Учебное пособие

ПИТЕР

СТАНДАРТ ТРЕТЬЕГО ПОКОЛЕНИЯ

К. П. Янковский И. Ф. Мухарь

Управленческий учет

- Виды и методы калькулирования
- Законодательное и нормативное регулирование

ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

РЕКОМЕНДОВАНО УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИМ ОБЪЕДИНЕНИЕМ

СТАНДАРТ ТРЕТЬЕГО ПОКОЛЕНИЯ

К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь

Управленческий учет

ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

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»

ПИТЕР®

Москва · Санкт-Петербург · Нижний Новгород · Воронеж
Ростов-на-Дону · Екатеринбург · Самара · Новосибирск
Киев · Харьков · Минск
2011

ББК 657.2(075)
УДК 65.052-14я7
Я62

Рецензенты:
доктор экономических наук, заместитель заведующего кафедрой бухгалтерского учета и аудита СПГУЭФ, профессор *А. Д. Ларионов*;
доктор экономических наук, директор программы бухгалтерского учета, анализа и аудита ВЭШ ГУЭФ, профессор *В. А. Ерофеева*;
доктор экономических наук, заведующая кафедрой предпринимательства и финансов Выборгского филиала СПбГИЭУ, профессор *А. С. Кудаков*;
доктор экономических наук, заведующая кафедрой налогов и налогообложения ФГОУ ВПО СПГУВК, профессор *Е. А. Лаврентьева*.

Янковский К. П., Мухарь И. Ф.
Я62 Управленческий учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения. — СПб.: Питер, 2011. — 368 с.: ил. — (Серия «Учебное пособие»).

ISBN 978-5-459-00332-1

В учебном пособии на основе широкого круга научной, учебной литературы, нормативно-правовой и законодательной базы раскрываются актуальные аспекты 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.

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».

ББК 657.2(075)
УДК 65.052-14я7

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 978-5-459-00332-1 © ООО Издательство «Питер», 2011

Оглавление

Введение 7

Глава 1. Управленческий учет в системе управления организацией 9

1.1. Место управленческого учета в системе хозяйственного учета 9
1.2. Сущность, цели и задачи управленческого учета 14
1.3. Предпосылки выделения управленческого учета 17
1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета 19
1.5. Предмет, метод и объекты управленческого учета 19
1.6. Влияние управленческого учета на экономику организации 24
1.7. Место учетной политики в системе управленческого учета 28

Глава 2. Законодательное и нормативное регулирование управленческого учета 35

2.1. Общие положения 35
2.2. Гражданское законодательство как основа правового регулирования управленческого учета 38
2.3. Применение налогового законодательства 41
2.4. Применение законодательства об административных правонарушениях 54
2.5. Правовое регулирование в иных сферах законодательства, влияющее на формирование управленческого учета 62

Глава 3. Затраты: учет и классификация 66

3.1. Понятие и классификация издержек, затрат и расходов 66
3.2. Классификация затрат для принятия управленческих решений и планирования 69
3.3. Организация учета производственных затрат 73

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. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости.... 88
4.5. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости 98
4.6. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости 103
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» 122
4.10. Функциональный метод учета затрат по системе ABC 131
4.11. Оптимизация объема производства, прибыли и издержек в системе «директ-костинг» 139
4.12. Управленческий учет при оценке инвестиционной деятельности 141

Глава 5. Модели организации управленческого учета и их взаимосвязь с налоговым планированием 146

5.1. Виды моделей организации управленческого учета 146
5.2. Взаимосвязь управленческого учета и налогового планирования..... 148

Глава 6. Управленческая отчетность и ее влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации 154

6.1. Сущность и требования к управленческой отчетности 154
6.2. Виды управленческой отчетности и их влияние на результаты деятельности организации 156

Глава 7. Планирование, бюджетирование и их роль в управленческом учете 160

7.1. Основы планирования и виды бюджетов 160
7.2. Сметное планирование 171

Глава 8. Анализ безубыточности 178

8.1. Расчет точки безубыточности и ее анализ 178
8.2. Анализ условий безубыточности при обосновании инвестиционных проектов 183

Глава 9. Контроллинг: сущность и виды 185

9.1. Сущность контроллинга 185
9.2. Задачи и функции контроллинга 187
9.3. Виды контроллинга 191
9.4. Основные этапы развития контроллинга 192
9.5. Структура и характеристика разделов контроллинга 194

Глава 10. Особенности различных отраслей экономики и их влияние на организацию управленческого учета 198

10.1. Транспорт 198
10.2. Строительство 206
10.3. Сельское хозяйство 207
10.4. Торговля и общественное питание 210

Глава 11. Управление затратами и затратное ценообразование 214

11.1. Управленческий учет и анализ в принятии решений в коммерческой (предпринимательской) деятельности 214
11.2. Порядок составления стратегического плана 216
11.3. Экономическая эффективность производства на предприятии (в организации) и показатели деловой активности .. 218
11.4. Нормативно-правовое государственное регулирование цен в системе управленческого учета 226
11.5. Основы государственного регулирования ценообразования на железнодорожном и других видах транспорта 244
11.6. Затратное ценообразование 248
11.7. Бизнес-планирование в управлении и достижении наивысших результатов 255
11.8. Проблемы организации управленческого учета в организации 264

Глава 12. Задание для выполнения курсовой (контрольной) работы по дисциплине «Управленческий учет и контроллинг» 267

12.1. Общие положения 267
12.2. Задание для выполнения курсовой работы 270

Приложение 1. Домашние задания для самостоятельной работы 284

Контрольные вопросы 284

Приложение 2. Планы семинаров 292

Приложение 3. Перечень тем рефератов 297

Приложение 4. Тесты для проверки остаточных знаний 299

Приложение 5. Задачи (хозяйственные ситуации) 333

Задача 1. Анализ маржи покрытия 333
Задача 2 335
Задача 3 336
Задача 4 337
Задача 5 338
Задача 6. Анализ эффективности структуры производственной себестоимости 340

Задача 7. Определение себестоимость продукции в плановом году 341
Задача 8. Факторный анализ себестоимости 342
Задача 9. Анализ затрат на рубль товарной продукции 345

Приложение 6. Домашнее задание 350

Задача 1. Анализ динамики выполнения плана по уровню себестоимости 350
Задача 2. Анализ затрат на производство продукции 350
Задача 3. Оценка расхода материалов 351
Задача 4. Влияние производственной мощности ведущего оборудования и пропускной способности отдельных производств на выпуск готовой продукции 352
Задача 5. Анализ себестоимости 353
Задача 6. Формирование прибыли, постоянных, переменных и суммарных затрат, объема продаж 354
Задача 7. Определение безубыточности работы организации 354
Задача 8. Определение условий безубыточности работы организации 355
Задача 9. Планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащей реализации 356
Задача 10. Оценка эффективности инвестиционных вложений 358

Заключение 360

Литература 362

Монографии, учебники и учебные пособия 362
Статьи журнала «Бухгалтерский учет» 364
Кодексы 365

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 и к банкротству. Период бесконтрольности и получения быстрых денег постепенно проходит, на смену ему приходит пора цивилизованной формы хозяйствования.

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.

Главы 1, 4 (4.5–4.10), 10 и 12 (12.5) подготовлены аспирантом СПГУВК В. Д. Мухарь.

Главы 2 и 12 (12.4 и 12.5) подготовлены к. э. н., доцентом кафедры гражданского права СПГУВК А. К. Сотниковой.

Главы 7, 9 и 12 (12.1–12.3 и 12.7) подготовлены соискателем С. К. Янковской.

Глава 1
Управленческий учет в системе управления организацией

1.1. Место управленческого учета в системе хозяйственного учета

В Российской Федерации действует система хозяйственного учета, в которой выделяются четыре вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский, налоговый. Каждый из них имеет свои объекты, предмет и метод, но все они тесно взаимосвязаны 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 изучает 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, 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 данные, 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 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:

- форму № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг» (месячная, квартальная);
- форму № П-4 «Сведения о численности и движении работников»;
- форму № 11 «Отчетность о составе и движении основных средств»;
- форму № 5–3 «Отчетность о затратах на производство»;
- форму № 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», Положению 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.

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.

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	Только для внутренних пользователей, т. е. 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
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
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 г. № 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.)

Окончание табл. 1.1

Факторы различия	Финансовый учет	Управленческий учет
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)

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

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 договоры;
- 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, затраченных на изготовление продук-

ции, 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

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, их взаимодействие 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 финансового 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 др.);
- 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 итоговым 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 нахождение 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 подразделений 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 ресурсах. 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 размерах 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 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.

$$M = P - C. \tag{1.1}$$

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.

В рыночной экономике действие экономических законов обусловливает объективную необходимость:

- систематического снижения себестоимости за счет ускорения научно-технического прогресса;
- улучшения качества продукции;
- ресурсосбережения;

- внедрения малоотходных и безотходных технологий;
- интенсификации всего производственного процесса.

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

Уровень себестоимости продукции рассчитывается по формуле

$$S = C / Q \times 100, \qquad (1.2)$$

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 руб. 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 обусловливается 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. Место учетной политики в системе управленческого учета

Современное предприятие со своей структурой хозяйствования выступает в экономике как динамичная законченная система, базирующаяся 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; они 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;
- договор.

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 непринятие ошибочного решения при формировании производственной программы.

Выбор методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. При решении вопроса о выборе методов учета затрат на производство и калькулирование 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

Отличительной особенностью субъектов рыночной экономики является их полная самостоятельность и реализация основных принципов хозяйствования, направленных на самоокупаемость и самофинансирование.

Реализация данных принципов предполагает наличие законодательных и нормативных актов, регулирующих хозяйственную деятельность, и в частности расходы, направленные на получение экономической выгоды.

Для успешной деятельности организации необходимо создать эффективную систему управления расходами (ресурсами) хозяйствующего субъекта. При создании данной системы 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 же 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 законам относятся прежде всего сама Конституция и законы, которые упоминаются в ней (всего их около 20).

Конституция Российской Федерации обладает высшей юридической силой среди нормативных актов, является актом прямого дей-

ствия и применяется на территории Российской Федерации. Законы и иные правовые акты, принимаемые в Российской Федерации, не должны противоречить Конституции Российской Федерации.

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 частности, в соответствии с Конституцией РФ в ведении государства находится официальный бухгалтерский учет, являющийся инструментом финансового регулирования и единой финансовой политики, а также 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, основанную на договорных отношениях, конкуренции, коммерческом риске.

Конституция Российской Федерации является юридической базой для всего текущего законодательства. Ее основополагающие положения развиваются и детализируются в других нормативных актах, являясь юридической базой для всего законодательства.

После Конституции Российской Федерации на верхней ступени нормативных актов стоят законы. В юридическом смысле закон — это нормативный акт, принимаемый в особом порядке, обладающий после Конституции 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, Налоговый кодекс, Трудовой кодекс, Гражданский процессуальный кодекс, 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, Федеральный закон «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 представляют 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 законодательство Российской Федерации не может не считаться с международным правом и международными договорами, в которых участвует Российская Федерация.

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

Положения нормативных правовых актов о затратах, о нормировании и 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).

Таким образом, основной задачей нормативно-правовой и законодательной базы регулирования расходами (затратами) является:

- 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 призван обеспечивать управленческий аппарат организации необходимой информацией о затратах и финансовых результатах для принятия решений и контроля за эффективностью использования активов.

Необходимость ведения управленческого учета определяется администрацией самого предприятия, а порядок ведения учета не может быть навязан надзорными и контролирующими органами.

Вместе с тем, 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 выше, управленческий учет каждая организация (предприятие) ведет 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.

Гражданский кодекс 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 Гражданского кодекса 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 Гражданскому кодексу РФ, ч. I–II

Номер статьи	Вид операции	Содержание
Часть I. Гражданского кодекса 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
Часть II. Гражданского кодекса РФ		
485	Купля-продажа (определение цены товара)	Если договор купли-продажи предусматривает, что цена товара подлежит изменению в зависимости от показателей, обусловливающих 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
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

Налоговый кодекс 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 равенстве налогообложения. При установлении нало-

гов 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 Налоговом кодексе РФ установлены 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 свой компетенции посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) за счет необоснованного формирования себестоимости;
- в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом 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» Налогового кодекса Российской Федерации.

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

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

Вид налогового правонарушения	Ответственность
Нарушение налогоплательщиком установленного Налоговым кодексом срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ	Пункт 1 ст. 116 НК РФ Штраф в размере 10 тыс. руб.
Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом	Пункт 2 ст. 116 НК РФ Штраф в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тыс. руб.
Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке	Статья 118 НК РФ Штраф в размере 5 тыс. руб.
Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Статья 119 НК РФ Штраф в размере 5% неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 тыс. руб.
Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом	Статья 119.1 НК РФ Штраф 200 руб.

Окончание табл. 2.2

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения	Статья 120 НК РФ
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 настоящей статьи	Штраф в размере 10 тыс. руб.
Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	Влекут за собой взыскание штрафа в размере 30 тыс. руб.
Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы	Влекут за собой взыскание штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. руб.
Неуплата или неполная уплата сумм налога	Статья 122 НК РФ
1. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)	Штраф в размере 20% от неуплаченных сумм налога (сбора)
3. Деяния, предусмотренные п. 1 ст. 122 НК РФ, совершенные умышленно	Штраф в размере 40% от неуплаченных сумм налога (сбора)
Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест	Статья 125 НК РФ Штраф в размере 30 тыс. руб.
Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	Статья 126 НК РФ
Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом и иными актами законодательства	Штраф в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ.
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	Штрафа в размере 10 тыс. руб.

Среди нормативных правовых актов, оказывающих особое влияние на формирование системы управленческого учета, следует выделить гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ, введенную Федеральным законом от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ (с последующими изменениями).

Данная глава наряду с классификацией доходов и группировкой расходов, определением налоговой базы по налогу на прибыль организаций содержит 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 обоснованны.
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 расходы.

1. Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:
   - расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг,

приобретением (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- ♦ расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- ♦ расходы на освоение природных ресурсов;
- ♦ расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- ♦ расходы на обязательное и добровольное страхование;
- ♦ прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

2. Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:
   - ♦ материальные расходы;
   - ♦ расходы на оплату труда;
   - ♦ суммы начисленной амортизации;
   - ♦ прочие расходы.

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

- расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);
- расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;
- расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг;
- расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств),
- расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг;
- расходы на ликвидацию основных средств;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- 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» Налогового кодекса 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:
   - выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав, за исключением выручки, указанной в пп. 2–7 п. 2 ст. 315 НК РФ;
   - выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   - выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   - выручка от реализации покупных товаров;
   - выручка от реализации основных средств;
   - 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:
   - расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав, за исключением расходов, указанных в пп. 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;

- расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
- расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
- расходы, понесенные при реализации покупных товаров;
- расходы, связанные с реализацией основных средств;
- расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).

4. Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:
   - прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка), указанной в пп. 2–5 п. 4 ст. 315 НК РФ;
   - прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;
   - прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;
   - прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;
   - прибыль (убыток) от реализации основных средств;
   - прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.
5. Сумма внереализационных доходов, в том числе:
   - доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
   - доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.
6. Сумма внереализационных расходов, в частности:
   - расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;
   - 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, определяющие доходы и расходы по методу начисления, связанные с производством и реализацией расходы определяют с учетом положений ст. 318 НК РФ.

Следует отметить, что для определения доходов и расходов могут применяться два метода — метод начислений и кассовый метод. При этом метод начисления применяется в качестве общего, кассовый метод — в специально предусмотренных случаях.

Метод начислений 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 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 погашения 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) (пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ);
- затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика (пп. 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 (пп. 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 этим периодам.

