвесторы и предприниматели могут или избежать, или уменьшить степень риска по финансовым вложениям.

ГУМРФ имени адмирала С.О. Макарова

ГЛАВА 5. МОДЕЛИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ИХ ВЗАИМОСВЯЗЬ С НАЛОГОВЫМ ПЛАНИРОВАНИЕМ

5.1. Виды моделей организации управленческого учета

В действующей практике учета используются следующие модели организации управленческого учета:

- организационная;
- функциональная;
- технологическая;
- экономическая.

Организационная модель. Она включает в себя детализованный учет доходов, расходов, финансовых результатов по центрам возникновения затрат, центрам ответственности и центрам прибыли.

Центр возникновения затрат – это любое структурное подразделение, выделенное в составе организационной структуры управления (рабочее место, цех, участок).

Центр ответственности – это центр возникновения затрат, у которого имеются менеджеры, способные отвечать за экономию или перерасход внутри центра ответственности.

Центр прибыли – это центр возникновения затрат или центр ответственности (сегмент), в котором имеются расходы и доходы, а значит, прибыль, за рост и снижение которой отвечает центр. В организационных моделях учет и контроль ведутся по следующим элементам затрат:

- 1) материальные затраты,
- 2) расходы на оплату труда,
- 3) накладные расходы.

Функциональная модель. В ее основе лежит четкое разделение функций управления в процессе кругооборота средств на предприятии и измерения результатов использования этих функций.

В функциональной модели учет ведется по стадиям кругооборота средств: в процессе снабжения, производства, реализации и распределения. Для каждой стадии кругооборота разрабатываются классификационные группы затрат, учитывающие специфику технологического процесса на предприятии.

В функциональных моделях определяется зависимость издержек от объемов работ, что позволяет осуществлять контроль за рациональным использованием производственного оборудования.

Технологическая модель. В ее основе лежит технологический процесс конкретного производства.

Технология различается по отраслям, а внутри отрасли – по предприятиям, поэтому типовой модели не существует, но разработаны основополагающие принципы построения таких моделей. В соответствии с этими принципами учет ведется по следующим элементам:

- брак, простой и прочие непроизводительные потери,
- готовая продукция,
- незавершенное производство,
- полуфабрикаты собственного производства или приобретенные со стороны,
- контрагентские поставки комплектующих изделий и др.

Элементы моделей могут укрупняться или детализироваться по усмотрению разработчика или заказчика.

Экономическая модель. Ее основой является деление учитываемых затрат производства на прямые и распределяемые.

Экономическая модель в управленческом учете аналогична модели в финансовом учете, так как в результате учета формируется полная себестоимость продукции. Различие между ними заключается в оперативности информации и значительно большей степени детализации прямых и распределяемых расходов в управленческом учете.

В экономических моделях эффективно используется нормативный метод учета и калькуляции затрат, сущность которого заключается в разработке детализованных нормативов затрат. Контроль за затратами выполняется путем сравнения фактических оперативных учетных данных по элементам затрат с нормативами.

При применении любой модели организации системы управленческого учета она должна быть экономически эффективной: затраты на разработку системы не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

5.2. Взаимосвязь управленческого учета и налогового планирования

Управленческий учет связан не только с калькулированием (расчетом себестоимости), но применяется также при:

- оценке эффективности производственных процессов;
- осуществлении финансовой политики;
- расчете окупаемости действующего производства;
- бизнес-планировании;
- налоговом сопровождении при принятии решений;
- установлении взаимосвязи налогового планирования и управленческого учета.

Как было сказано выше, управленческий учет отвечает на вопрос: что нужно делать?, налоговое планирование – как делать?

Для принятия управленческого решения с учетом получения дохода следует сопоставлять экономический и налоговый эффекты.

Экономический эффект характеризуется хозяйственными и экономическими показателями:

- ростом выручки;
- снижением среднего уровня издержек на единицу продукции и т. д.;
- ускорением оборачиваемости активов (дебиторской задолженности, товаров, кредиторской задолженности и др.).

Налоговый эффект определяется величиной (размером) налоговых обязательств, т. е. финансовыми показателями. Так, при проведении рекламной кампании в управленческом учете эффект отражает:

- экономическую целесообразность сверхнормативных расходов на рекламу (за счет чистой прибыли);
- экономический эффект от проведения рекламы.

Налоговый эффект заключается в оценке влияния превышения установленных нормативов на финансовое состояние организации.

При принятии решения о целесообразности выпуска нового вида продукции с осуществлением капитальных вложений необходимо рассчитать:

- разницу между ожидаемой выручкой от продажи нового вида продукции и ее себестоимостью, включая затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений, и затраты, относимые за счет собственных источников (% по банковским кредитам, использованным для приобретения внеоборотных активов);
- маржинальный доход;
- чистую прибыль.

Если для выпуска нового вида продукции требуются капитальные вложения, то налоговые последствия будут различаться в зависимости от того, каким образом будут проводиться вложения.

Затраты на проведение модернизации оборудования и реконструкцию объектов основных фондов в себестоимость продукции (работ, услуг) не включаются, за исключением амортизационной премии. В нее также не включаются проценты за кредит банков, связанный с приобретением основных средств, нематериальных активов и иных внеоборотных активов.

Рассмотрим пример, показывающий важность налогового планирования при оценке целесообразности производства новых видов продукции (табл. 5.1).

Таблица 5.1. Оценка целесообразности производства нового вида продукции

Оценка налогового планирования при целесообразности выпуска (производства) новой продукции	Вариант события	Прямые затраты на единицу продукции, руб.	Бюджет косвенных затрат на единицу реализуемой продукции, руб.		
			относимые на себестоимость	за счет собственных источников	итого
1	2	3	4	5	6 (гр. 4+ гр. 5)
А	+	210	30	3	33
	–	230	31,5	3,15	34,65
Б	+	260	37,5	5,6	43,1
	–	315	41,0	6,2	47,2

Примечание. В графе 2 обозначаются: + лучший вариант события; – худший вариант события.

Рассчитаем сумму затрат на производство новых видов продукции и суммы налоговых корректировок. Эти расчеты используются и для установления продажных цен.

При установлении цены воспользуемся несколькими показателями:

- рентабельностью производства;
- рентабельностью оборотных активов;
- нормой рентабельности, рассчитанной по следующей формуле:

$$R = \frac{Q}{D_{oc}} - 1, \quad (5.1)$$

где R – норма рентабельности; Q – ожидаемый объем продажи продукции; D_{oc} – отток денежных средств в связи с производством и реализацией продукции.

Налог на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным ценностям рассчитывается по установленной ставке и рыночным ценам на материальные ценности, необходимые для инвестиционного процесса.

Дополнительная корректировка на величину расходов на маркетинговые исследования должна быть сделана после завершения предварительного расчета продажной цены единицы продукции.

Продажная цена исходя из норм рентабельности, для продукции «А» – 10%, для «Б» – 15% (табл. 5.2).

Таблица 5.2. Определение продажной цены

Вид продукта	Отток денежных средств	Норма рентабельности	Ожидаемая цена продажи
A(+)	281,53	0,10	309,68
A(-)	301,98	0,10	332,18
B(+)	351,03	0,15	403,68
B(-)	413,67	0,15	475,95

При определении цены необходимо:

- 1) рассмотреть возможность установления предполагаемой цены;
- 2) провести ценовой анализ;
- 3) осуществить дополнительную корректировку себестоимости с учетом маркетинговой ценности;
- 4) рассчитать продажную цену.

Расходы на маркетинговые исследования включаются в себестоимость в том случае, когда организация может документально подтвердить связь понесенных расходов с полученными доходами. Например, маркетинговые расходы могут иметь место, а объемов производства и реализации продукции может и не быть. В этом случае включение маркетинговых затрат весьма сомнительно.

Основным связующим звеном между управленческим учетом и налоговым планированием является рабочий план счетов, где решается проблема детализации аналитических счетов, открываемых к счетам учета:

- расходов (счета 20, 21, 23, 25, 26, 28–31, 94);
- продажи (счет 90);
- доходов (счета 91, 98, 99);
- налоговых обязательств (счета 19, 68).

Это необходимо для текущего исчисления налоговых обязательств и для целей налогового планирования. К синтетическим счетам учета расходов могут быть открыты аналитические счета нескольких порядков. Организации самостоятельно определяют форму рабочего плана счетов (табл. 5.3).

Таблица 5.3. Форма рабочего плана счетов

Порядок аналитических счетов	Классификация расходов
1	По группам хозяйственных операций: расходы по операциям с основными средствами; расходы по операциям с нематериальными активами; расходы по готовой продукции (работам, услугам) и товарам; расходы на рекламу;

Порядок аналитических счетов	Классификация расходов
	расходы по личному и имущественному страхованию; расходы по зарплате и социальным отчислениям; расходы по полученным кредитам и займам; расходы по подотчетным суммам; представительские расходы; прочие расходы
2	По степени влияния на налоговые обязательства: расходы, относимые на себестоимость; расходы, осуществляемые за счет собственных источников; расходы, относимые на себестоимость в пределах установленных норм; расходы, сверх установленных норм относимые за счет собственных источников
3	В зависимости от установленного режима налогообложения реализуемой продукции (работ, услуг): расходы по продукции (работам, услугам), имеющей льготы по НДС; расходы по продукции (работам, услугам), не имеющей льгот по НДС

На основе данных рекомендаций можно создавать аналитические счета учета расходов. Например, для расходов на рекламу, превышающих установленные нормативы и относимых на продукцию, имеющую льготу по НДС (за основу взят счет 44 «Расходы на продажу»), номер аналитического учета будет выглядеть следующим образом: 44.4.4.1.

Аналитические счета можно классифицировать по следующим признакам:

- изменение расходов при изменении объема производства (условно-постоянные, условно-переменные);
- производственные и непроизводственные;
- по калькуляционным статьям
- и т. д.

Аналитические счета, открываемые к счетам учета продаж, представлены в табл. 5.4.

Таблица 5.4. Группировка аналитических счетов по учету расходов к счету «Продаж»

Порядок группы аналитических счетов	Классификация реализованных операций
1	В зависимости от направления продаж: реализации продукции (работ, услуг) сторонним организациям; реализации продукции (работ, услуг) дочерним и зависимым обществам;
2	По группам хозяйственных операций: реализация готовой продукции (работ, услуг); реализация товаров; реализация по договорам комиссии; реализация по договорам мены
3	В зависимости от установленного режима налогообложения реализуемой продукции (работ, услуг): реализация продукции (работ, услуг), имеющей льготы по НДС; реализация продукции (работ, услуг), не имеющей льгот по НДС

Таким образом, могут быть открыты счета доходов (по составным элементам).

Рассмотрим текущую деятельность (операции) по НДС и формирование себестоимости. С этой целью вводим счет 10 «Материалы», к которому можно открыть соответствующие субсчета, а именно:

- материалы, приобретенные без НДС;
- материалы с выделенным НДС;
- материалы без выделенного НДС.

Хотя материалы относятся на прямые затраты одной и той же продукции, но реализация может быть разбита на следующие составляющие:

- 1) реализация на экспорт продукции собственного производства;
- 2) реализация на российском рынке.

Первая составляющая не облагается НДС, и ошибка ведет к искажению базы налогообложения по НДС.

ГЛАВА 6. УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА РЕЗУЛЬТАТЫ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

6.1. Сущность и требования к управленческой отчетности

Выбор модели управленческого учета осуществляется руководством исходя из целей эффективного управления экономикой предприятия. Для этих целей формируется управленческая отчетность, которая и является завершающим этапом управленческого процесса, осуществляемого по любой модели управленческого учета. Отчетность всегда ориентирована на внутреннего пользователя информации.

Управленческая отчетность может формироваться по запросу менеджера либо представляться в виде определенных форм, удобных для целей управления. Как правило, она должна быть хорошо структурирована.

Управленческая отчетность, как завершающий этап учетного процесса, отражает комплекс данных о деятельности организации и ее структурных подразделений. Она базируется на внешней и внутренней среде, которая оказывает влияние на размер себестоимости, цены и прибыли хозяйствующего субъекта.

Так, внешняя информация управленческого учета в основном содержится в маркетинговой информационной системе (МИС), отчетность которой содержит сведения о:

- потенциальных клиентах и особенностях их покупательского поведения;
- конкурентах (реальных и потенциальных);
- поставщиках.

Источником информации для составления отчетности могут служить первичные данные – статистика, сведения, полученные в результате опросов.

К вторичным данным относят различные сведения, полученные при вторичном источнике (опрос, не официальные сведения и т. д.). Они имеют различную степень достоверности.

Информация о внутренней среде организации характеризует операционную, финансовую и инвестиционную деятельность предприятия.

Масштабная отчетность о деятельности предприятия состоит из трех видов планов и их выполнения. К таким планам относятся:

1. Бюджет, сформированный на финансовой и бухгалтерской отчетности.
2. Производственный план, включающий общий объем выпуска продукции и ассортимент.

3. План организационных мероприятий по улучшению деятельности предприятия (он бывает срочный и адресный).

Основная цель управленческой отчетности – удовлетворение информационных потребностей руководителей всех уровней управления предприятием. Так как отраслевые особенности деятельности предприятий существенны и отражаются в содержании управленческих регистров, то именно они определяют содержание управленческой отчетности. Правила ее составления и содержание не регламентируются законодательно и являются делом самой организации. Однако общие принципы организации управленческой отчетности определяются такими факторами:

- организационно- правовая форма предприятия;
- форма и вид собственности;
- организационная структура управления предприятием;
- отраслевая принадлежность;
- масштабы хозяйственно-финансовой деятельности;
- особенности организации снабженческо-заготовительной деятельности;
- методы учета и калькуляции затрат;
- особенности работы и функции каждого структурного подразделения в системе управления организацией.

Управленческая отчетность требует индивидуального подхода к ее организации на каждом конкретном предприятии, но общие требования к ней могут быть сформулированы следующим образом:

- конкретность и адресность отчетов;
- оперативность и своевременность составления и представления;
- достаточность информации;
- возможность формирования специальных форм отчетности по запросу пользователя;
- многоступенчатость;
- «иерархичность», что означает уменьшение степени детализации отчетов по мере повышения ранга менеджера-пользователя отчета;
- экономичность системы управленческой отчетности, т. е. затраты на формирование управленческой отчетности не должны превышать экономического эффекта от использования ее менеджерами всех уровней управления.

В основе формирования отчетов по уровням управления лежит принцип контролируемости затрат, который, что в отчете центра ответственности должны отражаться плановые и фактические показатели только по тем видам расходов, на которые может оказывать влияние менеджер данного центра. Это необходимо для организации эффективного контроля над рас-

ходованием ресурсов по местам возникновения затрат и центрам ответственности.

6.2. Виды управленческой отчетности и их влияние на результаты деятельности организации

Стандартный набор управленческих отчетов выглядит следующим образом:

- отчет о продажах;
- отчет об остатках готовой продукции на складах;
- отчет об остатках незавершенного производства;
- отчет о себестоимости продаж;
- отчет о бартерных сделках;
- отчет о поставках сырья, материалов, комплектующих изделий;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о дебиторской и кредиторской задолженности;
- отчет о материальных затратах;
- отчет о расходах на оплату труда.

По уровням управления управленческая отчетность может быть классифицирована таким образом.

1. Отчет об исполнении сводной сметы затрат. Сводная смета затрат представляет собой матрицу затрат, в которой расходы каждого центра ответственности детализируются по элементам затрат и местам их возникновения. Данные такой информации позволяют определить место возникновения затрат, вид использованного (актива) ресурса, сумму расходов по центру ответственности, группы центров ответственности и предприятия в целом.

В матрице затрат можно также отразить долю каждого центра ответственности в общей сумме затрат группы подразделений или предприятия в целом, долю каждого элемента затрат в общей сумме. На высшем уровне управления формируется матрица затрат по организации в целом.

В сводной матрице в зависимости от задач управления целесообразно провести сравнение фактических расходов отчетного периода с аналогичными данными прошлых периодов или с плановыми данными отчетного периода. Такие отчеты должны разрабатываться по всем подразделениям организации независимо от выполняемых ими функций с периодичностью не реже одного раза в месяц.

2. Отчеты функциональных подразделений организации. Их содержание во многом определяется выполняемыми ими функциями в системе управления. Основные центры ответственности в зависимости от этого фактора делятся на производственные, материальные, управленческие,

сбытовые. Показатели затрат таких подразделений являются более детализованными по элементам затрат.

Вспомогательные центры ответственности участвуют в производственном процессе косвенно, выполняя работы и услуги для основных производств, поэтому затраты таких подразделений раскрываются только в части влияния их на показатели основных подразделений.

По производственным центрам ответственности (основным и вспомогательным) для контроля над затратами материальных ресурсов целесообразно использовать нормативный метод учета и калькуляции. Периодичность составления отчетов по таким подразделениям зависит от особенностей деятельности организации, специфики производственного процесса. Так, в снабженческой деятельности очень важно выявить количество материалов и полуфабрикатов, необходимых для выполнения производственного плана (сроки, вид, качество и поставщики).

Производственная деятельность (план) ориентирован на:

- 1) объект производства;
- 2) объем производства, обеспечивающий имеющиеся мощности;
- 3) количество и качество людских, материальных и финансовых ресурсов, необходимых для выпуска запланированной продукции.

Сбытовая деятельность предполагает определить:

- 1) емкость рынка для выпускной продукции;
- 2) требования рынка к качеству, количеству, техническим и потребительским характеристикам производственной продукции;
- 3) объем товарных запасов для немедленной реализации;
- 4) производственный план по срокам и объему (количеству) выпуска (производство) продукции;
- 5) структура каналов сбыта;
- 6) контингент потребителя (покупателя) продукции, работ, услуг;
- 7) состояние расчетов с потребителями (покупателями) и структура дебиторской и кредиторской задолженности.

Управленческая отчетность состоит из различных документов и их форм. Основными являются журналы и сводки.

Сводки – формируются на основе первичных документов и используются в оперативном управлении.

Отчеты – составляются на основе сводок и предназначены для руководителя среднего звена. Выполняют функцию контроля эффективности работы подразделений и отдельных сотрудников.

Сводные отчеты – предназначены для высшего руководства «топ-менеджеров» для принятия решений и стратегического планирования.

Независимо от того, к какому классу организационно-правовой формы относится предприятия (организации), рекомендуется ввести управленческую отчетность в обязательном порядке по следующим направлениям:

1. Расходы и поступления средств от основной деятельности.
2. Расходы на ведение основной деятельности и расходы, с нею не связанные.

В этой связи могут разрабатываться такие виды документов:

- 1) план работы организации (бюджет, финансовый план, бизнес-план по освоению инвестиций, плановые показатели целевой деятельности и расходы на ее ведение);
- 2) отчеты о выполнении плана работы организации;
- 3) отчеты о результатах ведения основной деятельности;
- 4) первичные документы, подтверждающие затраты и результаты целевой деятельности;
- 5) документы, подтверждающие целевые поступления средств;
- 6) документы об общем объеме продаж;
- 7) документы по расходам материалов, трудовым и финансовым ресурсам.

Заключительным этапом разработки и использования управленческой отчетности может служить:

1. Формирование стандартной управленческой отчетности о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения организации.

Для этого желательно соблюдать «золотое правило» ведения бизнеса:

$$Tr\P > TrV > TrBB,$$

где $Tr\P$ – темп роста прибыли; TrV – темп роста выручки; $TrBB$ – темп роста валюты баланса.

2. Управленческий баланс.
3. Управленческий отчет о прибылях и убытках.
4. Управленческий отчет о движении денежных средств (прямым и косвенным методом).

Одновременно в сложно-хозяйственных системах можно использовать отчетность, характеризующую интересы акционеров.

ГЛАВА 7. ПЛАНИРОВАНИЕ, БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И ИХ ЗНАЧЕНИЕ В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

7.1. Основы планирования. Виды планов по срокам, назначению и детализации

Основными задачами управленческого учета являются планирование и контроль деятельности предприятия, т. е. эффективность распоряжением (использованием) активами.

Функции планирования и контроля нацелены на бюджет или финансовую систему. В свою очередь, бюджет направлен на долгосрочные планы предприятия с разбивкой их на краткосрочные и среднесрочные планы.

При этом бюджет требует разработки системной отчетности о результатах хозяйственной деятельности, которая используется при мониторинге выполнения долгосрочных программ развития предприятия.

Бюджет служит информационно-источниковой базой для анализа эффективного финансового контроля за исследуемый период.

Разработка организацией ежегодного бюджета – не что иное, как создание системы (процесса) управления ресурсами (активами) предприятия. Данный процесс управления охватывает сферы деятельности от руководителя до конечного исполнителя хозяйственной операции.

Бюджет при планировании деятельности предприятия должен предусматривать информацию, ясную и доступную для экономического и аналитического ее понимания. При этом не рекомендуется избыток информационных потоков.

Таким образом, под бюджетированием в бухгалтерском учете предполагается процесс планирования. Следовательно, бюджет – это план к действию (хозяйствованию) или практической деятельности.

В соответствии с практикой Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США, бюджет трактуется как количественный план в денежном выражении, разработанный на конкретный период времени, основными критериями которого предусматриваются (отражаются):

- ожидаемые доходы;
- ожидаемые расходы;
- размер капитала, который необходимо привлечь для достижения поставленной (определенной) цели.

Бюджетное планирование нацелено не только на достижение прибыли, но и динамичное развитие предприятия.

На рис. 7.1 рассмотрены преимущества бюджета.

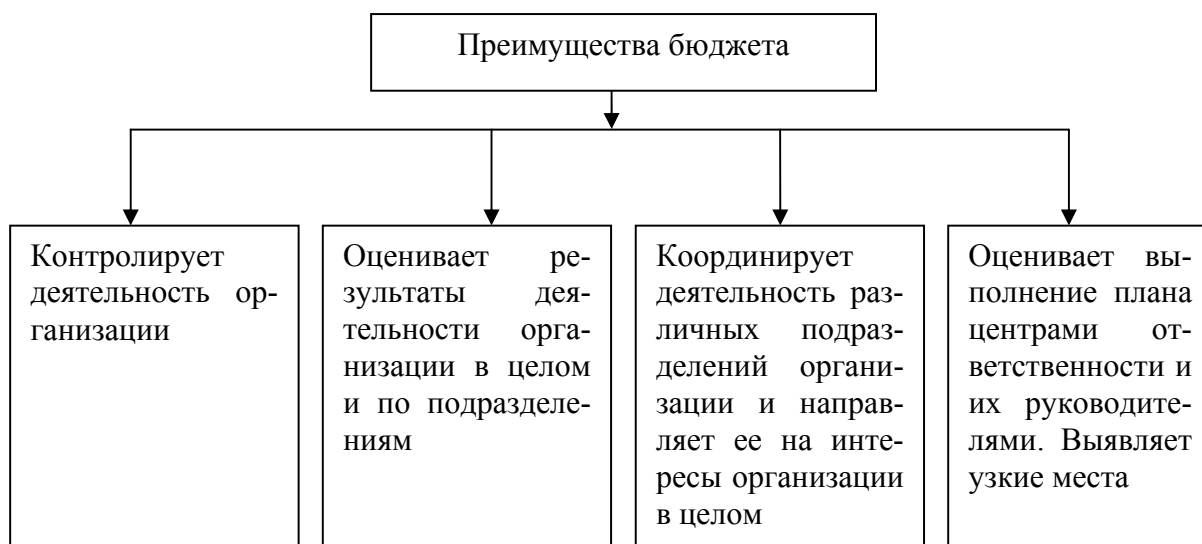


Рис. 7.1. Основные преимущества бюджета

Контроль за деятельностью организации направлен не на реагирование сложившейся обстановки, а на целенаправленную деятельность функционирования организации.

Оценка результатов деятельности организации в целом и по ее подразделениям позволяет сделать правильные выводы и выявить появившиеся возможности (выгоды).

Координация деятельности различных подразделений организации заставляет менеджеров ориентировать свою предпринимательскую деятельность на интересы организации в целом.

Оценка плана центрами ответственности выявляет узкие места и указывает сегмент, куда следует провести вложения и осуществить оперативное вмешательство со стороны менеджера.

Процесс составления организацией бюджета представлен на рис. 7.2.

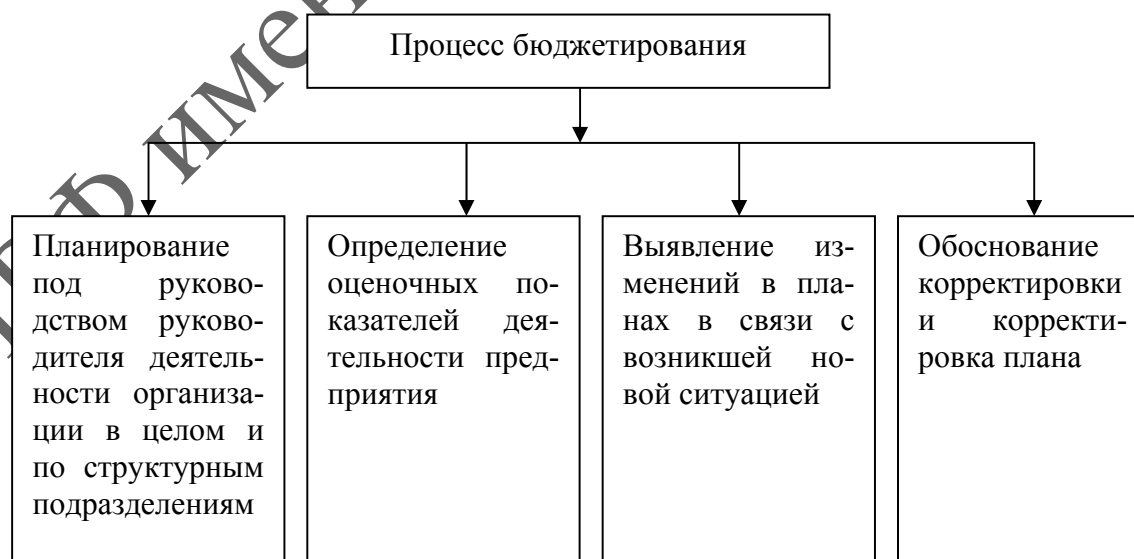


Рис. 7.2. Основы элементов процесса бюджетного планирования

Планирование деятельности предприятия рассматривается в двух направлениях: с точки зрения фирмы и особенностей ее деятельности; с позиции финансового менеджмента, т. е. умения предвидеть будущее фирмы и использовать на практике это предвидение.

Планирование – это особый тип процесса принятия решений, который касается не одного события, а охватывает деятельность всего предприятия. Оно помогает ответить на следующие вопросы:

- на каком уровне развития находится ваш бизнес, каковы его конечные финансовые результаты?;
- при помощи каких ресурсов (включая и финансовые) эти результаты могут быть достигнуты?

Процесс планирования неразрывно связан с процессом **контроля**. В основе этих процессов и контроля находится анализ прошлой финансовой и производственной информации, которая в основном накапливается в системе бухгалтерского и статистического учета и отчетности.

Планирование и контроль являются необходимыми функциями управления предприятием – это процесс достижения цели предприятием в соответствии с намеченными планами.

Различают краткосрочное (текущее) и перспективное (долгосрочное) планирование.

Краткосрочное планирование – планирование со сроком до одного года, с разбивкой по кварталам, месяцам, дням, сменам, часам.

Долгосрочное (перспективное) планирование разрабатывается на срок более трех лет (трех-, пяти- и десятилетние планы), в добывающей и электроэнергетической промышленности планы составляются на 20-летнюю и более перспективу.

Долгосрочные и краткосрочные планы являются основой организации деятельности предприятия, мотивации деятельности персонала, контроля результатов и их оценки как с позиции хозяйственной, так и финансовой деятельности. Значение планирования определяется следующим:

- деятельностью предприятия в хозяйственных и финансовых показателях: численностью работающих, производственными мощностями, объемом продаж, себестоимостью, прибылью, инвестициями, денежными потоками и т. д.;
- разработкой и внедрением стандартов для упорядочения финансовой информации, формируемой в финансовых планах и отчетах об их исполнении;
- определением оптимальных сумм финансовых ресурсов, необходимых для реализации долгосрочных и краткосрочных планов предприятия;
- оперативным финансовым планированием с целью корректировки финансовой стратегии фирмы.

В свою очередь, разработка финансового плана занимает важное место в стабилизации денежных потоков предприятия.

Финансовый план – это обобщающий документ, отражающий поступление и расходование денежных средств предприятия в краткосрочном и долгосрочном периодах. Он включает в себя операционный и капитальный бюджеты.

Планированию деятельности предприятия предшествует процесс составления сметы – бюджетирования.

Смета (или бюджет) – это финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, т. е. прогноз будущих финансовых операций.

Бюджет – операционный финансовый план, отражающий расходы и поступление средств от хозяйственной (операционной), инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Он является количественным выражением планов деятельности и развития предприятия, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты руководителей, отвечает на вопрос, какую прибыль получит предприятие при том или ином варианте развития.

Применение бюджета предполагает ряд преимуществ:

1. Планирование, как стратегическое, так и тактическое, помогает контролировать производственную ситуацию.

2. Бюджет служит составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее структурных подразделений.

3. Бюджет является средством координации деятельности различных подразделений предприятия.

4. Бюджет – это основа для оценки выполнения плана центрами ответственности: работа менеджеров оценивается по отчетам выполнения бюджета; сравнение фактических результатов с данными бюджета указывает области направления действий менеджеров.

5. С помощью бюджета производится анализ отклонений фактических данных от плановых, что позволяет своевременно воздействовать на негативные стороны деятельности предприятия.

Бюджетирование – разработка бюджетов в соответствии с целями хозяйственного планирования.

Бюджетирование капитала – разработка бюджетов для управления капиталом предприятия – определение источников формирования капитала (пассивы баланса) и их размещения (активы баланса).

Бюджетный контроль – это текущий контроль над использованием отдельных показателей доходов и расходов, установленных плановым бюджетом.

Смета – формы планового расчета, определяющие потребности предприятия в денежных ресурсах на предстоящий период и последовательность действий по исчислению показателей.

Процесс составления организацией бюджета называется **бюджетным циклом**, который состоит из:

- планирования деятельности организации в целом и ее структурных подразделений с участием руководителей всех центров ответственности;
- обсуждения возможных изменений в планах, связанных с выявлением новых факторов и ситуаций;
- определения показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;
- корректировки планов с учетом предложенных поправок.

По задачам, стоящим перед предприятием, выделяют следующие виды бюджетов:

- 1) генеральный бюджет и частные.
- 2) гибкие и статические.

Генеральный бюджет охватывает всю хозяйственно-финансовую деятельность предприятия. Основная его цель – объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия на базе частных бюджетов.

При составлении генерального бюджета создаются:

- прогнозирующий баланс;
- план прибылей и убытков;
- план движения денежных средств.

Генеральный бюджет – это самый сложный процесс в планировании, особенно в области продаж, так как объем продаж (работ и услуг) на рынке подвергается воздействию неконтролируемых факторов, которым следует отнести:

- деятельность конкурентов;
- общее положение на конкретном сегменте рынка продаж;
- стабильность поставщиков и покупателей;
- динамичное развитие рынка по месту расположения организации и партнеров;
- результативность рекламных мероприятий;
- политика ценообразования;
- эффективность (рентабельность) выпускаемых продуктов труда.