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
Статья 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)
Пункт 3 ст. 272 НК РФ	Амортизационные отчисления	Ежемесячно
Пункт 4 ст. 272 НК РФ	На оплату труда	Ежемесячно
Пункт 5 ст. 272 НК РФ	На ремонт основных средств	В отчетном периоде, в котором были осуществлены
Пункт 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
Пункт 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 основное исследование основных положений действующего законодательства, регулирующего отражение в налоговом и бухгалтерском учете представительских расходов (табл. 2.4).

Приведенный перечень представительских расходов для целей налогообложения является закрытым. В связи с этим, 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.

Таблица 2.4. Нормы налогового и бухгалтерского учета о представительских расходах

	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
Определение представительских расходов	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 представительских расходов	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	Перечень отсутствует

	- 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. 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 расходов	Представительские расходы отнесены к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией (пп. 22 п. 1 ст. 264 НК РФ)	Представительские расходы признаются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 и 7 ПБУ10/99)
Ограничение на величину расходов	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

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 буфетного обслуживания, 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 форме;
- 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 расходов и в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода (пп. 1 и 2 ст. 318 НК РФ и ст. 320 НК РФ). Датой осуществления представительских расходов в этом случае считается дата утверждения авансового отчета (пп. 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 имеет достаточно свободы, которая 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 РФ об административных правонарушениях.

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 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:

- предупреждение;
- административный штраф;
- возмездное изъятие орудия совершения или предмета административного правонарушения;
- конфискация орудия совершения им предмета административного правонарушения;
- лишение 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.

Административный штраф 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 5 тыс. руб.; для должностных лиц — не более 50 тыс. руб.; для юридических лиц — не более 1 млн 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 01.10.2010 г.

Вид административного нарушения	Ответственность
Статья 5.27. Нарушение законодательства о труде и об охране труда	Административный штраф на должностное лицо от 1 тыс. до 5 тыс. руб., на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица — от 1 тыс. до 5 тыс. руб.; на юридических лиц — от 30 тыс. до 50 тыс. руб.
Статья 5.28. Уклонение от участия в переговорах о заключении коллективного договора, соглашения либо нарушение установленного срока их заключения	Административный штраф от 1 тыс. до 3 тыс. руб.

Статья 5.29. Непредоставление информации, необходимой для проведения коллективных переговоров и осуществления контроля за соблюдением коллективного договора, соглашения.	Административный штраф от 1 тыс. до 3 тыс. руб.
Статья 5.30. Необоснованный отказ от заключения коллективного договора, соглашения	Административный штраф от 3 тыс. до 5 тыс. руб.
Статья 5.31. Нарушение или невыполнение обязательств по коллективному договору, соглашению	Административный штраф от 3 тыс. до 5 тыс. руб.
Статья 5.34. Увольнение работника в связи с коллективным трудовым спором и объявлением забастовки	Административный штраф от 4 тыс. до 5 тыс. руб.
Статья 5.39. Отказ в предоставлении гражданину информации	Административный штраф от 1 тыс. до 3 тыс. руб.
Статья 5.53. Незаконные действия по получению и (или) распространению информации, составляющей кредитную историю	Административный штраф на: должностных лиц — от 2500 до 5 тыс. руб. или дисквалификация до трех лет юридических лиц — от 30 тыс. до 50 тыс. руб.
Статья 5.55. Непредоставление кредитного отчета	Административный штраф на: должностных лиц — от 1 тыс. до 2500 руб. юридических лиц — от 20 тыс. до 50 тыс. руб.
Статья 7.1. Самовольное занятие земельного участка	Административный штраф на: должностных лиц — от 1 тыс. до 2 тыс. руб. юридических лиц — от 10 тыс. до 20 тыс. руб.
Статья 7.3. Пользование недрами без разрешения (лицензии) п. 1	Административный штраф на: должностных лиц — от 30 тыс. до 50 тыс. руб. юридических лиц — от 800 тыс. до 1 млн руб.
Статья 7.3. Пользование недрами без разрешения (лицензии) п. 2	Административный штраф на: должностных лиц — от 20 тыс. до 40 тыс. руб. юридических лиц — от 300 тыс. до 500 тыс. руб.
Статья 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 1 тыс. руб.
Статья 8.38 Нарушение правил охраны водных биологических ресурсов	Административный штраф на: должностных лиц — от 10 тыс. до 15 тыс. руб.; лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования

Продолжение табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
	юридического лица — от 10 тыс. до 15 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут. юридических лиц — от 100 тыс. до 200 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут.
Статья 8.41. Невнесение в установленные сроки платы за негативное воздействие на окружающую среду	Административный штраф на: должностных лиц — от 3 тыс. до 6 тыс. руб. юридических лиц — от 50 тыс. до 100 тыс. руб.
Пункт 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 2 тыс. до 3 тыс. руб. юридических лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут.
Пункт 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 3 тыс. до 4 тыс. руб. юридических лиц — от 30 тыс. до 40 тыс. руб. или административная приостановка деятельности на срок 90 сут.
Пункт 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 тыс. до 50 тыс. руб. лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица — от 20 тыс. до 50 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут. юридических лиц — от 500 тыс. до 1 млн руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут.
Пункт 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 строитель-	Административный штраф на: должностных лиц — от 10 тыс. до 30 тыс. руб. лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица — от 10 тыс. до 40 тыс. руб. юридических лиц — от 100 тыс. до 300 тыс. руб.

ства, 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	
Пункт 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	Административный штраф на: должностных лиц — от 10 тыс. до 30 тыс. руб. лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица — от 10 тыс. до 40 тыс. руб. юридических лиц — от 50 тыс. до 100 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут.
Пункт 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	Административный штраф на должностных лиц — от 20 тыс. до 50 тыс. руб.
Пункт 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	Административный штраф на: должностных лиц — от 1 тыс. до 2 тыс. руб. юридических лиц — от 10 тыс. до 20 тыс. руб.

Продолжение табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
Статья 11.11. Нарушение правил погрузки и разгрузки судов	Административный штраф на: должностных лиц — от 500 до 1 тыс. руб. юридических лиц — от 5тыс. до 10 тыс. руб.
Пункт 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 2 тыс. руб.
Пункт 2 ст. 14.1. Осуществление предпринимательской деятельности без специального разрешения (лицензии), если такое разрешение (такая лицензия) обязательно (обязательна)	Административный штраф на: должностных лиц — от 4 тыс. до 5 тыс. руб. с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб. с конфискацией изготовленной продукции, орудий производства и сырья или без таковой
Пункт 3 ст. 14.1. Осуществление предпринимательской деятельности с нарушением условий, предусмотренных специальным разрешением (лицензией)	Административный штраф на: должностных лиц — от 3 тыс. до 4 тыс. руб. юридических лиц — от 30 тыс. до 40 тыс. руб.
Пункт 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 4 тыс. до 5 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут. должностных лиц — от 4 тыс. до 5 тыс. руб. юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб. или административное приостановление деятельности на срок до 90 сут.
Пункт 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 2 тыс. до 3 тыс. руб. юридических лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб.

Пункт 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	Административный штраф на: должностных лиц — от 4 тыс. до 5 тыс. руб. лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица — от 4 тыс. до 5 тыс. руб. с конфискацией товаров или без таковой либо административное приостановление деятельности на срок до 90 сут. с конфискацией товаров или без таковой юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб. с конфискацией товаров или без таковой либо административное приостановление деятельности на срок до 90 сут. с конфискацией товаров или без таковой
Пункт 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	Административный штраф на: должностных лиц — от 3 тыс. до 4 тыс. руб. юридических лиц — от 30 тыс. до 40 тыс. руб.
Пункт 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)	Административный штраф на: должностных лиц — от 3 тыс. до 4 тыс. руб. юридических лиц — от 30 тыс. до 40 тыс. руб.
Статья 14.7. Обман потребителей	Административный штраф на: должностных лиц — от 1 тыс. до 2 тыс. руб. юридических лиц — от 10 тыс. до 20 тыс. руб.

Окончание табл. 2.5

Вид административного нарушения	Ответственность
Статья 14.11. Незаконное получение кредита	Административный штраф на: должностных лиц — от 2 тыс. до 3 тыс. руб. юридических лиц — от 20 тыс. до 30 тыс. руб.
Статья 14.12. Фиктивное или преднамеренное банкротство.	Административный штраф на должностных лиц — в размере от 5 тыс. до 10 тыс. руб. или дисквалификация на срок от шести месяцев до трех лет
	По п. 2. ст. 14.12. Административный штраф на должностных лиц в размере от 5 тыс. до 10 тыс. руб. или дисквалификация на срок от одного года до трех лет
Статья 14.15 Нарушение правил продажи отдельных видов товаров	Административный штраф на: должностных лиц — от 1 тыс. до 3 тыс. руб. юридических лиц — от 10 тыс. до 30 тыс. руб.
Статья 15.1. Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций	Административный штраф на: должностных лиц в размере от 4 тыс. до 5 тыс. руб. юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб.

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

2.5. Правовое регулирование в иных сферах законодательства, влияющее 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 устанавливает правовые, организационные и экономические основы таможенного права.

Предусмотренные в Таможенном кодексе РФ таможенные пошлины, НДС, акцизы и таможенные сборы оказывают существенное влия-

ние 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.

Существенное влияние на управленческий учет оказывает введение в действие с 01.07.2010 г. на территории Российской Федерации Таможенного кодекса Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 г. № 17).

Таможенная политика РФ определяет:

- эффективное использование инструментов таможенного контроля и регулирования товарообмена на таможенной территории РФ;
- защита 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».

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 управление 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 контроль) 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 работодатель обязан возмещать работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- 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.

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

- установление федеральным законом минимального размера оплаты труда (133 ТК РФ);
- меры, обеспечивающие повышение уровня реального содержания заработной платы (ст. 134 ТК РФ);
- ограничение оплаты труда в натуральной форме (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 отражением при формировании системы управленческого учета.

Глава 3
Затраты: учет и классификация

3.1. Понятие и классификация издержек, затрат и расходов

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 связанная 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:

- амортизация 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 внутризаводские 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 управленческих 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.

$$K_{рз} = \frac{T_{рз}}{T_{рда}}, \qquad (3.1)$$

где $K_{рз}$ — коэффициент реагирования переменных затрат; $T_{рз}$ — темпы роста затрат, %; $T_{рда}$ — 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 $K_{рз}$ составит:

$$K_{рз} = \frac{0}{20} = 0. \qquad (3.2)$$

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

$$K_{рз} = \frac{20}{20} = 0. \qquad (3.3)$$

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

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

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

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

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

$$K_{рз} = \frac{40}{20} = 2. \qquad (3.5)$$

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

Одновременно следует сделать выводы, что на практике издержки постоянные принято называть условно-постоянными, переменные — соответственно условно-переменными. Так, абонементная плата за телефон является постоянной частью затрат, а междугородные 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 варьируют 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 табл. 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 оказывают 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 ред. от 18.09.2006 г. № 115-н), в котором предусматривается специальный раздел III — «Затраты на производство», включающий в себя счета с 20-го по 39-й.

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, геолого-разведочных 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 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 передельный 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 другими 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 23 «Вспомогательные производства». Он предназначен для обобщения информации о затратах производства, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации, и ведет 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 нетитульных (временных) сооружений;
- добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовка, лесопиление;
- засолка, сушка 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 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 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 непосредственно с 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 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 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 завершенной 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 обслуживающему производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

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.

Организация производственного учета помимо формирования счетного 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.) приписывается 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:

- учет затрат на производство;
- учет выхода готовой продукции;
- 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:
  - ♦ определения эффективности производства;
  - ♦ контроля над затратами;
  - ♦ изыскания резервов экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
  - ♦ 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 новых 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, обусловливающих 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 рассматриваются как единый процесс формирования издержек 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 оборудования, 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.

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

1) позаказный;
2) попроцессный;
3) попередельный;
4) нормативный;
5) стандарт-кост;
6) директ-костинг;
7) АВС.

Различия в производственных условиях требуют дополнительных признаков классификации, которые помогают эффективно организовать систему учета и отличить один метод от другого (рис. 4.1).

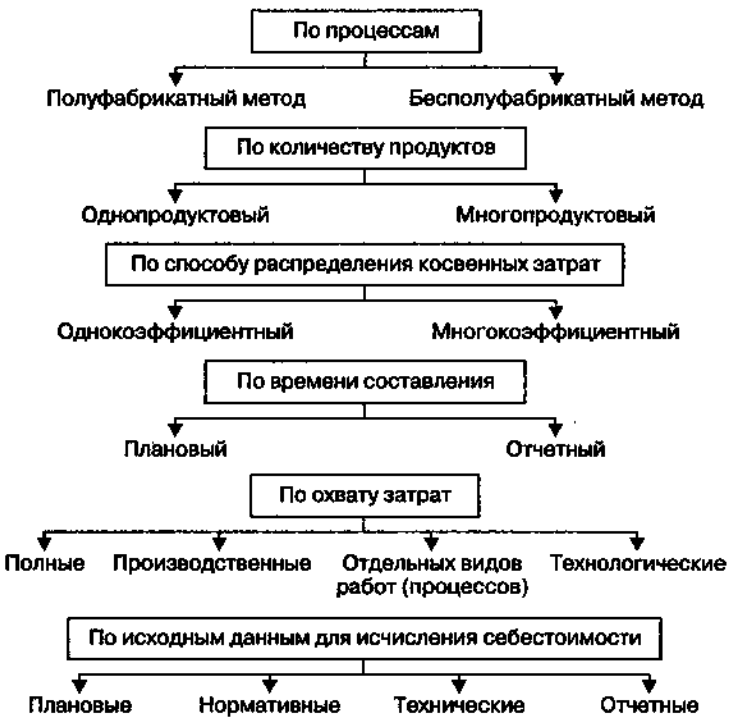

Рис. 4.1. Дополнительные признаки классификации методов производственного учета

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.

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 необходимо 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 станкочасы, 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 — 1 тыс. руб., прямые затраты на материалы — 2800 руб., стоимость обработки материалов — 200 руб.

Заказ № 2: прямые затраты на оплату труда — 1 тыс. 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 — 4 тыс. 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 — 4 тыс. 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 тыс. руб. В качестве базы для их распределения выбрана заработная плата основных производственных рабочих, которая, по оценке бухгалтерии, ожидается в сумме 50 тыс. руб.

Решение:

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.

В карточке учета издержек по заказу содержится следующая информация:

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

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 ожидаемые 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 тыс. 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 тыс. 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 обусловливается 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:

- не рассчитывать прибыль на ранних этапах выполнения контракта в связи с низкой достоверностью оценки доходов и затрат;
- проявлять осмотрительность — убытки, выявленные в отчетном периоде, должны быть отнесены к себестоимости реализованных работ этого же периода;
- 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 промежуток 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 затрат выступает конкретный вид изделия (одежды), изготавливаемого по заказу в зависимости от прейскуранта (артикул, сорт, размер и т. п.). Позаказный 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.

Позаказным 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:

- аккумулирование всех понесенных (прямых и распределяемых косвенных) затрат на отдельных производственных заказах (видах работ, изделий, партий готовой продукции, услуг и т. д.);
- аккумулирование 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. 4.2.

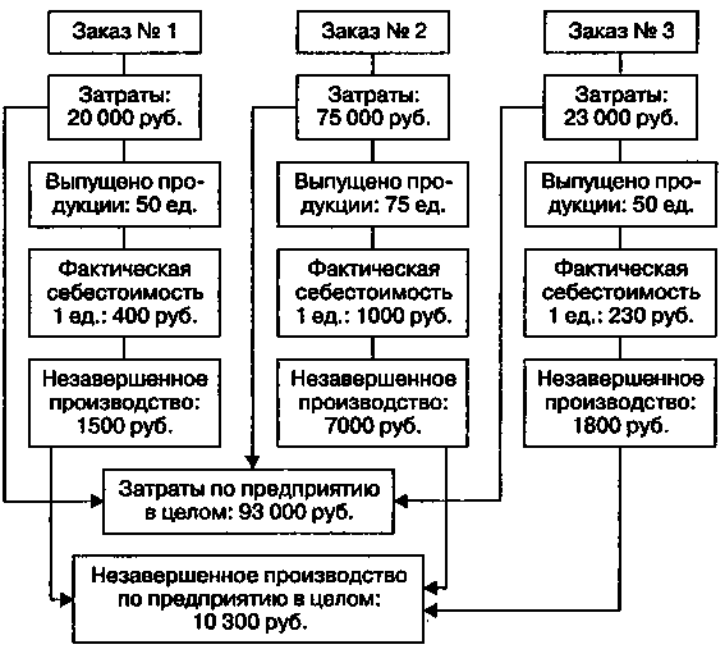

Рис. 4.2. Позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости продукции

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;
- 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** позаказного метода относятся следующие:

- 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 завершении 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.).

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

$$C_{ед} = \frac{З}{К}, \qquad (4.1)$$

где $C_{ед}$ — себестоимость единицы продукции, руб.; З — совокупные затраты за отчетный период, руб.; К — 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 (однопередельными). При добыче одного вида продукции (например, каменного угля) или выработке одного вида энергии (в частности, электриче-

ской) 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:

$$С_{ед} = (З_{пр} + З_{упр}) / К_{пр} + К_{упр}, \quad (4.2)$$

где $С_{ед}$ — полная себестоимость единицы продукции, руб.; $З_{пр}$ — совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.; $К_{пр}$ — количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде; $З_{упр}$ — управленческие и сбытовые издержки отчетного периода, руб.; $К_{упр}$ — 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 ($З_{пр}$) и удельная производственная себестоимость единицы продукции; на втором — вычисляются сумма управленческих и сбытовых расходов по реализации ($З_{упр}$) и удельные управленческие затраты на единицу реализованной продукции; на третьем — полученные показатели суммируются и определяется полная себестоимость единицы реализованной продукции ($С_{ед}$).

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:

$$С_{ед} = З^1_{пр} / К^1 + З^2_{пр} / К^2 + ... + З^n_{пр} / К^n + З_{упр} / К_{упр}, \quad (4.3)$$

где $З^1_{пр}, З^2_{пр}, ..., З^n_{пр}$ — совокупные производственные издержки каждого передела, руб.; $К^1, К^2, ..., К^n$ — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.; $З_{упр}$ — управленческо-сбытовые расходы отчетного периода, руб.; $К_{упр}$ — 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

$$С_{ед} = З_м + З^1_{доб} / К^1 + З^2_{доб} / К^2 + ... + З^n_{доб} / К^n + З_{упр} / К_{упр}, \quad (4.4)$$

в которой $С_{ед}$ — полная себестоимость; $З^1_{доб}, З^2_{доб}, ..., З^n_{доб}$ — добавленные затраты каждого передела, руб.; $З_{упр}$ — управленческо-сбытовые расходы отчетного периода, руб.; $К^1, К^2, ..., К^n$ — количество полуфабрикатов, реализованных в отчетном периоде каждым переделом, шт.; $К_{упр}$ — количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде, шт.

Пример 3

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 тыс. ед. продукции.

Условно допускаем, что местом потребления сырья и материалов является первый передел ($П_1$). Реализация осуществляется после полной обработки, т. е. после стадии $П_3$.

Решение:

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

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

Полная себестоимость реализованной продукции составит 3504 тыс. руб.

Как следует из данных расчета, на выходе из передела $П_1$ себестоимость полуфабриката равна 100 + 16,7 = 116,7 руб., из передела $П_2$ — соответственно 116,7 + 27,3 = 144 руб., из передела $П_3$ – 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 × 116,7 = 205,66 тыс. руб.;

$П_2$ – 22 000 × 144,0 = 152,78 тыс. руб.;

$П_3$ – 20 000 × 194,0 = 103,09 тыс. руб.

Запасы полуфабрикатов:

$П_1$: 1000 шт. × 116,7 = 116,7 тыс. руб.,

$П_2$: 1000 шт. × 144,0 = 144,0 тыс. руб.

Запасы готовой продукции: 2000 шт. × 194,0 = 388,0 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 единица-

ми 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;
- аккумулирование 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 промышленно-

сти 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), которое 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. 4.3.

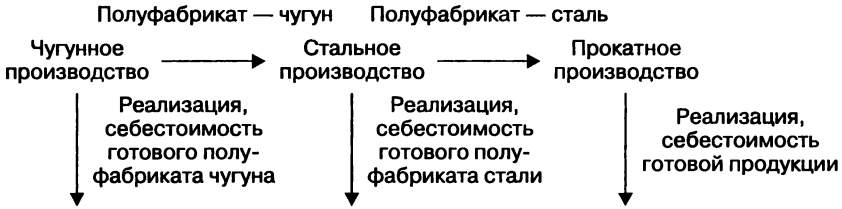

Рис. 4.3. Схема попередельного метода учета затрат и калькуляции себестоимости (на примере металлургической промышленности)

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. 4.4.

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.

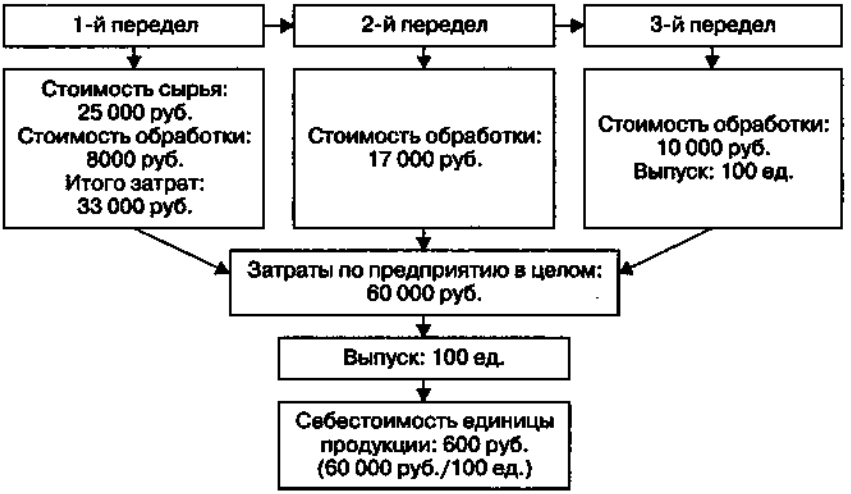

Рис. 4.4. Попередельный бесполуфабрикатный метод учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции

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 наслоение в учете издержек организации называется внутризаводским 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 (предел, 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 внутризаводского 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 заключаются 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:

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

трат труда и т. д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, подтверждающие перерасход.

- *Положительные отклонения* — экономия, достигнутая при раскрое 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 раскрое 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.
- учет фактических затрат по объектам учета с делением их на затраты по нормам, отклонениям от норм и изменениям норм;
- 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:

$$Ф_с = Н_с + (-)\ О_н + (-)\ И_н, \qquad (4.5)$$

где $Ф_с$ — фактическая себестоимость; $Н_с$ — нормативная себестоимость; $О_н$ — отклонения от норм: (–) — экономия, (+) — перерасход; $И_н$ — 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:

- нормативная себестоимость единицы продукции — 1180 руб.,
- выпуск — 500 ед.,
- затраты отчетного месяца составили перерасход в сумме 10 тыс. руб.,
- экономию — в сумме 4 тыс. руб.,
- незавершенное производство на начало месяца — 100 ед.,
- нормативная себестоимость за 1 ед. незавершенного производства — 1230 руб.

Требуется определить фактическую себестоимость всего выпуска и единицы продукции.

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

Отклонения от норм: экономия — 4 тыс. руб., перерасход — 10 тыс. руб.

Стоимость незавершенного производства по старым нормам:

1230 руб. × 100 ед. = 123 000 руб.

Стоимость незавершенного производства по новым нормам:

1180 руб. × 100 ед. = 118 000 руб.

Таким образом, изменения норм по незавершенному производству составляют + 5 тыс. руб. (123 000 – 118 000).

Фактическая себестоимость выпуска составила

590 000 + 10 000 – 4000 + 5000 = 601 000 руб.

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

Нормативная себестоимость выпуска составляет 590 тыс. руб.

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

Индекс экономии: 4000 / 590 000 × 100 = –0,7%.

Индекс перерасхода: 10 000 / 590 000 × 100 = +1,7%.

Индекс изменений норм: 5000 / 590 000 × 100 = +0,8%.

Фактическая себестоимость единицы продукции составляет

1180 + (1,7% от 1180) – (0,7% от 1180) + (0,8% от 1180) =
= 1180 + 20,1 – 8,3 + 9,44 = 1201,24 руб.

Таким образом, фактическая себестоимость единицы продукции составила 1202,4 руб., всего выпуска — 601 тыс. руб. (см. п. 4), плановые значения — соответственно 1180 и 590 тыс. 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 — получению 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 гг. 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 сдельных и повременных 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 установление 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 они 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):

- под влиянием первого фактора — расхода материалов (*$Р_м$):

$$*Р_м = (УР_ф - УР_с) \times ЦМ_ф = *УР \times ЦМ_ф, \quad (4.7)$$

где *$Р_м$ — отклонение фактического расхода материалов от стандартного на единицу изделия; $УР_ф$ и $УР_с$ — удельный расход материалов на единицу изделия фактический и стандартный соответственно; $ЦМ_ф$ — фактическая цена материалов на одно изделие;

- под влиянием второго фактора — стандартной цены на материалы (*МЦ):

$$*МЦ = (ЦМ_ф - ЦМ_с) \times УР_с = *ЦМ \times УР_с, \quad (4.8)$$

где $ЦМ_ф$ и $ЦМ_с$ — соответственно фактическая и стандартная цена за единицу материалов;

- общая сумма отклонений по материальным затратам (*ОМ) определяется как совокупное влияние обоих факторов:

$$*ОМ = *Р_м + (-) \times *МЦ \quad (4.9)$$

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 затрат от стандартных 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 — от-

дела 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

Исходные данные.

Данные бюджета:

- стандартный удельный расход сырья ($УР_с$) — 100 кг;
- стандартная цена за единицу сырья ($ЦМ_с$) — 20 руб.;
- материальные затраты составляют ($МЗ_с$) — 20 × 100 = 2000 руб.;
- объем продаж — 8 ед. готовой продукции.

Фактические данные:

1) фактический удельный расход сырья ($УР_ф$) — 90 кг;

2) фактическая цена за единицу сырья ($ЦМ_ф$) — 30 руб.;

3) материальные затраты составляют ($МЗ_ф$) — 30 × 90 = 2700 руб.;

4) объем продаж — 6 ед. готовой продукции.

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 ($*Р_м$):

$*Р_м$ = *УР*ЦФм = (90 – 100) × 30 = –300 руб. — это экономия материальных затрат.

Определение отклонения затрат на материалы под влиянием цены на сырье (*ЦМ):

*МЦ = *ЦМ × $УР_с$ = (30 – 20) × 100 = 1000 руб. — это перерасход материальных затрат под влиянием роста цены.

Общее отклонение составляет

*ОМ = –300 + 1000 = 700 руб. — перерасход.

Он вызван только ростом рыночных цен на сырье.

Материальные затраты фактические составят:

МЗ = 2000 + 700 = 2700 руб.

Однако здесь не выполнена корректировка на изменение объема продаж

ОП = 8 – 6 = 2 ед. — снижение объема.

Анализ отклонений материальных затрат с корректировкой на объем продаж.

Необходимо проанализировать это же отклонение материальных затрат с корректировкой на изменение объема продаж. При корректиров-

ке материальных затрат на объем продаж стандартные материальные затраты составят

$$МЗ_с = 2000 : 8 \times 6 = 1500 \text{ руб.}$$

$\Delta Р_м$ по откорректированному объему продаж составит

$$\Delta Р_м = (90 - \frac{100}{8} \times 6) \times 30 = (90 - 75) \times 30 = 450 \text{ руб.}$$

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.

$$\Delta МУ = (30 - 20) \times \frac{100}{8} \times 6 = 750 \text{ руб.}$$

Общее изменение материальных затрат с учетом корректировки на объем составит

$$\Delta ОМ = 450 + 750 = 1200 \text{ руб.}$$

Материальные фактические затраты на откорректированный объем продаж составляют

$$МЗ_ф = 1500 + 450 + 750 = 2700 \text{ руб.}$$

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):

$$*ОМ = 700 \text{ руб.},$$
$$*РМ = -300 \text{ руб. (экономия)},$$
$$*ЦМ = 1000 \text{ руб.},$$
$$МЗ_ф = 2700 \text{ руб.},$$
$$МЗ_с = 2000 \text{ руб.},$$
$$*ОМ = 700 \text{ руб.}$$

Второй случай (с корректировкой):

$$*ОМ = 1200 \text{ руб.},$$
$$*РМ = 450 \text{ руб. (перерасход)},$$
$$*ЦМ = 750 \text{ руб.},$$
$$МЗ_ф = 2700 \text{ руб.},$$
$$МЗ_с = 1500 \text{ руб.}$$

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 производством 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.

Одна 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 «Teikostenrechnung» или «Grenzkostenrechnung», т. е. учет частичных либо ограниченных затрат, или «Deckungsbeitragsrechnung» — учет суммы покрытия; в Великобрита-

нии ее называют еще «marginal 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 больший 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.

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 объема производства, затрат и дохода, 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 контролируемыми.

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 обусловливает 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:
   - устанавливать цену на новую продукцию;
   - оперативно изменять цены под влиянием конкуренции;

- своевременно обновлять оборудование для производства отдельных видов продукции;
- решать вопрос о целесообразности открытия собственного производства;
- изменять при необходимости производственные мощности предприятия;
- 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 — при-

быль, 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 объема производства, затрат и доходов 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 замедляют 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 отчетностей 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 по-

несенных 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 потребитель ресурсов, как это вытекает из традиционных подходов к калькуляции себестоимости, а процессы, направленные на производство данной продукции. Продукция является не при-

чиной появления затрат, а причиной операций, в результате которых и возникают затраты.

Продукт — это результат выполнения конкретной последовательности операций, в каждой из которых задействованы различные ресурсы. Потому 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 относят на вид продукции также прямым или косвенным путем.

Цель функционального метода учета — установить более точную взаимосвязь накладных расходов и динамики объема продукции.

В результате применяемого в АВС 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 АВС.

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 АВС 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 АВС 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 АВС.

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 АВС, 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, временны́х 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, рассчитывают ставку 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 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 АВС. 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 вариантные расчеты 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 АВС должен быть больше, чем расходы на ее внедрение и функционирование.

Систему АВС 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 использовании 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:

- транзакционные;
- временные;
- 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 специальной 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 связаны данная операция, процесс.

Этап 4. В нем 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 АВС 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 выполняется:

- оптимизация прибыли в целом;
- 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:

$$Z = Z_{\text{пост}} + Z_{\text{перемен}}, \tag{4.11}$$

или в расчете на одно изделие:

$$Z = (C_0 + C_i) \times x, \tag{4.12}$$

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 — 56 000 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 — 136 000 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 56 000 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 большое 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:

- производительность станка — 6 тыс. блистеров в час;
- восьмичасовая его загрузка позволяет производить 48 тыс. блистеров ежедневно, или 960 тыс. блистеров ежемесячно;
- заключив договор с заводом-изготовителем, фирма получит возможность приобретать нефасованные таблетки анальгина по низкой цене — 500 руб. за мешок;
- для обеспечения восьмичасовой загрузки станка потребуется 480 мешков в месяц, что обойдется фирме в 240 тыс. руб.;
- в соответствии с существующими предельными наценками фирма имеет право реализовывать таблетки анальгина (0,5 × 10) не дороже чем 1 руб. 56 коп.;
- ежемесячная выручка составит 960 000 × 1 руб. 56 коп. = 1 497 600 руб.