Для более глубокого анализа и планирования применяются два метода:

- статистический прогноз;
- экспертная оценка.

Статистический прогноз основан на:

- математическом анализе общеэкономических условий;
- конъюнктуре рынка;
- кривых роста производства;
- сезонных колебаниях и т. д.

Экспертная оценка – информация ведущих менеджеров, персонала отдела сбыта в целом по сегменту рынка и по его отдельным составляющим.

Генеральный бюджет включает в себя целую систему бюджетов, а именно:

- бюджет продаж;
- бюджет притока (поступления) денежных источников (средств);
- бюджет производства (производственная программа);
- бюджет прямых материальных затрат (расходов);
- бюджет прямых затрат (расходов) на оплату труда;
- бюджет закупок;
- бюджет производственных накладных (косвенных) расходов;
- бюджет себестоимости продукции;
- бюджет коммерческих расходов;
- бюджет управленческих расходов;
- бюджет расчетов с кредиторами;
- бюджет расчетов с дебиторами.

Основными целями бюджетирования являются: 1) четкий прогноз объема продаж, работ и услуг; 2) определение ожидаемого объема производства; 3) расчет производственных издержек и операционных затрат; 4) определение денежного потока и других финансовых показателей, характеризующих устойчивую динамику развития организации, а главное – формирование прогнозных финансовых документов, включающих и прогнозный баланс.

Таким образом, наблюдается технология комплексного хозяйственно-финансового планирования.

Генеральный бюджет любого предприятия состоит из следующих частей:

- 1) **операционного бюджета**, включающего план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) сметы, отражающие отдельные статьи доходов и расходов предприятия;
- 2) **финансового бюджета**, включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

Формы бюджета не стандартизированы. Структура генерального бюджета зависит от:

- объекта планирования;

- размера предприятия;
- степени квалификации разработчиков.

Этот документ должен содержать данные о:

- расходах;
- доходах;
- доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированы;
- расходах материально-производственных запасов в натуральном и стоимостном выражениях.

Он включает данные по предприятию в целом и по отдельным структурным подразделениям.

Статический бюджет – это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. В нем доходы и расходы планируются исходя из одинакового объема реализации.

Сопоставлением статического бюджета с фактически достигнутыми результатами учитывается реальный уровень деятельности организации, т. е. все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми. Этот уровень анализа отклонений от плана считается нулевым.

Рассмотрим отчет о деятельности ОАО «Свет» на основе статического бюджета (табл. 7.1).

Таблица 7.1. Отчет о деятельности ОАО «Свет» на основе статического бюджета на 2010 г.

№ п/п	Показатели	Факт	Генеральный бюджет	Отклонение от генерального бюджета	Благоприятное (Б), неблагоприятное (Н)
1	Реализация, шт.	14 000	18 000	4000	Н
2	Выручка от реализации, тыс. руб.	434 000	558 000	124 000	Н
3	Переменные затраты, тыс. руб., в том числе:				
	прямые затраты на материалы;	139 840	180 000	40 160	Б
	заработная плата основных рабочих;	123 000	144 000	21 000	Б
	заработная плата вспомогательных рабочих;	22 200	28 800	6600	Б
	простои; тыс. руб.	7100	7200	100	Б
	Другие косвенные затраты труда, тыс. руб.	1600	1800	200	Б
	Итого переменных производственных затрат, тыс. руб.	293 740	361 800	68 060	Б

Окончание табл. 7.1

№ п/п	Показатели	Факт	Генеральный бюджет	Отклонение от генерального бюджета	Благоприятное (Б), неблагоприятное (Н)
	Транспортные расходы, тыс. руб.	10 000	10 800	800	Б
	Переменные коммерческие затраты, тыс. руб.	4000	3600	-400	Н
	Всего переменных затрат, тыс. руб.	307 740	376 200	68 460	Б
4	Маржинальный доход, тыс. руб.	126 260	181 800	55 540	Н
5	Постоянные затраты, тыс. руб., в том числе заработная плата мастеров и начальников цехов	29 400	28 800	600	Н
	Аренда помещений, тыс. руб.	10 000	10 000	-	-
	Амортизация, тыс. руб.	30 000	30 000	-	-
	Другие постоянные производственные затраты, тыс. руб.	5200	5200	-	-
	Итого постоянных производственных затрат, тыс. руб.	74 600	74 000	600	Н
6	Постоянные административные затраты, тыс. руб.	66 000	66 000	-	-
7	Всего постоянных затрат, тыс. руб.	140 600	140 000	600	Н
8	Финансовый результат основной деятельности, тыс. руб.	-14 340	41 800	56 140	Н

При сравнении фактических и плановых показателей определяется величина отклонения от статического бюджета. Она рассчитывается как разница между прогнозируемой и фактически полученной прибылью. По данным таблицы 7.1 отклонение составит $-41\,800 - (-14\,340) = 56\,140$ тыс. руб. Это неблагоприятное отклонение.

Вывод: на отрицательный финансовый результат повлияло резкое снижение объема реализации, который составил 77,77% генеральному бюджету. Для более детального анализа используют гибкий бюджет.

Гибкий бюджет – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона. Он учитывает изменения затрат в зависимости от изменения уровня реали-

зации, представляет собой динамическую базу для сравнения достоверных результатов с запланированными показателями.

Для составления гибкого бюджета все затраты делятся на переменные и постоянные.

Для переменных затрат определяют норму на единицу продукции. Так, из табл. 7.1 видно, что прямые материальные затраты составляют $180\ 000 / 18\ 000 = 10$ тыс. руб.

Умножив их на фактически достигнутый объем реализации, получим: $10\ 000 \times 14\ 000 = 140\ 000$ тыс. руб.

Далее расчеты производятся по всем переменным издержкам.

Предприятия самостоятельно по своим стандартам определяют нормы расхода производственных ресурсов.

Постоянные затраты не учитываются в расчетах, так как они не зависят от объемов производства и реализации, их сумма будет постоянной как для статического, так и для гибкого бюджета.

Полученная выручка корректируется на фактически достигнутый уровень.

Предполагаемая цена реализации (плановая) составляет $558\ 000 / 18\ 000 = 31$ тыс. руб. Фактически реализовано 14 000 ед. продукции, следовательно, объем реализации по гибкому бюджету равен

$$31\ 000 \times 14\ 000 = 434\ 000 \text{ тыс. руб.}$$

Вывод: за счет сокращения объема продаж произошло снижение выручки на 124 000 тыс. руб. ($558\ 000 - 434\ 000$).

Рассмотрим методику анализа отклонений фактических затрат от бюджетных. Он производится на четырех уровнях.

Нулевой уровень. Здесь сравниваются показатели фактических результатов деятельности с данными генерального статического бюджета и выявляются благоприятные и неблагоприятные отклонения.

Первый уровень. На нем определяется, за счет чего произошли отклонения фактического значения прибыли от запланированного в бюджете. Это возможно за счет:

- изменений в объеме реализации;
- изменений общей суммы затрат (отклонение от гибкого бюджета).

Гибкий бюджет включает доходы и затраты, скорректированные на фактический объем реализации.

Статический бюджет включает доходы и затраты, исчисленные исходя из запланированного объема реализации.

Различия между данными бюджетами осуществляются за счет изменения в объемах реализации.

Такой анализ характеризует качество работы руководителя отдела сбыта. В рассматриваемом примере проблемы реализации продукции вызвали уменьшение прибыли на

$$25\ 600 - (-11\ 200) = 36\ 800 \text{ тыс. руб.}$$

Это рассчитывается по формуле

$$\pm \Delta П Q = (Q_{г.б} - Q_{ст.б}) \cdot МД^П, \quad (7.1)$$

где $\Delta П Q$ – отклонения прибыли в зависимости от объема реализации; $Q_{г.б}$ – количество реализации продукции по гибкому бюджету; $Q_{ст.б}$ – фактический объем реализованной продукции по статистическому бюджету; $МД^П$ – запланированная величина маржинального дохода.

Подставляя числовые значения примера, получим

$$\pm \Delta П Q = (14\ 000 - 18\ 000) \times 18,4 = -36\ 800 \text{ тыс. руб.}$$

Отклонения от гибкого бюджета характеризуются двумя факторами:

- отклонениями в цене;
- отклонениями производительности труда (использования трудовых ресурсов).

Анализ отклонения от гибкого бюджета может детализироваться и углубляться по местам возникновения затрат.

При сравнении фактических показателей с плановыми (прогнозируемыми) используют понятия эффективности и производительности.

Эффективность хозяйствования (хозяйственной и финансовой деятельности) – это степень достижения поставленной цели.

Производительность используемых ресурсов – степень использования трудовых ресурсов для достижения поставленной цели.

Здесь важно сопоставить фактические данные с применяемыми стандартами (нормативами), в частности

- стандартом затрат материалов на единицу продукции, кг;
- стандартом расхода материалов, тыс. руб.
- стандартом затрат рабочего времени на изготовление единицы продукции, ч;
- стандартом затрат труда в денежном выражении, тыс. руб./ч, и т. д.

Второй уровень. Здесь анализируются отклонения от гибкого бюджета по цене ресурсов, запланированных и фактически затраченных.

Данные отклонения рассчитываются по формуле

$$\pm \Delta Ц П Р = (ФЦ_p - Ст. Ц_p) \times Ф Q И_p, \quad (7.2)$$

где $\pm \Delta Ц П Р$ – отклонение по цене приобретения ресурсов; $ФЦ_p$ – фактическая цена ресурсов; $Ст. Ц_p$ – стандартная цена приобретения ресурсов; $Ф Q И_p$ – фактический объем использованных ресурсов.

Третий уровень. Он предполагает анализ и оценку степени эффективности использования ресурсов, которые рассчитываются по формуле

$$\pm \Delta П = (\Phi QИ_p - П QИ_p) \times Ст.Ц_p, \quad (7.3)$$

где $\pm \Delta П$ – отклонение по производительности; $\Phi QИ_p$ – фактический объем использования ресурсов; $П QИ_p$ – планируемый объем использованных ресурсов; $Ст.Ц_p$ – стандартная цена приобретения ресурсов.

Особое внимание здесь обращается на стоимость материалов и их качество, так как низкое качество ресурсов потребует дополнительных затрат по исправлению брака, поэтому, достигнув экономии в цене, можно получить дополнительные затраты в производстве.

Таким образом, подводя итог, следует отметить, что процесс системы бюджетного управления предполагает процессы, представленные на рис. 7.3.



Рис. 7.3. Система бюджетного управления

Подводя итог, можно сказать, что для любого экономического процесса необходимо сформировать четыре вида обеспечения:

- информационное;
- инструктивное;
- кадровое;
- техническое.

7.2. Сметное планирование

Сметное планирование включает следующие этапы:

- 1) планирование – определение будущих целей;
- 2) мониторинг (сопровождение) – анализ текущей хозяйственной деятельности, т. е. того, как в течение планового периода производится выполнение запланированных решений.

Различают два подхода к расчетам смет:

разработка сметы с «нуля», как правило, для проектируемых новых предприятий или предприятий, меняющих профиль работы;

планирование от достигнутого – для стабильных предприятий, не меняющих профиль своей работы и не применяющих диверсификацию вида продукции.

Смета подразделяется по видам деятельности:

- по основной деятельности;
- по не основным видам деятельности.

Составляются следующие сметы:

- продаж (реализации продукции);
- производства;
- прямых материальных затрат (расхода основных материалов);
- расходов на оплату труда производственного персонала (прямых трудовых затрат);
- накладных (косвенных) общепроизводственных расходов;
- себестоимости реализованной продукции;
- текущих периодических общехозяйственных расходов;
- прибылей и убытков;
- капитальных затрат;
- движения денежных средств;
- статей актива и пассива и др.

Смета продаж составляется для определения выручки в денежном выражении и служит основой, на которой базируются все другие сметы.

При планируемом объеме продаж в натуральном выражении отправным пунктом служит производственная мощность или прошлогодний объем продаж с поправкой на факторы, влияющие на размер объема продаж, а именно:

- контракты;

- изменение производственной мощности;
- ценовой политики;
- дохода населения;
- наличия конкурентов;
- изменения ассортиментной структуры.

Здесь важно сравнить фактические объемы продаж по видам продукции, регионам. Управленческий персонал при этом исследует причины существенных отклонений и принимает меры по улучшению финансового положения. Смета продаж представлена в табл. 7.2.

Таблица 7.2. Смета продаж на год

№ п/п	Товар и регион	Объем продаж в натуральном выражении, ед. продукции	Цена единицы продукции, ден. ед.	• Всего продажи, ден. ед.
1	Товар «Х»	600 000	–	7 200 000
2	Регион «А»	300 000	10	3 600 000
3	Регион «Б»	180 000	10	2 160 000
4	Регион «В»	120 000	10	1 440 000
	Итого			

Смета производства представляет собой объем производства, соответствующий сметному объему продаж и необходимой величине материальных запасов, определяется в смете производства. Она представлена в табл. 7.3.

Таблица 7.3. Смета производства на год

№ п/п	Показатель	Единицы продукции	
		продукт Х	продукт У
1	Объем продаж	600 000	300 000
2	Плюс необходимое количество запасов на конец года	100 000	60 000
3	Итого	700 000	360 000
4	Минус величина запасов на начало года	90 000	50 000
5	Итого объем производства	610 000	310 000

Объемы производства должны быть тщательно выверены со сметой продаж с целью сбалансированности производства и продаж в течение планируемого периода. Здесь важно определить степень использования производственных мощностей и запасов.

Смета прямых материальных затрат представляет количество (в натуральном и стоимостном выражениях) необходимых для производственного процесса основных материалов, определяется как:

- ожидаемая величина необходимых в производстве материалов;
- желаемая величина запасов на конец года;
- запасы материалов на начало года.

Смета представлена в табл. 7.4.

**Таблица 7.4. Смета прямых материальных затрат на год
(в натуральных и стоимостных измерителях)**

№ п/п	Показатели	Основные материалы		
		А	Б	В
1	Количество, необходимое для производства: товара Х товара Y	470 000 151 200	292 000	600 000 300 000
2	Плюс необходимое количество запасов на конец периода	100 000	40 000	140 000
3	Минус величина запасов на начало периода	90 000	30 000	120 000
4	Итого количество материалов для закупки	631 200	302 000	910 000
5	Цена единицы материала, ден. ед.	1,0	1,50	1,00
6	Итого прямые материальные затраты, ден. ед.	631 200	453 000	910 000
7	Всего прямые материальные затраты (п. 6 А + п. 6 Б + п. 6 В)			1 994 200

Здесь материалы А и Б используются для производства товара Х, а материалы А, Б и В – товара Y.

Своевременность и планомерность поставок товаров зависит от работы отдела снабжения, производственного отдела.

Смета затрат на оплату труда представляет собой производственную программу, которая является исходным моментом для составления сметы расходов на оплату труда. Здесь должны быть представлены трудоемкость в часах, необходимых для производства продуктов Х и Y, и уровень почасовой оплаты. Смета представлена в табл. 7.5.

Таблица 7.5. Смета расходов по оплате труда на год

№ п/п	Показатели	Подразделение № 1	Подразделение № 2
1	Количество рабочих часов, необходимых для производства: товара «Х» товара «У»	150 000 93 600	208 000 234 600
2	Итого, ч	243 600	442 600
3	Стоимость почасовой оплаты, ден. ед.	50	40
4	Итого расходы по оплате труда, ден. ед.	12 180 000	17 704 000
5	Всего расходов на оплату труда, ден. ед.		29 884 000*

*Без страховых взносов на социальное страхование и т. д.

Здесь важно согласовать имеющиеся ресурсы с прогнозной потребностью и минимизировать простои производственных мощностей.

Смета накладных расходов определяет расходы, обеспечивающие производственную деятельность. Она представлена в табл. 7.6.

Таблица 7.6. Смета накладных расходов на год (ден. ед.)
(без отчислений на социальное страхование)

№ п/п	Показатели	Стоимость, руб.
1	Зарботная плата вспомогательного персонала	800 000
2	Зарботная плата управленческого персонала	400 000
3	Энергия и освещение	350 000
4	Амортизация основных фондов	300 000
5	Вспомогательные материалы	200 000
6	Текущий ремонт	150 000
7	Страхование и налог на имущество	800 00
	Итого	2 280 000

При крупных и сложных системах хозяйствования могут составляться дополнительные сметы, которые сводятся воедино. Такие сметы позволяют менеджерам сконцентрировать внимание на контроле тех издержек, за которые они несут непосредственную ответственность, и оценить деятельность каждого подразделения.

Смета себестоимости реализованной продукции, составляется на базе сводных данных по натуральным и стоимостным оценкам товарных запасов, производственной программы, а также на основе данных смет прямых материальных затрат, затрат по оплате труда, накладных расходов.

Форма сметы себестоимости реализованной продукции на год (ден. ед.) включает:

1. Запасы готовой продукции на начало периода.
2. Незавершенное производство на начало года.
3. Прямые материальные затраты:
 - запасы основных материалов на начало периода;
 - закупка основных материалов;
 - стоимость имеющихся в наличии основных материалов;
 - минус стоимость запасов основных материалов на конец периода;
 - стоимость основных материалов, израсходованных в производстве.
4. Прямые расходы на оплату труда основного персонала.
5. Общепроизводственные расходы.
6. Итого производственные расходы (строка 3 + строка 4 + строка 5).
7. Незавершенное производство за весь период (строка 2 + строка 6).
8. Незавершенное производство на конец периода.
9. Себестоимость реализованной продукции (строка 7 – строка 8).
10. Себестоимость продукции, готовой к реализации (строка 1 + строка 9).
11. Запасы готовой продукции на конец периода.
12. Себестоимость реализованной продукции (строка 10 – строка 11).

Форма сметы текущих (периодических) расходов (ден. ед.):

1. Расходы по реализации товаров.
2. Зарплата агентам по сбыту.
3. Реклама.
4. Транспортные расходы.
5. Телефонные услуги (в части, связанной со сбытом).
6. Прочие расходы по реализации.
7. Общие и административные расходы.
8. Заработная плата административного персонала.
9. Заработная плата прочих служащих.
10. Энергия и освещение.
11. Арендная плата.
12. Амортизация офисного оборудования.
13. Телефонная связь.
14. Страхование.
15. Расходы на канцтовары.
16. Прочие общие расходы.
17. Всего текущих расходов.

Данная смета может быть дополнена детализированными сметами по ведущим статьям текущих расходов для каждого структурного подразделения.

Форма **сметы прибылей и убытков** на год (ден. ед.):

1. Выручка от продаж.
2. Себестоимость продаж.
3. Валовая прибыль (п. 1 – п. 2).
4. Текущие расходы – это расходы от реализации продукции, общие расходы.
5. Прибыль от основной операционной деятельности.
6. Прочие доходы.
7. Прочие расходы.
8. Результат от прочей деятельности (п. 6 – п. 7).
9. Прибыль до налогообложения.
10. Налог на прибыль.
11. Чистая прибыль.

Эта смета определяет прогноз всех прибыльных и убыточных операций предприятия. Менеджеры могут проследить индивидуальные сметы и при низкой прибыли проанализировать взаимосвязь объема продаж с собственным капиталом и эффективностью его использования.

Смета капитальных затрат обобщает информацию по расширению производственных мощностей и обновлению основных фондов. Как правило, эта смета составляется на пять лет с разбивкой по годам. Она представлена в табл. 7.7.

Таблица 7.7. **Смета капитальных затрат на пять лет**

№ п/п	Статьи	Годы				
		1-й	2-й	3-й	4-й	5-й
1	Оборудование (производственное)	X	X	X	X	X
1.1	Подразделение № 1	X			X	X
1.2	Подразделение № 2	X	X	X	X	
2	Офисное оборудование		X			X

Смета движения денежных средств. Ее еще называют движением денежных потоков. Она включает ожидаемый приход и расход денежных средств в течение дня, недели, месяца и в более длительный срок.

Приход отражает источники поступления денежных средств, **расход** – направления использования, **сальдо** – излишки или недостаток денежных средств.

Минимальная денежная сумма на расчетном счете необходима для покрытия непредвиденных обстоятельств. Излишки могут находиться на депозитных счетах.

При составлении данной сметы используют информацию ранее составленных смет:

- объема продаж;
- производственных и текущих расходов;
- капитальных затрат и т. д.

Форма сметы представлена в табл. 7.8. При ее составлении во внимание должны быть приняты выплаты дивидендов, планы финансирования за счет собственных средств или долгосрочных кредитов, а также те проекты, которые требуют денежных расходов.

Таблица 7.8. Смета движения денежных средств на три месяца до 31 марта (ден. ед.)

№ п/п	Показатели	Январь	Февраль	Март
1	Денежные поступления, в том числе: продажи за наличные поступления по счетам к оплате другие источники (выпуск ценных бумаг, доход от финансовых и т. д.)			
2	Денежные расходы, в том числе: производственные расходы текущие расходы капитальные затраты прочие расходы			
3	Рост (уменьшение) наличных денежных средств			
4	Денежные средства на начало месяца			
5	Денежные средства на конец месяца			
6	Минимальная сумма денежных средств			
7	Излишек (недостаток)			

ГЛАВА 8. АНАЛИЗ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ

8.1. Расчет точки безубыточности и ее анализ

Расчет точки безубыточности и ее анализ является основным аспектом управления постоянными, переменными затратами и объемом реализуемой продукции, работ, услуг. Такой подход позволяет определить, при каком объеме продаж предприятие будет безубыточным, т. е. объем продаж, ниже которого предприятие начнет терять деньги.

Точка безубыточности – это уровень физического объема продаж при заданной цене на протяжении отдельного периода времени (месяц, квартал, год), за счет которого предприятие покрывает постоянные и переменные издержки, в точке безубыточности, а дальше возникает маржинальный доход.

Точка безубыточности – элемент самоокупаемости.

Продажи за пределами точки безубыточности – это элемент самофинансирования.

Расчет точки безубыточности необходим для профилактики банкротства.

Точка безубыточности может пересчитываться, если произошли изменения в структуре предприятия или системе его финансирования. Рассмотрим пример расчета точки безубыточности. Примем, что постоянные (общие) производственные издержки составляют 50 млн руб. в год. Переменные издержки на единицу продукции составляют около 65 тыс. руб. и включают затраты на материалы, комплектующие изделия, сдельную заработную плату рабочим. Цена единицы продукции равна 104 тыс. руб.

Расчет точки безубыточности (T_6) производится по следующей формуле:

$$T_6 = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Цена единицы продукции} - \text{Переменные издержки на единицу продукции}} = \frac{50\,000\,000}{104\,000 - 65\,000} = 1282 \text{ ед.}$$

Изобразим это на рис. 8.1. Из него следует, что объемы, лежащие между линиями переменных и суммарных издержек (постоянные плюс переменные), выше точки безубыточности представляют собой маржинальный доход.

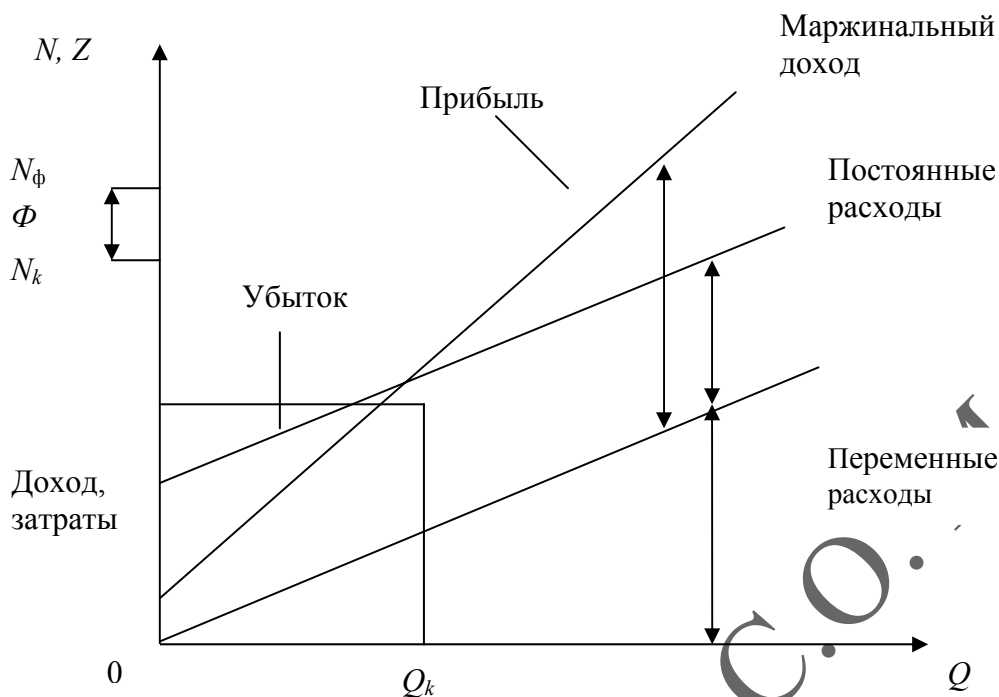


Рис. 8.1. График взаимосвязи показателей объема производства, затрат и прибыли

N – объем производства продукции в стоимостном выражении; Z – полная себестоимость продукции (затраты на производство); Z_v — переменные расходы; K – точка критического объема производства; Q_k – критическое количество единиц продукции; N_k – критический объем выручки (порог рентабельности, точка безубыточности); N_ϕ – фактический объем выручки; Φ – запас финансовой прочности (разница между фактической выручкой и порогом рентабельности).

Анализ точки безубыточности необходим для:

- определения критической производственной программы предприятия;
- оценки состояния предприятия;
- выработки стратегии его развития.

Здесь важную роль играют последствия повышения или снижения цены продукции. Например, цена за единицу продукции снизилась на 1000 руб., и тогда возникает потребность в увеличении объема выпускаемой продукции, чтобы не произошло снижения прибыли.

$$T_6 = \frac{50\,000\,000}{103\,000 - 65\,000} = 1315 \text{ ед.}$$

В рассматриваемом примере точка безубыточности в случае снижения цены составит 1315 ед., т. е. на 33 ед. больше, чем при первоначальном расчете.

Таким образом, анализ безубыточности позволяет определить следующее:

- требуемый объем продаж, обеспечивающий покрытие затрат и получение необходимой прибыли;
- зависимость прибыли предприятия от изменений торговой цены, переменных и постоянных издержек;
- значения каждого продукта в доле покрытия общих затрат.

К преимуществам этого метода стоит отнести:

- простоту использования;
- наглядность при планировании прибыли;
- иллюстративность демонстрации;
- влияние операционных изменений на прибыльность предприятия;
- помощь в определении оптимального соотношения постоянных и переменных издержек.

Метод анализа безубыточности обычно используется в следующих случаях:

- при введении в производство нового продукта;
- при модернизации производственных мощностей;
- при создании нового предприятия;
- при изменении производственной или административной деятельности предприятия.

Вместе с тем следует учесть отдельные ограничения и допущения при расчете точки безубыточности:

- цена продукта считается постоянной величиной на протяжении всего расчетного периода;
- анализируется только один продукт или в случае нескольких продуктов смешанные продажи считаются стабильными;
- производственная эффективность считается постоянной величиной на протяжении всего расчетного периода;
- не учитываются изменения производственных запасов из периода в период;
- переменные издержки на производство единицы продукции считаются постоянными на протяжении всего расчетного периода;
- суммарные производственные издержки постоянные.

Точка безубыточности позволяет рассчитать диапазон безопасности, являющийся одним из **показателей риска**. Чем меньше значение резерва безопасности, тем выше риск попадания в область убытков. Для рассматриваемого примера планируемый объем продаж составит 187 млн руб. (1800 ед. по цене 104 тыс. руб.), при этом значение уровня резерва прибыльности (*УРП*) как доли от планируемого объема продаж составит

$$URP = \frac{\text{Объем продаж,} \\ \text{Прогнозируемый} - \text{соответствующий} \\ \text{объем продаж} \quad \text{точке безубыточности}}{\text{Прогнозируемый объем продаж}} = \frac{187\,000\,000 - 133\,328\,000(1282 \times 104)}{133\,328\,000} = 29\%.$$

При производстве и сбыте одновременно нескольких продуктов необходимо учитывать, что они имеют разные цены и переменные издержки, их доли взносов в распределение общих затрат различаются. Следовательно, и точка безубыточности зависит от доли каждого продукта в смешанном объеме продаж.

Расчет точки безубыточности для многопродуктового производства предусматривает два этапа:

- определяется доля каждого продукта в общей продаже;
- рассчитывается суммарный взвешенный доход.

Пример 1

Предприятие производит продукты А и Б. Необходимо определить точку безубыточности для выпуска двух продуктов.

Данные для двухпродуктового выпуска продукции представлены в табл. 8.1.

Таблица 8.1. Исходные данные для расчета

№ п/п	Наименование статьи	Продукт А	Продукт Б
1	Цена, руб.	30 000	20 000
2	Переменные издержки на единицу продукции, руб.	14 000	10 000
3	Доход, руб. (маржинальный доход)	16 000	10 000
4	Доля в объеме продаж, %	60	40
5	Постоянные издержки, руб.	80 000 000	

На основе исходных данных, приведенных в табл. 8.1, сначала определяем суммарный взвешенный доход на единицу продукции (ВД):

$$ВД = (16\,000 \times 0,6) + (10\,000 \times 0,4) = 13\,600 \text{ руб.}$$

Затем определяем точку безубыточности

$$T_6 = \frac{\text{Постоянные издержки}}{\text{Суммарный взвешенный доход}} = \frac{80\,000\,000}{13\,600} = 5882 \text{ ед.}$$

на единицу продукции

Пример 2

Предприятие производит три продукта – А, Б, В. Известны годовой объем продаж каждого продукта, годовые переменные затраты по каждому продукту, а также годовые общие (постоянные) издержки. Необходимо определить точку безубыточности для каждого продукта в отдельности.

Данные для расчета точки безубыточности для трехпродуктового предприятия представлены в табл. 8.2.

Обобщенная точка безубыточности (ОТБ) для всех продуктов в стоимостном выражении рассчитывается по данным табл. 8.2:

Таблица 8.2. Исходные данные для расчета

№ п/п	Наименование статьи	А	Б	В	Всего
1	Объем продаж, тыс. руб.	40 000	70 000	30 000	140 000
2	Доля в объеме продаж, %	28,6	50,0	21,4	100
3	Переменные издержки, тыс. руб.	16 000	35 000	8000	59 000
4	Доход (маржинальный доход), тыс. руб.	24 000	35 000	22 000	81 000
5	Обобщенный уровень дохода от объема продаж, %	60	50	73,3	57,9
6	Постоянные издержки, тыс. руб.	30000			

$$ОТБ = \frac{\text{Постоянные расходы}}{\text{Обобщенный уровень дохода от объема продаж}} = \frac{30\,000\,000}{57,9} = 51\,813\,000 \text{ руб.}$$

Далее определяется точка безубыточности для каждого продукта (умножаем обобщенные значения точки безубыточности на валовую прибыль в процентах выручки от продаж соответствующего продукта):

$$А = 51\,813 \times 0,286 = 14\,819\,000 \text{ руб.},$$

$$Б = 51\,813 \times 0,500 = 25\,906\,500 \text{ руб.},$$

$$В = 51\,813 \times 0,214 = 11\,088\,000 \text{ руб.}$$

8.2. Финансовый анализ и маркетинговый план:

проблемы согласования

Между финансовой и маркетинговой службами постоянно идет спор о цене. Финансисты выступают за рост цен для достижения результата, маркетологи – за снижение. Это обусловлено тем, что экономические науки неоднозначно подходят к решению данной проблемы:

- управленческий учет основывается на том, что объем продаж выступает как исходный пункт при распределении затрат;
- политика маркетинга предполагает, что ценообразование должно быть ориентировано на потребителя и затраты учитываются по нижней границе цены;
- экономическая теория формирует ценообразование, исходя из спроса, с одной стороны, и затрат – с другой.