Рассмотрим приростные показатели проекта на месяц.

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 (стр. 1 – стр. 2)	145,6

Сравнивая данные табл. 4.3 и 4.4, легко рассчитать срок окупаемости капитальных вложений:

$$925{,}0 / 145{,}6 = 6{,}4 \text{ мес.}$$

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:

- блистирования таблеток разных наименований;
- 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. Оценочные 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:

- началась предвыборная кампания в городе, и предприятию «Б» предписано перевозить льготную категорию граждан бесплатно;
- конкуренты сожгли один автобус предприятия «Б»;
- водители купили другие марки автобусов, решая свои собственные задачи, лоббируя закупку автобусов конкретной марки;
- выявлено, что цена на автобусы «ПАЗ» декларировалась как самая низкая, однако она превышала аналогичную стоимость данной марки;
- один купленный автобус имел много недостатков, и его пришлось разобрать на запчасти;
- оставшиеся автобусы постоянно находились в ремонте;
- рыночная стоимость «ПАЗов» после года эксплуатации (в связи с недостаточностью моторесурсов автобусов) не покрывала и трети общей задолженности автокомпании;
- возникли проблемы с приобретением запасных частей, их стоимостью, надежностью и т. д.;

- часть инвестиционных денег ушла на оплату банковских услуг;
- 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 состояли три заместителя, главный инженер, секретарь, медсестра, шесть техников. Существенные расходы составили средства, направленные на закупку компьютеров, оргтехники, телевизоров, холодильника, сотовых телефонов и т. д.;
- 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;
- анализ полугодовой деятельности предприятия выявил, что доходы «раскатанного маршрута» из восьми работающих автобусов с трудом позволяют возвращать лишь проценты по полученному кредиту;
- источники возврата основного долга у инвестиционной компании «А» отсутствуют;
- процентная ставка банка плюс процентные ставки инвестиционной компании, казавшиеся в начале проекта невысокими, в сумме составили 6% в месяц от дохода;
- возникла форс-мажорная ситуация: перспектив возврата полученного кредита не оказалось, но каждый участник инвестиционного проекта получил свои выгоды:
- банковские служащие щедро вознаграждены,
- поощрены посредники (уговорившие купить «ПАЗики»),
- глава администрации в преддверии выборов выступил радетелем малообеспеченных,
- два бывших водителя в полной мере оценили достоинства выступать в роли директоров с секретаршами и немалыми окладами,
- 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

$$Э_г = (Э_б - Э_с), \quad (4.13)$$

где $Э_г$ — годовая экономия, или перерасход, руб.; $Э_б$ — планируемые затраты по проекту или базисному периоду, руб.; $Э_с$ — фактические затраты сопоставимого проекта, руб.

2. Единовременные (капитальные) затраты. Они рассчитываются по формуле

$$E_р = Э_г/К, \quad (4.14)$$

где $E_р$ — коэффициент эффективности единовременных (капитальных) затрат; К — единовременные затраты на внедрение вычислительной техники.

3. Срок окупаемости затрат (в годах). Он рассчитывается по формуле

$$T_0 = К / Э_г, \quad (4.15)$$

в которой T_0 — период окупаемости затрат (лет, месяцев).

4. Годовой экономический эффект от автоматизации комплекса задач. Он рассчитывается следующим образом:

$$Э_{эф} = Э_г - E_н \times К, \quad (4.16)$$

где $E_н$ — коэффициент экономической эффективности капитальных вложений.

В условиях рыночной экономики $E_н$ 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.

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:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда;
- 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, простои 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 (проценты 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 гр. 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
А(+)	281,53	0,10	309,68
А(–)	301,98	0,10	332,18
Б(+)	351,03	0,15	403,68
Б(–)	413,67	0,15	475,95

При определении цены необходимо:

- рассмотреть возможность установления предполагаемой цены;
- провести ценовой анализ;
- осуществить дополнительную корректировку себестоимости с учетом маркетинговой ценности;
- 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 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, превышаю-

щих 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:

- реализация на экспорт продукции собственного производства;
- 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, неофициальные 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, 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 расходованием 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) ориентирована 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. Структуру каналов сбыта.
6. Контингент потребителя (покупателя) продукции, работ, услуг.
7. Состояние расчетов с потребителями (покупателями) и структуру 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. Используются при принятия решений и стратегического планирования.

Независимо от того, к какому классу организационно-правовой формы относится предприятие (организация), 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:

   $$\text{ТрП} > \text{ТрВ} > \text{ТрВБ},$$

   где ТрП — темп роста прибыли; ТрВ — темп роста выручки; ТрВБ — 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 роль в управленческом учете

7.1. Основы планирования и виды бюджетов

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.

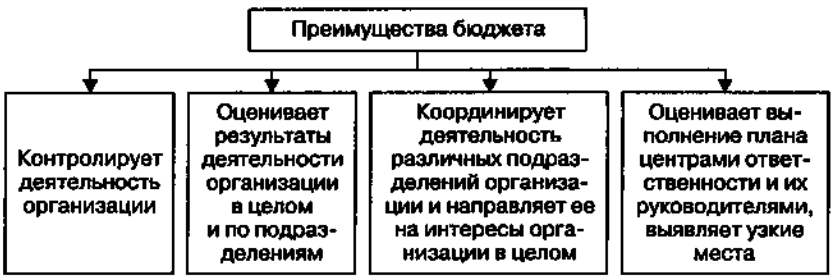

Рис. 7.1. Основные преимущества бюджета

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 возникшие 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 где необходимо оперативное вмешательство со стороны менеджера.

Процесс составления организацией бюджета представлен на рис. 7.2.

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?
- С помощью каких ресурсов (включая и финансовые) эти результаты могут быть достигнуты?

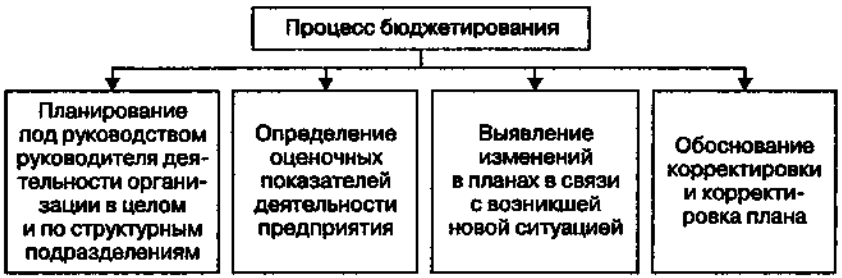

Рис. 7.2. Основы элементов процесса бюджетного планирования

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 с позиции как хозяйственной, так и финансовой деятельности. Значение планирования определяется следующим:

- деятельностью предприятия в хозяйственных и финансовых показателях: численностью работающих, производственными мощ-

ностями, 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 вы-

полнения 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:

- генеральный бюджет и частные;
- 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, к 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;
- политику 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 организа-

ции, 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).

При сравнении фактических и плановых показателей определяется величина отклонения от статического бюджета. Она рассчитывается как разница между прогнозируемой и фактически полученной прибылью. По данным табл. 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% генерального бюджета. 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 реализации, 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

$$180\,000\,000 / 18\,000 = 10\,000 \text{ руб.}$$

Умножив их на фактически достигнутый объем реализации, получим: $10\,000 \times 14\,000 = 140\,000\,000$ 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 тыс. / / 18 тыс. = 31 тыс. руб. Фактически реализовано 14 тыс. ед. продукции, следовательно, объем реализации по гибкому бюджету равен

$$31\,000 \times 14\,000 = 434\,000\,000 \text{ руб.}$$

Вывод: за счет сокращения объема продаж произошло снижение выручки на 124 000 руб. (558 000 – 434 000).

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
	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

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

$$\pm\Delta\text{П}Q = (Q_{\text{т.б}} - Q_{\text{ст.б}}) \times \text{МД}^{\text{П}}, \qquad (7.1)$$

где $\Delta\text{П}Q$ — отклонения прибыли в зависимости от объема реализации; $Q_{\text{т.б}}$ — количество реализации продукции по гибкому бюджету; $Q_{\text{ст.б}}$ — фактический объем реализованной продукции по статистическому бюджету; $\text{МД}^{\text{П}}$ — запланированная величина маржинального дохода.

Подставляя числовые значения примера, получим

$$\pm\Delta\text{П}Q = (14\,000 - 18\,000) \times 18{,}4 = -36\,800 \text{ руб.}$$

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

$$\pm\Delta\text{ЦПР} = (\Phi\text{Ц}_р - \text{Ст.Ц}_р) \times \Phi QИ_р, \qquad (7.2)$$

где ±ΔЦПР — отклонение по цене приобретения ресурсов; $\Phi\text{Ц}_р$ — фактическая цена ресурсов; Ст. $\text{Ц}_р$ — стандартная цена приобретения ресурсов; $\Phi QИ_р$ — фактический объем использованных ресурсов.

Третий уровень. Он предполагает анализ и оценку степени эффективности использования ресурсов, которые рассчитываются по формуле

$$\pm\Delta\text{П} = (\Phi QИ_р - \text{П}QИ_р) \times \text{Ст.Ц}_р, \qquad (7.3)$$

где ±ΔП — отклонение по производительности; $\Phi QИ_р$ — фактический объем использования ресурсов; $\text{П}QИ_р$ — планируемый объем использованных ресурсов; $\text{Ст.Ц}_р$ — 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, 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:

- планирование — определение будущих целей;
- 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 неосновным 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 «X»	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 *X*	продукт *Y*
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.

Здесь материалы А и Б используются для производства товара *X*, а материалы А, Б и В — товара *Y*.

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 *X*	470 000	–	600 000
	товара *Y*	151 200	292 000	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

Своевременность и планомерность поставок товаров зависят 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 *X* 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 *X*	150 000	208 000
	товара *Y*	93 600	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[1]

[1] 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	Заработная плата вспомогательного персонала	800 000
2	Заработная 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	80 000
	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 (стр. 3 + стр. 4 + стр. 5).
7. Незавершенное производство за весь период (стр. 2 + стр. 6).
8. Незавершенное производство на конец периода.
9. Себестоимость реализованной продукции (стр. 7 – стр. 8).
10. Себестоимость продукции, готовой к реализации (стр. 1 + стр. 9).
11. Запасы готовой продукции на конец периода.
12. Себестоимость реализованной продукции (стр. 10 – стр. 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.

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 ($Т_б$) производится по следующей формуле:

$$Т_б = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Цена единицы продукции} - \text{Переменные издержки на единицу продукции}} =$$

$$= \frac{50\ 000\ 000}{104\ 000 - 65\ 000} = 1282 \text{ ед.}$$

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.

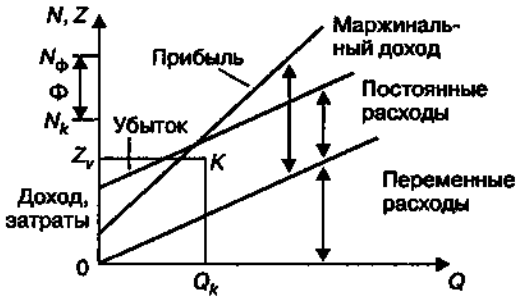

Рис. 8.1. График взаимосвязи показателей объема производства, затрат и прибыли: N — объем производства продукции в стоимостном выражении; Z — полная себестоимость продукции (затраты на производство); Z_v — переменные расходы; К — точка критического объема производства; Q_k — критическое количество единиц продукции; N_k — критический объем выручки (порог рентабельности, точка безубыточности); $N_ф$ — фактический объем выручки; Ф — 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 1 тыс. руб., и тогда возникает потребность в увеличении объема выпускаемой продукции, чтобы не произошло снижения прибыли.

$$Т_б = \frac{50\ 000\ 000}{103\ 000 - 65\ 000} = 1315 \text{ ед.}$$

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

$$\text{УПР} = \frac{\text{Прогнозируемый объем продаж} - \text{Объем продаж, соответствующий точке безубыточности}}{\text{Прогнозируемый объем продаж}} =$$

$$= \frac{187\,000\,000 - 133\,328\,000\ (1282 \times 104)}{133\,328\,000} = 29\%.$$

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 8

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):

$$\text{ВД} = (16\,000 \times 0{,}6) + (10\,000 \times 0{,}4) = 13\,600 \text{ руб.}$$

Затем определяем точку безубыточности

$$T_б = \frac{\text{Постоянные издержки}}{\text{Суммарный взвешенный доход на единицу продукции}} = \frac{80\,000\,000}{13\,600} = 5882 \text{ ед.}$$

Пример 9

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 ($ОТ_б$) 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.	30 000			

$$ОТБ = \frac{\text{Постоянные расходы}}{\text{Обобщенный уровень дохода от объема продаж}} = \frac{30\,000\,000}{57,9} = 51\,813\,000 \text{ руб.}$$

Далее определяется точка безубыточности для каждого продукта (умножаем обобщенные значения точки безубыточности на валовую прибыль в процентах выручки от продаж соответствующего продукта):

$$А = 51\,813 \times 0,286 = 14\,819 \text{ тыс. руб.},$$

$$Б = 51\,813 \times 0,500 = 25\,906 \text{ тыс. руб.},$$

$$В = 51\,813 \times 0,214 = 11\,088 \text{ тыс. руб.}$$

8.2. 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 помощью графического построения.

Пример 10

Цена продукции принята на уровне 24 тыс. руб. за единицу.

Максимальный объем производства при имеющихся у фирмы мощностях составляет 16 тыс. ед.

Максимальная выручка от продаж при полном использовании мощностей может составить соответственно 304 млн руб. Однако прогноз продаж дает оценку максимума на уровне 10 тыс. 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 тыс. 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 6 тыс. 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

$$BSV = \frac{FS}{P - VS}, \quad (8.1)$$

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 тыс. руб. и соответствует безубыточная сумма выручки от реализации 6 млн руб. (2500 шт. × × 24 000 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 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 подразделений 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 фор-

мируется 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:

- ликвидность предприятия;
- отклонение плановых величин от фактических данных, причины отклонений;

- прогноз развития событий;
- мероприятия по снижению затрат.

Особое внимание уделяется:

- планированию инвестиций;
- введению инноваций;
- 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.

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 прибыли, рентабельности, эффективности деятельности при заданном уровне ликвидности.

Функции контроллинга зависят от поставленных перед организацией задач, целей 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.

   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 степень 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 временно́м 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 выполняют руководитель фирмы или его заместитель.

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 гг. показала американским предпринимателям значимость *управленческого учета* и *планирования* для обеспечения выживаемости предприятия в долгосрочной перспективе. Середина 1930-х гг. 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 «Controllership Foundation» (в настоящее время — «Financial Executives Research foundation»).

В Германии в 30–40-е гг. 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 гг. 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 гг. 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 гг., 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.

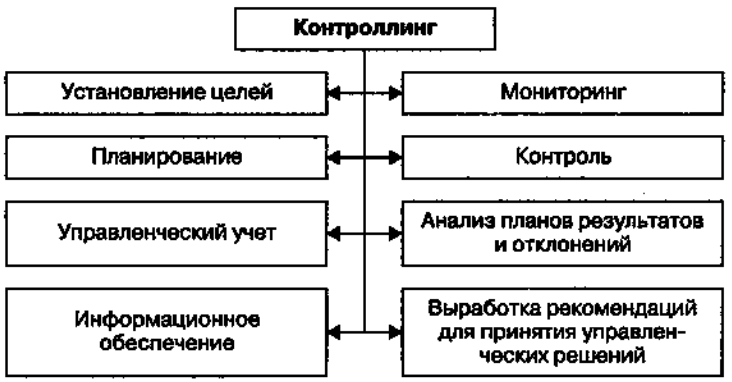

Рис. 9.1. Структура контроллинга

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 предприятия, 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 как элемент системы контроллинга 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. Чем больше информации, тем более разнообразной может быть реакция объекта управления. Применительно к предприятию это означает, что чем более изменчива экономическая среда, тем больше информации нужно для эффективного управления.

Управлять, не владея информацией, сегодня невозможно. Одна из основных задач контроллинга — информационная поддержка управления.

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 требований 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.

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.

На основании всей собранной информации система контроллинга осуществляет контроль. Однако контроллинг не тождествен 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).

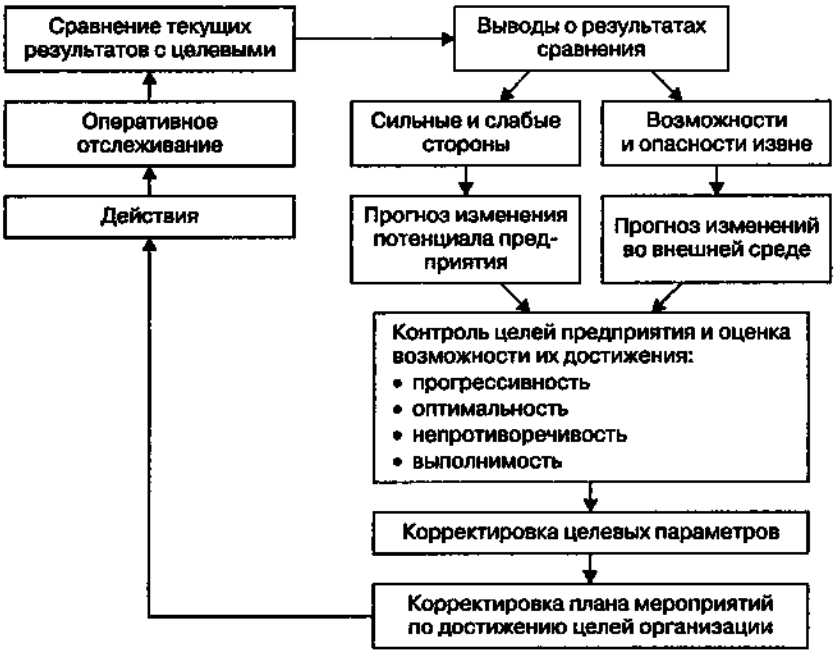

Рис. 9.2. Модель мониторинга

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.*

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:

- в отраслевых либо рабочих планах счетов, разработанных на базе типового плана;
- в отраслевых инструкциях по учету затрат и калькулированию себестоимости;
- 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 пять 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 в себя:

- путевое хозяйство, которое играет важную роль для водного, железнодорожного, автомобильного и воздушного транспорта;
- транспортные технические средства (суда, самолеты, локомотивы, вагоны и т. д.);
- сопутствующие хозяйства (для речного и морского транспорта — портовое хозяйство, для железнодорожного — станции и железнодорожные вокзалы, для автомобильного — автовокзалы и т. д.);
- 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 необходимо-

сти 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 портальных, козловых и мостовых кранов);
- эксплуатация объектов газового хозяйства и др.

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 ведет к несовпадению объектов учета и объектов калькулирования.

Объектами учета затрат на железнодорожном транспорте в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 18.05.2001 г. № 384 «О Программе структурной реформы в железнодорожном транспорте» являются:

- 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;
- 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.

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 пароходств;
- 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 08.03.2003 г. № ВА-6/152) являются:

- транспортные суда (пассажирские и грузопассажирские, самоходные сухогрузные и нефтеналивные);
- вспомогательные суда (на перевозках);
- пассажирские вокзалы, дебаркадеры;
- перегрузочные работы (включая добычу и производство нерудных строительных материалов (НСМ), добыча минерально-строительных материалов из русел рек);
- вспомогательные производства;
- управление и обслуживание производства.

Объектами калькуляции в соответствии с Отраслевой формой бухгалтерской отчетности, утвержденной Департаментом речного транспорта 18.01.2003 г. по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации, являются:

- перевозки пассажиров;
- перевозки сухогрузов;
- перевозки нефтегрузов наливом;
- лесные грузы в плотах;
- 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 различных 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 строительно-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:

- затраты, вызванные использованием природного сырья, в части затрат на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню; плата за воду, забираемую из водохозяйственных систем;
- затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, а также с улучшением качества строительства;
- 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), каж-

дый из которых имеет специфику в составе затрат и методике калькуляции себестоимости;

- наличие земельных угодий и права собственности на сельскохозяйственные земли.

Эти особенности отражаются:

- в первичных учетных документах (существует альбом унифицированных отраслевых форм первичной учетной документации, который применяется наряду с типовым альбомом);
- в отраслевом Плане счетов, утвержденном Министерством сельского хозяйства Российской Федерации и введенным в действие с 1 января 2000 г.;
- основными его особенностями являются раздельный 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: 11.1 «Молодняк животных», 11.2 «Животные на откорме», 11.3 «Птица», 11.4 «Звери», 11.5 «Кролики», 11.6 «Семьи пчел», 11.7 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам», 11.8 «Скот, принятый от населения для продажи», 11.9 «Скот, переданный в переработку»; к счету 20 «Основное производство» открываются субсчета: 20.1 «Растениеводство», 20.2 «Животноводство», 20.3 «Промышленные производства», 20.4 «Прочие основные производства» и др.);
- в отраслевых формах бухгалтерской и статистической отчетности.

К *отраслевым специализированным формам отчетности* относятся:

- численность и заработная плата работников сельскохозяйственной организации (форма № 5-АПК);
- основные показатели (форма № 6-АПК);
- реализация продукции (форма № 7-АПК);
- затраты на основное производство (форма № 8-АПК);
- производство и себестоимость продукции растениеводства (форма № 9-АПК);
- наличие животных (форма № 15-АПК);
- баланс продукции (форма № 16-АПК);
- 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:

- деление затрат на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные);
- калькулирование себестоимости продукции по ограниченным (частичным) затратам;
- 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 балáнса. 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 Р51-303-99).

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-сбытовым 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:

- счет 41 «Товары»;
- счет 42 «Торговая наценка»;
- 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 порожняя»: 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 накидки 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;
- расходы на аренду и содержание зданий и оборудования; инвентаря и т. д.;
- амортизация основных средств;
- расходы на ремонт основных средств;
- износ санитарной и специальной одежды, столового белья и посуды;
- расходы на топливо и электроэнергию;
- расходы на водоснабжение;
- расходы на хранение и подсортировку продуктов;
- расходы на рекламу;
- затраты на уплату процентов по займам;
- потери товаров (убытки от недостач, потери от порчи сверх норм естественной убыли) и технологические отходы;
- 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:

- счет 20 «Затраты процесса производства»;
- счет 44 «Затраты процесса обращения».

Цена на продукцию общественного питания в качестве прямых затрат включает только стоимость сырья, остальные ее элементы (из-

держки 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:

- в кладовой — счет 41.1 «Товары на складах»;
- в производстве — счет 20 «Основное производство»;
- 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
Управление затратами и затратное ценообразование

11.1. Управленческий учет и анализ в принятии решений в коммерческой (предпринимательской) деятельности

Предпринимательская и управленческая виды деятельности предполагают систематическое принятие решений по возникающим проблемам в деятельности организации.

К основным проблемам следует отнести:

- объем производства (продаж);
- ассортимент выпускаемой продукции и продаж;
- освоение новой продукции и ее технико-экономическое обоснование;
- управление затратами;
- управление запасами;
- формирование ценовой политики — одной из важнейших проблем экономики организации.

Объем производства (продаж), ассортимент выпускаемой продукции и продаж, освоение новой продукции и ее технико-экономическое обоснование, объем необходимых капитальных вложений излагаются в параграфе 11.7.

Управление затратами и запасами, тесно взаимоувязанными, и составляют основу экономического потенциала цены.

Управление запасами — нацелено на контроль за фактической величиной материальных запасов и связанных с ними затрат. В данном случае необходимо определить оптимальный размер запасов, а затраты в данной категории деятельности привести к минимуму.

С целью контроля и уменьшения затрат рекомендуется количество контролируемых показаний привести к минимуму, который может предполагать следующий набор мониторинговых показателей, а именно:

- количество заказов за планируемый период (пятилетний, годовой, квартальный и месячный);
- срочность (длительность) страховых циклов;
- срок времени поставки, изготовления внутрипроизводственных перевозок;
- длительность циклов хранения на складе;
- объем товарных запасов на складе, из них ликвидных и неликвидных;
- количество складских помещений, их загруженность и затраты, связанные с их функционированием;
- наличие в организации сбытовой политики, выделяя ценообразование.

Продолжительность (длительность) циклов хранения на складе обусловлена:

- корректировкой размера заказываемых партий;
- сроком использования материалов в ближайший период после их поступления на склад или места хранения;
- сведением к минимуму сроков между отдельными поступлениями и выдачами.

Основными организационными мероприятиями по регулированию объема запасов и сокращению затрат, связанных с минимизацией затрат, являются:

- оптимизация заказываемых партий и объем страхового запаса;
- систематический контроль за экономичным минимумом циклов в незавершенном производстве;
- наличие оперативного графика использования партий товаров в наиболее короткие сроки после их производства и получения для реализации;
- доведение до минимума количества товаров на каждом складе и максимальное использование складских помещений;
- использование минимального количества складских емкостей (площадей).

Важное место в реализации указанных мероприятий занимает метод бюджетирования, который предполагает определение достаточной потребности денежных средств на указанные выше цели.

Следует отметить, что на финансовое состояние существенное влияние оказывает цена товара, работ и услуг, где прослеживается тесная связь между объектом производства и прибылью.

Одновременно прослеживается и существует тесная связь между объемом производства, прямыми (переменными) затратами на единицу и постоянными (общими) на единицу изделия.

На хозяйственно-производственный потенциал существенное влияние оказывает инвестиционная деятельность, направленная на:

- расширение бизнеса;
- модернизацию;
- деструктуризацию;
- техническое перевооружение и т. д.

Решение об инвестиционной деятельности должно приниматься с учетом интересов всех участников инвестиционного проекта.

Указанное решение об инвестициях напрямую зависит от соотношения доходов и затрат, где четко должно быть прописано:

- снижение прямых издержек;
- снижение постоянных (косвенных) издержек.

Любые инвестиции предполагают инновации, а инновационный менеджмент зиждется на: 1) науке; 2) производстве; 3) продукте.

Очень важно различать вид инвестиций, то ли это активные, то ли это пассивные. Такой подход обусловлен стратегическим планированием.

11.2. Порядок составления стратегического плана

Грамотный стратегический план — это последовательный долгосрочный обзор потенциального состояния бизнеса и экономической конъюнктуры, где должен содержаться ответ на вопрос: «Какие изменения фирма должна произвести?» Подобные планы предусматриваются в пятилетних планах, а годовые бюджеты привязываются к долгосрочным целям фирмы (организации).

Стратегический план начинается с формулирования мысли: как вы понимаете свое призвание и бизнес и зачем он существует.

В стратегическом плане необходимо предусматривать следующие разделы:

1. Маркетинговый.
2. Качество товаров, услуг.
3. Ценовая политика.
4. Выделение главных приоритетов развития.

С другой стороны, типичными направлениями для анализа являются:

- рынки;

- правительство и его направления;
- отрасль и конкуренты;
- техника;
- культура;
- экономика;
- демография;
- клиентура;
- инструкция по уточнению первоочередных направлений по выявлению: что принесут изменения для бизнеса, какие затраты увеличатся и каков будет финансовый результат?

При составлении стратегического плана выделяют:

1. Силу и слабость с выделением трех главных достоинств вашей фирмы (организации) и трех недостатков. Если имеется возможность, дайте стоимостную оценку достоинствам и недостаткам и методом отбора определите степень влияния на бизнес.
2. Организацию, где организацию расчленяют на не структурные подразделения с функциональными обязанностями, а малоэффективные подразделения необходимо сократить, расширить или перепрофилировать.
3. Маркетинг, предусматривающий долгосрочные перспективы рекламы, стимулирование сбыта, укомплектованность персоналом, новаторство, аренду, ценовую политику.
4. Финансы предусматривающие:
   - оплату счетов;
   - поступление от продажи;
   - финансовый отчет.
5. Производство, предполагающее анализ конкурентоспособности цены, поставщиков, трудовых договоров, наличие современных технологий на основе современного оборудования, обновления ассортимента и снижение себестоимости.
6. Информацию, выявляющую слабые места, наличие квалифицированных кадров, отвечающих требованиям бизнес-процесса фирмы.
7. Управление делами (бизнесом), т. е. поиск административного таланта с выявлением слабых мест работающей команды.
8. Персонал с анализом его квалификации, содержание контрактов, наличие льгот и системы повышения квалификации.

11.3. Экономическая эффективность производства на предприятии (в организации) и показатели деловой активности

Понятия «эффект» и «эффективность» нельзя отожествлять.

Экономическая эффективность производства — результативность производственной (деловой) активности, выявленная соотношением между результатами и затратами живого и общественного труда, ресурсами, отражающая достигнутый уровень производительных сил и степень их использования.

Экономическая эффективность — определяется экономическими показателями.

Экономические показатели — это микромодели экономических явлений.

Экономическая эффективность — отражает все сферы деятельности человека и орудий труда.

Экономический эффект — предполагает тот или иной результат, выраженный в стоимостной оценке. Обычно в качестве полезного результата выступает прибыль или экономия затрат и ресурсов.

На практике различают общую (абсолютную) и сравнительную экономическую активность предприятия (организации) по экономическому использованию ресурсов через следующие показатели:

- Эффективность авансированных ресурсов ($Э_{ар}$).
- Эффективность потребленных ресурсов ($Э_{пр}$).

$$Э_{ар} = \frac{Q}{А_р},$$

где Q — объем произведенной продукции или объем продаж, тыс. руб.; $А_р$ — авансированные ресурсы, тыс. руб.

$$Э_{пр} = \frac{Q}{П_р},$$

где $П_р$ — потребленные ресурсы, тыс. руб.

С другой стороны, соотношение между динамикой продукции и динамикой ресурсов (затрат) определяет характер экономического роста.

Экономический рост достигается двумя направлениями:

- *экстенсивным*, где преобладает рост вложенных ресурсов над выпуском, продажей продукции;

- *интенсивным*, здесь проявляется превышение роста выпуска продукции над темпами роста ресурсов или затрат.

В организациях по действующим методикам рассчитывают ряд показателей по оценке абсолютной эффективности, а именно:

- Трудоемкость производства ($Т_г$) и производительность труда ($П_т$).

$$Т_г = \frac{Т_з}{Q},$$

где $Т_з$ — отработанное время работниками предприятия, чел/ч или среднесписочная численность работников, ч/год.

$$П_т = \frac{Q}{Т_з}.$$

- Материалоемкость ($М_е$) и материалоотдача ($М_о$).

$$М_е = \frac{М}{Q},$$

где М — материальные затраты, тыс. руб.

$$М_о = \frac{Q}{М}.$$

- Фондоотдача ($Ф_о$) и фондоемкость производства ($Ф_е$).

$$Ф_о = \frac{Q}{Ф_{ср}},$$

где $Ф_{ср}$ — среднегодовая стоимость производственных средств, тыс. руб.

$$Ф_{ср} = \frac{Ф_н + Ф_к}{2},$$

где $Ф_н$ и $Ф_к$ стоимость основных производственных средств соответственно на начало и на конец года.

$$Ф_е = \frac{Ф_{ср}}{Q}.$$

Рост показателей трудоемкости, материалоемкости и фондоемкости свидетельствует о неэффективном использовании потребленных ресур-

сов и, наоборот, их сокращение — об экономическом расходовании ресурсов, а это, в свою очередь, ведет к сокращению затрат и соответственно к росту рентабельности производства и рентабельности продукции, которые можно рассчитать по следующим формулам:

- Затраты на 1 тыс. руб. товарной продукции ($З_п$).

$$З_п = С_{ст} / Q,$$

где $С_{ст}$ — себестоимость продукции, произведенной на предприятии за исследуемый период, тыс. руб.