Перед менеджером встает проблема выбрать реальный подход к ценообразованию. С этой целью на вооружение должна быть принята логика анализа, ориентированная на ценообразование.

Продажа товаров, работ, услуг происходит не с одинаковым уровнем цен. Часть товаров может быть продана по высокой цене, часть – по более низкой. Для того чтобы решить проблему, необходимо смоделировать ценностную модель ценообразования с учетом затрат. Здесь могут быть следующие подходы:

- 1) определение критериев оценки решений: текущего уровня прибыльности; желаемого целевого уровня прибыльности; соответствия цены стратегии фирмы;
- 2) определение приростной безубыточности для изменений цен: при каких условиях намечаемые изменения цен окажутся прибыльными.

8.3. Анализ условий безубыточности при обосновании инвестиционных проектов

Расчет точки безубыточности по своей сути является попыткой определить необходимые объемы при различной цене с учетом постоянных затрат.

Точка безубыточности – объем продаж, которого следует добиться при анализируемом (или заданном) уровне цены, чтобы убытки (постоянные затраты) фирмы были нулевыми. Как было отмечено выше, на точку безубыточности оказывают влияние постоянные и переменные затраты, размер прибыли, и она рассчитывается при помощи графического построения.

Пример 3

1. Цена продукции принята на уровне 24 000 руб. за единицу.

Максимальный объем производства при имеющихся у фирмы мощностях составляет 16 000 ед.

Максимальная выручка от продаж при полном использовании мощностей может составить соответственно 304 млн руб. Однако прогноз продаж дает оценку максимума на уровне 10 000 шт., что соответствует 120 млн руб.

Сумма постоянных затрат, необходимых для деятельности фирмы, составляет 30 млн руб., что определяет расчет постоянных затрат.

Переменные затраты на изготовление 1 ед. продукции составляют 12 000 руб., а на максимальный объем выпуска – 192 млн руб.

Производя расчеты по выпуску 16 тыс. ед. продукции в сумме 192 млн руб., мы покроем тем самым постоянные затраты в 30 млн руб.

В то же время и переменные затраты рассчитываются на выпуск соответствующего числа изделий. Например, объему производства в 6000 ед. соответствует величина переменных затрат 72 млн руб. плюс 30 млн руб. постоянных затрат, итого затрат 102 млн руб. (72 + 30).

Используя графический метод, можно найти точку пересечения линий выручки от продаж и общей величины затрат, что и будет точкой безубыточности.

Разница между безубыточным и максимальным объемами продаж носит название запаса финансовой безопасности.

Запас финансовой безопасности – объем товаров, который предприятие, согласно прогнозам рынка, может надеяться продать сверх объема, обеспечивающего ей безубыточность.

Любой прогноз имеет диапазон погрешностей. Погрешность в 5–7% от общего объема продаж свидетельствует, что от данной операции не будет получена прибыль, но и не будет достигнута безубыточность. Объем производства может быть определен по формуле

$$BSV = \frac{FC}{P - VS}, \quad (8.1)$$

где BSV – безубыточный объем производства; P – цена, тыс. руб.; VS – переменные затраты на единицу изделия; FC – постоянные затраты.

В рассматриваемом примере мы получим следующий объем производства:

$$BSV = \frac{30\,000\,000}{24\,000 - 12\,000} = 2500 \text{ тыс. ед.}$$

Ему при анализируемом уровне цены в 24 000 руб. и соответствует безубыточная сумма выручки от реализации 6 млн руб. (2,5 тыс. шт. × 24 тыс. руб.).

В новом производстве, когда выпуск продукции растет от месяца к месяцу, график безубыточности помогает определить, в каком месяце предприятие добьется безубыточности.

Вывод: при более высокой цене точка безубыточности будет достигнута при меньшем объеме выпуска и раньше во времени, а при более низкой цене временной лаг увеличивается.

ГЛАВА 9. КОНТРОЛЛИНГ: СУЩНОСТЬ, СОДЕРЖАНИЕ И ВИДЫ

9.1. Сущность контроллинга

Контроллинг – новое явление в теории и практике современного управления, возникшее на стыке экономического анализа, планирования, управленческого учета и менеджмента. Контроллинг переводит управление предприятием на качественно новый уровень, интегрируя, координируя и направляя деятельность различных служб и подразделения предприятия на достижение оперативных и стратегических целей.

Слово «контроллинг» произошло от английского «to control» – контролировать, управлять. В англоязычных источниках термин «контроллинг» практически не используется: в Великобритании и США укоренился термин «управленческий учет» (managerial accounting, management accounting), хотя работников, осуществляющих ведение управленческого учета, называют контроллерами. Собственно термин «контроллинг» принят в Германии, откуда он и пришел в Россию. Поскольку отечественная терминология еще не устоялась, используют оба понятия: и контроллинг, и управленческий учет. Однако термин «контроллинг» более информационно емкий, он передает характер этого современного явления в управлении и включает в себя не только чисто учетные функции, но и весь спектр управления процессом достижения конечных целей и результатов фирмы, является своеобразным механизмом саморегулирования.

Основная цель любого коммерческого предприятия в условиях рынка – получение прибыли, поэтому контроллинг можно назвать системой управления прибылью предприятия. В некоторых случаях цели предприятия могут быть и иными, например завоевание сегмента рынка, устранение конкурентов, тогда контроллинг ориентирует усилия предприятия в направлении этих целей, хотя конечная цель все равно получение прибыли.

Контроллинг основывается на научных достижениях различных дисциплин: экономической теории, анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, планирования, менеджмента, кибернетики, социологии. Его фундамент – счетоводство, на основе которого формируется информационная база, необходимая любому предпринимателю, специалисту, внутреннему пользователю информации.

При внедрении контроллинга необходимо учитывать менталитет счетных работников, управленческого персонала, предпринимателей. Оптимальной структурой является наличие на предприятии обособленного подразделения по контроллингу.

В системе контроля выделяется оперативный контроль, который занимается вопросами учета и анализа затрат, результатов хозяйственной и

финансовой деятельности. Анализ базируется на данных бухгалтерской отчетности. Плановый отдел представляет статистические выкладки, плановые данные и результаты сравнения фактических значений с плановыми. Задача контроллера на базе анализа выдать рекомендации руководителю организации по сокращению затрат и увеличению прибыльности (рентабельности) производства и сбыта.

При сложном производстве контроллинг разбивается по технологической цепочке. Так, при наличии дочерних предприятий ответственность за конечные финансовые результаты и функции оперативного управления делегированы дочерним предприятиям, а прибыль внутри разбивается по подразделениям (внутренний хозрасчет). В ведении центров ответственности затрат находятся денежные потоки, инвестиции, контроль за стратегическими целями предприятия, так как отдельные подразделения могут в своей деятельности расходиться со стратегическими задачами головного предприятия.

Контроллинг начинается с анализа производственных и сбытовых затрат подразделениями – центрами ответственности.

Бухгалтер-контроллер может обладать правом «вето» при принятии управленческих решений, таких как:

- обоснование цены;
- осуществление новых инвестиций;
- покупка и производство новых товаров и изделий;
- формирование производственной ассортиментной структуры и др.

Существенное внимание уделяется подготовке информации руководителю, разработанного финансового плана и других бюджетов, организации мероприятий для реализации поставленных целей.

Особое место отводится конъюнктурным решениям вопроса, сведениям о конкурентах и т. д. Оперативно анализируются:

1. Ликвидность предприятия.
2. Отклонение плановых величин от фактических данных, причины отклонений.
3. Прогноз развития событий.
4. Мероприятия по снижению затрат.

Для решения данных и других задач рекомендуется:

- разрабатывать систему внутренней управленческой отчетности;
- рассчитывать точки безубыточности;
- выполнить анализ между объемом производства, себестоимостью, прибылью, трудовыми затратами и т. д.

Немаловажная роль отводится формированию бюджета. Технологическая (организационная) процедура формирования бюджета на предстоящий плановый период состоит из нескольких этапов:

- 1-й этап – март–май, накопление информации;
- 2-й этап – июнь, постановка стратегической задачи перед предприятием;
- 3-й этап – июль–октябрь, тщательные расчеты показателей планов и каждой статьи затрат;
- 4-й этап – ноябрь, соединение разработок всех стадий в единый бюджет;
- 5-й этап – декабрь, утверждение плана на планируемый период.

Особое внимание уделяется:

- 1) планированию инвестиций;
- 2) введению инноваций;
- 3) технологическому перевооружению производства.

Ответственность за данные направления возлагается на менеджеров и контроллеров. Ими же составляются ежемесячные отчеты о выполнении отдельных проектов и контрольных показателей. При этом предъявляются требования к информации – минимальный разрыв времени между свершившейся хозяйственной операцией и ее учетом и обработкой. На основании отчетности дается прогноз показателей, который готовится ежемесячно. На его базе корректируются годовые и среднесрочные планы.

Элементами управленческого контроллинга являются:

- затраты и выручка от основной деятельности;
- совокупные затраты и расходы;
- выплаты и поступления;
- баланс;
- инвестиции;
- внешнее финансирование и дефинансирование.

Внедрению контроллинга на практике препятствуют такие факторы как:

- несовершенство форм организации труда;
- низкая культура рыночных агентов;
- несовершенная инфраструктура рынка;
- недостаточные экономические знания.

9.2. Задачи и функции контроллинга

Контроллинг ориентирован прежде всего на процесс принятия решений. Он должен обеспечить адаптацию традиционной системы учета на предприятии к информационным потребностям менеджеров и должностных лиц, принимающих решения.

Цели контроллинга непосредственно вытекают из целей организации и могут выражаться, например, в достижении определенного уровня при-

были, рентабельности, эффективности деятельности при заданном уровне ликвидности.

Функции контроллинга зависят от поставленных перед организацией задачами, целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей. Сюда относятся:

1. Учет.
2. Планирование.
3. Контроль за реализацией планов, оценка протекающих процессов, выявление отклонений, их причин и выработка рекомендаций для руководства по устранению причин, вызвавших эти отклонения.
4. Проведение специальных исследований.

В сфере *учета* задачи контроллинга включают создание системы сбора и обработки информации, существенной для принятия управленческих решений на разных уровнях руководства. Это необходимо для разработки и в дальнейшем для поддержания системы внутреннего учета информации о протекании технологических процессов. Важными являются подбор или разработка методов учета, а также критериев для оценки деятельности предприятия в целом и его отдельных подразделений.

Планирование заключается в выполнении следующих задач контроллинга:

- формирование и развитие системы комплексного планирования,
- разработка методов планирования,
- определение необходимой для планирования информации, ее источников и путей получения.

Система контроллинга информационно поддерживает разработку базисных планов предприятия (продаж, ликвидности, инвестиций и т. д.), координирует отдельные планы по времени и содержанию, проверяет планы на полноту и реализуемость и позволяет составить единый оперативный (годовой) план предприятия. В рамках системы контроллинга определяется, как и когда следует планировать, а также оценивается возможность реализации запланированных действий.

Служба контроллинга не устанавливает, что планировать, а советует, как и когда планировать, и оценивает возможность реализации запланированных мероприятий. Ответственность за реализацию планов остается в компетенции линейных руководителей.

5. Контроль за исполнением планов предполагает разработку методов контроля, определения места его проведения и объема. На основании плановых документов разрабатываются контрольные документы, в которых фиксируются сроки проведения контроля и содержание контрольных операций. Для этого заранее находятся допустимые отклонения контрольных величин. В соответствии с контрольными документами проводится сопоставление фактических и плановых характеристик и выявляется сте-

пень достижения поставленной цели. Далее осуществляется анализ отклонений с выяснением причин возникновения.

6. Обеспечение руководства аналитической информацией связано с выполнением следующих задач контроллинга:

- разработка архитектуры информационной системы;
- стандартизация информационных каналов и носителей;
- выбор методов обработки информации. Система контроллинга должна обеспечивать сбор, обработку и предоставление руководству существенной для принятия управленческих решений информации.

7. В задачи контроллинга входит также проведение специальных исследований, определяющих состояние и тенденции развития организации в рыночных условиях.

В каждом отдельном случае функции службы контроллинга зависят от многих обстоятельств, но если обобщить существующую практику, то можно получить некоторый перечень основных функций контроллинга.

На *стадии учета*:

- сбор и обработка информации;
- разработка и ведение системы внутреннего управленческого учета;
- унификация методов и критериев оценки деятельности организации и ее подразделений.

На *стадии планирования*:

- информационная поддержка при разработке базисных планов (продаж, производства, инвестиций, закупок);
- разработка методики планирования и графика разработки планов;
- формирование и совершенствование всей «архитектуры» системы планирования;
- установление потребности в информации и времени для отдельных этапов процесса планирования;
- координация процесса обмена информацией;
- согласование планов по направлениям деятельности (сбыт, снабжение, производство) между структурными подразделениями, дочерними предприятиями и построение на их основе консолидированного плана;
- координация и агрегирование отдельных планов по времени и содержанию;
- проверка предлагаемых планов на полноту и реализуемость;
- составление сводного плана предприятия.

На *стадии организации исполнения планов*:

- оптимизация процесса исполнения;

- контроль затрат и результатов по подразделениям – центрам ответственности;
- сравнение плановых и фактических показателей и определение степени достижения цели;
- анализ отклонений и выработка предложений по их сокращению.

На *стадии контроля регулирования*:

- определение величин, контролируемых во временном и содержательном разрезах;
- сравнение плановых и фактических величин для измерения и оценки степени достижения цели;
- определение допустимых границ отклонений величин;
- анализ отклонений, интерпретация причин отклонений плана от факта и выработка предложений для уменьшения отклонений.

На *стадии организации эффективной информационной системы (ИС)*:

- разработка архитектуры информационной системы;
- стандартизация информационных носителей и каналов;
- предоставление цифровых материалов, которые позволили бы осуществить контроль и управление организацией;
- разработка инструментария для планирования, контроля и принятия решений;
- консультации по выбору корректирующих мероприятий и решений;
- обеспечение экономичности функционирования информационной системы.

Специальные функции:

- сбор и анализ данных о внешней среде: рынки денег и капиталов, конъюнктура отрасли, правительственные экономические программы;
- сравнение данных с информацией о конкурентах;
- обоснование целесообразности слияния с другими фирмами или открытия (закрытия) филиалов;
- проведение калькуляции особых заказов;
- расчеты эффективности инвестиционных проектов.

Объем реализуемых в организациях функций контроллинга зависит в основном от следующих факторов:

- экономического состояния организации;
- понимания руководством и/или собственниками организации важности и полезности внедрения функций контроллинга;
- размера организации;
- уровня диверсификации производства, номенклатуры выпускаемой продукции;

- сложившегося уровня конкурентности;
- квалификации управленческого персонала;
- квалификации сотрудников службы контроллинга.

В крупных организациях целесообразно создавать специализированную службу контроллинга. Небольшие по размеру организации, как правило, не имеют в своей структуре такой службы. В малых предприятиях основные функции контроллинга выполняет руководитель фирмы или его заместитель.

В условиях ухудшения экономического положения предприятия, которое проявляется в снижении уровня ликвидности и рентабельности, от служб контроллинга ожидают в большей степени услуг по координации планов, анализу причин отклонения планов от фактических данных, а также рекомендаций по продолжению хозяйственной деятельности на ближайшую перспективу.

Функции и задачи контроллинга постоянно дополняются и изменяются по содержанию. Меняется весомость отдельных задач.

9.3. Виды контроллинга

Контроллинг, как система, включает в себя два основных вида: стратегический и оперативный.

Целью *стратегического контроллинга* является обеспечение выживаемости предприятия в обозримом будущем при движении предприятия к намеченной стратегической цели развития.

Установление стратегических целей начинается с анализа информации о внутренних и внешних условиях работы предприятия.

Стратегический контроллинг несет ответственность за обоснование стратегических планов. Проверка стратегических планов включает в себя, как минимум, проверку на полноту планов, их взаимоувязку и отсутствие внутренних противоречий. По результатам проведенной проверки следует либо разработать систему контроля за выполнением плана, либо приступить к разработке альтернативных вариантов.

Целями *оперативного контроллинга* являются создание системы управления достижением текущих целей организации, а также принятие своевременных решений по оптимизации соотношения затраты – прибыль.

В отличие от стратегического оперативный контроллинг ориентирован на достижение краткосрочных целей. Основными подконтрольными показателями являются:

- рентабельность (капитализация) капитала;
- производительность труда;
- ликвидность баланса;
- бухгалтерская и чистая прибыль организации;

- платежеспособность организации;
- финансовая устойчивость организации.

Характеристики оперативного и стратегического контроля приведены в табл. 9.1.

Таблица 9.1. Характеристика оперативного и стратегического контроллинга

Признаки	Стратегический контроллинг	Оперативный контроллинг
Ориентация	Внешняя и внутренняя среда организации	Экономическая эффективность и рентабельность деятельности организации
Уровень управления	Стратегический (перспективный)	Тактический оперативный
Цель	Обеспечение выживаемости в обозримом будущем. Проведение антикризисной политики управления. Поддержание потенциала успешной деятельности	Обеспечение ликвидности баланса прибыльности организации
Задачи	Формирование количественных и качественных целей предприятия. Разработка стратегических планов. Выявление узких и слабых мест. Сравнение плановых (нормативных) и фактических показателей. Анализ экономической эффективности (особенно инновационной и инвестиционной)	Руководство планированием и разработкой бюджетов (текущее и оперативное планирование). Определение узких и поиск слабых мест для тактического управления эффективностью деятельности организации. Определение совокупности подконтрольных показателей в соответствии с установленными текущими целями. Сравнение плановых (нормативных) и фактических значений подконтрольных показателей с целью выявления причин, виновников и последствий отклонений. Анализ влияния отклонения на выполнение текущих планов. Мотивация и создание системы информации для принятия текущих и управленческих решений

9.4. Основные этапы развития контроллинга

Знание исторического развития помогает лучше понять современное состояние контроллинга, перспективы его развития.

Великая экономическая депрессия США 1930-х годов показала американским предпринимателям значимость *управленческого учета и планирования* для обеспечения выживаемости предприятия в долгосрочной перспективе. Середина 30-х годов в стране была периодом интенсивного роста предприятий, внедряющих принципы контроллинга.

В 1931 г. как профессиональная организация контроллеров был основан институт «Controller's Institute of America». С 1944 г. существует исследовательский институт «Controllershship Foundation» (в настоящее время – «Financial Executives Research foundation»).

В Германии в 30–40-е годы XX в. не наблюдалось сколько-нибудь заметного развития концепции контроллинга. В 1950–1970 гг. экономика страны характеризовалась высокими темпами роста и солидными прибылями, поэтому у немецких предпринимателей отсутствовал опыт преодоления ситуаций, связанных с угрозой их существованию.

Примерно с 1965 г. в Германии на крупных фирмах стали возникать центры прибыли, обособленные в отношении ведения учета. Для координации и управления их деятельностью ранее использовавшиеся инструменты не годились. В начале 1980-х годов многие предприятия столкнулись с проблемой неплатежеспособности, что привело к необходимости улучшения инструментария планирования, повышения эффективности управления, а также привлечения специалистов, способных критически оценить действия руководства организации.

Повышение спроса на услуги в области контроллинга вызвало появление в Германии специализированных научных и образовательных организаций.

В конце 1970-х – начале 1980-х годов по Европе прокатилась волна банкротств, которая подтолкнула предпринимателей к внедрению на предприятиях современных средств и методов планирования и управления системы. Потребовалась необходимость внедрения системы координации деятельности отдельных хозяйственных единиц, разработки информационных систем, обеспечивающих менеджеров всех уровней управления оперативной достоверной информацией о состоянии предприятия и показателях его деятельности. Это и определило основной круг обязанностей служб контроллинга.

В развитых странах Европы службы контроллинга на предприятиях или услуги привлеченных экспертов-контроллеров широко распространены. Анализ спроса на рынке трудовых ресурсов в Германии, показывает, что не только крупные, но и средние, а в последнее время и малые фирмы приглашают на работу контроллеров – специалистов, способных выполнять функции и задачи контроллинга. Этот факт свидетельствует о признании эффективности управления организацией на принципах контроллинга.

В России интерес к контроллингу начал проявляться в самом начале 1990-х годов, когда в экономике окончательно закрепились как юридически, так и фактически рыночные принципы хозяйствования. Наибольший интерес к контроллингу первоначально в теоретическом, позже и в практическом плане был проявлен со стороны банков, крупных холдингов и организаций. К числу приоритетных задач контроллинга были отнесены:

- создание системы управленческого учета;
- разработка комплексной системы стратегического и оперативного планирования;
- внедрение методов эффективного управления экономикой организации.

9.5. Структура и характеристика разделов контроллинга

Для выявления роли контроллинга очень важно рассмотреть его структуру, которая представлена на рис. 9.1.

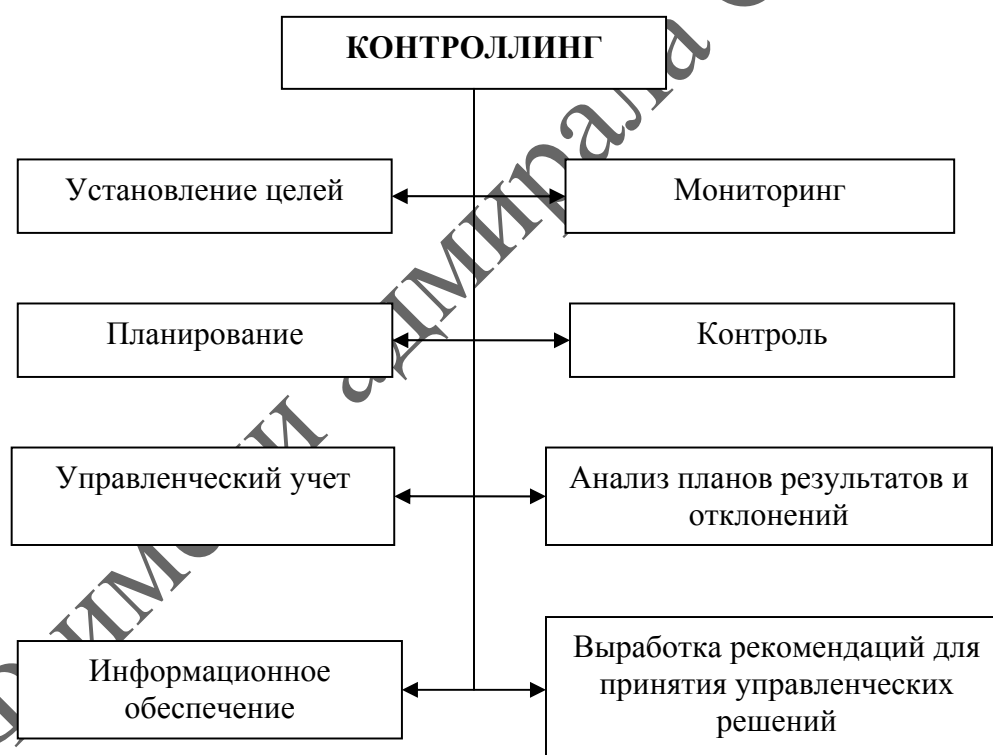


Рис. 9.1. Структура контроллинга

Установление целей – определение качественных и количественных целей предприятия и выбор критериев, по которым можно оценить степень достижения поставленных целей.

Планирование – превращение целей предприятия в прогнозы и планы. Первый шаг планирования – анализ сильных и слабых сторон пред-

приятия, возможностей и опасностей с использованием SWOT-анализа. На основе этого сначала разрабатывают стратегию предприятия, а затем план.

Контроллинг участвует в создании методики планирования, координирует деятельность разных подразделений и служб предприятия в процессе планирования, а также оценивает планы, определяя насколько они соответствуют целям предприятия, насколько они стимулируют к действию, насколько реально их выполнение.

Управленческий учет – отражение всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в ходе выполнения плана. Как элемент системы контроллинга он принципиально отличается от бухгалтерского учета. Специфика управленческого учета в том, что он ориентирован на информационные потребности руководителя предприятия и подразделений, на поддержку принятия управленческих решений, а бухгалтерский учет нацелен прежде всего на внешних пользователей (государственные органы, банки и т. д.).

Информационное обеспечение является важнейшим элементом системы контроллинга на предприятии. Сам процесс управления часто рассматривается как процесс преобразования информации: управленческие воздействия используют и формируют информацию определенного рода. В теории информации математически доказано, что существует некий минимальный объем информации, без которой эффективное управление невозможно. Чем больше информации, тем более разнообразной может быть реакция объекта управления. Применительно к предприятию это означает, что чем более изменчива экономическая среда, тем сложнее внутреннее устройство самого предприятия и тем больше информации нужно для эффективного управления.

Управлять, не владея информацией, сегодня невозможно. Одна из основных задач контроллинга – информационная поддержка управления, решить ее можно только при условии четкого и слаженного функционирования системы информационных потоков на предприятии.

Контроллинг является поставщиком информации, необходимой для функционирования системы управления на предприятии. Она должна отвечать следующим требованиям: достоверность, полнота, релевантность (существенность), полезность (эффект от использования информации должен превышать затраты на ее получение), понятность, своевременность, регулярность. Таким требованиям должна отвечать любая информация, в том числе и информация бухгалтерского финансового учета. Однако значимость требования может быть различной: если для бухгалтерского финансового учета главное – достоверность информации, то в системе контроллинга – релевантность информации (насколько она существенна для принимаемого решения).

Релевантными для принятия управленческого решения можно считать только те сведения, которые непосредственно связаны с данным решением:

- условия, в которых принимаются решения;
- целевые критерии;
- набор возможных альтернатив;
- последствия принятия каждой из альтернатив.

Владея информацией, руководитель может осуществлять мониторинг всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия – отслеживание протекающих на предприятии процессов в режиме реального времени; составление оперативных отчетов о результатах работы предприятия за наиболее короткие промежутки времени (день, неделя, месяц), сравнение целевых результатов и плановых данных с фактически достигнутыми значениями показателей. На основании такого сравнения делаются выводы о сильных и слабых сторонах предприятия, динамике их изменения, о благоприятных и неблагоприятных тенденциях развития внешней среды, в которой предприятие работает.

Изменение условий внешней и внутренней сред предприятия влечет за собой пересмотр целевых параметров: необходимо проверить, насколько оптимальны поставленные цели в новых условиях, сможет ли предприятие ввиду произошедших изменений добиться поставленных целей. На основании измененных целевых параметров, а также прогноза изменений сильных и слабых сторон самого предприятия, корректируется план действий по достижению целей, и уже этот новый пересмотренный план воплощается в жизнь, т. е. круг замыкается.

Мониторинг управления через систему контроллинга приведен на рис. 9.2.



Рис. 9.2. Модель мониторинга

На основании всей собранной информации система контроллинга осуществляет контроль. Однако контроллинг не тождественен контролю. Последний занимается фиксированием и оценкой уже свершившихся фактов в деятельности предприятия, а первый нацелен на перспективу, на достижение поставленных целей. При этом контроллинг выполняет определенные контрольные функции.

Предварительный контроль:

- контроль целей;
- контроль прогнозов;
- контроль разрыва между целевыми и прогнозируемыми значениями;
- контроль ограничений;

- контроль планов;
- бюджетный контроль (контроль над задачами предприятия путем разработки бюджетов).

Текущий контроль:

- контроль текущей деятельности предприятия с целью раннего обнаружения проблемы.

Последующий контроль:

- контроль выполнения планов (расчет отклонений фактических значений от плановых).

Все предыдущие элементы системы контроллинга – от планирования до контроля выполнения планов – необходимы в первую очередь для обеспечения анализа планов, результатов и отклонений.

На основе анализа вырабатывают рекомендации для *принятия управленческих решений*.

С учетом сложившейся ситуации, а также будущих возможностей и опасностей контроллинг определяет альтернативы действий предприятия в настоящее время и оценивает их, с точки зрения достижения целей предприятия в будущем.

Итак, основная задача контроллинга – нацеливать систему управления предприятия на достижение поставленных целей. Вследствие своей интегрированности контроллинг обеспечивает синтетический, целостный взгляд на деятельность предприятия в прошлом, настоящем и будущем, комплексный подход к выявлению и решению проблем.

ГЛАВА 10. ОСОБЕННОСТИ РАЗЛИЧНЫХ ОТРАСЛЕЙ ЭКОНОМИКИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

10.1. Транспорт

Отраслевые особенности хозяйствования транспорта оказывают существенное влияние на организацию бухгалтерского и управленческого учета. Они отражаются:

- 1) в отраслевых либо рабочих планах счетов, разработанных на базе типового плана;
- 2) в отраслевых инструкциях по учету затрат и калькулированию себестоимости;
- 3) в структуре и отдельных статьях баланса.

Транспорт является отраслью материального производства. Его продукция – пространственное перемещение грузов и населения. Она не имеет материально-вещественной формы в отличие от других отраслей материального производства, так как это услуга.

На транспорте процесс производства и потребления слиты воедино, т. е. потребление осуществляется в процессе производства.

Продукция транспорта не может накапливаться на складах в виде готовой продукции, поэтому в эксплуатационных предприятиях транспорта в бухгалтерском балансе отсутствует статья «Готовая продукция». Однако, если в состав эксплуатационных предприятий входят подсобно-вспомогательные производства, обслуживающие производства и хозяйства, выпускающие готовую продукцию для реализации ее покупателям и заказчикам (ножницы, болты и т. д.), то в бухгалтерском балансе будет иметь место статья «Готовая продукция». В данном случае в бухгалтерском балансе отражается особенность организационной структуры транспортных предприятий.

Статья «Готовая продукция» есть и в балансах эксплуатационных предприятий, занимающихся самостоятельно добычей и реализацией минерально-строительных материалов из русел рек.

Продукция транспорта не может накапливаться в незавершенном состоянии, потому в бухгалтерском балансе транспортных предприятий отсутствует и статья «Незавершенное производство».

Транспортные предприятия, в связи с использованием дорогих транспортных средств, гидротехнических сооружений и фондов путевого хозяйства отличаются высокой фондоемкостью. Она в 5 раз и более выше, чем в промышленности, что также оказывает влияние на структуру актива

бухгалтерского баланса. В балансе транспортных предприятий более 50% (иногда 60–80%) приходится на внеоборотные активы.

Почти во всех подотраслях транспорта (железнодорожный, автомобильный и др.), кроме водного, высокий удельный вес занимают сопутствующие затраты, которые представляют собой вложения в путевое хозяйство. На водном транспорте путевое хозяйство финансируется за счет средств федерального бюджета, что, в свою очередь, существенно влияет на себестоимость перевозок, которая значительно ниже на водном транспорте по сравнению с другими его видами.