- Рентабельность производства ($R_{пр}$) и рентабельность продукции (R_Q), %.

$$R_{пр} = (П_в / (Ф + ОС)) \times 100,$$

где $П_в$ — валовая прибыль по предприятию (организации); Ф — внеоборотные активы, тыс. руб.; ОС — нормируемые оборотные активы, тыс. руб.

$$R_Q = (П_п / С_{ст}) \times 100,$$

где $П_п$ — прибыль от реализации товарной продукции, тыс. руб.

Данные показатели оценивают эффективность хозяйственной деятельности или доходность ресурсов.

- Деловая активность проявляется в скорости оборота его средств ($О_{ср}$).

$$О_{ср} = \frac{Q}{С_{ср}},$$

где $С_{ср}$ — средняя за период величина средств или их источников, тыс. руб.

Кроме того, можно рассчитать период оборачиваемости в днях ($П_{об\ дн}$).

$$П_{об\ дн} = \frac{П}{О_{ср}},$$

где П — анализирующий период (дней) (360, 180, 90, 30); $О_{ср}$ — количество оборотов за анализируемый период.

- Одновременно важно проанализировать капиталоемкость ($К_е$) и капиталоотдачу ($К_о$).

$$К_е = \frac{К}{\Delta Q} \quad \text{и} \quad К_о = \frac{\Delta Q}{К},$$

где К — объем капитальных вложений, тыс. руб.; ΔQ — прирост выпуска или реализации продукции, тыс. руб.

- Коэффициент экономической эффективности капитальных вложений ($E_и$).

По народному хозяйству:

$$E_и = \Delta Д / К,$$

где ΔД — годовой прирост объемов (чистой продукции), тыс. руб.

Для действующего предприятия:

Рассчитывают показатель рентабельности капитальных вложений ($R_к$);

$$R_к = \Delta П / К,$$

где ΔП — прирост прибыли, обусловленной капитальными вложениями.

По вновь создаваемым предприятиям:

$$E_и = (Q - C) / К_{сн},$$

где C — стоимость годового выпуска продукции, тыс. руб.; $К_{сн}$ — сметная стоимость создаваемого предприятия, тыс. руб.

- Срок окупаемости капитальных вложений ($T_{ок}$).

На действующем предприятии:

$$T_{ок} = \frac{К}{\Delta П}.$$

На вновь создаваемом предприятии:

$$T_{ок} = К / (Q - C).$$

Указанные расчеты позволяют выявить резервы, направленные на повышение рентабельности:

- на капитал в целом;
- на составные элементы;
- на ускорение оборачиваемости;
- на наличие учета управленческих затрат.
- на рост (снижение) цен.

Следует сделать определенные выводы по эффективному использованию активов (ресурсов) предприятия (организации) и условиям, при которых достигается эффект.

Первое условие. При росте цен, снижении переменных затрат и постоянных затрат рентабельность увеличивается.

Второе условие. При снижении цен и неизменяющихся постоянных затратах или росте затрат в целом снижается прибыль, и предприятие вынуждено привлекать дополнительные активы (ресурсы), ведущие к росту затрат в целом.

Третье условие. При прочих равных условиях по снижению объема производства (выручки) это свидетельствует о перенакоплении активов и наличии в балансе предприятия неликвидных или слабореализуемых активов.

Четвертое условие. При резком замедлении оборачиваемости рабочего капитала, как правило, увеличиваются мобильные средства. Появляются излишние запасы товарно-материальных ценностей, происходит затоваривание готовой продукции, растет дебиторская задолженность ($Д_з$).

Дополнительно можно использовать частные показатели, отмечающие деловую активность, влияющую на эффективность хозяйствующего объекта.

К таким показателям можно отнести:

- Коэффициент общей оборачиваемости имущества организации (капитала) K_1:

$$K_1 = \frac{Q}{ВБ_{ср}},$$

где $ВБ_{ср}$ — средний итог баланса за период (активы), тыс. руб.

Данный показатель отображает ускорение круговорота имущества предприятия.

- Коэффициент оборачиваемости мобильных средств (активов) K_2:

$$K_2 = \frac{Q}{З_{ср} + Д^{а}_{ср}},$$

где $З_{ср}$ — средняя за период величина запасов и затрат по балансу, тыс. руб.; $Д^{а}_{ср}$ — средняя за период величина денежных средств и прочих активов, тыс. руб.

Данный показатель отражает скорость обращения всех мобильных средств (активов), материальных и нематериальных.

- Коэффициент оборачиваемости материальных оборотных средств K_3:

$$K_3 = \frac{Q}{Z_{ср}},$$

где $Z_{ср}$ — среднегодовая балансовая стоимость материальных средств, тыс. руб.

Данный показатель отображает число оборотов запасов организации за анализируемый период. Снижение оборотов свидетельствует об увеличении запасов или снижении спроса на продукцию.

- Коэффициент оборачиваемости готовой продукции K_4:

$$K_4 = \frac{Q}{Z_{срг}},$$

где $Z_{срг}$ — среднегодовая стоимость за анализируемый период, величина готовой продукции, тыс. руб.

Показатель отражает увеличение или снижение спроса.

- Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолжности (ДЗ) K_5:

$$K_5 = \frac{Q}{Z_{срДЗ}},$$

где Q — объем товаров (работ, услуг) проданных в кредит, тыс. руб.; $Z_{срДЗ}$ — средний размер ДЗ за анализируемый период, тыс. руб.

Отражает расширение или сокращение коммерческого кредита. Если происходит рост по оплате, то это свидетельствует о сокращении продаж в кредит, а снижение — об увеличении коммерческого кредита. В данном случае необходимо использовать выручку по оплате, отгрузке.

- Средний срок оборота дебиторской задолженности (ДЗ) K_6:

$$K_6 = \frac{365}{K_5},$$

где 365 — количество дней в году.

Здесь показатель характеризирует средний срок погашения дебиторской задолженности ДЗ.

Положительное значение ведет к снижению срока, а отрицательное ведет к повышению, т. е. замедлению срока оборачиваемости, и требует дополнительных финансовых ресурсов для текущей деятельности.

- Коэффициент оборачиваемости кредитной задолженности (КЗ) K_7:

$$K_7 = \frac{Q}{Z_{срКЗ}},$$

где Q — объем закупок, произведенный в кредит, тыс. руб.; $Z_{\text{срКЗ}}$ — средний размер КЗ за анализируемый период, тыс. руб.

Данный расчет свидетельствует о наличии коммерческого кредита. представляемого предприятию (тыс. руб.). Рост этого показателя означает увеличение скорости оплаты задолженности. Снижение означает рост покупок товаров, работ, услуг в кредит.

- Средний срок оборота (КЗ) K_8:

$$K_8 = \frac{365}{K_7}.$$

Отражает средний срок возврата долгов предприятием (организацией), за исключением обязательств перед банками и по прочим займам.

- Фондоотдача основных средств (ОС) и прочих внеоборотных активов K_9:

$$K_9 = \frac{Q}{\text{О}_{\text{ср}} + \text{ПВА}},$$

где Q — объем производства, выручки, тыс. руб.; $\text{О}_{\text{ср}}$ — среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.; ПВА — среднегодовая стоимость прочих внеоборотных активов по балансу, тыс. руб.

Этот показатель характеризует эффективность использования основных средств и прочих внеоборотных активов, измеряемую величиной продаж, приходящейся на единицу стоимости средств.

- Коэффициент оборачиваемости собственного капитала (СК) K_{10}:

$$K_{10} = \frac{Q}{Z_{\text{срСК}}},$$

где $Z_{\text{срСК}}$ — средняя за период величина источников собственных средств предприятия по балансу, тыс. руб.

Расчет данного показателя отражает скорость оборотов собственного капитала, что для акционерных обществ означает активность средств, которыми рискуют акционеры.

Рост отражает повышение уровня продаж, которое в значительной части обеспечивается кредитами и снижает долю собственного капитала в общем капитале.

Снижение свидетельствует о тенденции неэффективного использования части собственных средств.

Как вспомогательный инструмент можно использовать критерии оценки результатов деятельности организации. К таким показателям в общем виде можно отнести **ставку доходности предприятия**.

Под ставкой доходности организации понимается отношение чистой прибыли (ЧП), полученной за год, к средней величине собственного капитала.

$$\text{Ставка доходности на собственный капитал} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Размер собственного капитала}};$$

$$\text{Ставка доходности инвестиций на бездолговой основе} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Размер собственного капитала}};$$

$$\text{Ставки ссудного капитала} = \frac{\text{Выплаты по процентам}}{\text{Сумма выданного кредита (краткосрочного и долгосрочного)}}.$$

Числитель дроби представляет собой сумму доходов (прибыли), полученных предприятиями, т. е. текущий результат после оплаты налогов и процентов за кредит.

Пример 11

Полученная прибыль от производственной (хозяйственной) деятельности.

Валовой доход с учетом амортизации — 1,2 млн руб.

Амортизация — 200 тыс. руб.

Валовой доход без амортизации — 1 млн руб.

Затраты на выплату процента за пользование кредитами (обслуживание долга) — 600 тыс. руб.

Прибыль до выплаты налогов — 400 тыс. руб.

Налог — 200 тыс. руб.

Чистая прибыль — 200 тыс. руб.

Общая прибыль всех вкладчиков — 800 тыс. руб.

(п. 4 + п. 7) (600 000 + 200 000) = 800 000 руб. — сумма чистой прибыли и процент или разница между валовым доходом и налогом (п. 3 – п. 6) = = 1 000 000 – 200 000 = 800 000 руб., т. е. в числителе чистая прибыль всех вкладчиков капитала.

Таким образом, на базе данных и полученных дополнительно можно рассчитать вышеуказанные показатели и сделать вывод об эффективном использовании как собственных, заемных, так и привлеченных средств.

11.4. Нормативно-правовое государственное регулирование цен в системе управленческого учета

Свободно функционирующий рынок не гарантирует высокую эффективность организаций, и для стабильного развития их экономики в определенных случаях и сферах народного хозяйства требуется вмешательство государственного регулирования ценообразования.

Государственное регулирование цен формируется совокупностью законодательных, административных, бюджетно-финансовых мер, воздействующих на рынок и цены таким образом, чтобы способствовать стабильному развитию экономики.

Согласно ст. 71 Конституции Российской Федерации[1] в ведении государства находятся основы ценовой политики. На основании этого положения через систему государственного регулирования с использованием регулирующей функции цены государство принимает участие в перераспределении чистого дохода между отраслями народного хозяйства, регионами, предприятиями и группами населения.

Государственное регулирование осуществляется через изменение налогов, процентных ставок за кредит, бюджетных ассигнований, других экономических мер воздействия, оказывающих влияние на ценообразование.

Целями государственного регулирования, с одной стороны, являются недопущение инфляционного роста, увеличения роста цен на услуги монополистов, монополизации стратегических отраслей народного хозяйства, с другой стороны — создание условий для развития конкуренции, внедрение новых эффективных способов производства, основанных на инновационных технологиях.

Государственное регулирование происходит на макроэкономическом и микроэкономическом уровнях.

На макроэкономическом уровне определяются концептуальные направления политики цен по следующим направлениям:

- предотвращение монополизации и создание условий для развития конкурентоспособной среды;
- проведение социально ориентированной политики цен;
- создание условий для оптимального соотношения внешнеторговых и внутренних цен;
- принятие нормативно-правовых актов по вопросам государственного регулирования цен и пр.

---

[1] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 г.) (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ) // Российская газета. 21.01.2009. № 7.

К мерам макроэкономического государственного регулирования можно отнести следующее:

- контроль за уровнем цен предприятий естественных монополистов либо занимающих доминирующее положение на рынке;
- контроль или установление цен на товары (работы, услуги), имеющие особое социальное значение;
- субсидирование отдельных товаропроизводителей через систему преференций, т. е. установления налоговых льгот, и систему таможенных тарифов во внешнеэкономической деятельности.

В настоящее время товаропроизводители свободны в установлении цен на реализуемую ими продукцию. Меры государственного регулирования цен могут быть прямыми и косвенными. Прямое вмешательство государства в процессы ценообразования означает участие государства в формировании уровней, структуры государственных органов, уполномоченных принимать решения по вопросам регулирования порядка и правил ценообразования. Так, государственные органы определяют состав затрат, включаемых в себестоимость товаров (работ, услуг) (гл. 25 Налогового кодекса РФ), устанавливают нормативы рентабельности на продукцию предприятий-монополистов.

К методам прямого государственного регулирования можно отнести:

- замораживание цен;
- установление предельных цен и тарифов;
- установление фиксированных цен и тарифов;
- декларирование цен;
- установление рекомендательных цен.

Замораживание цен — установление государством полного или частичного запрета на изменение цен. Этот метод используется для стабилизации цен в условиях сильной инфляции.

Установление предельных цен и тарифов — установление государством на определенный период времени пределов возможного роста цен. Данное регулирование в России применяется к ценам на услуги естественных монополий, и предельные уровни цен определяются на календарный год.

Помимо установления предельных цен возможно установление предельного норматива рентабельности. Предельный норматив рентабельности может быть установлен дифференцированно, в зависимости от отрасли, вида продукции и его социальной значимости.

Частным случаем указанного метода возможно рассматривать установление предельного размера снабженческо-сбытовых надбавок, на-

ценок, скидок. Так, органам государственной власти на местах разрешено устанавливать предельные уровни снабженческо-сбытовых и торговых надбавок на отдельные виды социально значимой продукции (лекарственные препараты, медикаменты, детское питание) и наценок на продукцию (реализация в школьных столовых и буфетах).

Установление фиксированных цен и тарифов — в случае введения такого ограничения хозяйствующие субъекты обязаны реализовывать свои товары (работы, услуги) по ценам, не превышающим установленные.

Введению фиксированных цен должна предшествовать процедура определения рентабельности и прибыли, включаемой в цены. В этом случае, реализуя по фиксированным ценам, предприятие принимает на себя определенный риск за счет минимизации и экономии затрат возможность получения дополнительной прибыли. Фиксированные цены применяются в основном при заключении государственных контрактов.

Декларирование цен — устанавливаются декларированные цены в организациях, производящих продукцию (товары, работы, услуги), по которым такое декларирование введено; в свою очередь, они обязаны представить в контролирующий ценообразование орган декларации для заявительной регистрации. Контролирующий орган либо регистрирует представленные декларации, либо изменяет цену, либо отказывает в регистрации представленной декларации.

Установление рекомендательных цен — устанавливаются по наиболее социально значимым видам продукции, работ, услуг.

Наряду с прямым регулированием государство косвенным образом осуществляет воздействие на процессы ценообразования.

Эти меры направлены, как правило, на установление оптимального соотношения между спросом и предложением путем влияния на конъюнктуру через изменение учетной ставки банковского процента, уровня минимальной заработной платы, создание определенного положения в области финансирования, валютного регулирования и налогообложения.