Для предприятий транспорта свойственна высокая централизация функций управления, что оказывает значительное влияние на организацию расчетов. Большое место в расчетных отношениях занимают внутрисистемные расчеты (с департаментом, управлениями дорог, отделениями, портами, дочерними и зависимыми организациями).

Транспорт отличается высокими капитальными затратами в материально-техническую базу, т. е. относится к фондоемким объектам исследования.

Материально-техническая база транспорта является капиталоемкой и включает:

- 1) путевое хозяйство, которое играет важную роль для водного, железнодорожного, автомобильного и воздушного транспорта;
- 2) транспортные технические средства (суда, самолеты, локомотивы, вагоны и т. д.);
- 3) сопутствующие хозяйства (для речного и морского транспорта – портовое хозяйство, для железнодорожного – станции и железнодорожные вокзалы, для автомобильного – автовокзалы и т. д.);
- 4) промышленные предприятия, необходимые для строительства и ремонта технических средств транспорта (судостроительные, вагоностроительные и т. д.)

На транспорте в большей степени, чем в промышленности, имеет место централизация функций управления, что ведет к необходимости значительно большей детализации внутриотраслевых и внутриведомственных расчетов.

Кроме того, экономика транспортных предприятий является многоукладной, так как они осуществляют разные виды деятельности:

- перевозка грузов и пассажиров;
- перегрузочные работы;
- транспортно-экспедиционное обслуживание;
- добыча, поставка нерудных строительных материалов;
- добыча, переработка и доставка органических минеральных удобрений;
- судоремонт, судостроение и машиностроение;
- ремонтно-строительные работы;

- торговля и посредническая деятельность;
- внешнеэкономическая деятельность;
- туристско-сервисное обслуживание;
- оказание платных услуг населению, предприятиям и организациям;
- инвестиционная деятельность;
- обработка и хранение грузов, в том числе на условиях консигнации;
- производство товаров народного потребления;
- агропромышленная деятельность;
- организация общественного питания, кафе, баров, ресторанов;
- ведение промысла и добычи продуктов природы;
- агентские, сервисные и лизинговые услуги предприятиям и гражданам;
- предоставление на прокат транспортных средств и берегового оборудования;
- приобретение, продажа, аренда и предоставление в аренду организациям, иностранным фирмам и гражданам транспортных средств и берегового оборудования;
- приобретение, продажа, аренда зданий и сооружений и их эксплуатация;
- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- выполнение информационно-вычислительных работ, оказание научно-технических услуг в области вычислительной техники, программного обеспечения и связи;
- оказание оздоровительных услуг;
- эксплуатация жилого фонда, придомовых территорий, коммунального хозяйства;
- учебно-образовательная деятельность;
- рекламная деятельность;
- лесопромышленная деятельность;
- производство и переработка продуктов питания;
- предоставление юридических, консультационных услуг;
- эксплуатация объектов котлонадзора и подъемных сооружений;
- подготовка кадров для объектов котлонадзора и подъемных сооружений (обучение докеров-механизаторов и крановщиков порталных, козловых и мостовых кранов);
- эксплуатация объектов газового хозяйства и др.

10.1.1. Железнодорожный транспорт

К особенностям хозяйственно-финансовой деятельности предприятий железнодорожного транспорта можно отнести, кроме вышеперечисленных для транспорта в целом, следующие:

- территориальная рассредоточенность предприятий по территории России;
- большой объем внутриведомственных расчетов;
- централизованные поставки материалов, топлива, основных средств (локомотивов, вагонов, контейнеров и др.);
- применение учетных цен для приходования на склад и отпуска со склада материально-производственных запасов;
- необходимость учета специфических объектов (форменная и специальная одежда, расчеты по талонам на молоко и др.);
- многоотраслевой характер производства (наличие различных видов деятельности, видов перевозок, видов тяги, видов сообщений и др.);
- существенное влияние сопутствующих расходов по содержанию путевого хозяйства;
- большое количество служб и хозяйств, дирекций, управлений и департаментов, филиалов и представительств, дочерних и зависимых обществ;
- наличие отраслевого плана счетов для предприятий железнодорожного транспорта;
- большое количество отраслевых форм статистического наблюдения (№ 1-МБ, 1-РП, ОБ-2, 9-КС, 1-связь и др.) и внутриотраслевых форм бухгалтерской отчетности (формы по калькуляции себестоимости перевозок (по видам перевозок, видам сообщения, видам тяги), отчетность по расшифровке и детализации основных фондов (по видам деятельности, по производственным отраслям основной деятельности, по производственным фондам других отраслей), дополнительные формы по труду, в которых детализируется состав работников по видам хозяйств, дирекциям, классификационным группам (машинисты, проводники и др.); дополнительные расшифровки по доходным поступлениям и доходам основной деятельности и др.).

Внутриотраслевые формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках включают те же самые показатели, что и типовые, но со значительно большей детализацией по каждой статье, которая касается всех разделов баланса и всех показателей отчета о прибылях и убытках.

К бухгалтерскому балансу Управления железных дорог прилагают детализованные данные о расчетах управлений дорог с отделениями, дирекциями и другими структурными подразделениями, с Финансовым управлением Министерства путей сообщения Российской Федерации, что влечет к несовпадению объектов учета и объектов калькулирования.

Объектами учета затрат на железнодорожном транспорте в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 18 мая 2001 г. № 384 «О Программе структурной реформы в железнодорожном транспорте» являются:

1) основные виды хозяйственной деятельности железных дорог:

грузовые перевозки,
услуги инфраструктуры,
предоставление услуг локомотивной тяги,
пассажирские перевозки в дальнем следовании,
пассажирские перевозки в пригородном сообщении,
ремонт подвижного состава;

2) прочие виды хозяйственной деятельности:

транспортно-экспедиционная деятельность,
энергоснабжение,
услуги связи,
строительство,
научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы,
производство промышленной продукции,
торговля и общественное питание,
жилищно-коммунальные услуги,
другие виды работ и услуг.

В соответствии с Единым планом счетов железнодорожного транспорта к основной деятельности железных дорог относятся:

- перевозки и связанные с ними услуги;
- промышленность;
- сельское хозяйство;
- научно-исследовательская и проектно-конструкторская деятельность;
- проектно-изыскательская деятельность;
- строительство;
- прочие.

К вспомогательному производству относятся:

- производство материалов верхнего строения пути;
- ремонт;
- автотранспортное обслуживание;
- прочие вспомогательные производства.

В состав обслуживающих производств и хозяйств входят:

- жилищное хозяйство;
- коммунальное хозяйство;
- культурно-просветительные, оздоровительные, детские дошкольные учреждения и лагеря отдыха;
- предприятия общественного питания;

– прочие.

Объектами калькуляции в предприятиях железнодорожного транспорта являются:

- перевозки в целом;
- грузовые перевозки;
- пассажирские перевозки.

На грузовых перевозках себестоимость калькулируется:

- по видам тяги (электровозная, тепловозная);
- по видам сообщений (прямое, местное).

На пассажирских перевозках себестоимость калькулируется:

- по перевозкам багажа и грузобагажа;
- по перевозкам почты;
- по перевозкам пассажиров.

Себестоимость перевозки пассажиров калькулируется:

- по видам тяги (электровозная, тепловозная, электропоезда, дизельные поезда);
- по видам сообщений (дальнее, пригородное).

Все это влияет на организацию управленческого учета, который осложняется указанными выше обстоятельствами.

10.1.2. Водный транспорт

К особенностям хозяйственно-финансовой деятельности предприятий водного транспорта можно отнести, кроме вышеперечисленных для транспорта в целом, следующие:

– сезонность работы (различают навигационный и межнавигационный периоды). Предприятия активно осуществляют свою деятельность в период навигации (май–октябрь), а в межнавигационный период объем работ существенно снижается, флот выводится из эксплуатации и находится на холодном отстое. Исключение составляют перевозки в смешанном река–море сообщении;

– зависимость объемов работ эксплуатационных предприятий от природно-географических факторов, состояния водных путей, гидротехнических сооружений, портового оборудования, ремонтной базы;

– территориальная рассредоточенность предприятий по регионам и бассейнам рек, удаленность портов и других обслуживающих предприятий от управлений пароконств;

– наличие у крупных судоходных компаний филиалов и представительств в разных регионах и городах;

– многообразие транспортных работ и работ вспомогательных и обслуживающих производств;

– существенное влияние на себестоимость перевозок расходов по содержанию флота, которые составляют более 90% всех затрат;

– несовпадение объектов учета и объектов калькуляции, поэтому здесь применяется многоступенчатое распределение косвенных расходов (между видами деятельности, перевозок, работ и услуг и т. д.)

На водном транспорте объектами учета (местами возникновения) затрат в соответствии с Отраслевой инструкцией по составу затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг предприятий основной деятельности речного транспорта (утверждено Министерством транспорта Российской Федерации 8 марта 1993 г. № ВА-6/152) являются:

- 1) транспортные суда (пассажирские и грузопассажирские, самоходные сухогрузные и нефтеналивные);
- 2) вспомогательные суда (на перевозках);
- 3) пассажирские вокзалы, дебаркадеры;
- 4) перегрузочные работы (включая добычу и производство нерудных строительных материалов (НСМ), добыча минерально-строительных материалов из русел рек);
- 5) вспомогательные производства;
- 6) управление и обслуживание производства.

Объектами калькуляции в соответствии с Отраслевой формой бухгалтерской отчетности, утвержденной Департаментом речного транспорта 18.01.1993 г. по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации, являются:

- перевозки пассажиров;
- перевозки сухогрузов;
- перевозки нефтегрузов наливом;
- лесные грузы в плотках;
- перевозки в целом;
- перегрузочные работы, в том числе производство НСМ.

Кроме вышеперечисленных особенностей, на организацию управленческого учета на водном транспорте влияют:

- специфические центры ответственности (суда различного типа и назначения, причалы, порты и грузовые районы);
- специфические места возникновения затрат (управления и отделы внутренних и международных грузовых, пассажирских и туристических перевозок; отделы эксплуатации флота; промышленные ремонтные и судостроительные предприятия и др.);
- необходимость разработки бюджетов для разных уровней управления (для судов различного назначения и типов, для видов флота, для портов и грузовых районов, для видов деятельности, главного бюджета предприятия водного транспорта);
- необходимость разработки рейсовых бюджетов и др.

10.2. Строительство

Особенности строительного производства заключаются в следующем:

- влияние климатических и сезонных условий на процесс осуществления строительных работ;
- почти всегда долговременный характер и связанное с этим наличие больших остатков незавершенного строительного производства;
- отвлечение собственных оборотных средств строительных организаций из оборота на длительное время, что ведет, как правило, к отсутствию свободных денежных средств на счетах в банке. Это связано также с тем, что строительная организация чаще других использует долгосрочные заемные средства (кредиты и займы). Такое положение дел характерно для строительных организаций, занимающихся как производственным, так и гражданским строительством (жилищно-коммунальное строительство);
- технологическая взаимосвязь и строгая последовательность всех операций, отработанные технологии строительства;
- неустойчивое соотношение строительного-монтажных работ в течение производственного цикла;
- мобильность трудовых и технических ресурсов;
- высокая материалоемкость строительного производства;
- наличие разнообразных строительных материалов открытого и закрытого хранения, не подлежащих хранению, а также мест их хранения (централизованные склады, приобъектные склады);
- большие остатки незавершенного строительства у застройщика и незавершенного производства – у строительной организации (подрядчика);
- использование в процессе строительства значительных объемов оборудования, требующего и не требующего монтажа, специальной одежды и специальных приспособлений, ограждений и т. д.;
- неподвижность конечного продукта строительного производства относительно земли и его индивидуальность даже в случае, когда объект строится по типовому проекту;
- необходимость оформления собственности на землю до начала строительства;
- нестационарность строительного производства, т. е. наличие множества строительных площадок;
- неоднотипность выпускаемой продукции (производственное, жилищное, коммунальное строительство и т. д.);
- территориальная рассредоточенность объектов строительства по районам и регионам;

- привязка строительного производства к нормативно-сметным базам с различными возможностями неоднократного пересчета и корректировки цен на строящиеся объекты;

- затраты, не включаемые в себестоимость строительно-монтажных работ (по очистке территории, на содержание дирекции строящихся предприятий, по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах и др.).

При этом следует отметить наличие в себестоимости строительных работ специфических затрат, характерных только для строительных организаций, а именно:

- 1) затраты, вызванные использованием природного сырья, в части затрат на рекультивацию земель; платы за древесину, отпускаемую на корню; плата за воду, забираемую из водохозяйственных систем;

- 2) затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества строительства;

- 3) расходы по подготовке, организации производства и сдаче работ (по выполнению санитарно-гигиенических требований и др.).

Отраслевая специфика строительного производства отражается в основном в ведении аналитических счетов к синтетическим счетам (материалы, оборудование, незавершенное производство, затраты и т. д.), а также в организации учета затрат и калькуляции себестоимости строительного производства.

Все перечисленные выше отраслевые особенности существенно повышают трудоемкость разработки системы управленческого учета, где ведущая роль принадлежит системному планированию.

10.3. Сельское хозяйство

Отраслевые особенности сельскохозяйственного производства заключаются в следующем:

- сезонность работы, что существенным образом влияет на формирование затрат и финансовых результатов;

- деление сельскохозяйственного производства на два самостоятельных вида деятельности (животноводство и растениеводство), каждый из которых имеет специфику в составе затрат и методике калькуляции себестоимости;

- наличие земельных угодий и права собственности на сельскохозяйственные земли.

Эти особенности отражаются:

1) в первичных учетных документах (существует альбом унифицированных отраслевых форм первичной учетной документации, который применяется наряду с типовым альбомом);

2) в отраслевом Плане счетов, утвержденном Министерством сельского хозяйства Российской Федерации и введенным в действие с 1 января 2000 г. Основными его особенностями являются отдельный учет затрат по основной уставной деятельности (некоммерческой) и обычной коммерческой деятельности, а также наличие специфических синтетических счетов (счет 11 «Животные на выращивании и откорме») и аналитических счетов к синтетическим счетам (к счету 11 открываются субсчета 1 – Молодняк животных, 2 – Животные на откорме, 3 – Птица, 4 – Звери, 5 – Кролики, 6 – Семьи пчел, 7 – Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам, 8 – Скот, принятый от населения для продажи, 9 – Скот, переданный в переработку; к счету 20 «Основное производство» открываются субсчета: 1 – Растениеводство, 2 – Животноводство, 3 – Промышленные производства, 4 – Прочие основные производства и др.);

3) в отраслевых формах бухгалтерской и статистической отчетности.

К *отраслевым специализированным формам отчетности* относятся:

- 1) численность и заработная плата работников сельскохозяйственной организации (форма № 5-АПК);
- 2) основные показатели (форма № 6-АПК);
- 3) реализация продукции (форма № 7-АПК);
- 4) затраты на основное производство (форма № 8-АПК);
- 5) производство и себестоимость продукции растениеводства (форма № 9-АПК);
- 6) наличие животных (форма № 15-АПК);
- 7) баланс продукции (форма № 16-АПК);
- 8) движение основных сельскохозяйственных машин и оборудования (форма № 17-АПК).

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях может выполняться следующими методами:

1. Учет затрат по обычным видам деятельности с применением отдельных счетов по элементам затрат и калькуляционных счетов единой системы.

Суть данного варианта заключается в организации учета затрат в два этапа: на первом учитываются затраты по элементам на специальных собирательных синтетических счетах и субсчетах; на втором – обобщаются затраты за отчетный период и осуществляется их дальнейшая перегруппировка.

Детализация по статьям калькуляции, по роли и назначению затрат в технологическом процессе в зависимости от типа, характера и объема производства для определения фактической себестоимости по носителям затрат, осуществляется в разрезе калькуляционных счетов.

Главным калькуляционным счетом является бухгалтерский счет № 20, на котором учет затрат и калькулирование себестоимости ведутся по видам сельскохозяйственного производства (растениеводство, животноводство) и по видам сельскохозяйственных работ в соответствии с Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в сельском хозяйстве, утвержденными Министерством сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации от 04.07. 1997 г. № П-4-24/2068.

2. Учет затрат на производство с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов.

Такой подход к организации производственного учета предполагает следующие особенности:

- 1) деление затрат на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные);
- 2) калькулирование себестоимости продукции по ограниченным (частичным) затратам;
- 3) ступенчатость составления отчета о доходах (по стадиям процесса реализации).

При данной системе используются для обособленного учета общехозяйственных и общепроизводственных расходов обособленные бухгалтерские счета (№ 25 и 26). При этом определяется полная производственная себестоимость.

3. Организация учета затрат на производство в самостоятельной системе счетов.

Такой вариант предназначен для малых организаций однородного направления деятельности, небольших кооперативов, подсобных предприятий, ведущих учет методом двойной записи, и для обособленных структурных подразделений, выделенных на самостоятельный баланс.

Учет производственной деятельности основывается на действующей нормативной базе и использовании международной системы учета «затраты–выпуск». Суть данного подхода состоит в соизмерении выпуска продукции с затратами на снабжение, производство и продажу. Такое соизмерение позволяет определить финансовый результат деятельности организации за период с учетом изменения остатков материальных запасов, незавершенного производства и готовой продукции.

10.4. Торговля и общественное питание

Торговля и общественное питание являются производственными отраслями экономики. Их сфера действия – процесс обращения, включающий в себя:

- товарообмен;

- куплю–продажу;
- обслуживание покупателей;
- доставку товара от мест производства к местам потребления;
- подготовку товара к реализации и хранение товара с момента приобретения до момента реализации.

Особенности **торговли** как отрасли материального производства заключаются в следующем:

- отсутствует процесс производства продукции, так как производственным процессом здесь является процесс реализации, что отражается на составе затрат и в методике калькуляции себестоимости;
- в торговых организациях осуществляется накопление товаров для последующей реализации, что отражается на структуре бухгалтерского баланса. В активе баланса запасы товаров занимают значительно бóльший удельный вес, чем в балансах предприятий других отраслей экономики.

На торговую деятельность существует стандарт, в соответствии с которым различают оптовую и розничную торговлю (Стандарт ГОСТ Р 51-303-99).

Оптовая торговля – это торговля крупными партиями, продажа оптовыми партиями, продажа оптовым покупателям, покупающим или продающим через сеть оптовых и мелкооптовых баз.

Розничная торговля – это поштучная продажа или продажа в небольших количествах.

В соответствии с инструкцией Госкомстата РФ **розничным товарооборотом** является продажа товара за наличный расчет населению. В его состав включается также продажа производственных товаров юридическим лицам по безналичному расчету из розничной торговой сети или мелкооптовых баз. Сюда же относится реализация продукции социального назначения.

В состав оптового товарооборота включается объем продаж товаров снабженческо-бытовым и другим организациям (исключая население) для дальнейшего использования их в производстве или для перепродажи.

Для отражения отраслевой специфики в типовом плане счетов бухгалтерского учета применяются следующие счета:

- 1) счет 41 «Товары»;
- 2) счет 42 «Торговая наценка»;
- 3) счет 44 «Расходы на продажу».

Счет 41 предназначен для учета наличия и движения товаров, приобретенных для продажи, на складе предприятия. На данном счете могут быть открыты *четыре субсчета*:

41.1 «Товары на складе»; применяется для учета наличия и движения товарных запасов, находящихся на торгово-оптовых базах и складах, кладовых организации, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках;

41.2 «Товары в розничной торговле»: предназначен для учета наличия и движения товаров и стеклянной посуды в организациях розничной торговли (магазинах, ларьках, палатках, киосках, буфетах и т. д.).

41.3 «Тара под товары и порожняк»: предназначен для учета наличия и движения тары под товарами и тары порожней, кроме стеклянной посуды;

41.4 «Покупные изделия»: используется промышленными, транспортными и другими организациями для учета товаров, подлежащих последующей реализации.

Счет 42 предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) в организациях розничной торговли, если учет товаров осуществляется по продажным ценам.

Торговая наценка – это часть выручки, которая признается для покрытия затрат торгового производства и формирования прибыли организации. Она формируется за счет скидки поставщика или накладки продавца.

Счет 44 предназначен для учета издержек обращения торговой организации, связанных с продажей товаров и содержанием аппарата управления. В нем аналитический учет ведется для детализации расходов по экономическим элементам и по калькуляционным статьям расходов.

На данном счете учитываются два вида издержек:

- издержки, связанные с куплей-продажей товаров;
- расходы, связанные с продолжением процесса производства в сфере обращения (транспортировка, упаковка, управление и обслуживание процесса торговли).

Эти затраты учитываются по следующим калькуляционным статьям:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- страховые взносы во внебюджетные фонды;
- аренда и содержание зданий и оборудования;
- амортизация основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- износ санитарной и специальной одежды, столового белья и посуды;
- расходы на топливо и электроэнергию;
- расходы на хранение и сортировку продуктов;
- расходы на рекламу;
- затраты на уплату процентов по займам;
- потеря товаров (убытки от недостач, потери от порчи сверх норм естественной убыли);
- расходы на тару;
- прочие.

В **предприятиях общественного питания** специфика связана с тем, что здесь протекают, с одной стороны, процесс производства по изготовлению готовых блюд, а с другой – процессы торговли. Это накладывает отпечаток в первую очередь на наличие в бухгалтерском учете следующих счетов учета затрат:

- 1) счет 20 «Затраты процесса производства»;
- 2) счет 44 «Затраты процесса обращения».

Цена на продукцию общественного питания в качестве прямых затрат включает только стоимость сырья, остальные ее элементы (издержки и прибыль) отражаются в ее составе косвенно через торговую наценку.

Калькулирование продажной цены происходит на основании нормативов, установленных сборниками рецептур.

Продажные цены на изделия, изготавливаемые и реализуемые предприятиями общественного питания, образуются из покупной стоимости сырья (полуфабрикатов), торговой скидки или наценки общественного питания.

Товарный отчет в общественном питании ведется с целью определения среднего процента наценок реализованного наложения. Он включает показатели реализации продукции, а также остатки продуктов, товаров на конец месяца:

- 1) в кладовой – счет 41.1 «Товары на складах»;
- 2) в производстве – счет 20 «Основное производство»;
- 3) в буфетах – счет 41.2 «Товары в розничной торговле».

В предприятиях торговли и общественного питания большое значение имеет уровень норм естественной убыли, утверждаемый Правительством РФ.

Нормы естественной убыли были утверждены в 2001 г. Они дифференцируются по географическим районам, видам товаров и зависят от способа доставки.

Нормы естественной убыли могут разрабатываться самостоятельно и утверждаться руководителем предприятия. Однако их уровень не может быть выше норм, утвержденных Министерством финансов Российской Федерации по аналогичным продуктам и товарам.

Таким образом, отраслевая специфика торговли и общественного питания существенно влияет на состав затрат и порядок формирования центров ответственности (центров возникновения затрат), которые должны учитываться при разработке системы управленческого учета.

ГЛАВА 11. ЗАДАНИЕ ДЛЯ ВЫПОЛНЕНИЯ КУРСОВОЙ (КОНТРОЛЬНОЙ) РАБОТЫ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

Данное задание предусматривает выработку самостоятельных навыков по освоению и закреплению теоретической части в области управления затратами. Одновременно нарабатываются основные навыки в области расчетно-аналитической работы. Кроме того, приобретается опыт по целостному видению исследуемой информации, что позволяет в перспективе наметить мероприятия по эффективному использованию ресурсов. Все вместе взятое позволяет более качественно подготовить специалиста в области управленческого учета, а главное на условиях данных приобрести практические навыки в учете затрат, анализе их эффективности и организации бухгалтерского управленческого учета.

Такой комплексный подход необходим при подготовке как студентов дневной формы обучения, так и при сокращенных сроках обучения, т. е. бакалавров и студентов-заочников.

11.1. Общие положения

Учебным планом по специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» предусматривается выполнение курсовой работы по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет» студентами III курса дневного и вечерне-заочного отделений.

Самостоятельную работу по изучению дисциплины и выполнению курсовой работы рекомендуется организовать следующим образом: приступая к изучению материала, следует прочесть соответствующие разделы учебников и учебных пособий, рекомендуемых методическими указаниями, законспектировать основные положения. После этого выполнить курсовую работу.

Рекомендуемая литература

Нормативные акты

Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ; Часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (с последующими изменениями).

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998); Часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000) (с последующими изменениями).

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г. (в ред. Федерального закона от 03.11.2006 г. № 183-ФЗ) (с последующими изменениями).

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Министерства финансов РФ от 27.07.1998 г. № 34н, с последующими изменениями и дополнениями).

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий от 31.10.2000 г. № 94н (с последующими изменениями и дополнениями).

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08 (Приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 160н и последующими изменениями и дополнениями).

Положение по бухгалтерскому учету «Материально-производственный учет запасов» ПБУ 5/01 (Приказ Министерства финансов РФ от 09.06.2001 г. № 44н, с последующими изменениями и дополнениями).

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.2000 г. № 32н, с последующими изменениями и дополнениями).

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н, с последующими изменениями и дополнениями).

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/08 (в ред. Приказа Министерства финансов РФ от 18.09.2006 г. № 115н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (Приказ Министерства финансов РФ от 19.11.2002 г. № 115н, с последующими изменениями и дополнениями).

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/08 (Приказ Министерства финансов РФ от 29.04.2008 г. № 48н).

Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (Приказ Министерства финансов РФ от 20.12.2007 г. № 144н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/08 (Приказ Министерства финансов РФ от 24.10.2008 г. № 116н).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/08 (Приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 107н).

Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/08 (Приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н).

Основная

Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – 4-е изд., стереотип. – М.: Омега-Л, 2006. – 576 с.

Управленческий учет: учебник / А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова и др.; под ред. А. Д. Шеремета. – 4-е изд. пераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.

Янковский К. П., Мухарь И. Ф. Управленческий учет. – СПб.: Питер, 2001. – 128 с. (Сер. «Краткий курс»).

Дополнительная

Волкова О. Н. Управленческий учет. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2006. – 472 с.

Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2009. – 376 с.

Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / пер. с англ.; под ред. Н. Д. Ариашвили. – М.: Аудит, 1994. – 558 с.

Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАТА, 2003. – 655 с.

Дугельный А. П., Комаров В. Ф. Бюджетное управление предприятием. – М.: Дело, 2004. – 432 с.

Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. – М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.

Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник. – 6-е изд. – М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и Ко», 2009. – 476 с.

Кукунина И. Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ: учебник. – М.: Высшее образование, 2008. – 418 с.

Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т. Арене, У. Аск, А. Барретта и др.; общ. ред.: Т. Грот и К. Лука; пер. с англ. К. Юрашкевич и др. Минск.: Новое издание, 2004. – 416 с.

Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

Текст курсовой работы излагается четко и разборчиво с интервалом между строчками. Исправления в работу по замечаниям преподавателя вносятся либо на свободной стороне листа, либо на отдельных страницах, которые вклеиваются в конце работы.

Курсовая работа высылается студентом до начала экзаменационной сессии.

11.2. Задание для выполнения курсовой работы

1. Составить вступительный баланс на начало отчетного периода на основании остатков по счетам в Главной книге по нижеприведенным данным (таблица 1).

Таблица 1. Сальдо начальное – остатки по счетам на 1 октября 20XX г.

Номер счета	Наименование счетов	Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
01	Основные средства	64 500 АВ	
02	Износ основных средств (амортизация)		13 000
10	Материалы	1200 ВА	
20	Основное производство	9 ВАВ	
43	Готовая продукция	178 ВА	
50	Касса	40	
51	Расчетный счет	100 ВА	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками		147 ВАВ
62	Расчеты с покупателями и заказчиками (по договорным ценам)	4800 В	
68	Расчеты с бюджетом		60 ВА
69	Расчеты по страхованию и обеспечению		400 А
70	Расчеты по оплате труда		1600 В
71	Расчеты с подотчетными лицами	1400	
99	Прибыль отчетного года		1700 ВА
80	Уставный капитал		591 ВАВ
96	Резервы предстоящих расходов и платежей		50 АВ
66	Краткосрочные кредиты банка		40 ВА
76	Прочие дебиторы (прочие кредиторы)		Определяются самостоятельно

2. Для заполнения баланса используются две последние цифры индивидуального шифра студента – АВ. Например: шифр – 01. Это значит А = 0; В = 1. При подсчете валюты баланса может получиться:

сумма валюты баланса по Активу больше валюты баланса по Пассиву, тогда разница между Активом и Пассивом записывается по строке «Прочие кредиторы».

Валюта баланса по Пассиву больше валюты баланса по Активу, тогда разница записывается в строку «Прочие дебиторы», после чего пересчитываются итоги либо раздела II Актива, либо раздела V Пассива.

По итогам проверки должно получиться равенство $I A + II A = III П + IV П + V П$.

3. Открыть счета бухгалтерского учета, записать начальное (входящее) сальдо по счетам. Дополнительно открыть счета № 25, 26, 90.1, по которым не было начальных остатков. Разнести по счетам данные из журнала хозяйственных операций и определить конечные (исходящие) остатки (сальдо конечное).

4. Заполнить журнал хозяйственных операций за месяц и отразить в нем бухгалтерские проводки (табл. 2).

5. Рассчитать фактическую себестоимость готовой продукции на основании записей в схеме по счету № 20 «Основное производство» на основании записей в журнале регистрации хозяйственных операций за месяц (табл. 3).

6. Рассчитать фактическую себестоимость реализованной продукции на основании записей в табл. 4.

7. Определить сумму НДС о реализации продукции.

8. Определить финансовый результат от реализации продукции.

9. Составить оборотную ведомость по счетам синтетического учета за месяц (табл. 5).

10. Составить производственные карточки по изделиям № 1 (табл. 6) и 2 (табл. 7).

11. Составить таблицу распределения косвенных расходов по видам продукции (табл. 8).

12. Составить оборотную ведомость аналитического учета к счету 68 «Расчеты с бюджетом» (табл. 9).

13. Составить оборотную ведомость по общепроизводственным расходам (табл. 10).

14. Составить ведомость по общехозяйственным расходам (табл. 11).

15. Составить журнал-ордер № 10 «Затраты на производство» (табл. 12).

16. Составить журнал-ордер № 6 «Расчеты с поставщиками» (табл. 13).

17. Составить заключительный «Баланс предприятия» на конец года по данным оборотной ведомости.

18. На основе расчетно-аналитических данных вывести финансовый результат, наметить мероприятия по более эффективному использованию имеющихся ресурсов.

Таблица 2. Журнал хозяйственных операций за октябрь 20XX г.