В частности, к косвенным методам государственного регулирования цен можно отнести:

- льготное налогообложение через систему налоговых льгот и преференций на производимую продукцию;
- разработку мер, способствующих расширению товарного предложения через снижение ставки банковского процента, субсидирование внутреннего товаропроизводителя;
- таможенный тариф через льготирование экспорта товаров, продукции, не производимой на внутреннем рынке в достаточном количестве;

- регулирование доходов производителей через субсидирование из бюджета отдельных отраслей и производств, компенсации расходов социально незащищенных слоев населения, повышения уровня социальной помощи, в том числе повышение уровня минимальной заработной платы и регулирование оплаты труда работников бюджетной сферы.

Меры косвенного регулирования относятся к мерам макроэкономического регулирования и являются неотъемлемой частью макроэкономической политики государства по снижению социальной напряженности в обществе.

Методы прямого регулирования и методы косвенного регулирования должны сочетаться друг с другом, т. е. находиться во взаимосвязи.

Эффективность различных методов зависит от правильного выбора условий для их применения. Так, например, блокирование цен, введение фиксированных цен должны сочетаться с регулированием заработной платы.

Государственное регулирование цен направлено на регулирование и контроль над ценами на продукцию предприятий-монополистов.

Нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы ограничения монополизма и поддержки конкуренции, в целом соответствуют тенденциям мирового антимонопольного законодательства.

Согласно ст. 8 Конституции Российской Федерации, гарантируется свобода экономической деятельности и государственная поддержка конкуренции. Базовым антимонопольным законом является Закон РСФСР от 22.03.1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»[1], впоследствии многократно изменявшийся и дополнявшийся.

Первые серьезные изменения антимонопольного законодательства произошли в 2006 г. и получили название среди специалистов «первый антимонопольный пакет», когда в «Законе о конкуренции», принятом в 2006 г., по сути, были объединены два ранее действовавших в указанной сфере закона: Закон РСФСР от 22.03.1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» и Федеральный закон от 23.06.1999 г. № 117-ФЗ «О защите конкуренции на рынке финансовых услуг».[2]

---

[1] Закон РСФСР от 22.03.1991 г. № 948-1 (ред. от 26.07.2006 г.) «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 18.04.1991. № 16. Ст. 499.

[2] Федеральный закон от 23.06.1999 г. № 117-ФЗ «О защите конкуренции на рынке финансовых услуг» // Российская газета. 29.06.1999. № 120.

В 2010 г. в России произошло очередное обновление антимонопольного законодательства. Поправки к антимонопольному законодательству затронули Федеральный закон от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»[1] (далее — Закон о защите конкуренции), Кодекс РФ об административных правонарушениях и Уголовный кодекс РФ.

Основные изменения и дополнения в Закон о защите конкуренции внесены Федеральным законом от 17.07.2009 г. № 164-ФЗ[2]. Этот Закон внес поправки в ряд федеральных законов, которыми установлены антимонопольные требования в отдельных сферах экономики, в частности требования, предъявляемые к проведению торгов на получение различного рода прав, в том числе в Закон РФ от 21.02.1992 г. № 2395-1 «О недрах», Земельный, Гражданский, Лесной кодексы РФ, Федеральный закон от 21.07.2005 г. № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях».

Закон о защите конкуренции претерпел изменения также в результате принятия Федерального закона от 17.07.2009 г. № 173-ФЗ «О внесении изменений в ст. 17.1 и 53 Федерального закона "О защите конкуренции"»[3] (далее — Закон № 173-ФЗ), когда были внесены поправки, относящиеся в основном к особенностям порядка заключения договоров в отношении государственного и муниципального имущества.

В части регулирования антимонопольной деятельности Закон о защите конкуренции исходит из следующих понятий:

- конкуренция — соперничество хозяйствующих субъектов, при котором самостоятельными действиями каждого из них исключается или ограничивается возможность каждого из них в одностороннем порядке воздействовать на общие условия обращения товаров на соответствующем товарном рынке;
- недобросовестная конкуренция — любые действия хозяйствующих субъектов (группы лиц), которые направлены на получение преимуществ при осуществлении предпринимательской деятельности, противоречат законодательству Российской Федерации, обычаям делового оборота, требованиям добропорядочности, разумности и справедливости и причинили или могут причинить убытки другим хозяйствующим субъектам — конкурентам либо нанесли или могут нанести вред их деловой репутации;
- монополистическая деятельность — злоупотребление хозяйствующим субъектом, группой лиц своим доминирующим положением,

---

[1] Федеральный закон от 26.07.2006 г. № 135-ФЗ (ред. от 27.12.2009 г.) «О защите конкуренции» // Российская газета. 27.07.2006. № 162.

[2] СЗ РФ. 2009. № 29. Ст. 3601.

[3] Федеральный закон «О защите конкуренции» // СЗ РФ. 2009. № 29. Ст. 3610.

соглашения или согласованные действия, запрещенные антимонопольным законодательством, а также иные действия (бездействие), признанные в соответствии с федеральными законами монополистической деятельностью;

- необоснованно высокая цена финансовой услуги, необоснованно низкая цена финансовой услуги — цена финансовой услуги или финансовых услуг, которая установлена занимающей доминирующее положение финансовой организацией, существенно отличается от конкурентной цены финансовой услуги и/или затрудняет доступ на товарный рынок другим финансовым организациям и/или оказывает негативное влияние на конкуренцию;
- конкурентная цена финансовой услуги — цена, по которой финансовая услуга может быть оказана в условиях конкуренции;
- доминирующим положением признается положение хозяйствующего субъекта (группы лиц) или нескольких хозяйствующих субъектов (групп лиц) на рынке определенного товара, дающее такому хозяйствующему субъекту (группе лиц) или таким хозяйствующим субъектам (группам лиц) возможность оказывать решающее влияние на общие условия обращения товара на соответствующем товарном рынке и/или устранять с этого товарного рынка других хозяйствующих субъектов и/или затруднять доступ на этот товарный рынок другим хозяйствующим субъектам;
- монопольно высокой ценой товара является цена, установленная занимающим доминирующее положение хозяйствующим субъектом, если эта цена превышает сумму необходимых для производства и реализации такого товара расходов и прибыли и цену, которая сформировалась в условиях конкуренции на товарном рынке, сопоставимом по составу покупателей или продавцов товара условиям обращения товара, условиям доступа на товарный рынок, государственному регулированию, включая налогообложение и таможенно-тарифное регулирование, при наличии такого рынка на территории Российской Федерации или за ее пределами;
- монопольно низкой ценой товара является цена, установленная занимающим доминирующее положение хозяйствующим субъектом, если эта цена ниже суммы необходимых для производства и реализации такого товара расходов и прибыли и ниже цены, которая сформировалась в условиях конкуренции на сопоставимом товарном рынке, при наличии такого рынка на территории Российской Федерации или за ее пределами.

Законом о защите конкуренции запрещены действия хозяйствующих субъектов, занимающих доминирующее положение, целью или результатом которых является создание или поддержание дефицита на рынке либо повышение цен; установление монопольно высоких (низких) цен; включение в договор дискриминирующих условий; создание препятствий доступу на рынок (выходу с рынка) другим хозяйствующим субъектам; нарушение установленного порядка ценообразования.

Законом о защите конкуренции запрещаются и признаются недействительными достигнутые в любой форме соглашения (согласованные действия) конкурирующих хозяйствующих субъектов, имеющих в совокупности долю на рынке определенного товара более 35%, направленные на установление (поддержание) цен (тарифов), скидок, надбавок, наценок; повышение, снижение или поддержание цен на аукционах и торгах; раздел рынка по территориальному принципу, по объему продаж или закупок, по ассортименту реализуемых товаров либо по кругу продавцов или покупателей (заказчиков).

Законом о защите конкуренции не допускается недобросовестная конкуренция, в том числе в таких формах, как: распространение ложных, неточных или искаженных сведений, способных причинить убытки другому хозяйствующему субъекту или нанести ущерб его деловой репутации; введение потребителя в заблуждение относительно характера, способа и места изготовления, потребительских свойств, качества товара; некорректное сравнение хозяйствующим субъектом производимых или реализуемых им товаров с товарами, производимыми или реализуемыми другими хозяйствующими субъектами; продажа, обмен или иное введение в оборот товара, если при этом незаконно использовались результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, средства индивидуализации продукции, работ, услуг; незаконное получение, использование, разглашение информации, составляющей коммерческую, служебную или иную охраняемую законом тайну.

За нарушение положений Закона о защите конкуренции виновные несут гражданско-правовую, административную либо уголовную ответственность.

Так, в частности, за нарушение законодательства в сфере государственного регулирования установлена следующая ответственность (табл. 12.1).

Одним из важнейших направлений государственного регулирования цен является контроль за ценами на продукцию предприятий монополистов.

Таблица 11.1. Ответственность за нарушение антимонопольного законодательства

Административная ответственность	
Статья 14.6 ч. 1. Завышение регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного) на продукцию, товары либо услуги, предельных цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного), завышение установленных надбавок (наценок) к ценам (тарифам, расценкам, ставкам и тому подобному), по табачным изделиям завышение максимальной розничной цены, указанной производителем на каждой потребительской упаковке (пачке)	Влечет за собой наложение административного штрафа на граждан в размере 5 тыс. руб.; на должностных лиц — 50 тыс. руб. или дисквалификацию на срок до трех лет; на юридических лиц — в двукратном размере излишне полученной выручки от реализации товара (работы, услуги) вследствие неправомерного завышения регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного) за весь период, в течение которого совершалось правонарушение, но не более одного года
Статья 14.6 ч. 2. Занижение регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного) на продукцию, товары либо услуги, предельных цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного), занижение установленных надбавок (наценок) к ценам (тарифам, расценкам, ставкам и тому подобному), нарушение установленного порядка регулирования цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного), а равно иное нарушение установленного порядка ценообразования	Влечет за собой наложение административного штрафа на граждан в размере 5 тыс. руб.; на должностных лиц — 50 тыс. руб. или дисквалификацию на срок до трех лет; на юридических лиц — 100 тыс. руб.
Статья 14.6 ч. 3. Ответственность за нарушение настоящей статьи предприятиями розничной торговли или индивидуальными предпринимателями не может быть возложена на производителя или поставщика табачных изделий	
Статья 14.9. ч. 1. Ограничение конкуренции органами власти, органами местного самоуправления Действия (бездействие) должностных лиц федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, иных осуществляющих функции указанных лиц органов или организаций, государственных внебюджетных фондов, которые недопустимы в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации и приводят или	Влекут за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 15 тыс. до 30 тыс. руб.

Продолжение табл. 11.1

могут привести к недопущению, ограничению или устранению конкуренции, а равно к ограничению свободного перемещения товаров (работ, услуг), свободы экономической деятельности, за исключением случаев, предусмотренных ч. 3 ст. 14.32 КоАП РФ	
Статья 14.9 ч. 2. Действия должностных лиц, указанных в ч. 1 ст. 14.9. КоАП РФ, которые недопустимы в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации и приводят или могут привести к недопущению, ограничению или устранению конкуренции, а равно к ограничению свободного перемещения товаров (работ, услуг), свободы экономической деятельности, если такие должностные лица были ранее подвергнуты административному наказанию за аналогичное административное правонарушение	Влекут за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 30 тыс. до 50 тыс. руб. либо дисквалификацию на срок до трех лет
Статья 14.31. Злоупотребление доминирующим положением на товарном рынке	Влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 тыс. до 50 тыс. руб. либо дисквалификацию на срок до трех лет На юридических лиц — от одной сотой до пятнадцати сотых размера суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, но не более одной пятидесятой совокупного размера суммы выручки правонарушителя от реализации всех товаров (работ, услуг) и не менее 100 тыс. руб., а в случае, если сумма выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, превышает 75% совокупного размера суммы выручки правонарушителя от реализации всех товаров (работ, услуг), — в размере от трех тысячных до трех сотых размера суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги),

	на рынке которого совершено административное правонарушение, но не более одной пятидесятой совокупного размера суммы выручки правонарушителя от реализации всех товаров (работ, услуг) и не менее 100 тыс. руб.
Статья 14.32 ч.1. Заключение хозяйствующим субъектом недопустимого в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации соглашения, а равно участие в нем или осуществление хозяйствующим субъектом недопустимых в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации согласованных действий	Влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 тыс. до 50 тыс. руб. либо дисквалификацию на срок до трех лет На юридических лиц — от одной сотой до пятнадцати сотых размера суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, но не менее 100 тыс. руб., а в случае, если сумма выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, превышает 75% совокупного размера суммы выручки правонарушителя от реализации всех товаров (работ, услуг), — в размере от трех тысячных до трех сотых размера суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, но не менее 100 тыс. руб.
Статья 14.32 ч. 2. Координация экономической деятельности хозяйствующих субъектов, недопустимая в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации	Влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 тыс. до 50 тыс. руб. либо дисквалификацию на срок до трех лет; На юридических лиц — от одной сотой до пятнадцати сотых размера суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, но не менее 100 тыс. руб., а в случае, если сумма выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение,

Окончание табл. 11.1

	превышает 75% совокупного размера суммы выручки правонарушителя от реализации всех товаров (работ, услуг), — в размере от трех тысячных до трех сотых размера суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено административное правонарушение, но не менее 100 тыс. руб.
Статья 14.32 ч. 3. Заключение федеральным органом исполнительной власти, органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации, органом местного самоуправления, иными осуществляющими функции указанных органов органом или организацией, государственным внебюджетным фондом недопустимого в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации соглашения или осуществление указанными органами или организациями недопустимых в соответствии с антимонопольным законодательством Российской Федерации согласованных действий	Влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 тыс. до 50 тыс. руб. либо дисквалификацию на срок до трех лет
Статья 14.33 ч. 1. Недобросовестная конкуренция, если эти действия не содержат уголовно наказуемого деяния, за исключением случаев, предусмотренных ст. 14.3 настоящего Кодекса и ч. 2 ст. 14.33 КоАП РФ	Влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 12 тыс. до 20 тыс. руб. На юридических лиц — от 100 тыс. до 500 тыс. руб.
Статья 14.33 ч. 2. Недобросовестная конкуренция, выразившаяся во введении в оборот товара с незаконным использованием результатов интеллектуальной деятельности и приравненных к ним средств индивидуализации юридического лица, средств индивидуализации продукции, работ, услуг	Влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере 20 тыс. руб. либо дисквалификацию на срок до трех лет. На юридических лиц — от одной сотой до пятнадцати сотых размера суммы выручки правонарушителя от реализации товара (работы, услуги), на рынке которого совершено правонарушение, но не менее 100 тыс. руб.
Статья 19.7.4. Непредставление сведений либо несвоевременное представление сведений о заключении государственного или муниципального контракта либо о его изменении, исполнении или расторжении в федеральный орган исполнительной	Влечет за собой наложение административного штрафа на должностных лиц в размере 20 тыс. руб.

власти, орган исполнительной власти субъекта Российской Федерации, орган местного самоуправления, уполномоченные на ведение реестров государственных или муниципальных контрактов, заключенных по итогам размещения заказов	
Уголовная ответственность	
Статья 178 ч. 1. Недопущение, ограничение или устранение конкуренции путем заключения ограничивающих конкуренцию соглашений или осуществления ограничивающих конкуренцию согласованных действий, неоднократного злоупотребления доминирующим положением, выразившимся в установлении и/или поддержании монопольно высокой или монопольно низкой цены товара, необоснованном отказе или уклонении от заключения договора, ограничении доступа на рынок, если эти деяния причинили крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо повлекли за собой извлечение дохода в крупном размере	Наказываются штрафом в размере от 300 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью до одного года либо без такового
Статья 178 ч. 2. Те же деяния, указанные в ч. 1 ст. 178 УК РФ: а) совершенные лицом с использованием своего служебного положения; б) сопряженные с уничтожением или повреждением чужого имущества либо с угрозой его уничтожения или повреждения, при отсутствии признаков вымогательства; в) причинившие особо крупный ущерб либо повлекшие за собой извлечение дохода в особо крупном размере	Наказываются лишением свободы на срок до шести лет со штрафом в размере до 1 млн руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до пяти лет либо без такового с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью от одного года до трех лет либо без такового
Статья 178 ч. 3. Деяния, предусмотренные ч. 1 или 2 ст. 178 УК РФ, совершенные с применением насилия или с угрозой его применения	Наказываются лишением свободы на срок до семи лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок от одного года до трех лет

Применение административного регулирования цен и тарифов осуществляется на предприятиях энергетики, железнодорожного транспорта, связи, коммунального хозяйства, в которых создание конкурентной среды крайне затруднительно, экономически неэффективно и технически сложно или невозможно.