№ п/п	Наименование документов	Содержание операции	Сумма, руб.		Корреспондирующие счета, руб.	
			частная	общая	Дебет	Кредит
1	Разработочная таблица	Начислена амортизация по основным средствам: А) цехового производственного оборудования Б) зданий и инвентаря общехозяйственного назначения	5400 1600	 7000		
2	Счета поставщиков	Приняты к оплате счета поставщиков за приобретенные материалы: А) фабрика «Волна», в том числе НДС (18%) Б) ОАО «Свет», в том числе НДС (18%)	80 000 Определяется самостоятельно 10 000 Определяется самостоятельно	90 000		
3	Выписка из расчетного счета	Зачислена на расчетный счет полученная краткосрочная ссуда		30 000		
4	Лимитные карты	Списаны материалы, израсходованные на изготовление: изделия № 1 изделия № 2 НДС предъявлен бюджету к возмещению	65 020 45 680 Определяется самостоятельно	110700		
5	Наряды, табель, расчетно-платежные ведомости	Начислена и распределена заработная плата за месяц: А) основным производственным рабочим за изготовление: изделия № 1	 12000	30000		

Продолжение табл. 2

№ п/п	Наименование документов	Содержание операции	Сумма, руб.		Корреспондирующие счета, руб.	
			частная	общая	Дебет	Кредит
		изделия № 2 Б) рабочим за содержание производственного оборудования В) ИТР и служащим основных цехов Г) ИТР и служащим общехозяйственных служб	8000 3000 2000 5000			
6	Расчетно-платежная ведомость	Произведены удержания из заработной платы рабочих и служащих: Налог на доходы физических лиц	13 % Определяется самостоятельно			
7	Расчет бухгалтерии	Произведены начисления страховых взносов в ПФРФ, ФМС, ФСС от суммы начисленной заработной платы (26,0%) А) основным производственным рабочим за изготовление: изделия № 1 изделия № 2 Б) рабочим за содержание производственного оборудования В) ИТР и служащим основных цехов Г) ИТР и служащим общехозяйственных служб	Определяется самостоятельно			

Продолжение табл. 2

№ п/п	Наименование документов	Содержание операции	Сумма, руб.		Корреспондирующие счета, руб.	
			частная	общая	Дебет	Кредит
8	Авансовый отчет	Представлен и утвержден авансовый отчет экономиста – Павловой И. В. по командировке (расходы в пределах нормы)	1400			
9	Расчет бухгалтерии	Распределены между отдельными видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих: А) общепроизводственные расходы на себестоимость: изделия № 1 изделия № 2 Б) общехозяйственные расходы на себестоимость: изделия № 1 изделия № 2	Определяется самостоятельно			
10	Приходные накладные	Выпущена из основного производства и принята на склад по фактической себестоимости готовая продукция		Определяется самостоятельно		
11	Товарно-транспортная накладная	Отгружена со склада готовая продукция по договорным ценам покупателям (момент реализации)		218 000	Определяется самостоятельно	
12	Платежные поручения и выписка с расчетного счета	Поступила на расчетный счет выручка за реализованную продукцию по оптовым ценам		206 000		
13	Расчет бухгалтерии	Списывается фактическая себестоимость реализованной продукции		Определяется самостоятельно		

Продолжение табл. 2

№ п/п	Наименование документов	Содержание операции	Сумма, руб.		Корреспондирующие счета, руб.	
			частная	общая	Дебет	Кредит
14	Ведомость № 16	Начислен НДС от реализованной продукции (момент отгрузки), подлежащий перечислению в бюджет			Определяется самостоятельно	
15	Расчет бухгалтерии	Списывается на соответствующий счет результат от реализации продукции			Определяется самостоятельно	
16	Платежные поручения, счет-фактура и выписка с расчетного счета	Перечисление с расчетного счета в оплату задолженности поставщикам и подрядчикам: А) заводу ЦТР Б) ООО «Акцепт» В) Фабрике «Волна» Г) ОАО «Свет»	17 000 23 000 80 000 5000			
17	Платежные поручения и выписка из счета	Перечислено с расчетного счета в бюджет: А) НДС Б) удержанные налоги из заработной платы рабочих и служащих за: прошлый месяц текущий месяц (из п. 6)	Определяется самостоятельно 6000			
18	Платежные поручения и выписка из расчетного счета	Перечислено с расчетного счета: А) налоги и в органы социального страхования Б) учреждению банка в погашении задолженности по ссуде (под материальные запасы)	Определяется самостоятельно 28 000			

Окончание табл. 2

№ п/п	Наименование документов	Содержание операции	Сумма, руб.		Корреспондирующие счета, руб.	
			частная	общая	Дебет	Кредит
19	Чек и приходный кассовый ордер	Поступило в кассу с расчетного счета на выплату заработной платы рабочим и служащим и на хозяйственные расходы	26 500			
20	Платежные ведомости	Выдано из кассы: А) заработная плата рабочим и служащим Б) под отчет А. С. Петровой на хозяйственные расходы	26 000 500	26 500		

Итого за месяц:

Примечания:

- 1) учет реализации выполняется по моменту отгрузки готовой продукции со склада покупателям;
- 2) незавершенное производство на конец месяца составило 8000 руб., в том числе по изделиям:
изделие № 1 – 6000 руб.,
изделие № 2 – 2000 руб.;
- 3) договорная цена готовой продукции составляет 200 000 руб.;
- 4) остатки готовой продукции на складе на начало месяца по договорным ценам составляют 25 000 руб.

Таблица 3. Схема счета 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Сальдо (начальное)	
Сч. 10 _____	
Сч. 70 _____	
Сч. 69 _____	
Сч. 25 _____	
и т. д. _____	
Дебетовый оборот за месяц	Кредитовый оборот за месяц
Сальдо (конечное)	

Таблица 4. Расчет фактической себестоимости реализованной продукции за октябрь 20XX г.

№ п/п	Показатели	По договорным ценам	По фактической себестоимости	Отклонения (экономия –) (экономия +)
1	2	3	4	5
1	Остаток готовой продукции			
2	Выпущено готовой продукции из цехов за месяц (сдано на склад)			
3	Итого с остатком (п. 1 + п. 2)			
4	Процент отклонений (с точностью до 0,0)			
5	Отгружена готовая продукция (момент реализации) покупателям за месяц по договорным ценам			
6	Остаток готовой продукции на конец месяца			

Таблица 5. Оборотная ведомость по счетам синтетического учета за октябрь 20XX г.

Номер синтетического счета	Сальдо на начало месяца		Оборот за месяц		Сальдо на конец месяца	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
01						
02						
10						
20						
43						
50						
51						
60						
62						
68						
25						
26						
90.1						
69						
70						
71						
90.9						
80						
96						
90.2						
99						
Итого за месяц						

Таблица 6. Расчет фактической себестоимости готовой продукции, сданной на склад за октябрь 20XX г. по изделию № 1 (руб.)

Статья калькуляции	Сальдо по незавершенной продукции на 01.10.XX г. (счет 20)	Затраты за октябрь 20XX г.	Сальдо по незавершенной продукции на 01.11.XX г. (счет 20)	Фактическая себестоимость готовой продукции
1	2	3	4	5
1. Материалы	1610		1932	
2. Зарплата производственных рабочих	1000		1200	
3. Страховые взносы во внебюджетные фонды	390		468	
4. Общепроизводственные расходы	1200		1440	
5. Общехозяйственные расходы	800		960	
Итого	5000		6000	

Таблица 7. Расчет фактической себестоимости готовой продукции, сданной на склад за октябрь 20XX г. по изделию №2 (руб.)

Статья калькуляции	Сальдо по незавершенной продукции на 01.10.XX г. (счет 20)	Затраты за октябрь 20XX г.	Сальдо по незавершенной продукции на 01.11.XX г. (счет 20)	Фактическая себестоимость готовой продукции
1	2	3	4	5
1. Материалы	949		475	
2. Зарплата производственных рабочих	900		450	
3. Страховые взносы во внебюджетные фонды	351		175	
4. Общепроизводственные расходы	1080		540	
5. Общехозяйственные расходы	720		360	
Итого	4000		2000	

Таблица 8. Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов за октябрь 20XX г.

Вид продукции	Зарплата производственных рабочих	Доля в заработной плате, %	Сумма общепроизводственных расходов	Сумма общехозяйственных расходов
1. Изделие №1				
2. Изделие №2				
Итого		100		

Таблица 9. Оборотная ведомость аналитического учета к счету 68 «Расчеты с бюджетом» за октябрь 20XX г.

№ п/п	Вид налога (или платежа)	Долг перед бюджетом на 01.10.XX г.	Начислен налог за отчетный период	Перечислен долг и предъявлен к бюджету		Сумма платежей	Остаток долга на 01.11.XX г. на конец отчетного периода
				№ х/о	за какой период		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Подоходный налог	60 ВА					
2	НДС	–					
3	Налог на прибыль	–					
4	Акцизы	–					
5	Налог с владельцев транспортных средств	–					
6	Налог на реализацию ГСМ	–					
7	Налог на приобретение автотранспортных средств	–					
8	Налог на имущество	–					
9	И т. д.	–					
	Итого	60 ВА					

Таблица 10. Составить ведомость № 12 «Общепроизводственные расходы» на основании данных журнала хозяйственных операций, (руб.)

№ п/п	В дебет счета	С кредита счета №				
		02	70	69	и т. д.	Итого
<i>I. Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (счет № 25/1)</i>						
1	Амортизация машин и оборудования					
2	Заработная плата					
3	Страховые взносы во внебюджетные фонды					
4	Прочие расходы					
	Итого по счету № 25/1					
<i>II. Расходы по содержанию цеха (счет № 25/2)</i>						
1	Амортизация здания цеха					
2	Заработная плата					
3	Страховые взносы во внебюджетные фонды					
	Прочие расходы					
	Итого по счету № 25/2					
	Итого по счету № 25					

Таблица 11. Ведомость № 15 «Общехозяйственные расходы» за октябрь 20XX г. (руб.)

№ п/п	В дебет счета	С кредита счета №				
		02	70	69	и т. д.	Итого
1	Амортизация основных средств общехозяйственного назначения					
2	Заработная плата					
3	Страховые взносы во внебюджетные фонды					
4	Прочие расходы					
	Итого по счету № 26					

Таблица 12. Журнал-ордер «Затраты на производство» за октябрь 20XX г. (по элементам затрат)

№ п/п	В дебете счета 20 «Основное производство»	С кредита счета №				
		02	70	69	и т. д.	Итого
1	Изделие № 1					
2	Изделие № 2					
	Итого					

Таблица 13. Журнал-ордер № 6 «Расчеты с поставщиками»

№ п/п	Наименование поставщиков	Долг поставщикам на 01.10. 20XX г.			Возникновение долга в октябре 20XX г., сумма	Погашение долга за октябрь 20XX г.			Остаток долга на 01.11. XX г.		
		Дата возникновения	Сумма	В т.ч. НДС		№ платежного поручения	Всего	В том числе НДС	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	Завод ЦТР	Сентябрь	17 000	Определяется самостоятельно				Определяется самостоятельно			
2	Фабрика «Волна»										
3	ОАО «Свет»										
4	ООО «Акцепт»		30 000								
	ВСЕГО		47 000								

С.О. Макарова

ГУМРФ имени адмирала

ГЛАВА 12. ДОМАШНИЕ ЗАДАНИЕ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

12.1. Контрольные вопросы

Темы № 1: «Место управленческого учета в системе управления организацией» и 2: «Основные понятия, применяемые в управлении затратами»

1. Оперативный учет, его сущность, виды и значение.
2. Статистический учет и его назначение.
3. Характеристика бухгалтерского учета.
4. Характеристика налогового учета и его роль в укреплении экономики государства.
5. Объекты оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учета.
6. Управленческий учет: его сущность и задачи.
7. Основные функции управленческого учета.
8. Предпосылки ведения управленческого учета из системы бухгалтерского учета.
9. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.
10. Предмет, метод и объекты управленческого учета.
11. Методы и рабочие приемы, используемые в управленческом учете.
12. Производственный учет и его назначение.
13. Основные цели управленческого учета.
14. Влияние управленческого учета на экономику организации.
15. Классификация затрат, включаемых в себестоимость в зависимости от состава затрат.
16. Основные понятия, применяемые в управлении затратами.
17. Функционально-стоимостный анализ – эффективный инструмент управленческого учета.
18. Практические аспекты организации управленческого учета.
19. Движение денег в бизнесе. Выводы по основным финансовым отчетам.
20. Учет по маржинальной (усеченной) себестоимости.
21. Анализ безубыточности.
22. Бюджетный контроль.
23. Финансовая отчетность и ее роль в управленческом учете.
24. Управление дебиторской задолженностью.
25. Управление кредиторской задолженностью.

26. Анализ коэффициентов деловой активности и финансовой устойчивости предприятия.
27. Учет затрат на производство продукции.
28. Отражение затрат на производство продукции в бухгалтерской отчетности.
29. Нормативно-правовые и законодательные акты, регулирующие управление затратами (ресурсами).
30. Нормы и нормативы затрат – основа калькулирования себестоимости.
31. Основные принципы формирования информации о расходах (затратах) в ПБУ № 10/99 и гл. 25 НК РФ.
32. Нормативно-правовые и законодательные акты, регулирующие деятельность управленческого учета:
 - прямого действия;
 - промежуточного направления;
 - косвенного назначения;
33. Роль ГК РФ в области регулирования правового положения участников гражданского оборота.
34. Сущность НК РФ в части формирования расходов (затрат).
35. Структура налоговых штрафов, пени, неустоек.
36. Классификация административных правонарушений и меры ответственности за их совершение.
37. Административные правонарушения и наказания за их совершение.
38. Оценка влияния административных, налоговых правонарушений на результаты финансовой и хозяйственной деятельности.

Тема № 3: «Затраты: учет и классификация»

1. Группировка затрат на производство, по месту возникновения, носителям затрат, видам затрат.
2. Классификация затрат, включаемых в себестоимость в зависимости от состава затрат.
3. Входящие, истекшие и прямые затраты.
4. Косвенные затраты.
5. Прямые материальные затраты.
6. Накладные расходы.
7. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования.
8. Общепроизводственные расходы.
9. Общехозяйственные расходы.
10. Производственные и внепроизводственные затраты.
11. Классификация затрат для принятия решений и планирования.
12. Переменные, постоянные, условно-переменные и условно-постоянные затраты.

13. Понятие «коэффициент реагирования затрат» и его разновидности.
14. Приростные и предельные затраты.
15. Организация учета производственных затрат.
16. Учет затрат на счетах бухгалтерского учета.
17. Синтетический и аналитический учет производственных затрат.
18. Организация учета затрат по видам, местам возникновения, центрам ответственности и носителям затрат.

Тема № 4: «Методы учета затрат и калькулирования себестоимости»

1. Понятие и сущность калькуляции себестоимости.
2. Структура системы управленческого учета.
3. Факторы, оказывающие влияние на себестоимость.
4. Основные задачи калькулирования.
5. Основные принципы калькулирования.
6. Основные этапы калькулирования расходов.
7. Нормы и нормативы затрат – основа калькулирования себестоимости.
8. Классификация норм и нормативов в управленческом учете и калькулировании себестоимости.
9. Виды и методы калькулирования.
10. Дополнительные признаки классификации методов производственного учета.
11. Характеристика позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.
12. Порядок распределения косвенных расходов предприятия между заказами.
13. Виды сводного учета затрат по заказам.
14. Особенности позаказного метода калькулирования себестоимости.
15. Преимущества и недостатки позаказного метода учета затрат и калькулирования.
16. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.
17. Метод одноступенчатой и двухступенчатой калькуляции в попроцессном калькулировании себестоимости.
18. Преимущества и недостатки попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.
19. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.
20. Схема учета затрат при бесполуфабрикатном методе калькулирования себестоимости.

21. Полуфабрикатный метод учета производственных затрат.
22. Преимущества и недостатки попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.
23. Учет затрат и калькулирование себестоимости нормативным методом.
24. Преимущества и недостатки нормативного метода калькулирования.
25. Учет затрат и калькулирования себестоимости продукции по системе «стандарт-кост».
26. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг».
27. Понятие маржинального дохода.
28. Достоинства и недостатки метода «директ-костинг».
29. Функциональный метод учета затрат по системе ABC.
30. Этапы метода ABC.
31. Взаимосвязь процессов и драйверов распределения затрат.
32. Оптимизация объема производства, прибыли и издержек в системе «директ-костинг».
33. Управленческий учет при оценке инвестиционной деятельности.
34. Факторы, оказывающие влияние на прибыль при формировании инвестиционного проекта.
35. Контролируемые показатели при внедрении инвестиций.
36. Бюджеты центра инвестиций.
37. Бюджет капитальных вложений.
38. Политика и методы ценообразования.
39. Анализ чувствительности.
40. Оценка инвестиций.
41. Источники финансирования капитальных вложений.
42. Требования инвестора в системе управленческого учета.

Тема № 5: «Модели организации управленческого учета и их взаимосвязь с налоговым планированием»

1. Модели организации управленческого учета.
2. Организационная модель управленческого учета.
3. Функциональная модель управленческого учета.
4. Технологическая модель управленческого учета.
5. Взаимосвязь управленческого учета и налогового планирования.
6. Взаимосвязь управленческого учета с другими видами деятельности организации.
7. Сущность налогового эффекта.

Тема № 6: «Управленческая отчетность и ее влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации»

1. Взаимосвязь управленческой отчетности с моделью управленческого учета.
2. Цель управленческой отчетности.
3. Принципы организации управленческой отчетности.
4. Индивидуальный подход к управленческой отчетности.
5. Стандартный подход управленческих отчетов.
6. Управленческая отчетность по уровням управления.
7. Отчетность и соблюдение «золотого правила» бизнеса.
8. Сущность «золотого правила» бизнеса.

Тема № 7: «Планирование, бюджетирование и их значение в управленческом учете»

1. Основы планирования. Виды планов по срокам, назначению и детализации.
2. Сущность планирования.
3. Взаимосвязь планирования с контролем.
4. Бюджетирование и его роль в управлении затратами.
5. Виды бюджетов.
6. Сметное планирование.
7. Отличия операционного и финансового бюджетов.
8. Содержание финансового бюджета.
9. Содержание статистического бюджета.
10. Смета продаж и факторы, влияющие на ее размер.
11. Виды смет и их сущность.
12. Смета текущих (периодических) расходов.
13. Структура сметы прибылей и убытков.
14. Достоинства и недостатки сметного планирования.

Тема № 8: «Анализ безубыточности»

1. Сущность и понятие точки безубыточности.
2. Порядок расчета точки безубыточности.
3. Анализ расчета точки безубыточности и ее экономическая целесообразность.
4. Финансовые инструменты, оказывающие влияние на размер точки безубыточности.
5. Отдельные ограничения и допущения при расчете точки безубыточности.
6. Взаимосвязь точки безубыточности с диапазоном безопасности (риском).
7. Методика расчета точки безубыточности двухпродуктового продукта.

8. Методика расчета многопродуктовой точки безубыточности.
9. Финансовый анализ и маркетинговый план: проблемы согласования.
10. Анализ условий безубыточности при обосновании инвестиционных объектов.
11. Запас финансовой безопасности при обосновании инвестиционных проектов.

Тема № 9: «Сущность, содержание и виды контроллинга»

1. История возникновения контроллинга.
2. Место управленческого учета в системе управления.
3. Технологическая (организационная) процедура формирования бюджета на плановый период.
4. Задачи и функции контроллинга.
5. Различия между контролем и контроллингом.
6. Основные функции контроллинга.
7. Специальные функции контроллинга.
8. Виды контроллинга.
9. Характеристика оперативного и стратегического контроллинга.
10. Основные этапы развития контроллинга.
11. Структура и характеристика разделов контроллинга.
12. Модель мониторинга в контроллинге.

Тема № 10: «Особенности различных отраслей экономики и их влияние на организацию управленческого учета»

1. Отраслевые особенности хозяйствования транспорта.
2. Особенности организационной и экономической структуры на транспорте.
3. Виды деятельности на транспорте, т. е. многоукладность экономики транспортных организаций.
4. Особенности экономики на железнодорожном транспорте.
5. Классификация отраслевых форм статистического наблюдения на железнодорожном транспорте.
6. Объекты учета на железнодорожном транспорте по видам их деятельности.
7. Особенности хозяйственно-финансовой деятельности предприятий водного транспорта.
8. Особенности организации управленческого учета на водном транспорте.
9. Особенности строительного производства.
10. Специфика затрат в себестоимости строительных работ.
11. Отраслевые особенности сельскохозяйственного производства.

12. Отраслевые специализированные формы отчетности в сельскохозяйственном производстве.

13. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях.

14. Особенности учета затрат в торговле и общественном питании

12.2. Планы семинаров

План семинара по теме № 1: «Место управленческого учета в системе управления организацией»

1. Виды хозяйственного учета и место управленческого учета в системе хозяйственного учета.

2. Сущность, цели и задачи управленческого учета.

3. Предпосылки выделения управленческого учета из системы бухгалтерского учета.

4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета.

5. Предмет, метод и объекты управленческого учета.

6. Влияние управленческого учета на экономику организации.

7. Основные понятия, применяемые в управлении затратами.

План семинара по теме № 2: «Законодательное и нормативное регулирование управленческого учета»

1. Роль нормативно-правовой и законодательной базы в области регулирования, контроля, планирования расходами и затратами предприятия.

2. Нормативно-правовые и законодательные акты, регулирующие основные принципы формирования информации о расходах (затратах).

3. Основные требования нормативно-законодательной базы в бухгалтерском и налоговом учете к формированию информации о расходах (затратах) организации.

4. Роль Гражданского кодекса РФ в области регулирования расходов и затрат, а также участников гражданского оборота.

5. Влияние административных правонарушений на формирование финансового результата и эффективность использования активов организации.

6. Сущность задач законодательства об административных правонарушениях.

7. Административные правонарушения и степень ответственности за их совершения Ю. Л. и Ф. Л.

8. Таможенный кодекс РФ и его влияние на экономику организации и ее финансовый результат.

9. Налоговый кодекс РФ и его влияние на экономику организации и ее финансовый результат.

План семинара по теме № 3: «Затраты: учет и классификация»

1. Нормативно-правовые и законодательные акты, регулирующие понятия «расходы» и «затраты».

2. Классификация затрат для учета.

3. Классификация затрат для принятия решений и планирования.

4. Учет затрат на счетах бухгалтерского учета.

5. Учет расходов на продажу.

6. Цель организации учета по центрам ответственности.

План семинара по теме № 4: «Методы учета затрат и калькулирование себестоимости»

1. Сущность и классификация калькуляции себестоимости.

2. Основные задачи и принципы калькулирования.

3. Основные этапы калькуляционных расчетов себестоимости.

4. Роль нормирования затрат в калькулировании себестоимости.

5. Классификация норм и нормативов.

6. Виды и методы калькулирования себестоимости.

7. Попроцессный метод калькулирования.

8. Позаказный метод учета затрат и калькулирования.

9. Расчет бюджетной ставки распределения косвенных затрат.

10. Калькуляционная себестоимость по контракту.

11. Преимущества позаказного метода калькулирования.

12. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.

13. Полуфабрикатный учет производственных затрат.

14. Учет затрат и калькулирование себестоимости нормативным методом.

15. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции по системе «стандарт-кост».

16. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг».

17. Функциональный метод учета затрат по системе ABC.

18. Оптимизация объема производства, прибыли и издержек в системе «директ-костинг».

19. Управленческий учет при оценке инвестиционной деятельности.

План семинара по теме № 5: «Модели организации управленческого учета и их взаимосвязь с налоговым планированием»

1. Виды моделей организации управленческого учета и их сущность.
2. Организационная модель, ее структура и выделение основных элементов.
3. Характеристика функциональной модели, основное ее назначение в управленческом учете.
4. Технологическая модель и ее основные принципы учета.
5. Экономическая модель и ее сущность.
6. Взаимосвязь управленческого учета и налогового планирования. Показатели, характеризующие эффективность налогового планирования в управленческом учете.

План семинара по теме № 6: «Управленческая отчетность и ее влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации»

1. Сущность и требования к управленческой отчетности.
2. Принципы организации управленческой отчетности.
3. Виды управленческой отчетности и их влияние на результаты деятельности организации.
4. Классификация управленческой внутренней отчетности по уровням управления организацией.
5. Структура и содержание документов в управленческой отчетности.
6. Роль управленческой отчетности в «золотом правиле» предпринимателя.

План семинара по теме № 7: «Планирование, бюджетирование и их значение в управленческом учете»

1. Основы планирования. Виды планов по срокам, назначению и детализации.
2. Финансовый план и его структура.
3. Сметное планирование и его назначение.
4. Бюджет, его виды, роль генерального бюджета.
5. Статический бюджет и его содержание.
6. Виды сметного планирования.
7. Показатели, характеризующие смету продаж.
8. Особенности сметы себестоимости и реализованной продукции.
9. Сметы прибылей и убытков
10. Прочие виды смет и их содержание.

План семинара по теме № 8: «Анализ безубыточности»

1. Точка безубыточности, ее экономическая сущность.
2. Расчет точки безубыточности.
3. Использование метода анализа безубыточности.
4. Ограничения и допущения при расчете точки безубыточности.
5. Расчет точки безубыточности многопродуктового производства.
6. Финансовый и маркетинговый планы: проблемы согласования.
7. Анализ условий безубыточности при обосновании инвестиционных проектов.
8. Запас финансовой безопасности.

План семинара по теме № 9: «Сущность, содержание и виды контроллинга»

1. Сущность контроллинга.
2. Роль бухгалтера-контроллера в принятии управленческих решений.
3. Задачи и функция контроллинга.
4. Виды контроллинга.
5. Основные этапы развития контроллинга.
6. Структура и характеристика разделов контроллинга.
7. Зарубежный опыт развития контроллинга.

План семинара по теме № 10: «Особенности различных отраслей экономики и их влияние на организацию управленческого учета»

1. Отраслевые особенности хозяйствования транспорта.
2. Особенности организации управленческого учета на железнодорожном транспорте.
3. Особенности организации управленческого учета на водном транспорте.
4. Особенности организации управленческого учета в строительстве.
5. Особенности организации управленческого учета в сельскохозяйственных предприятиях.
6. Особенности организации управленческого учета в торговле и общественном питании.

12.3. Перечень тем рефератов

1. Теоретические основы управленческого учета.
2. Классификация затрат и ее использование в управленческом учете.
3. Классификация доходов и ее использование в управленческом учете.
4. Внутрихозяйственный расчет и его роль в организации управленческого учета.
5. Организация управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности.
6. Система бюджетирования и внутрихозяйственная отчетность.
7. Разработка системы затрат.
8. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
9. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
10. Методика распределения косвенных расходов.
11. Общая схема учета затрат.
12. Классификация управленческих решений.
13. Принятие решений по ценообразованию.
14. Принятие решений по инвестиционным проектам.
15. Организация управленческого учета по системе «стандарт-кост».
16. Организация управленческого учета по системе «директ-костинг».
17. Задачи управленческого учета, его основные функции.
18. Использование данных управленческого учета для принятия управленческих решений.
19. Линейная и нелинейная зависимости между затратами и объемом производства.
20. Сущность затрат, издержек, расходов и себестоимости.
21. Оперативный и финансовый бюджеты.
22. Нормы производственных затрат, изменение норм, нормативные методы.
23. Предпосылки выделения управленческого учета из общей системы бухгалтерского учета.
24. Определение отклонений фактических затрат от установленных норм по прямым затратам.
25. Анализ поведения затрат.
26. Основные функции бюджета. Фиксированные и гибкие бюджеты.

27. Влияние величины налога на прибыль на инвестиционные решения.
28. Методы оценки эффективности инвестиционных проектов.
29. Сущность инвестиционных решений, их влияние на будущие затраты и доходы предприятия.
30. Построение системы внутреннего контроля. Бухгалтерский и административный контроль.
31. Организация учета по центрам ответственности. Виды центров ответственности.
32. Проблемы выбора показателей для оценки эффективности деятельности различных центров ответственности.
33. Анализ и принятие решений в области ценообразования. Методы установления цен на основе затрат предприятия.
34. Сущность релевантного подхода в управлении.
35. Релевантный подход в принятии специального заказа или отказа от него.
36. Влияние управленческого учета на экономику организации.
37. Попередельный метод калькулирования.
38. Особенности организации управленческого учета на железнодорожном транспорте.
39. Особенности организации управленческого учета на водном транспорте.
40. Особенности организации управленческого учета в строительстве.
41. Особенности организации управленческого учета в бюджетных организациях.
42. Особенности организации управленческого учета в торговле и общественном питании.
43. Сбор данных о производственных затратах для оценки себестоимости производственной продукции и определение прибыли.
44. Информация для планирования и управления.
45. Оперативный контроль и оценка использования сметы.
46. Планирование и контроль уровня запасов.
47. Взаимосвязь управленческого учета и налогового планирования.

12.4. Тесты для проверки остаточных знаний

Тест № 1

Проверки остаточных знаний по теме № 1:

«Место управленческого учета в системе управления организацией»

1. Оперативный учет – это:
 - а) контроль за отдельными хозяйственными процессами на предприятии;
 - б) система применения норм и правил налогового учета;
 - в) первичные учетные документы.
2. Статистический учет представляет собой:
 - а) учетную политику и внутренние распорядительные документы организации;
 - б) сбор и обработку информации о состоянии и тенденциях развития экономики организации;
 - в) нетиповые формы документов.
3. Бухгалтерский учет – это:
 - а) выборочный метод наблюдения и регистрации хозяйственных факторов;
 - б) налогооблагаемая база, а также сумма сборов и задолженности по расчетам с бюджетом;
 - в) систематизация хозяйственных и финансовых операций, отражающая взаимосвязь активов и пассивов.
4. Налоговый учет – это:
 - а) издержки, расходы, затраты и финансовые результаты организации;
 - б) информация о полноте и своевременности перечисления налоговых платежей;
 - в) оперативные данные по запросу потребителей.
5. Управленческий учет ведется в соответствии с:
 - а) Федеральным законом РФ № 129-ФЗ;
 - б) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская финансовая отчетность»;
 - в) решением собственника (учредителей).
6. Управленческий учет является:
 - а) инструментом управления производственными ресурсами;
 - б) объектом учета налоговых платежей;
 - в) объектом ведения учета хозяйственных и финансовых операций.
7. Основными функциями управленческого учета являются:
 - а) планирование деятельности предприятия;
 - б) организация внутрифирменного управления;
 - в) система поощрения и наказания и т. д.;
 - г) все вместе взятое.

8. Центральным звеном системы управленческого учета является:
 - а) система наказаний;
 - б) система поощрения;
 - в) бюджетирование.
9. Внутрифирменное управление определяется следующими целями:
 - а) получением прибыли;
 - б) рациональным использованием всех видов ресурсов;
 - в) получением прибыли и рациональным использованием всех видов ресурсов.
10. Управленческий учет организуется в:
 - а) структурных подразделениях;
 - б) дочерних предприятиях;
 - в) организации в целом во взаимосвязи со всеми структурными подразделениями.
11. Сущность управленческого заключается в:
 - а) проведении регулярного, оперативного, текущего и перспективного анализов себестоимости;
 - б) сборе информации об аффилированных лицах;
 - в) проведении бухгалтерских проводок.
12. Основными задачами управленческого учета являются:
 - а) оценка и анализ экономической эффективности использования отдельных видов ресурсов на изготовление продукции;
 - б) уменьшение налогообложения;
 - в) организация бухгалтерского учета.
13. Основными предпосылками выделения управленческого учета из системы бухгалтерского учета являются:
 - а) обоснование и разработка трансфертных (внутренних цен);
 - б) переход российского учета на международные стандарты учета, финансовой отчетности и аудита, а также постоянного изыскания внутренних резервов;
 - в) выявление налогооблагаемой прибыли.
14. Назначение управленческого учета:
 - а) для внутренних пользователей;
 - б) для внешних пользователей;
 - в) для налоговых органов.
15. Степень регламентации управленческого учета:
 - а) является обязательным для всех экономических субъектов;
 - б) не является обязательным и ведется по решению собственников;
 - в) зависит от организационно-правовой формы организации.
16. Субъекты управленческого учета:
 - а) все экономические субъекты;
 - б) крупные фирмы и предприятия;
 - в) коммерческие банки и кредитные организации.

17. Объекты учета при управленческом учете:
- а) затраты на единицу продукции;
 - б) совместные предприятия;
 - в) предприниматели без образования юридического лица.
18. Цель ведения управленческого учета:
- а) предоставление информации внешним пользователям об устойчивом финансовом состоянии;
 - б) обеспечение менеджеров всех уровней управления информацией о затратах и финансовых результатов;
 - в) организация публичной (финансовой) отчетности.
19. Пользователи информации управленческого учета:
- а) внешние пользователи;
 - б) внутренние менеджеры и работники;
 - в) учредители, налоговые органы.
20. Привязка во времени управленческого учета:
- а) оперативные данные учета для оценки прогнозов и финансовых результатов;
 - б) отражает информацию финансового состояния за прошедший период, т. е. «как это было»;
 - в) зависит от прогнозирования.
21. Основные положения учета и рабочие приемы в управленческом учете:
- а) документация, инвентаризация, баланс;
 - б) оценка и калькуляция с применением экономико-статистических приемов;
 - в) счета.
22. Форма ведения управленческого учета:
- а) мемориально-ордерная;
 - б) журнально-ордерная;
 - в) формы представления данных устанавливаются разработчиками систем, типовых форм не существует.
23. Степень точности в управленческом учете:
- а) максимально достоверная, так как учет документальный;
 - б) приближительная;
 - в) до четвертого знака после запятой.
24. Периодичность подачи информации в управленческом учете:
- а) квартальная;
 - б) месячная;
 - в) устанавливается приказом руководителя организации;
25. Масштабы информации в управленческом учете:
- а) о предприятии в целом;
 - б) о центрах ответственности, прибыли, затрат, зоны сбыта;
 - в) все вместе взятое.

26. Предметом управленческого учета является:
- а) производственная и финансовая деятельность предприятия в целом и его структурных подразделений;
 - б) основные средства (внеоборотные активы);
 - в) оборотные активы.
27. В управленческом учете используются следующие методы и рабочие приемы:
- а) приемы экономического анализа (метод элементаризации факторов, нормативный, цепных подстановок и др.);
 - б) математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т. д.);
 - в) все вместе взятые.
28. Контрольные счета – это:
- а) итоговый счет, на котором записи производятся по итоговым суммам операции данного периода;
 - б) контроль и анализ;
 - в) инвентаризация.
29. Планирование – это:
- а) непрерывный процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей предприятия;
 - б) имитирование;
 - в) снабженческо-заготовительная деятельность;
30. Производственный учет предназначен для:
- а) контроля издержек;
 - б) учета отклонений издержек от норм или плана;
 - в) контроля издержек, учета отклонений их от норм или плана и выявления резервов.
31. Смета затрат предполагает:
- а) объект выпускаемой продукции;
 - б) стоимость единицы изделия;
 - в) маржинальный доход по всему объему выпуска продукции и отдельным видам продукции.
32. Контроллинг представляет собой систему:
- а) анализа;
 - б) планирования;
 - в) регулирования предпринимательской деятельности.
33. Управленческий учет оказывает влияние на экономику организации через:
- а) ассортимент выпускаемой продукции;
 - б) объем производства;
 - в) себестоимость и прибыль от продажи изготовленной продукции.
34. Маржинальный доход – это:
- а) разница между продажной ценой и ее себестоимостью;

- б) сумма переменных и постоянных затрат;
в) разница между постоянными и переменными затратами.
35. Уровень себестоимости – это:
- а) отношение неполной себестоимости к реализованной продукции;
 - б) отношение полной себестоимости к реализованной продукции;
 - в) отношение роста производительности труда к рациональному использованию основных средств.
36. Снижение себестоимости обусловлено:
- а) соблюдением норм расхода затрат и совершенствованием техники и технологии;
 - б) ростом выпуска продукции;
 - в) снижением продажных цен.
37. В состав себестоимости продукции включаются:
- а) стоимость средств и предметов труда, заработная плата производственных рабочих;
 - б) коммерческие расходы;
 - в) внереализационные расходы.
38. Фонд заработной платы зависит от:
- а) численности административно-управленческого персонала;
 - б) объема выпуска продукции;
 - в) среднесписочной численности работающих, тарифных ставок, формы оплаты труда и объема производства продукции.
39. Технологическая себестоимость – это:
- а) затраты на производство в бригаде, на участке или по отдельному агрегату;
 - б) цеховая себестоимость;
 - в) производственная себестоимость.
40. Цеховая себестоимость включает в себя:
- а) технологические и коммерческие расходы;
 - б) полную себестоимость за минусом производственной себестоимости;
 - в) затраты конкретного цеха на изготовление продукции.
41. Производственная себестоимость – это:
- а) цеховая себестоимость минус технологические затраты;
 - б) цеховая себестоимость, общезаводские и другие производственные расходы общего характера;
 - в) технологическая себестоимость плюс коммерческие расходы.
42. Полная себестоимость – это:
- а) производственная себестоимость плюс внереализационные расходы;
 - б) цеховая себестоимость плюс производственная себестоимость;
 - в) производственная себестоимость и внепроизводственные расходы.

43. На цену продукции оказывают влияние:
- а) заключенные договора;
 - б) внутренняя информация;
 - в) наличие субподрядчиков, имидж фирмы, методы вовлечения коллектива в деятельность, направленную на снижение затрат.
44. Принципы формирования себестоимости:
- а) непосредственная связь затрат с процессами обращения и четкое разграничение издержек предприятий по сферам деятельности;
 - б) учет фактических затрат;
 - в) все вместе взятое.
45. Рыночная экономика направлена на:
- а) улучшение качества продукции;
 - б) ресурсосбережение, внедрение малоотходных и безотходных технологий;
 - в) все вместе взятое.

Ответы остаточных знаний по теме № 1

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
1	а	24	в
2	б	25	б
3	в	26	а
4	б	27	в
5	в	28	а
6	а	29	а
7	г	30	в
8	в	31	в
9	в	32	в
10	в	33	в
11	а	34	а
12	а	35	б
13	б	36	а
14	а	37	а
15	б	38	в
16	б	39	а
17	а	40	в
18	б	41	б
19	б	42	в
20	а	43	а
21	б	44	в
22	в	45	в
23	б		

Тест № 2

Проверки остаточных знаний по теме № 2: «Законодательное и нормативное регулирование управленческого учета»

1. Успешная деятельность предпринимательской деятельности зависит от:
 - а) регулирования хозяйственной деятельности;
 - б) эффективной системы управления расходами;
 - в) имиджа фирмы.
2. Основные принципы формирования информации о расходах (затратах) закреплены в:
 - а) ПБУ 10/99, гл. 25 НК РФ;
 - б) Учетной политике;
 - в) Уголовном кодексе РФ.
3. Нормативно-правовые и законодательные акты, регулирующие управленческие расходы (затраты) различают:
 - а) прямого действия;
 - б) промежуточного направления и косвенного назначения;
 - в) все вместе взятое.
4. Основной задачей нормативно-правовой и законодательной базы является:
 - а) привлечение к ответственности виновных лиц;
 - б) создание нормативно-правовой базы;
 - в) организация контроля, планирования и прогнозирования экономической деятельности организации на законодательной и нормативной основе.
5. Необходимость ведения управленческого учета определяется:
 - а) надзорными органами;
 - б) законодательной и нормативной базой;
 - в) администрацией самого предприятия.
6. Требования к ведению управленческого учета прописаны в:
 - а) нормативно-правовых, законодательных актах и стандартах бухгалтерского учета;
 - б) законе о «Бухгалтерском учете»;
 - в) Уголовном кодексе РФ.
7. Имеются ли прямые законодательные акты, регулирующие организацию управленческого учета?
 - а) да;
 - б) нет.
8. Менеджеры для организации планирования, контроля и прогнозирования использования ресурсов руководствуются:
 - а) косвенными нормативно-правовыми и законодательными актами;
 - б) нормативно-правовыми и законодательными актами прямого действия;
 - в) все вместе взятое.

9. Гражданский кодекс РФ регулирует в области управленческого учета:
- а) трудовые споры и отношения;
 - б) правовое положение участников гражданского оборота;
 - в) уголовную ответственность.
10. Административное правонарушение – это:
- а) противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица;
 - б) превышение своих полномочий и обязательств в корыстных целях;
 - в) вымогательство и сговор с заинтересованными лицами.
11. Видами административного наказания за правонарушения являются:
- а) предупреждения, административный штраф, возмездное изъятие и конфискация орудия совершения или предмета административного правонарушения;
 - б) лишение специального права, предоставленного физическому лицу, административный арест, административное выдворение за пределы России иностранного гражданина или без гражданства, дисквалификация, административное приостановление деятельности;
 - в) все вместе взятое.
12. Административные правонарушения и наказания за них приводят к:
- а) сокращению финансового результата;
 - б) снижению условий активности деятельности организации и снижения капитализации действующего капитала;
 - в) все выше перечисленное.
13. Основными задачами законодательства об административных правонарушениях являются:
- а) защита законных экономических интересов физических и юридических лиц, общедоступного порядка и общественной безопасности, собственности;
 - б) охрана окружающей среды;
 - в) все вместе взятое.
14. Юридические лица признаются виновными в совершении административного правонарушения в случаях:
- а) если установлено, что у юридического лица имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых он наказывается;
 - б) юридическое лицо не принял все зависящие от него меры по соблюдению установленных норм законодательства;
 - в) все вместе взятое.
15. Отметьте административные правонарушения:
- а) нарушения законодательства о труде и об охране труда;

- б) необоснованный отказ от заключения коллективного договора, соглашения;
 - в) сокрытие страхового случая;
 - г) не предоставление кредитного отчета;
 - д) нарушение законодательства о рекламе;
 - е) незаконная продажа товаров (иных вещей), свободная реализация которых запрещена или ограничена;
 - ж) нецелевое использование бюджетных денежных средств в корыстных целях;
 - з) подделка финансовых документов;
 - и) разглашение государственной тайны.
16. Таможенный кодекс РФ направлен на:
- а) взаимодействие российской экономики с мировым сообществом;
 - б) защиту прав хозяйствующих субъектов и государственных органов;
 - в) все вместе взятое.
17. Таможенная политика РФ направлена на:
- а) повышение таможенных пошлин, НДС, акцизов;
 - б) эффективное использование инструментов таможенного контроля и регулирования товарообмена на таможенной территории РФ;
 - в) защиту российского рынка при решении торгово-политических задач.

Ответы остаточных знаний по теме № 2

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
1	в	10	а
2	а	11	в
3	в	12	в
4	в	13	в
5	в	14	в
6	а	15	а–е
7	б	16	в
8	а	17	б, в
9	б		

Тест № 3

Проверки остаточных знаний по теме № 3: «Затраты: учет и классификация»

1. Расходы – это:
- а) затраты по месту возникновения;
 - б) расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров;

- в) затраты по центрам ответственности.
2. Затраты – это:
- а) сумма фактических затрат организации на приобретение и реализацию активов, за исключением налога на доставленную стоимость и иных косвенных налогов;
 - б) уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств и иного имущества);
 - в) штрафы, пени, неустойки, акцизы, налоги.
3. Затраты по месту возникновения – это:
- а) затраты на единицу продукции;
 - б) затраты физического лица;
 - в) затраты производства, цеха и участка.
4. Носителями затрат являются:
- а) сделка;
 - б) договор о намерениях;
 - в) вид конкретной, изготавливаемой продукции.
5. Входящие затраты – это:
- а) израсходованные активы, принесшие доход;
 - б) активы, которые были приобретены, имеются в наличии и должны приносить доходы;
 - в) прямые затраты на оплату труда.
6. Истекшие затраты – это:
- а) активы приобретены и имеются в наличии;
 - б) затраты будущих периодов;
 - в) активы, принесшие доход и которые впредь не могут его приносить.
7. Общепроизводственные затраты включают:
- а) затраты, которые невозможно прямо отнести на какие-либо изделия;
 - б) основные и накладные затраты;
 - в) прямые затраты.
8. Прямые затраты – это:
- а) вмененные затраты;
 - б) затраты будущих периодов;
 - в) материальные и затраты на оплату труда.
9. Основные расходы:
- а) зависят от масштабов производства;
 - б) затраты по всем видам ресурсов;
 - в) прямые затраты на оплату труда.
10. Накладные расходы:
- а) налоги, пошлины, акцизы;
 - б) общепроизводственные и общехозяйственные расходы;
 - в) общехозяйственные расходы.

11. Общехозяйственные расходы:
- а) Административно-управленческие расходы и обязательные сферы, налоги, платежи и отчисления по установленному законодательством порядку;
 - б) общепроизводственные затраты;
 - в) оплата услуг, оказываемых внешними организациями.
12. Элементы производственных затрат:
- а) прямые материальные затраты, расходы на оплату труда и общепроизводственные затраты;
 - б) расходы на управление финансово-сбытовой деятельностью;
 - в) коммерческие издержки.
13. Внепроизводственные затраты – это:
- а) коммерческие и административные расходы;
 - б) затраты на содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря;
 - в) прямые материальные затраты.
14. Переменные затраты:
- а) зависят от реагирования на изменения объемов производства (продаж);
 - б) планируемые и не планируемые затраты;
 - в) безвозвратные затраты (затраты истекшего периода).
15. Переменные производственные затраты – это:
- а) расходы на упаковку оптовой продукции для отгрузки ее потребителю;
 - б) транспортные расходы, не возмещаемые покупателями и комиссионные вознаграждения;
 - в) все вместе взятое.
16. К постоянным затратам, не зависящим от деловой активности, относят:
- а) арендную плату, амортизацию основных средств и нематериальные активы;
 - б) транспортные расходы;
 - в) непроизводственные затраты.
17. Прогрессивные затраты – это когда:
- а) рост затрат отстает от роста деловой активности;
 - б) затраты растут пропорционально деловой активности;
 - в) затраты растут быстрее деловой активности предприятия.
18. Пропорциональные затраты – это когда:
- а) переменные затраты отстают от темпов роста деловой активности предприятия;
 - б) затраты растут пропорционально деловой активности;
 - в) затраты растут быстрее деловой активности.
19. Регрессивные затраты – это:
- а) затраты отстают от темпов роста деловой активности предприятия;
 - б) затраты растут быстрее деловой активности;
 - в) затраты растут пропорционально деловой активности.

20. Релевантные затраты зависят от:
- а) альтернативных затрат;
 - б) безвозвратных затрат;
 - в) приростных затрат.
21. Безвозвратные затраты – это:
- а) релевантные затраты;
 - б) затраты истекшие и не подлежащие корректировке;
 - в) вмененные затраты.
22. Приростные затраты – это:
- а) затраты на изготовление дополнительной партии продукции;
 - б) затраты, которые необходимо предусмотреть, но они могут и не быть;
 - в) альтернативные затраты.
23. Планируемые затраты – это:
- а) релевантные затраты;
 - б) затраты, рассчитанные на определенный объем производства в конкретный период времени;
 - в) затраты, которые удовлетворяют собственника.
24. Регулирующие затраты – это:
- а) затраты, установленные нормативными законодательными актами;
 - б) планируемые;
 - в) корректируемые для налогообложения (коммерческие и управленческие);
25. Непланируемые затраты:
- а) нерегулируемые;
 - б) штрафы, пени, неустойки уплаченные;
 - в) приростные.
26. Организация учета производственных затрат заключается в:
- а) определении вида деятельности;
 - б) учете сумм расходов и финансовых результатов;
 - в) использовании бухгалтерских счетов и группировок затрат.
27. На организацию учета производственных затрат оказывают влияние следующие факторы:
- а) вид деятельности, объемы продаж, степень автоматизации учетных работ;
 - б) нормативно-законодательные акты;
 - в) все вместе взятое.
28. Затраты на производство включают в себя следующие счета:
- а) с 01 по 19;
 - б) с 20 по 39;
 - в) с 40 по 76 и т. д.
29. Расходы на продажу учитываются на счете:
- а) 40;

- б) 41;
в) 44.
30. Группировка расходов по статьям и местам возникновения учитывается на счетах:
а) с 01 по 10;
б) с 20 по 29;
в) с 30 по 44.
31. Учет расходов по элементам производится на счетах:
а) с 20 по 29;
б) с 30 по 39;
в) с 44 по 70.
32. Счет 20 «Основное производство» используется для:
а) обобщения информации о затратах производства продукции (работы, услуги) данной организации;
б) обобщения информации о прямых затратах;
в) обобщения информации о косвенных затратах.
33. Прямые расходы учитываются на счетах:
а) 20, 23;
б) 25 и 26;
в) 10, 70 и др.
34. Полуфабрикаты собственного производства и потери от брака учитываются на счетах:
а) 20 и 21;
б) 21 и 28;
в) 21, 28 и 23.
35. Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах:
а) по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации;
б) административно-управленческих подразделений;
в) аудиторских и консультационных услуг.
36. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» связан с обобщением информации о:
а) расходах по обслуживанию основных производств;
б) расходах на управление производством;
в) расходах вспомогательных производств.
37. Цель организации учета по центрам ответственности:
а) выявление отклонений от плана, утвержденного для центра ответственности;
б) увеличение объема выпуска продукции;
в) распределение накладных издержек между отдельными видами продукции.

38. Кто решает вопрос о классификации затрат?
- нормативно-законодательные акты;
 - собственник(и) предприятия;
 - налоговые органы.
39. Место возникновения затрат – это:
- рабочее место, цех, подразделения, рабочее место и т. д.;
 - сделка;
 - прайс-лист.

Ответы остаточных знаний по теме № 3

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
1	б	21	б
2	а	22	а
3	в	23	б
4	в	24	а
5	б	25	б
6	в	26	в
7	а	27	а
8	в	28	б
9	б	29	в
10	б	30	б
11	а	31	б
12	а	32	а
13	а	33	в
14	а	34	б
15	в	35	а
16	а	36	б
17	в	37	а
18	б	38	б
19	а	39	а
20	а		

Тест № 4

Проверки остаточных знаний по теме № 4:

«Методы учета затрат и калькулирования себестоимости»

1. Калькуляция – это:

- комплексная система экономических расчетов затрат на производство единицы продукции;
- показатели, необходимые для определения выгодности производства;
- определение материалоемкости и фондоотдачи продукции.

2. На себестоимость единицы продукции оказывает влияние:
 - а) материалоемкость;
 - б) качество;
 - в) материалоемкость, качество, внедрение новой техники и технологии, производительность труда и т. д.;
3. Калькулирование себестоимости необходимо для:
 - а) определения величины издержек (затрат);
 - б) выявления качества продукции;
 - в) удовлетворения общественных потребностей.
4. Затраты на производство продукции взаимосвязаны между собой по:
 - а) составу, содержанию, назначению, местам возникновения;
 - б) центрам ответственности, видам продукции или работ, однородным группам, способам контроля над их использованием;
 - в) все вместе взятое.
5. Главные задачи калькулирования:
 - а) достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг;
 - б) определение рентабельности продукции и факторов, обуславливающих ее уровень;
 - в) все вместе взятое.
6. Основными принципами калькулирования являются:
 - а) выбор методов распределения косвенных расходов, разграничение затрат по периодам, выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы;
 - б) обеспечение поступления информации для анализа резервов снижения себестоимости;
 - в) оценка эффективности работы хозрасчетных производств, цехов и т. д.
7. Основными этапами калькуляционных расчетов являются:
 - а) группировка первичных затрат по калькуляционным статьям расходов и по объектам учета затрат;
 - б) определение себестоимости и отнесение на издержки основного производства затрат вспомогательного производства;
 - в) все вместе взятое.
8. Прогрессивные нормы и нормативы необходимы для:
 - а) противозатратного механизма, учета и калькулирования себестоимости продукции;
 - б) распределения затрат между товарным выпуском и незавершенным производством;
 - в) оценки незавершенного производства.
9. Норма – это:
 - а) предельно допустимая величина абсолютного расхода того или иного ресурса;

- б) абсолютная прибыль;
 - в) уровень использования ресурсов.
10. Нормативная калькуляция – это:
- а) разработка технико-экономических норм и нормативов;
 - б) калькуляция на изделие, составленная в соответствии с действующими нормами производственных расходов;
 - в) размер запасов, сырья, материалов, топлива.
11. Нормативы – это:
- а) относительные величины, характеризующие действие;
 - б) затраты рабочего времени на различных операциях технологического процесса;
 - в) затраты материалов на изготовление единицы продукции.
12. Нормы и нормативы по отношению к элементам производства различают на:
- а) расходы сырья, материалов, заработной платы и управления производством;
 - б) расходы оплаты процентов за кредит;
 - в) расходы на оплату штрафов, пени, неустойку.
13. Нормы и нормативы по целевому назначению различают по:
- а) объекту нормирования, виду ресурсов, степени детализации, масштабам применения;
 - б) расчетно-аналитические;
 - в) удельные.
14. Нормы и нормативы различают по способам разработки на:
- а) расчетно-аналитические, опытные, опытно-статические;
 - б) групповые;
 - в) удельные.
15. Нормы и нормативы различают:
- а) по расходам на виды сырья и материалов;
 - б) специфицированные, сводные, групповые, удельные, коэффициенты использования материалов;
 - в) опытные.
16. Виды и методы калькулирования зависят от:
- а) квалификации сотрудников;
 - б) особенностей технологического и производственного циклов;
 - в) вида использования активов.
17. Позаказный метод учета и калькулирования затрат применяется в:
- а) пищевой промышленности;
 - б) единичных и мелкосерийных производствах, сфере обслуживания;
 - в) все вместе взятое.
18. Заказ – это:
- а) отдельное изделие или мелкие партии одинаковых изделий;
 - б) выпуск продукции одного размера, типа, вида;

- в) все вместе взятое.
19. На карточке учета заказа учитываются:
- а) прямые и накладные расходы предприятия;
 - б) прямые и накладные расходы по местам их возникновения;
 - в) прямые и косвенные затраты, относящиеся на заказ.
20. Этапы открытия карточки «Заказ»:
- а) срок исполнения заказа;
 - б) тип заказа, номер заказа, характеристика заказа, месяц в котором распределяются издержки по заказу;
 - в) выбирается база распределения косвенных расходов
21. Прямые затраты в позаказном методе учитываются:
- а) котловым способом;
 - б) в разрыве установленных статей калькуляции по отдельным заказам;
 - в) после изготовления (выполнения) заказа.
22. Фактическая себестоимость производственного заказа – это:
- а) плановая цена;
 - б) себестоимость после его изготовления;
 - в) нормативная.
23. Косвенные расходы в позаказном методе калькулирования учитываются:
- а) по местам возникновения;
 - б) по местам возникновения и включается в себестоимость заказа в соответствии с установленной базой распределения;
 - в) согласно нормативным актам.
24. Себестоимость единицы продукции в заказе определяется:
- а) плановая;
 - б) до выполнения заказа;
 - в) после выполнения заказа.
25. Метод и база распределения косвенных расходов предприятие устанавливает:
- а) самостоятельно;
 - б) утверждает в учетной политике;
 - в) все вместе взятое.
26. Расчет бюджетной ставки распределения косвенных затрат производится следующим образом:
- а) прогнозируются косвенные расходы предстоящего периода;
 - б) выбирается база для распределения косвенных расходов между отдельными затратами;
 - в) прогнозируются косвенные расходы предстоящего периода и делятся на ожидаемую величину базового показателя.
27. Калькуляция себестоимости по контракту применяется:
- а) с длительным циклом производства;

- б) с коротким циклом производства;
 - в) в раздельном учете.
28. Раздельный учет в позаказном методе – это:
- а) дублирование записей в двух видах учета;
 - б) наличие контрольных счетов;
 - в) калькуляция себестоимости по контракту.
29. При использовании системы калькуляции по контракту следует применять следующие принципы:
- а) рассчитывать прибыль на ранних этапах выполнения контракта;
 - б) проявлять осмотрительность и создавать резерв на непредвиденные расходы;
 - в) все выше перечисленное.
30. Преимущества позаказного метода:
- а) оценка эффективности отдельных производственных заказов с выявлением наиболее прибыльных;
 - б) сопоставление плановой и фактической себестоимости только после завершения заказа;
 - в) сложность проведения инвентаризации незавершенного производства.
31. Попроцессный метод учета и калькулирования себестоимости применяется в:
- а) судостроении, машиностроении, самолетостроении;
 - б) отраслях с серийным, массовым производством однотипной продукции;
 - в) сфере бытовых услуг.
32. Материалы при калькулировании себестоимости по попроцессному методу учитываются:
- а) в каждом переделе;
 - б) отдельно в первом и дальше входит в себестоимость последующего передела;
 - в) расчленяются по каждому переделу.
33. Параллельный учет в попроцессном методе учета и калькулирования себестоимости предназначен для:
- а) выпуска одного изделия или группы однородных изделий;
 - б) нормирования затрат;
 - в) определения стоимости материалов.
34. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости применяется в:
- а) производствах с комплексным использованием сырья и материалов и поточным производством;
 - б) сфере обслуживания;
 - в) судостроении.

35. Основными задачами нормативного метода калькулирования себестоимости являются:

- а) рациональное использование всех видов ресурсов;
- б) внедрение эффективных, научнообоснованных норм затрат по всем калькуляционным статьям;
- в) все вместе взятое.

36. Текущие нормы разрабатываются на:

- а) месяц;
- б) квартал;
- в) год.

37. Плановые нормы применяются на:

- а) квартал, год;
- б) месяц;
- в) смену.

38. Нормативный метод калькулирования является:

- а) простым;
- б) дорогостоящим;
- в) сложным в учете издержек.

39. Метод стандарт-кост для российской экономики является аналогом:

- а) позаказного метода
- б) попроцессного метода;
- в) нормативного метода.

40. Сущность метода стандарт-кост заключается в следующем:

- а) что должно произойти;
- б) что произошло;
- в) что происходит.

41. Метод стандарт-кост предполагает:

- а) разработку стандартов норм и нормативов;
- б) расчетно-аналитическое калькулирование;
- в) учет косвенных затрат.

42. Стандартная стоимость материалов рассчитывается на базе следующих цен:

- а) розничных;
- б) покупных и розничных;
- в) стандартных.

43. Система «стандарт-кост» предполагает:

- а) управление прямыми затратами;
- б) управление косвенными затратами;
- в) не допускать отклонения фактических затрат от стандартов.

44. В системе «директ-костинг» постоянные расходы:

- а) собираются на отдельном счете;
- б) не включаются в себестоимость;
- в) собираются на отдельном счете, не включаются в себестоимость, а периодически списываются на финансовый результат.

45. Маржинальный доход включает в себя:
- прибыль;
 - постоянные расходы;
 - все вместе взятое.
46. Метод ABC направлен на:
- нормирование затрат;
 - расчет себестоимости и оценку эффективности бизнес-процессов;
 - учет постоянных затрат.
47. Метод ABC нацелен на:
- выбор драйверов (без распределения) затрат между операциями;
 - выбор базы (ставки) распределения косвенных затрат;
 - определение точки безубыточности.
48. При методе ABC затраты должны:
- равняться затратам на детализацию;
 - быть ниже, чем затраты на детализацию;
 - быть выше, чем затраты на детализацию.

Ответы остаточных знаний по теме № 4

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
1	а	25	в
2	в	26	в
3	а	27	а
4	в	28	а
5	в	29	б
6	а	30	а
7	в	31	б
8	а	32	б
9	а	33	а
10	б	34	а
11	а	35	в
12	а	36	а
13	а	37	а
14	а	38	б, в
15	б	39	в
16	б	40	а
17	б	41	а
18	а	42	в
19	в	43	а, в
20	б	44	в
21	б	45	в
22	б	46	б
23	в	47	а
24	в	48	б

Тест № 5
Проверки остаточных знаний по циклу лекций «Бухгалтерский управленческий учет»

1. Выручка является разновидностью дохода
 - а) да;
 - б) нет.
2. Выручка представляет собой валовое поступление экономических выгод, возникающих в результате обычных видов деятельности:
 - а) да;
 - б) нет.
3. Выручка включает в себя средства, собранные от имени третьих лиц, например налог на добавленную стоимость, комиссионные сборы и т. д.:
 - а) да;
 - б) нет.
4. Справедливая стоимость по международным стандартам определяется вычитанием торговых скидок и возвратов из суммы средств, на которые можно обменять актив или погасить обязательство:
 - а) да;
 - б) нет.
5. Платежные скидки вычитаются при определении справедливой стоимости:
 - а) да;
 - б) нет.
6. При продаже товара в кредит необходимо:
 - а) определить условную процентную ставку;
 - б) отразить разницу между справедливой стоимостью и номиналом по сделке как процент;
 - в) необходимо и а), и б).
7. В случае обмена аналогичными товарами доходы:
 - а) признаются;
 - б) не признаются;
 - в) признаются в зависимости от товаров;
 - г) не появляются.
8. Управленческий учет ведется в обязательном порядке:
 - а) да;
 - б) нет.
9. Пользователями экономической информации в управленческом учете являются:
 - а) акционеры, кредиторы;
 - б) налоговые органы;
 - в) внебюджетные фонды;
 - г) органы власти.

10. Степень ответственности в управленческом учете:
- а) административная;
 - б) дисциплинарная;
 - в) уголовная.
11. Частота подачи информации:
- а) квартальная, годовая;
 - б) месячная, недельная;
 - в) определяется задачами и руководителем предприятия.
12. Структура управленческого учета:
- а) базисное равенство: активы = обязательства + собственный капитал;
 - б) нет базисного равенства, три вида объектов: доходы, издержки, активы.
13. Управленческий учет – это:
- а) эффективность управления предприятием;
 - б) калькулирование себестоимости;
 - в) классификация затрат.
14. Объекты управленческого учета:
- а) производственные ресурсы;
 - б) хозяйственные процессы;
 - в) хозяйственные операции.
15. Рабочие приемы метода управленческого учета:
- а) документация;
 - б) инвентаризация;
 - в) группировка и обобщение, использование контрольных счетов;
 - г) планирование, нормирование, лимитирование, анализ, контроль;
 - д) бухгалтерская информация;
 - е) корреспонденция бухгалтерских счетов.
16. Влияет ли размер предприятия на выбор системы управленческого учета:
- а) да;
 - б) нет.
17. Что относится к издержкам производственной сферы:
- а) технология производства;
 - б) объем выпуска продукции;
 - в) расходы на производство, обслуживание и управление производством.
18. Что относится к затратам, связанным с созданием и хранением материалов:
- а) коммерческие затраты;
 - б) затраты на хранение;
 - в) затраты, связанные с риском потерь;
 - г) получение прибыли путем вложения средств;

- д) релевантные затраты;
 - е) затраты, связанные с технологией хранения;
 - ж) затраты на приобретение запасов;
 - з) расходы на арбитражный суд;
 - и) накладные расходы.
19. Коммерческие затраты – это:
- а) проценты за кредит на приобретение материально-производственных запасов;
 - б) страхование;
 - в) налоги на капитал, вложенный в запасы (налог на имущество);
 - г) реклама;
 - д) судебные издержки;
 - е) зарплата складских работников;
20. Затраты на хранение – это:
- а) содержание склада;
 - б) операции по перемещению запасов;
 - в) подработка, подсортировка;
21. Затраты, связанные с дефицитом запасов:
- а) ускорение доставки поступающих материалов;
 - б) ускорение движения заказов на предприятии;
 - в) коммерческие убытки и расходы;
 - г) затраты на производство.
22. Затраты на управление затратами:
- а) затраты на обучение и содержание управленческого аппарата;
 - б) коммерческие расходы.
23. Затраты, связанные со сбытом продукции:
- а) услуги вспомогательных цехов;
 - б) содержание складов готовой продукции;
 - в) транспортные расходы по доставке продукции;
 - г) комиссионные сборы;
 - д) затраты на производство.
24. Комиссионные сборы (отчисления):
- а) оплата сбытовым и посредническим предприятиям за расширение рынка сбыта;
 - б) предоставляемые скидки.
25. Представительские расходы:
- а) расходы, связанные с проведением официальных приемов;
 - б) товарный знак;
 - в) сертификация качества.
26. Основные задачи учета затрат на производство:
- а) наблюдение и контроль;
 - б) представление отчетности формы № 2;
 - в) оценка готовой продукции и расчет финансовых результатов;

- г) формирование внешней отчетности.
27. Полная себестоимость включает:
- а) все ресурсы, израсходованные на производство;
 - б) прямые затраты;
 - в) косвенные затраты;
 - г) операционный результат.
28. Входящие затраты:
- а) отражены в активе баланса как производственные запасы;
 - б) отражены в составе затрат на производство реализованной продукции отчетного периода.
29. Что относится к переменным затратам:
- а) затраты, связанные с объемом производства;
 - б) расходы на содержание административно-управленческого аппарата;
 - в) заработная плата основных производственных рабочих.
30. Маржинальный доход – это:
- а) валовая прибыль;
 - б) постоянные затраты плюс прибыль;
 - в) прибыль.
31. Вмененные расходы:
- а) ресурсы, которыми жертвуют в пользу другого альтернативного решения;
 - б) затраты другого объекта учета.
32. Место возникновения затрат – это:
- а) предприятие, производство, цех, участок и т. д.;
 - б) платежное поручение, требование;
 - в) счет-фактура.
33. Центры ответственности:
- а) подразделения, по которым имеется возможность учесть выполнение менеджерами своих обязанностей;
 - б) платежные документы;
 - в) обязательства.
34. Объект калькулирования:
- а) вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности;
 - б) затраты, используемые в системе контроля и регулирования.
35. Организация управленческого учета:
- а) организационная структура управления предприятием, учитывающая специфику выполняемых подразделениями работ;
 - б) бухгалтерский учет;
 - в) финансовая отчетность;
 - г) статистическая отчетность.
36. Центр рентабельности (прибыльности):

- а) разновидность центров ответственности;
 - б) доход;
 - в) расход;
 - г) непланируемые доходы.
37. Процедура учета материалов:
- а) внесение записей об отпущенных ценностях в накопительную и оборотную ведомости;
 - б) фиксация количества отпущенных материалов на счете, где отражаются данные о заказах или накладных расходах;
 - в) извещение о получении товара;
 - г) извещение о расходах материала.
38. Учет затрат на рабочую силу:
- а) учет затрат на рабочую силу по классификационным признакам;
 - б) учет начислений на заработную плату, причитающуюся каждому работнику;
 - в) учет взносов во внебюджетные фонды;
 - г) расчеты с внебюджетными фондами;
 - д) расчеты с рабочими и служащими.
39. Накладные расходы – это:
- а) прямые расходы;
 - б) общепроизводственные и общехозяйственные расходы.
40. Общепроизводственные расходы – это:
- а) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
 - б) общехозяйственные расходы на управление;
 - в) общехозяйственные расходы.
41. Производственные затраты – это:
- а) расходы по производственному управлению;
 - б) административно-управленческие расходы.
42. Непроизводственные затраты – это:
- а) затраты, связанные с подготовкой и организацией производства;
 - б) расходы по производственному управлению.
43. Расчет единой общезаводской ставки распределения накладных расходов:
- а) нормированное машинное время для выполнения работ, процессов (станко-часы);
 - б) нормированное время выполнения ручных работ (нормо-часы);
 - в) стоимость рабочей силы производственных рабочих;
 - г) удельный вес в выпуске конкретного изделия в общей массе;
 - д) производственные мощности;
 - е) прямые затраты.
44. Незавершенное производство:
- а) затраты на закупку, хранение, перевозку;

- б) затраты производственных ресурсов, которые в силу технологических особенностей на определенный момент не реализованы;
 - в) затраты производственных ресурсов, которые в силу технологических особенностей на определенный момент не превратились в готовые изделия.
45. Нормативные издержки:
- а) уровень затрат, обусловленный рядом ограничений;
 - б) издержки, установленные законодательством;
 - в) нормы на материалы, рабочую силу и накладные расходы.
46. Нормативы и отклонения от них:
- а) как средство контроля за издержками;
 - б) как форма учета.
47. Оценка материальных запасов и затрат:
- а) метод ФИФО, средневзвешенные цены;
 - б) расчетно-аналитические, розничные, оптовые и отпускные цены.
48. Бюджеты в управленческом учете:
- а) бизнес-план;
 - б) финансовый план;
 - в) количественное выражение плана, средство контроля за его выполнением и метод регулирования.
49. Система учета затрат и результатов производственной деятельности:
- а) элементы затрат, центры ответственности, объекты затрат;
 - б) планирование, контроль, финансовый учет.
50. Позаказный учет затрат:
- а) индивидуальная себестоимость и учет;
 - б) средняя стоимость и учет;
 - в) наличие контрольных счетов.
51. Попроцессный метод учета себестоимости:
- а) концентрация данных о расходах и отнесение затрат на отдельные виды работ или готовой продукции;
 - б) учет выполнения работ каждым производственным подразделением отдельной части производственного процесса и движение от одной операции к другой.
52. Калькулирование себестоимости по системе «стандарт-кост»:
- а) калькулирование прямых и постоянных затрат;
 - б) разработка норм, стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства.
53. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции по системе «директ-костинг»:
- а) учет и калькулирование переменных затрат;
 - б) учет и калькулирование общехозяйственных затрат;
 - в) учет и калькулирование косвенных накладных затрат.
54. Суть учета системы «директ-костинг»:

- а) обобщение общехозяйственных и общепроизводственных затрат;
 б) обобщение прямых затрат по видам готовых изделий и списание косвенных затрат на финансовые результаты.
55. Нормативная система управления затратами:
 а) планирование, анализ, калькулирование затрат;
 б) планирование, нормирование, отпуск материалов в производство, составление внутренней отчетности и калькулирование на основе норм и нормативов.
56. Администрация предприятия для установления экономически обоснованной цены должна:
 а) выбрать метод калькулирования и рассчитать сумму прибыли предприятия;
 б) провести анализ и организовать учет себестоимости.
57. При принятии решений о капитальных вложениях важно:
 а) рассчитать норму прибыли и срок окупаемости;
 б) рассчитать денежные потоки.
58. Амортизация:
 а) начисление суммы износа основные средства, нематериальные активы;
 б) постепенное перенесение стоимости средств труда по мере их износа на производимый с их помощью продукт.
59. Анализ динамики издержек производства:
 а) горизонтальный, вертикальный и трендовый;
 б) пофакторный, нормативный и расчетно-аналитический.
60. Безвозвратные расходы – это:
 а) затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения;
 б) убытки, штрафы, пени, неустойки.
61. Бюджетирование – это:
 а) метод управления деятельностью предприятия и его подразделениями;
 б) метод планирования, учет и анализ деятельности предприятия и его подразделений.

Ответы остаточных знаний по теме № 5

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
1	а	32	а
2	а	33	а
3	б	34	а
4	а	35	а
5	б	36	а
6	в	37	а, б

Окончание таблицы

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
7	б	38	а–в
8	б	39	б
9	д	40	а, б
10	б	41	а
11	а	42	б
12	б	43	а–д
13	а	44	в
14	а, б	45	в
15	а–г	46	а
16	а	47	а
17	в	48	в
18	а–ж	49	а
19	а–г	50	а
20	а–в	51	б
21	а–в	52	б
22	а	53	а
23	а–в	54	б
24	а	55	б
25	а	56	а
26	а, б	57	а
27	а	58	а
28	а	59	а
29	а, в	60	а
30	б	61	а
31	а		

12.5. Задачи (практические работы)

Задача № 1.

Анализ маржи покрытия

Цели:

1. ранжировать отдельные виды продукции и отдельные сегменты предприятия по уровню рентабельности;
2. определить безубыточность объема продаж по каждому виду продукции и в целом по предприятию;
3. обосновать оптимальный вариант управленческого решения.

Таблица 1

Исходные данные

№ п/п	Показатель	Единица измерения	Изделие		
			А	Б	В
1	Объем продаж	шт.	1600	1500	1000
2	Цена единицы изделия	руб.	200	240	300
3	Полная себестоимость	руб.	220	180	210
4	Прибыль на единицу продукции (п. 2–п. 3)	руб.			
5	Рентабельность продаж (п. 4/п. 2·100)	%			
6	Ранжирование изделий по уровню рентабельности				
7	Усеченная себестоимость	руб.	120	150	195
8	Маржа покрытия на единицу продукции (п. 2–п. 7)	руб.			
9	Маржинальная рентабельность (п. 8/п. 2·100)	%			
10	Ранжирование изделий по маржинальной рентабельности				

На основе данных табл. 1 обосновать управленческое решение по оптимальному выбору ассортиментной структуры. Выявить финансовый результат при разных вариантах структуры продукции и заполнить табл. 2.

Таблица 2

Расчет маржи покрытия, прибыли и среднего уровня рентабельности

№ п/п	Показатель	Единица измерения	Значение показателя	
			До исключения изделия А	После исключения изделия А
1	Выручка от продаж	тыс. руб.	980	660
2	Переменные затраты *	тыс. руб.	612,5	419,8
3	Маржа покрытия (п. 1–п. 2)	тыс. руб.	367,5	270,2
4	Постоянные затраты *	тыс. руб.	220	220
5	Прибыль от продаж (п. 3–п. 4)	тыс. руб.	147,5	20,2
6	Средний уровень рентабельности продаж (п. 5/п. 1·100)	%	15,05	3,06

Примечание. Звездочка означает, что данные приведены по фактическим затратам, остальные – расчетные.

Вывод: На финансовый результат оказывает влияние разность между выручкой от реализации продукции и переменными затратами, т. е. маржа покрытия.

Исходя из данных табл. 2, маржа покрытия с выпуском продукции группы А гораздо больше, чем без него, и тем самым обеспечивает почти в 5 раз больше средний уровень рентабельности продаж с продуктом А.

В этой связи следует отметить, что следует применять только усеченную себестоимость по использованной части затрат и маржу покрытия по каждому виду продукции (см. расчетные данные по табл. 1).

Решение

1. Определяем прибыль на единицу продукции изделия:

$$A = 200 - 220 = -20 \text{ руб.},$$

$$B = 240 - 180 = 60 \text{ руб.},$$

$$B = 300 - 210 = 90 \text{ руб.}$$

2. Определяем рентабельность продаж каждой единицы изделия:

$$R_A = 20/200 \cdot 100 = -10\%,$$

$$R_B = 60/240 \cdot 100 = 25\%,$$

$$R_B = 90/300 \cdot 100 = 30\%.$$

3. Ранжируем изделия по уровню рентабельности:

$$R_A-3,$$

$$R_B-2,$$

$$R_B-1.$$

4. Рассчитываем маржи покрытия на единицу продукции:

$$MP_A = 200 - 120 = 80 \text{ руб.},$$

$$MP_B = 240 - 150 = 90 \text{ руб.},$$

$$MP_B = 300 - 195 = 105 \text{ руб.}$$

5. Маржинальная рентабельность каждой единицы изделий составляет:

$$MR_A = 80/20 \cdot 100 = 40\%,$$

$$MR_B = 90/240 \cdot 100 = 37,5\%,$$

$$MR_B = 105/300 \cdot 100 = 35,0\%.$$

6. Ранжируем выпуск изделий по маржинальной рентабельности:

$$MR_A-1,$$

$$MR_B-2,$$

$$MR_B-3.$$

Следовательно, на финансовые результаты существенное влияние оказывает выбранная база распределения накладных затрат.

В настоящее время не существует в мире идеальной базы распределения накладных затрат, поэтому рекомендуется использовать показатель (метод) маржинальной рентабельности для более эффективного принятия управленческого решения.

Задача 2

Цели:

1. оценить в денежном выражении расход материалов методом средней себестоимости;
2. оценить в денежном выражении стоимость остатков на 01.10.2009 г.;
3. определить расход материала в натуральном и стоимостном выражениях.

В таблице представлены исходные данные.

Остатки и движение материалов в июле 2009 г.

№ п/п	Движение материалов	Количество, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб.
1	Остатки на 01.09	200	250	50 000
2	Закупка 06.09	200	260	52 000
3	Закупка 10.09	300	280	84 000
4	Закупка 16.09	280	280	78 400
5	Закупка 26.09	250	280	70 000
6	Закупка 28.09	100	270	27 000
7	Итого поступлений с остатком	1330	–	361 400
8	Расход (п. 1–7 – п. 9)	1000	–	?
9	Остаток на 01.10.09 г.	330	–	?

Решение

1. Определим среднюю стоимость единицы запасов:
$$361\,400,0/1330 = 271,73 \text{ руб.}$$
2. Определим стоимость запасов на конец отчетного периода (на 01.10.09):
$$271,73 \times 330 = 89\,670,9 \text{ руб.}$$
3. Стоимость израсходованных в сентябре материалов составит:
$$271,73 \times 1000 = 271\,730 \text{ руб.}$$

Задача 3

Цели:

- 1) определить в денежном выражении расход материалов методом ФИФО;
- 2) определить в денежном выражении стоимость остатков на 01.09.2009 г.

Исходные данные для расчета представлены в таблице 1.

Решение

1. Рассчитываем стоимость расхода материалов методом ФИФО:

$$200 \times 250 = 50\,000 \text{ руб.},$$

$$200 \times 260 = 52\,000 \text{ руб.},$$

$$300 \times 280 = 84\,000 \text{ руб.},$$

$$280 \times 280 = 78\,400 \text{ руб.},$$

$$\underline{20 \times 280 = 5\,600 \text{ руб.}}$$

Итого: **270 000 руб.**

2. Стоимость запасов на конец отчетного периода составит

$$361\,400 - 270\,000 = 91\,400 \text{ руб.}$$

или

$$230 \times 280 = 64\,400 \text{ руб.},$$

$$\underline{100 \times 270 = 27\,000 \text{ руб.}}$$

Итого: **91 400 руб.**

Задача 4

Цели: на основе прогнозного баланса на 01.01.10 г. определить:

- 1) размер собственного капитала;
- 2) размер собственных оборотных средств;
- 3) структуру активов и пассивов баланса;
- 4) соотношение дебиторской и кредиторской задолженности.

В таблице приведены исходные данные.

Исходные данные для решения задачи

№ п/п	Актив	Сумма, тыс. руб.	№ п/п	Пассив	Сумма, тыс. руб.
1	Основные средства	3420	1	Уставный капитал	4250
2	Готовая продукция	150	2	Кредиторская задолженность	400
3	Запасы материалов	300	3	Расчеты с бюджетом	100
4	Дебиторы	800			
5	Касса, расчетный счет	80			
Итого:		4750	Итого:		4750

Обозначим *СОС* – собственные оборотные средства; *СК* – собственный капитал; *Уд. в. ВнА* – удельный вес внеоборотных активов; *Уд. в. ОбА* – удельный вес оборотных активов; *ДЗ* – дебиторская задолженность; *КЗ* –

кредиторская задолженность; **ВнА** – внеоборотные активы; **ОбА** – оборотные активы;

Решение

1. Определяем размер собственного капитала:

$$СК = \text{Акт} - \text{Обязат} = 4750 - 500 = 4250 \text{ тыс. руб.}$$

2. Определяем размер собственных оборотных средств:

$$СОС = 1330 - 500 = 830 \text{ тыс. руб.}$$

3. Удельный вес

$$СК = (4250/4750) \cdot 100 = 89,47\%$$

Соответственно

$$ЗК = 100 - 89,47 = 10,53\%$$

4. Удельный вес внеоборотных активов

$$\text{Уд. в. ВнА} = (3420/4750) \times 100 = 72,0\%$$

Соответственно

$$\text{Уд. в. ОбА} = 100 - 72 = 28\%$$

5. Определяем соотношение ДЗ к КЗ;

$$С ДЗ(КЗ) = (800/500) = 1,6,$$

т. е. на 1 руб. **КЗ** приходится 1 руб. 60 коп. **ДЗ**.

6. Соотношение внеоборотных и оборотных активов составит

$$С ВнА(ОбА) = (3420/1330) = 2,57,$$

т. е. на 1 руб. оборотных активов приходится 2 руб. 57 коп. внеоборотных активов.

Вывод: в целом предприятие фондоемкое, сбытовая политика не рациональная, так как на 1 руб. дебиторской задолженности приходится 0,625 руб. кредиторской задолженности, т. е. не обеспечивается пропорциональное соотношение между этими величинами.

Одновременно следует отметить высокий уровень использования собственного капитала, что не совсем эффективно, так как предприятие за счет низкой диверсификации в перспективе с учетом инфляционных процессов обесценится.

Задача 5

Цель: приобретение навыков работы с аналитическими данными и логическая выработка мышлений.

Задачи: определить данные в местах пропуска, а именно:

- 1) объем продаж;
- 2) сумму постоянных затрат;
- 3) сумму переменных затрат;
- 4) суммарные затраты;
- 5) уровень рентабельности.

В таблице указаны исходные данные.

Исходные данные для решения задач

№ п/п	Объем продаж, тыс. руб. Q	Переменные затраты, тыс. руб. $ПерЗ$	Постоянные затраты, тыс. руб. $ПЗ$	Суммарные затраты, тыс. руб.	Прибыль, тыс. руб. $П$	Рентабельность $R_{п}, \%$
1		1600		1800	800	
2	8000		1000		400	
3	6000	3400	400	5000		
4	2000			2000		

Решение

1. Определяем объем продаж по формуле

$$Q = \sum Z + \sum П,$$

где Q – объем продаж, тыс. руб.; $\sum Z$ – суммарные затраты, тыс. руб.; $\sum П$ – прибыль, тыс. руб.

Следовательно, $Q = 1800 + 800 = 2600$ тыс. руб.

2. Рассчитаем сумму постоянных затрат ($ПЗ$):

$$\sum ПЗ = \sum Z - \sum ПерЗ,$$

где $\sum ПерЗ$ – сумма переменных затрат, тыс. руб.

Отсюда $\sum ПЗ = 1800 - 1600 = 200$ тыс. руб.

3. Уровень рентабельности ($УР$) находим по формуле

$$УР = П/Q \times 100\%,$$

где $П$ – прибыль, тыс. руб.

В данном случае уровень рентабельности продаж ($УР_{п}$) составит

$$УР_{п} = 800/2600 \times 100 = 30,77\%,$$

т. е. на 1 руб. продаж приходится около 31 коп. прибыли.

4. Определим суммарные затраты ($\sum Z$):

$$\sum Z = Q - П.$$

Тогда $\sum Z = 8000 - 400 = 7600$ тыс. руб.

5. Определим переменные затраты ($\Sigma \text{ПерЗ}$):

$$\Sigma \text{ПерЗ} = \Sigma З - \Sigma \text{ПЗ}.$$

Отсюда вытекает $\Sigma \text{ПерЗ} = 7600 - 1000 = 6600$ тыс. руб.

6. Уровень рентабельности по примеру 2 составит

$$UR = 400/8000 \times 100 = 5\%.$$

В данном случае каждый рубль продаж обеспечивает 5 коп. прибыли, что меньше в 6 раз, чем в примере 1.

7. Определим постоянные затраты в примере 3:

$$\Sigma \text{ПЗ} = \Sigma З - \Sigma \text{ПерЗ} = 5000 - 3400 = 1600 \text{ тыс. руб.}$$

8. Рассчитаем прибыль в примере 3:

$$\Sigma \text{П} = \Sigma Q - \Sigma З = 6000 - 5000 = 1000 \text{ тыс. руб.}$$

9. Определим уровень рентабельности продаж в примере 3:

$$UR_{\text{п}} = 1000/6000 \times 100 = 16,7\%,$$

т. е. на 1 руб. продаж предприятие получает 16,7 коп. прибыли.

10. Находим размер переменных затрат в примере 4:

$$\Sigma \text{ПерЗ} = \Sigma З - \Sigma \text{ПЗ} = 2000 - 400 = 1600 \text{ тыс. руб.}$$

11. Определяем прибыль в примере 4:

$$\Sigma \text{П} = \Sigma Q - \Sigma З = 2000 - 2000 = 0.$$

Следовательно, уровень рентабельности равен 0, так как предприятие работает в условиях самоокупаемости, а не самофинансирования.

Задача 6.

Анализ эффективности структуры производственной себестоимости

Цели:

- 1) определить эффективность управленческого аппарата в области управления ресурсами (активами);
- 2) наметить мероприятия по улучшению использования активов.

Задачи: дать количественную и качественную оценки деятельности предприятия:

- 1) определить основные направления по сокращению затрат;
- 2) рассчитать прибыль плановую и фактическую при 35%-ной прибыли от затрат.

В таблице приведены исходные данные.

Исходные данные для решения

№ п/п	Показатель	По плану		Фактические данные		Отклонение	
		Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
1	Сырье и основные материалы	156 422		152 088			
2	Вспомогательные материалы	740		778			
3	Транспортно-заготовительные расходы	11 674		11 526			
4	Общепроизводственные расходы	21 012		22 088			
5	Отчисления на социальные нужды	7984		8002			
6	Заработная плата производственных рабочих	28 016		27 980			
7	Потери от брака			50			
8	Общехозяйственные расходы	7618		8216			
Итого:		233 466	100	230 728	100		

Задача 7.

Определение себестоимость продукции в плановом году

Цель: уметь спрогнозировать данные на перспективу с учетом изменения какого-либо параметра.

Задачи:

- 1) определить выручку;
- 2) вычислить объем производства;
- 3) рассчитать плановую (ожидаемую) себестоимость.

Условия

В отчетном 2008 г. себестоимость товарной продукции предприятия «N» составила 2138,4 тыс. руб., что определило затраты на 1 руб. выпущенной (товарной) продукции 0,95 руб.

Собственник компании принял решение снизить уровень затрат на 2009 г. в размере 0,1 руб. товарной (плановой) продукции и повысить объем выпуска продукции на 10%.

Решение

1. Определяем выручку в отчетном году:

$$Q = CTP/31pTP,$$

где Q – выручка, тыс. руб.; CTP – себестоимость товарной продукции, тыс. руб.; $31pTP$ – затраты на 1 руб. товарной продукции, руб.

Следовательно: $Q = 2138,4/0,95 = 2250,9$ тыс. руб.

2. Определяем плановый объем выпуска продукции:

$$BTP_{пл} = QY_{роста пл},$$

где $BTP_{пл}$ – плановый выпуск товарной продукции, тыс. руб.; $Y_{роста пл}$ – плановый выпуск товарной продукции (коэффициент или темп роста, %).

Отсюда $BTP_{пл} = 2250,9 \times 1,1 = 2476$ тыс. руб.

3. Определяем плановую себестоимость ($ПлСС$):

$$ПлСС = BTP_{пл} \cdot 31pTP = 2476 \times (0,95 - 0,1) = 2476 \times 0,85 = 2104,6 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, плановая себестоимость составит 2104,6 тыс. руб., а прибыль соответственно должна увеличиться не меньше, чем на 10%, без эффекта масштабности и прочих условий.

Задача 8.

Факторный анализ себестоимости

Цель: проанализировать влияние различных факторов на изменение уровня себестоимости единицы продукции.

Задачи:

- 1) определить сумму переменных затрат на единицу изделий в феврале и марте;
- 2) установить себестоимость одного изделия в феврале и марте;
- 3) рассчитать сумму постоянных затрат, приходящихся на единицу изделий;
- 4) оценить общее изменение себестоимости единицы изделия;
- 5) на основе изложенного наметить мероприятия по сокращению себестоимости и увеличению доходности используемых активов (ресурсов) предприятия.

Условия

Компания ООО «N» выпускает запасные части для детских игрушек. При этом за 2 месяца она несет определенные затраты на их выпуск, которые представлены в табл. 1.

Таблица 1

Затраты компании ООО «N» на выпуск продукции

№ п/п	Показатели	Январь	Февраль	Отклонение (- +)	
				абсолютное	относительное, %
1	Электромоторы, шт.	12 000	14 600		
2	Зарплата производственных рабочих, тыс. руб.	60 000	80 000		
3	Сырье и основные материалы, тыс. руб.	70 000	98 000		
4	Топливо и энергия, тыс. руб.	20 000	34 000		
5	Страховые взносы, тыс. руб.	20 000	20 000		
6	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, тыс. руб.	30 000	30 000		
7	Арендная плата, тыс. руб.	6000	6000		
8	Зарплата управленческого персонала, тыс. руб.	49 000	49 000		
9	Транспортные расходы, тыс. руб.	9000	11 000		
Итого:		276 000	342 600		

Решение

1. Систематизируем данные, т. е. затраты на постоянные и переменные, и составим табл. 2.

Таблица 2

Систематизация затрат компании ООО «N» на выпуск продукции

№ п/п	Постоянные затраты, тыс. руб.			№ п/п	Переменные затраты, тыс. руб.		
	Статьи затрат	Январь	Февраль		Статьи затрат	Январь	Февраль
1.1	Страховые взносы	20000	20000	1.1	Зарплата производственных рабочих	60000	80000
1.2	Арендная плата	6000	6000	1.2	Сырье и основные материалы	70000	98000

Окончание табл. 2

№ п/п	Постоянные затраты, тыс. руб.			№ п/п	Переменные затраты, тыс. руб.		
	Статьи затрат	Январь	Февраль		Статьи затрат	Январь	Февраль
1.3	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	30000	30000	1.3	Топливо и энергия	20000	34000
1.4	Зарплата управленческого персонала	49000	49000	1.4	Транспортные расходы	9000	11000
Итого:		105 000	105 000	Итого:		159 000	223 000

На основе данных табл. 1 и 2 рассчитаем себестоимость переменных затрат на единицу изделия продукции ($C_{пизд}$) по формуле

$$C_{пизд} = \sum ПерЗ : Q,$$

где: $C_{пизд}$ – переменные затраты на единицу изделия, руб.; $\sum ПерЗ$ – сумма переменных затрат на весь выпуск продукции в исследуемом периоде (месяц, квартал, год), тыс. руб.; Q – количество выпущенных изделий в ед.;

В январе $C_{пизд.я} = 159\,000/6000 = 26\,500$ руб.,

в феврале $C_{пизд.ф} = 223\,000/7300 = 30\,548$ руб.

Таким образом, себестоимость переменных затрат в марте по сравнению с февралем выросла на 4048 руб. Это может объясняться неудачной закупочной политикой организации и неудовлетворительной организацией контрольных функций за расходованием данных затрат.

2. Далее рассчитываем сумму постоянных затрат на единицу изделия в январе и феврале.

$$СПЗ_{ед} = \sum ПЗ / Q,$$

где $СПЗ_{ед}$ – сумма постоянных затрат на выпуск общего количества изделий, тыс. руб.

$$СПЗ_{ед.я} = 10\,5000/6000 = 17\,500 \text{ руб.},$$

$$СПЗ_{ед.ф} = 10\,5000/7300 = 14\,384 \text{ руб.}$$

3. Определим себестоимость одного изделия:

$$C_{изд.я} = C_{пизд} + СПЗ_{ед} = 26\,500 + 17\,500 = 44\,000 \text{ руб.},$$

$$C_{изд.ф} = C_{пизд} + СПЗ_{ед} = 30\,548 + 14\,384 = 44\,932 \text{ руб.}$$

4. Рассчитаем влияние факторов на изменение себестоимости:

$$C_{изд.я} (1) = \sum ПЗ_{я} / Q_{ф} + C_{пизд.я} = 105\,000/7300 + 26\,500 = 14\,384 + 26\,500 = 40\,884 \text{ руб.},$$

$$C_{\text{изд.я}}(2) = \sum ПЗ_{\text{ф}} / Q_{\text{ф}} + Cn_{\text{изд.я}} = 105\,000/7300 + 26\,500 = 14\,384 + 26\,500 = 40\,884 \text{ руб.},$$

$$C_{\text{изд.ф}} = \sum ПЗ_{\text{ф}} / Q_{\text{ф}} + Cn_{\text{изд.ф}} = 105\,000/7300 + 30\,548 = 14\,384 + 30\,548 = 44\,932 \text{ руб.}$$

5. Определим общее изменение себестоимости единицы продукции:

$$C_{\text{общая}} = C_{\text{изд.я}} - C_{\text{изд.ф}} = 44\,932 - 44\,000 = +932 \text{ руб.},$$

в том числе C изменения:

$$\text{За счет выпуска } Q = C_{\text{изд.я}}(1) - C_{\text{изд.я}}(2) = 40\,884 - 44\,000 = -3116 \text{ руб.}$$

$$\text{За счет } \sum ПЗ = C_{\text{изд.ф}}(2) - C_{\text{изд.я}}(1) = 40884 - 40884 = 0,$$

$$\text{За счет } Cn_{\text{изд}} = C_{\text{изд.ф}} - C_{\text{изд.я}}(1) = 44932 - 40884 = +4048 \text{ руб.}$$

Вывод. На себестоимость существенное влияние оказали переменные затраты, которые способствовали росту себестоимости на 4048 руб. за каждое изделие. В то же время общее отклонение себестоимости единицы и общий выпуск способствовали снижению себестоимости.

Основной задачей руководства организации или собственника является снижение переменных затрат за счет поиска более дешевого сырья, материалов и эффективного использования трудовых ресурсов. Кроме того, рекомендуется дополнительно более подробно изучить перерасход переменных затрат и принять меры к их устранению. Так, общее количество изделий в феврале увеличилось на 21,7%, в то же время заработная плата – на 33,3%, соответственно сырье на 40%, топливо и энергия – на 70%.

Таким образом, у предприятия имеются резервы по снижению себестоимости.

Задача 9.

Анализ затрат на рубль товарной продукции

Цель: для более эффективного управления активами (ресурсами) предприятия выявить влияние факторов на изменения уровня затрат на 1 руб. товарной продукции.

Задачи: Определить влияние изменения уровня затрат на 1 руб. товарной продукции за счет изменения:

- 1) структуры выпущенной продукции;
- 2) уровня затрат на производство отдельных изделий;
- 3) цен и тарифов на используемые материальные активы;
- 4) оптовых цен на продукцию.

Предисловие. В настоящее время большинство собственников, руководителей организаций промышленности задание по себестоимости ут-

верждают в виде предельного уровня затрат на рубль товарной продукции.

Данный показатель отражает себестоимость одной денежной единицы (1 руб.) обезличенной продукции и выражает прямую связь с прибылью. При этом он обладает широкой динамичностью и сопоставимостью, а вышеперечисленные факторы находятся в прямой функциональной зависимости.

Условия

Определим, как влияют факторы на изменение уровня затрат на 1 руб. товарной продукции (ТП; табл. 1).

Таблица 1

Определение факторов, влияющих на уровень затрат

№ строки	Наименование показателя	Формула расчета	Сумма, тыс. руб.
1	Плановая себестоимость всей ТП	$q_{п}C_{п}$	305 331
2	Себестоимость всей выпущенной продукции в том числе:		
2.1	а) по фактической себестоимости	$q_{ф}C_{ф}$	288 195
2.2	б) по фактическому объему и плановой цене	$q_{ф}C_{п}$	291 481,5
3	ТП в оптовых ценах организации в том числе:		
3.1	а) по плану	$q_{п}ТП_{опт.п}$	375 099
3.2	б) в фактическом объеме и плановых ценах	$q_{ф}ТП_{опт.п}$	353 824,5
3.3	в) в фактических ценах и объеме в отчетном году	$q_{ф}ТП_{опт.ф}$	355 798,5
4	Затраты на рубль ТП (строка 1 : строка 3.1)	$\frac{q_{п}C_{п}}{q_{п}ТП_{опт.п}}$	81,4 коп.
5	Затраты на рубль фактически выпущенной ТП:		
5.1	а) по плану, пересчитанному на факт. выпуск и ассортимент (строка 2.2 : строка 3.2)	$\frac{q_{ф}C_{п}}{q_{ф}ТП_{опт.п}}$	82,38 коп.
5.2	б) в фактических ценах, действующих в отчетном году (строка 2.1 : строка 3.3)	$\frac{q_{ф}C_{ф}}{q_{ф}ТП_{опт.п}}$	81,0 коп.
5.3	в) в фактических ценах, принятых в плане ((строка 2.2 – изменение цен) : строка 3.2)	$\frac{q_{ф}C'_{ф}}{q_{ф}ТП_{опт.п}}$	79,46 коп.
5.4	г) фактически в оптовых ценах на готовую продукцию, принятых в плане (строка 2.2 : строка 3.2)	$\frac{q_{ф}C_{ф}}{q_{ф}ТП_{опт.п}}$	81,45 коп.
6	Затраты на рубль ТП по отчету за прошлый год		81,90 коп.

Примечание: q – количество изделий; C – себестоимость единицы изделия; $ТП_{\text{опт.п.}}$ – оптовая цена единицы изделия; $C'_{\text{ф}}$ – фактическая себестоимость единицы изделия, скорректированная на изменение цен и тарифов на потребленные материальные ресурсы.

В табл. 2 приведены исходные данные для расчета затрат на 1 руб. ТП.

Таблица 2

Исходные данные для расчета затрат

№ п/п	Показатель	Количество продукции (изделия), шт.		Себестоимость единицы изделия, тыс. руб.		Оптовая цена единицы изделия, тыс. руб.		Изменение цен и тарифов на ресурсы, тыс. руб.
		по плану, $q_{\text{п}}$	Факт, $q_{\text{ф}}$	по плану, $C_{\text{п}}$	Факт, $C_{\text{ф}}$	по плану, $ТП_{\text{опт.п.}}$	Факт, $ТП_{\text{опт.ф.}}$	
1	Электр. вентилятор	63	60	1520	1498,5	1900,5	1969,5	51
2	Электр. чайник	95	35	169,5	162	265,5	270	-3
3	Электр. самовар	114	128	117	97,5	141	160,5	4,5
4	Электр. рубанок	61	61	2854,5	2866,5	3298,5	3298,5	61,5
5	Электр. дрель	175	153	34,5	34,5	73,5	42	-1,5
Итого:		508	437					

В табл. 3 приведены полученные после расчета данные.

Таблица 3

Расчетные данные по затратам на 1 руб. ТП (тыс. руб.)

$q_{\text{п}}C_{\text{п}}$	$q_{\text{ф}}C_{\text{п}}$	$q_{\text{ф}}C_{\text{ф}}$	$q_{\text{ф}}C'_{\text{ф}}$	$q_{\text{п}}ТП_{\text{опт.п}}$	$q_{\text{ф}}ТП_{\text{опт.п}}$	$q_{\text{ф}}ТП_{\text{опт.ф}}$
95 728,5	91 170	89 910	86 850	119 731,5	114 030	118 170
16 102,5	5932,5	5670	5775	25 222,5	9292,5	9550
13 338	14 976	12 480	11 094	16 074	18 048	20 544
174 124,5	174 124,5	174 857	171 105	201 208,5	201 208,5	201 208,5
6037,5	5278,5	5278,5	5508	12862,5	11245,5	6426
305 331	291 481,5	288 195	28 142	375 099	353 824,5	355 798,5

Примечание: $C'_{\text{ф}}$ – фактическая себестоимость единицы изделия с учетом корректировки цен на материалы и тарифы по сравнению с плановой величиной ($C'_{\text{ф}} = C_{\text{ф}} - \text{изменения цен и тарифов}$).

Решение

Общее отклонение фактических затрат на рубль товарной продукции от плана определяем сравнением строк 4 и 5.2 (см. табл. 1):

$$\Delta ZTP = \text{строка 5.2} - \text{строка 4} = 81,0 - 81,4 = -0,4 \text{ коп.},$$

т. е. фактические затраты оказались ниже утвержденных планом.

В этой связи интересным представляется анализ влияния того или иного фактора, отраженного выше.

I. Влияние структурных сдвигов в составе продукции определяется по следующей формуле (т. е. сопоставляем строки 5.1 и 4):

$$\Delta ZTP_{\text{строка}} = \frac{\sum q_{\phi} C_n}{\sum q_{\phi} TP_{\text{онт.н}}} - \frac{\sum q_n C_n}{\sum q_n TP_{\text{онт.н}}} = 82,38 - 81,40 = 0,98 \text{ коп.}$$

II. Влияние изменения уровня затрат на производство отдельных изделий в общем составе продукции определяем таким образом (строка 5.3 – строка 5.1):

$$\Delta ZTP_{\text{у.з.}} = \frac{\sum q_{\phi} C'_{\phi}}{\sum q_{\phi} TP_{\text{онт.н}}} - \frac{\sum q_{\phi} C_n}{\sum q_{\phi} TP_{\text{онт.н}}} = 79,46 - 82,38 = -2,92 \text{ коп.}$$

Данный фактор способствовал экономии за счет снижения затрат на материальные ресурсы, что может свидетельствовать о прогрессивных технологиях в производстве.

III. Определяем влияние изменения цен и тарифов на потребленные материальные ресурсы (строка 5.4 – строка 5.3):

$$\Delta ZTP_{\text{изм.ц.р}} = \frac{\sum q_{\phi} C_{\phi}}{\sum q_{\phi} TP_{\text{онт.н}}} - \frac{\sum q_{\phi} C'_{\phi}}{\sum q_{\phi} TP_{\text{онт.н}}} = 81,45 - 79,46 = 1,99 \text{ коп.}$$

Как следует из расчетных данных в табл. 3, цены на тарифы и ресурсы возросли, что привело к увеличению показателя затрат на 1 руб. TP на 1,99 коп.

IV. Влияние изменения оптовых цен на продукцию определяем на основе данных форм расчета (см. табл. 1, строка 5.2 – строка 5.4) по алгоритму

$$\Delta ZTP_{\text{опт.ц.прод}} = \frac{\sum q_{\phi} C_{\phi}}{\sum q_{\phi} TP_{\text{онт.ф}}} - \frac{\sum q_{\phi} C'_{\phi}}{\sum q_{\phi} TP_{\text{онт.н}}} = 81,0 - 81,45 = -0,45 \text{ коп.}$$

Из приведенных данных следует, что данный фактор способствовал снижению затрат за счет роста в среднем отпускных цен, определенных сбытовой политикой организации.

В целом отметим наличие резерва у организации, а именно следует:

- изменить ассортиментную структуру в производственной программе;
- более удачно сформировать заготовительную политику на предприятии, т. е. более требовательно подойти к закупке материальных активов.

ГУМРФ имени адмирала С.О. Макарова

ДОМАШНЕЕ ЗАДАНИЕ

Задача 1. Анализ динамики выполнения плана по уровню себестоимости

Цель: определить влияние факторов на изменение себестоимости методом цепной подстановки.

Задачи:

- 1) выявить общее изменение себестоимости единицы продукции;
- 2) определить изменение себестоимости единицы продукции за счет объема производства продукции;
- 3) оценить изменение себестоимости единицы продукции за счет постоянных затрат;
- 4) определить изменение себестоимости единицы продукции за счет суммы переменных затрат.

Исходные данные для факторного анализа себестоимости изделия

№ п/п	Показатель	Единица измерения	План	Факт	Отклонение от плана
1	Объем производства	ед.	14 400	12 600	
2	Сумма постоянных затрат	тыс. руб.	17 280	18 900	
3	Сумма переменных затрат на единицу продукции	руб.	7000	7750	
4	Себестоимость единицы продукции	руб.	8200	9250	

По данным расчетам (см. табл.) произвести выводы и наметить мероприятия по снижению себестоимости.

Задача 2. Анализ затрат на производство продукции

Цель: проанализировать общую сумму затрат с делением их на постоянные и переменные.

Задачи:

- 1) определить базовую себестоимость;
- 2) определить базовую себестоимость с пересчетом на фактический объем производства;
- 3) определить себестоимость по базовому уровню на фактический выпуск продукции;
- 4) определить фактическую себестоимость при базовом уровне постоянных затрат;

- 5) определить фактическую себестоимость при базовом уровне переменных затрат;
- 6) определить фактическую себестоимость отчетного периода;
- 7) выявить коэффициент сокращения выпуска продукции;
- 8) рассчитать уменьшение затрат за счет снижения выпуска продукции;
- 9) определить изменение себестоимости за счет вышеуказанных факторов;
- 10) произвести выводы по расчетным данным;
- 11) наметить мероприятия по снижению себестоимости.

Для решения поставленных вопросов, в таблице приведены исходные данные.

Данные для определения затрат на производство продукции

№ п/п	Вид продукции	Объем производства, ед.		Плановая себестоимость, ед. изд.			Фактическая себестоимость, ед. изд.		
				Всего, руб.	В том числе		Всего, руб.	В том числе	
		План	Факт		пере-	пост.		пере-	пост.
1	А	25 000	33 250	10 000	7000	3000	10750	8150	2600
2	С	25 000	14 250	6500	4625	1875	7750	5250	2500
Итого:		50 000	47 500						

Задача 3. Оценка расхода материалов

Задачи:

- 1) определить в денежном выражении расход материалов методом ФИФО;
- 2) определить в денежном выражении стоимость остатков на 01.09.2009 г.

Исходные данные для расчета предоставлены в таблице задачи 1 (см. с. 281).

Решение

1. Определяем стоимость расхода материалов методом ФИФО:

$$200 \times 250 = 50\,000 \text{ руб.},$$

$$200 \times 260 = 52\,000 \text{ руб.},$$

$$300 \times 280 = 84\,000 \text{ руб.},$$

$$280 \times 280 = 78\,400 \text{ руб.},$$

$$\underline{20 \times 280 = 5\,600 \text{ руб.}}$$

$$\text{Итого: } 270\,000 \text{ руб.}$$

2. Стоимость запасов на конец отчетного периода составит:

$$361\,400 - 270\,000 = 91\,400 \text{ руб.}$$

или

3. Стоимость запасов на конец отчетного периода составит:

$$230 \times 280 = 64\,400 \text{ руб.},$$

$$\frac{100 \times 270 = 27\,000 \text{ руб.}}{\text{Итого: } 91\,400 \text{ руб.}}$$

Задача 4. Влияние производственной мощности ведущего оборудования и пропускной способности отдельных производств на выпуск готовой продукции

Цель: определить производственную мощность каждого цеха в отдельности и сопоставить соответствие пропускной способности отдельных производств во взаимосвязи технологической переработки сырья.

Задачи:

- 1) выявить производственную мощность цехов А, Б, В;
- 2) выявить соотношение единой технологической цепочки переработки продукции;
- 3) выявить коэффициент сопряженности между цехом А и Б и цехом Б и В.

В таблице приведены исходные данные.

Характеристика производственной мощности

№ п/п	Показатель	Цех А (оборуд. 1)	Цех Б (оборуд. 2)	Цех В (оборуд. 3)
1	Эффективное время работы ведущего оборудования, ч/год	16 000	14 780	18 800
2	Производительность ведущего оборудования по паспорту, ч	9,72	10,26	10,66
3	Потери сырья, %	5,91	6,075	9,135
4	Число единиц ведущего оборудования, шт.	10	10	8

Задача 5. Анализ себестоимости

Цель: Проанализировать структуру себестоимости.

Задачи:

- 1) провести горизонтальный и вертикальный анализы себестоимости;
- 2) определить абсолютные отклонения в целом и по каждой статье;
- 3) выявить вид продукции (материалоемкая, фондоемкая) и т. д.

Исходные данные

№ п/п	Статья затрат	Затраты на изделие, руб.			Структура затрат, %		
		План.	Факт.	Отклонение (+,-)	План.	Факт.	Отклонение (+,-)
1	Сырье и основные материалы	3400	4230				
2	Топливо и энергия	600	780				
3	Заработная плата производственных рабочих	1120	1350				
4	Отчисления на социальное и медицинское оборудование	400	480				
5	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	840	900				
6	Общепроизводственные расходы	600	690				
7	Общехозяйственные расходы	480	500				
8	Потери от брака	–	50				
9	Прочие производственные расходы	320	352				
10	Коммерческие расходы	240	288				
11	Итого	8000	9620				
12	В том числе переменные (прямые)	5600	6520				

На основании табл. произвести углубленный анализ и наметить перечень мероприятий по экономии затрат и эффективному использованию вверенных ресурсов.

Задача 6. Формирование прибыли, постоянных, переменных и суммарных затрат, объема продаж

Исходные данные (руб.)

Вариант	Продажи	Переменные затраты	Постоянные затраты	Суммарные затраты	Прибыль
1		2400		2700	1200
2	8000		500		400
3	6000	3400		5000	
4	4000		800	4000	

Задачи:

- 1) занести отсутствующие данные в таблицу;
- 2) определить уровень себестоимости по каждому варианту;
- 3) рассчитать по каждому варианту уровень постоянных и переменных затрат;
- 4) по каждому варианту определить форму хозяйствования: самофинансирование и самоокупаемость.

Задача 7. Определение безубыточности работы организации

Цель: на основе аналитических данных принять решение о безубыточности деятельности предпринимательской деятельности.

Задачи:

- 1) определить точку безубыточности в натуральном и стоимостном выражениях;
- 2) определить цену продаж при исходных данных:
объем продаж – 2000 ед.;
размер прибыли – 50,4 тыс. руб. в месяц.

Условия

Организация продает кофеварки.
Цена закупки одной кофеварки – 600 руб.
Цена продаж – 720 руб.
Постоянные расходы составляют 18 000 руб.
Объем продаж кофеварки запланирован 2000 ед., а объем прибыли – 50,4 тыс. руб. в месяц.

На основании этих данных определить:

- 1) цену продажи одной кофеварки при вышеуказанных параметрах;
- 2) точку безубыточности в натуральном выражении;
- 3) точку безубыточности в стоимостном выражении.

Задача 8. Определение условий безубыточности работы организации

Цель: на основе аналитических данных принять решение о продаже, прибыли и т. д.

Задачи:

- 1) определить объем продаж в точке безубыточности в натуральных единицах;
- 2) установить объем продаж при различных заданных параметрах;
- 3) определить возможность изыскания дополнительных источников финансирования средств на рекламу;
- 4) охарактеризовать возможности новой сбытовой политики.

Условия

Организация продает портмоне;

Цена закупки одного изделия – 20 усл. ден. ед.

Цена продажи – 30 усл. ден. ед.

Постоянные расходы составляют 800 усл. ден. ед.

На основании этих данных определить:

1) сколько нужно продать портмоне, чтобы получить 2000 усл. ден. ед. прибыли?

2) сколько нужно реализовать портмоне при уменьшении 200 усл. ден. ед. постоянных затрат и при этом получить 240 усл. ден. ед. прибыли?

3) используя более активно рекламу, организация наметила продать 640 портмоне в месяц по цене 40 усл. ден. ед. В этой связи рассчитать, какую сумму дополнительно потратит организация, если планом предусмотрено получить прибыли 2400 усл. ден. ед.

Задача 9. Планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации

Цель: определить оптимальную структуру продаж ценообразования для получения максимальной прибыли.

Задачи:

- 1) определить желаемую прибыль;
- 2) установить ассортимент выпускаемых (реализуемых) изделий;
- 3) определить рентабельность отдельных видов продукции;
- 4) рассчитать базовую ставку распределения косвенных затрат по видам продукции;
- 5) рассчитать полную себестоимость изделий;
- 6) определить маржинальный доход на единицу продукции;
- 7) определить совокупный маржинальный доход на каждое изделие и в целом по производственной программе;
- 8) определить операционную прибыль;
- 9) определить сумму постоянных затрат, приходящихся на изделие в ассортиментном разрезе и на одно изделие в отдельности;
- 10) составить таблицу расчета полной себестоимости и рентабельности и каждого изделия (А, Б, В, Г);
- 11) рассчитать ожидаемую совокупную прибыль в разрезе изделий А, Б, В, Г, а также выявить убыточность;
- 12) для принятия управленческого решения в области структурной политики производственной программы снять с производства убыточные изделия;
- 13) рассчитать финансовый результат после снятия с производства убыточных изделий и определить эффективность снятия с производства убыточных изделий;

14) составить таблицу расчета полной себестоимости и рентабельности оставшихся видов продукции после снятия с производства убыточных изделий;

15) составить таблицу анализа рентабельности изделия «Г» с позиции системы «директ-костинг».

Исходные данные о расходах организации

№ п/п	Расходы	Виды продукции				Итого
		А	Б	В	Г	
1	Прямые (переменные) расходы на единицу продукции в разрезе ассортиментной структуры – всего, руб. В том числе:					
	основные материалы	71,4	47,9	84,4	110,22	
	заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее	22	17,1	51	61,6	
	транспортные расходы	17,4	12,9	15,2	16	
	погрузочно-разгрузочные работы и экспедирование (сопровождение)	12	8,5	8,8	8	
	налоги	9	6	5	13,7	
	прочие	7,1	2,4	2,8	6,5	
		3,9	1	1,6	4,42	
2	Косвенные (постоянные) расходы на весь объем реализации – всего, руб. В том числе:			357 340		
	заработная плата ИТР и МОП			250 000		
	командировочные расходы			60 000		
	проценты по кредиту			40 600		
	прочие общехозяйственные расходы			6740		
3	Структура реализации, %	42	13	20	25	100
4	Объем реализации, ед.	86 395	26 740	41 178	51 420	205 733
5	Цена единицы, руб.	76,26	51,16	90,22	115	
6	Переменные расходы на единицу продукции, руб.	71,4	47,9	84,4	109,92	
7	Маржинальный доход на единицу продукции (строка 5 – строка 6)					
8	Совокупный маржинальный доход на изделие (строка 7 × строка 4) и в целом, тыс. руб.					
9	Постоянные расходы, тыс. руб.					357,34

Окончание таблицы

№ п/п	Расходы	Виды продукции				Итого
		А	Б	В	Г	
10	Операционная прибыль (строка 8 – строка 9)					
11	База для распределения постоянных затрат (примем стоимость основных материалов (строка 1)), руб.	22	17,1	51	61,6	

В силу сложившихся обстоятельств на рынке предприниматель вынужден был снять с производства изделие А, а вместо него на это количество выпустить изделие Б. В этом случае необходимо определить производственную программу предприятия, чтобы достичь желаемого результата – прибыли 146,6 тыс. руб. Составить таблицу расчета ожидаемой прибыли.

Требование: в ходе решения ввести алгоритмы расчета и подробно описать расчеты. В конце решения задачи дать выводы и предложения.

Задача 10. Оценка эффективности инвестиционных вложений

Цель: при помощи расчетных данных уметь принять правильное решение в области инвестиционных вложений.

Задачи:

- 1) уметь использовать многовариантность планирования;
- 2) определить рентабельность инвестиционных вложений по вариантам вложений;
- 3) рассчитать приведенные затраты;
- 4) вычислить срок окупаемости дополнительных капитальных вложений;
- 5) определить нормативный срок окупаемости капитальных вложений.

Исходные данные:

- 1) имеются два варианта вложений инвестиций;
- 2) процент на капитал составляет 18 ($E_n = 0,18$);
- 3) норматив рентабельности 20 ($R_n = 0,2$).

Выбрать лучший вариант (см. таблицу).

Варианты вложений инвестиций

№ вариан- та	Показатель	Единица измере- ний	Варианты	
			В ₁	В ₂
1	Объем выпуска годовой продук- ции (<i>Ц</i>)	млн руб.	48	48
2	Капитальные вложения (<i>К</i>)	млн руб.	30	60
3	Себестоимость годовой продук- ции (<i>С</i>)	млн руб.	38,8	30
4	Прибыль (строка 1 – строка 3) (<i>П</i>)	млн руб.	9,2	18

Решение

1. Определяем рентабельность инвестиции (капитальных вложений) по вариантам:

$$B_1R_1 = \Pi_1/K_1 = 9,2/30 = 0,306 \times 100, \text{ или } 30,6\%$$

$$B_2R_2 = \Pi_2/K_2 = 18/30 = 0,3 \times 100, \text{ или } 30,0\%$$

Вывод: при плановой рентабельности в 20% оба варианта по данному показателю эффективны, но необходимо выбрать наилучший.

2. Определяем приведенные затраты по двум проектам (**З₁** и **З₂**)

$$Z_1 = C_1 + E_n \times K_1 = 38,8 + 0,18 \times 30 = 44,2 \text{ млн руб.},$$

$$Z_2 = C_2 + E_n \times K_2 = 30 + 0,18 \times 60 = 40,8 \text{ млн руб.}$$

По минимуму затрат можно принять второй вариант, но, исходя из данных таблицы, следует, что этот вариант требует больше капитальных вложений в 2 раза.

3. Определяем срок окупаемости дополнительных капитальных вложений ($T_{ок.с}$)

$$T_{ок.с} = (K_2 - K_1)/(C_1 - C_2) = (60 - 30)/(38,8 - 30) = 30/8,8 = 3,41 \text{ года.}$$

4. Определяем нормативный срок окупаемости по формуле

$$T_{ок.с.н} = 1/E_n = 1/0,18 = 5,56 \text{ года.}$$

Следовательно и по сроку окупаемости второй вариант наиболее выгоден, так как

$$T_{ок.с} < T_{ок.с.н} (3,41 < 5,56)$$

На основе приведенных данных каждому студенту (слушателю) необходимо предоставить свою версию эффективности капитальных вложений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Эффективное управление ресурсами (затратами) опирается на следующие основополагающие теоретические и практические исследования:

1) раскрытие управленческого учета как элемента системы бухгалтерского учета;

2) исследование четкого понятия управленческого учета, метода, рабочих приемов, объектов и задач, стоящих перед ними. Основопологающими задачами являются эффективное использование вложенных средств в предпринимательскую деятельность и максимальное получение прибыли;

3) изучение управленческого учета в области контроля за хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия, где особая роль принадлежит влиянию управленческого учета на эффективность экономики предприятия;

4) рациональное управление затратами, классификация их по месту возникновения и центрам ответственности;

5) совершенствование контроля над затратами, причем каждое предприятие, в силу своих производственных особенностей, должно выбрать самостоятельно метод калькулирования затрат, который отражается в учетной политике. Глубина, степень детализации затрат и период их возникновения и списания должны определяться организацией самостоятельно;

6) анализ механизма калькулирования издержек и прибыли калькулирования «стандарт-кост» и «директ-костинг», так как в российской практике рыночной экономики они слабо изучены;

7) изучение взаимосвязи управленческого учета и налогового планирования, а также планирования, бюджетирования, расчет и анализ точки безубыточности, что позволит организации (собственнику) избежать банкротства;

8) определение связи управленческого учета с контроллингом, т. е. системы, переводящей на качественно новый уровень управление предприятием с достижением поставленных стратегических целей;

9) раскрытие особенностей различных отраслей экономики, в том числе на транспорте, в строительстве, в сельскохозяйственных предприятиях, торговле и общественном питании, которое позволит более детально управлять ресурсами в указанных отраслях.

Авторы надеются, что настоящее учебное пособие, раскрывшее эти направления исследований, окажет существенную помощь в организации работ по бухгалтерскому управленческому учету.

ЛИТЕРАТУРА

Монографии, учебники и учебные пособия

1. *Анискин Ю. П., Павлова А. М.* Планирование и контроллинг: учебник. – М.: Омега-А, 2003. – 280 с.
2. *Бердникова Т. Б.* Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 215 с.
3. *Васильева Л. С., Петровская М. В.* Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Эксмо, 2009. – 400 с.
4. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник. – 7-е изд. испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2008. – 570 с.
5. *Гаррисон Д. Ч.* Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости. – Л.: Союз-оргучет, 1933.
6. *Глушков И. Е.* Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии: эффект. учеб. и практич. пособие по бухгалтерскому учету. – М.; Новосибирск: КНОРУС; Экор, 2002. – 1200 с.
7. *Головизнина А. Т.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. – М.: ООО ТК Велби, 2003. – 80 с.
8. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
9. *Друри К.* Управленческий и производственный учет. М.: ЮНИТИ, 2008.
10. *Ефимова О. В.* Финансовый анализ. – М.: Бухгалтерский учет, 2002.
11. *Карпова Т. П.* Управленческий учет: учебник. – М.: Аудит; Изд. объединение «Нениби», 2009. – 350 с.
12. *Карпова Т. П.* Управленческий учет: учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2004. – 351 с.
13. *Керимов В. Э.* Управленческий учет: учебник. – М.: ИКЦ «Маркетинг», 2001. – 267 с.
14. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 720 с.
15. *Кондратова И. Г.* Основы управленческого учета: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 319 с.
16. *Кукина И. Г.* Управленческий учет: учеб. пособие. – М.: Высшее образование, 2008. – 432 с.
17. *Лисович Г. М.* Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях НПК: учеб. пособие. – Р.н/Д.: Центр март, 2000. – 317 с.
18. *Лучшие реформы по управленческому учету / под ред. Н. Н. Хононовой.* – Р.н/Д.: Финикс, 2002. – 319 с.

19. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». – М.: Финансы и статистика, 1993. – 125 с.
20. Николаева С. А. Доходы и расходы организации: практика, теория и перспективы. – М.: Аналитика-пресс, 2000. – 208 с.
21. Николаева С. А. Управленческий учет: учеб. пособие. – М.: ИПБ России, ИПБ-Бинфа, 2002. – 175с.
22. Одегов Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала: учеб. пособие. – М.: Экзамен, 2004.
23. Палий В. Ф. Управленческий учет. – М.: Финансы и статистика, 2007.
24. Попова Л. В. Контроллинг: учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2004.
25. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учет. Международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994.
26. Управленческий учет: учеб. пособие / под редакцией А. Д. Шеремета. – М.: ИДФБК Пресс, 2008. – 512 с.
27. Хонгрэн Ч. Т., Форстор Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995.

Статьи журнала «Бухгалтерский учет»

2006 г.

1. Галкина Е. В. Классификация и калькулирование расходов на продажу в управленческом учете // № 18. – С. 71–75.
2. Мазова С. В. Управленческий учет в оптовой торговле // № 19. – С. 65–71.
3. Соколов К. В. Управление рисками в системе управленческого учета холдинга // № 22. – С. 42–46.
4. Юрасова И. О. Стратегический управленческий учет // № 24. – С. 67–71.

2007 г.

5. Азеева О. А. Учет условно-постоянных расходов по обслуживанию и управлению производством // № 15. – С. 36–44.
6. Барышев С. Б. Методика стратегического управленческого учета в торговых организациях // № 13. – С. 75–79.
7. Барышев С. Б. Диагностика методики управленческого учета // № 14. – С. 66–69.
8. Вахрушина М. А. Учетная политика для целей управленческого учета // № 23. – С. 66–69.
9. Егорова Л. В. О стратегическом управленческом учете в некоммерческих организациях // № 18. – С. 76–79.
10. Кузьмина М. С. Формирование управленческой учетной политики // № 4. – С. 73–76.

11. *Осипов В. И., Шибилева О. В.* Проблема автоматизации управленческого учета // № 7. – С. 75–77.

12. *Палий В. Ф.* Классификация счетов управленческого учета // № 2. – С. 53–57.

13. *Палий В. Ф.* Управленческий учет организация и функционирование // № 23. – С. 60–65.

14. *Раметов А. Х.* Об учебной литературе по управленческому учету // № 3. – С. 65–68.

15. *Шумилина В. Е.* Организация управленческого учета по сегментам и видам деятельности // № 17. – С. 67–70.

16. *Эргашев Х. Х.* Некоторые вопросы управленческого учета в строительстве // № 13. – С. 69–72.

2008 г.

17. *Барышев С. Б., Иванова В. Г.* Развитие методики управленческого учета в торговых организациях // № 7. – С. 75–79.

18. *Блаженкова Н. М.* Методика организации стратегического управленческого учета // № 4. – С. 67–69.

19. *Блаженкова Н. М.* Центры ответственности в системе управленческого учета предприятия // № 5. – С. 75–79.

20. *Блаженкова Н. М.* Стратегический управленческий учет на промышленном предприятии // № 11. – С. 72–75.

21. *Блаженкова Н. М.* Стратегический управленческий учет как информационная подсистема предприятия // № 12. – С. 72–76.

22. *Ветрова И. Ф.* Стратегический управленческий учет интеллектуальной собственности ИТ-компаний // № 6. – С. 71–76.

23. *Раметов А. Х.* Модели построения сегментарной отчетности организации в управленческом учете // № 4. – С. 69–72.

24. *Сергеев Д. В., Подкопаев С. Д.* Прогнозирование себестоимости продукции в управленческом учете // № 10. – С. 75–79.

25. *Юсупова С. Я.* Бюджетирование в системе управления // № 8. – С. 59–63.

26. *Юсупова С. Я.* Контроллинг в системе управленческого учета // № 10. – С. 64–67.

Учебное издание

Янковский Константин Петрович

Мухарь Инна Федоровна

**БУХГАЛТЕРСКИЙ
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ**

Второе издание

Учебное пособие

Редактор *Горелик Э. А.*

Подписано в печать 16.06.10	Сдано в производство 16.06.10
Формат 60×84 1/16	Усл.-печ. л. 17,11. Уч.-изд. л. 14,75.
Тираж 320 экз.	Заказ № 72

Санкт-Петербургский государственный университет водных коммуникаций
198035, Санкт-Петербург, ул. Двинская, 5/7

Отпечатано в типографии ФГОУ ВПО СПГУВК
198035, Санкт-Петербург, Межевой канал, 2