Государственное регулирование цен для предприятий монополистов введено с целью предупреждения, ограничения и пресечения нарушений государственной финансово-бюджетной дисциплины и злоупотреблений, связанных с доминирующим положением на рынке.

Основными законодательными актами в части регулирования цен на продукцию и услуги естественных монополий в Российской Федерации являются: Указ Президента РФ «О некоторых мерах по государственному регулированию естественных монополий в Российской Федерации» от 28.02.1995 г. № 220[1], Федеральный закон РФ «О естественных монополиях» от 17.08.1995 г. № 147-ФЗ[2] (в ред. ФЗ от 25.12.2008 г. № 281-ФЗ) (далее — Закон о естественных монополиях), Постановление Правительства РФ «О мерах по ограничению роста цен (тарифов) на продукцию (услуги) естественных монополий» от 12.02.1996 г. № 140[3] (в ред. от 08.08.2003 г.).

Согласно п. 1 Указа Президента РФ от 28.02.1995 г. № 220 государственному регулированию подлежит деятельность коммерческих и некоммерческих организаций, являющихся естественными монополиями, т. е. производящих (реализующих) товары (услуги), удовлетворение спроса на которые на рынке данного товара (услуг) эффективно в условиях отсутствия конкуренции в силу технологических особенностей производства, и товары (услуги) которых имеют устойчивый спрос при значительном изменении цены в силу невозможности полной замены их другими товарами (услугами).

В части регулирования деятельности предприятий естественных монополистов Закон о естественных монополиях исходит из следующих понятий:

- естественная монополия — состояние товарного рынка, при котором удовлетворение спроса на этом рынке эффективнее в отсутствие

[1] Указ Президента РФ «О некоторых мерах по государственному регулированию естественных монополий в Российской Федерации» от 28.02.1995 г. № 220 // Российские вести. 03.03.1995. № 41.

[2] Федеральный закон РФ «О естественных монополиях» от 17.08.1995 г. № 147-ФЗ // СЗ РФ. 21.08.1995. № 34. Ст. 3426.

[3] Постановление Правительства РФ «О мерах по ограничению роста цен (тарифов) на продукцию (услуги) естественных монополий» от 12.02.1996 г. № 140 // Российская газета. 20.02.1996. № 34.

конкуренции в силу технологических особенностей производства (в связи с существенным понижением издержек производства на единицу товара по мере увеличения объема производства), а товары, производимые субъектами естественной монополии, не могут быть заменены в потреблении другими товарами, в связи с чем спрос на данном товарном рынке на товары, производимые субъектами естественных монополий, в меньшей степени зависит от изменения цены на этот товар, чем спрос на другие виды товаров;

- субъект естественной монополии — хозяйствующий субъект, занятый производством (реализацией) товаров в условиях естественной монополии;
- потребитель — физическое или юридическое лицо, приобретающее товар, производимый (реализуемый) субъектом естественной монополии;
- руководитель субъекта естественной монополии (иного хозяйствующего субъекта) — лицо, уполномоченное выступать без доверенности от имени субъекта естественной монополии (иного хозяйствующего субъекта);
- понятия «товар», «товарный рынок», «хозяйствующие субъекты», «группа лиц» применяются соответственно в значениях, указанных в ст. 4 Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»;
- понятие «инфраструктура железнодорожного транспорта общего пользования» применяется в значении, указанном в ст. 2 Федерального закона «Устав железнодорожного транспорта Российской Федерации».

К продукции и услугам естественных монополий относятся:

- транспортировка нефти и нефтепродуктов по магистральным трубопроводам;
- транспортировка газа по трубопроводам;
- железнодорожные перевозки;
- услуги в транспортных терминалах, портах и аэропортах;
- услуги общедоступной электросвязи и общедоступной почтовой связи;
- услуги по передаче электрической энергии;
- услуги по оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике;
- услуги по передаче тепловой энергии;
- услуги по использованию инфраструктуры внутренних водных путей.

В части государственного регулирования предприятий естественных монополистов основными задачами является:

- обеспечение баланса интересов потребителей (в виде доступных цен) и регулируемых предприятий (в виде финансовых результатов, привлекательных для кредиторов и инвесторов);
- определение структуры тарифов на основе принципов справедливого и эффективного отнесения издержек на тарифы для различных типов потребителей;
- стимулирование предприятий естественных монополий к сокращению издержек и излишней занятости, улучшению качества обслуживания, повышению эффективности инвестиций и т. д.;
- использование возможностей ценовых механизмов регулирования при проведении стабилизирующей макроэкономической политики;
- управление развитием экономики в регионах.

Для регулирования и контроля деятельности субъектов естественных монополий образуются федеральные органы исполнительной власти по регулированию естественных монополий (далее — органы регулирования естественных монополий) в порядке, установленном для федеральных органов исполнительной власти.

Органы регулирования естественных монополий для осуществления своих полномочий вправе создавать свои территориальные органы и наделять их полномочиями в пределах своей компетенции.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации в области государственного регулирования тарифов участвуют в осуществлении государственного регулирования и контроля деятельности субъектов естественных монополий.

Порядок участия органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации в области государственного регулирования тарифов и пределы осуществляемого ими государственного регулирования и контроля деятельности субъектов естественных монополий определяются Правительством Российской Федерации.

Постановлением Правительства Российской Федерации от 20.02.2006 г. № 94[1] федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление контроля в сфере размещения заказов на поставки

[1] Постановление Правительства Российской Федерации от 20.02.2006 г. № 94 / СЗ РФ. 27.02.2006. № 9. Ст. 1017.

товаров, выполнение работ, оказание услуг для федеральных государственных нужд является Федеральная антимонопольная служба (далее — ФАС).

Федеральная антимонопольная служба осуществляет свою деятельность на основании Положения о Федеральной антимонопольной службе, руководство деятельностью Федеральной антимонопольной службы осуществляет Правительство Российской Федерации.

Для реализации возложенных на нее функций ФАС самостоятельно принимает следующие нормативные правовые акты в установленной сфере деятельности, устанавливающие:

- форму представления в антимонопольный орган сведений при осуществлении сделок и/или действий, подлежащих государственному контролю за экономической концентрацией;
- по согласованию с Центральным банком Российской Федерации методику определения необоснованно высокой и необоснованно низкой цены услуги кредитной организации и методику определения обоснованности цены, установленной занимающей доминирующее положение кредитной организацией, на услугу, не оказываемую иными финансовыми организациями;
- порядок проведения анализа состояния конкуренции в целях установления доминирующего положения хозяйствующего субъекта (за исключением кредитной организации) и выявления иных случаев недопущения, ограничения или устранения конкуренции;
- по согласованию с Центральным банком Российской Федерации порядок проведения анализа состояния конкуренции в целях установления доминирующего положения кредитной организации;
- перечень документов и сведений, представляемых в антимонопольный орган хозяйствующими субъектами, имеющими намерение достигнуть соглашения, которое может быть признано допустимым в соответствии с антимонопольным законодательством;
- форму представления в антимонопольный орган перечня лиц, входящих в одну группу лиц, с указанием оснований, по которым такие лица входят в эту группу;
- формы актов, принимаемых комиссией по рассмотрению дела о нарушении антимонопольного законодательства;
- форму уведомления финансовыми организациями о всех соглашениях, достигнутых между ними или с органами исполнительной

власти, органами местного самоуправления и иными организациями, за исключением соглашений, предусмотренных антимонопольным законодательством;

- правила передачи антимонопольным органом заявлений, материалов, дел о нарушении антимонопольного законодательства на рассмотрение в другой антимонопольный орган.

Для выполнения возложенных задач и функций ФАС осуществляет контроль:

- за соблюдением коммерческими и некоммерческими организациями, федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления антимонопольного законодательства, законодательства о естественных монополиях, законодательства о рекламе (в части установленных законодательством полномочий антимонопольного органа);
- за действиями, которые совершаются с участием или в отношении субъектов естественных монополий и результатом которых может являться ущемление интересов потребителей товара, в отношении которого применяется регулирование либо сдерживание экономически оправданного перехода соответствующего товарного рынка из состояния естественной монополии в состояние конкурентного рынка;
- за соблюдением требований обеспечения доступа на рынки услуг естественных монополий и оказанием услуг субъектами естественных монополий на недискриминационных условиях;
- за соблюдением установленных законодательством о естественных монополиях требований об обязательности заключения договоров субъектами естественных монополий;
- за действиями субъектов оптового и розничного рынков электроэнергии, занимающих исключительное положение на указанных рынках, перераспределением долей (акций) в уставных капиталах субъектов оптового рынка и их имущества, суммарной величиной установленной генерирующей мощности электростанций, включаемых в состав генерирующих компаний;
- за деятельностью администратора торговой системы оптового рынка электроэнергии, а также за соблюдением стандартов раскрытия информации субъектами оптового и розничного рынков электроэнергии;

- за соответствием антимонопольному законодательству соглашений между хозяйствующими субъектами, которые могут быть признаны допустимыми в соответствии с антимонопольным законодательством;
- за соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, а с даты окончания переходного периода реформирования электроэнергетики — группами лиц и аффилированными лицами в границах одной ценовой зоны оптового рынка запрета на совмещение деятельности по передаче электрической энергии и оперативно-диспетчерскому управлению в электроэнергетике с деятельностью по производству и купле-продаже электрической энергии, включая контроль за соблюдением особенностей функционирования хозяйствующими субъектами, осуществляющими деятельность в области электроэнергетики преимущественно для удовлетворения собственных производственных нужд, установленных законодательством Российской Федерации;
- за действиями субъектов оптового рынка в части установления случаев манипулирования ценами на электрическую энергию (мощность) на оптовом рынке;
- за соблюдением заказчиком, уполномоченным органом или специализированной организацией либо конкурсной, аукционной или котировочной комиссией законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов Российской Федерации о размещении заказов;
- за деятельностью юридических лиц, обеспечивающих организацию торговли на рынках определенных товаров в условиях прекращения государственного регулирования цен (тарифов) на такие товары.

В Российской Федерации роль государства должна способствовать развитию рынка, развитию предпринимательства, способствовать разработке правовых норм по ценообразованию.

Важной задачей государственного регулирования цен является достижение определенных социальных результатов, таких как поддержание минимума, государственное регулирование цен и надбавок, обеспечение возможности приобретения в достаточном количестве товаров первой необходимости.

Государственное регулирование относится к императивным нормам, соответственно не может не оказывать влияния на окончательную цену, по которой товар реализуется населению.

11.5. Основы государственного регулирования ценообразования на железнодорожном и других видах транспорта

Ценообразование на железнодорожном и других видах транспорта определяется следующими основными понятиями:

- **тарифы** — система ценовых ставок за работы (услуги), выполняемые (оказываемые) субъектами регулирования на железнодорожном транспорте общего пользования;
- **сборы (плата)** — не включенные в тарифы ставки оплаты работ, услуг и операций, выполняемых (оказываемых) субъектами регулирования на железнодорожном транспорте общего пользования;
- **предельный уровень тарифов, сборов и платы** — максимальная (минимальная) величина ценовых ставок тарифов, сборов и платы на работы (услуги), выполняемые (оказываемые) субъектами регулирования, уровень которых не может устанавливаться выше (ниже) данных максимальных (минимальных) величин;
- **исключительные тарифы** — подлежащие государственному регулированию тарифы, сборы и плата, которые могут устанавливаться в отношении работ (услуг), выполняемых (оказываемых) субъектами регулирования, и предусматривающие иные, чем установленные условия тарификации на железнодорожные перевозки и услуги по использованию инфраструктуры железнодорожного транспорта общего пользования;
- **локальные тарифы** — подлежащие государственному регулированию тарифы, сборы и плата, которые могут устанавливаться в отношении работ (услуг), выполняемых (оказываемых) субъектами регулирования в пределах отдельных товарных и географических границ рынков, в рамках реализации целевых инвестиционных программ, а также в отношении иных работ (услуг), выполняемых (оказываемых) субъектами регулирования, с применением методологии построения тарифов, сборов и платы, отличающейся от установленной.

Регулирование ценообразования на транспорте и в других отраслях экономики является необходимой частью государственной политики.

Регулирование цен осуществляется на двух уровнях: государства и предприятия.

Регулирование цен на уровне предприятия — это саморегулирование. **Саморегулирование** — это совокупность норм и правил, которые должны соблюдать контрагенты на рынке.

Государственное регулирование — это воздействие на цены таким образом, чтобы способствовать стабильному развитию экономической системы в целом и конкретной отрасли. При рыночном ценообразовании цены на товары (работы, услуги) определяются их собственниками. Государство может регулировать цены только на очень ограниченный круг товаров (работ, услуг). На все остальные товары (работы, услуги) оно определяет только общие подходы и принципы ценообразования. Государственные органы не имеют права устанавливать конкретные цены на собственные услуги, в том числе и транспортные, оказываемые их собственниками.

Методы государственного регулирования цен на транспортные работы и услуги условно можно разделить на метод прямого (ценового) воздействия на цены и метод косвенного (неценового) воздействия на цены.

Метод прямого (ценового) воздействия государства на цены — это административное вмешательство государственных органов исполнительной власти в формирование и применение цен и установление определенных правил и порядка ценообразования. Используя метод прямого (ценового) воздействия на цены, государство непосредственно влияет на ценообразование либо через установление уровня цен, либо через формирование отдельных элементов цены. В составе прямого (ценового) метода можно выделить следующие основные **формы прямого воздействия государства на процесс ценообразования**:

- установление фиксированных цен;
- установление предельных цен;
- установление предельного уровня рентабельности;
- установление предельных размеров посреднических надбавок (включая надбавки розничной торговли);
- декларирование (регистрация) цен и др.

Метод косвенного (неценового) воздействия государства на цены — это вмешательство государственных органов исполнительной власти не непосредственно в процесс ценообразования, а через систему факторов, косвенным образом влияющих на цены. В составе косвенного (неценового) метода в транспортной отрасли можно выделить следующие основные формы косвенного воздействия государства на процесс ценообразования, основанные на использовании различных частей (элементов) экономической политики государства:

- денежно-кредитная;
- бюджетная;
- налоговая;
- тарифная;
- амортизационная;
- учетная;
- инвестиционная;
- внешнеторговая;
- валютная;
- в сфере оплаты труда и др.

Помимо использования различных частей (элементов) экономической политики государства в состав косвенного (неценового) метода включаются также система стандартизации, квотирования, лицензирования и др. В рыночной экономике приоритетным является именно косвенный (неценовой) метод государственного регулирования цен, в том числе на всех видах транспорта РФ.

Таким образом, цель государственного регулирования цен заключается в создании условий, при которых должным образом согласуются экономические интересы покупателей, товаропроизводителей и государств.

Осуществляя государственное регулирование цен, государство решает целый комплекс основных задач:

- защита населения от необоснованного роста цен;
- обеспечение экономической безопасности страны;
- регулирование инфляционного роста цен;
- регулирование и контроль цен на продукцию монополистов;
- защита отечественных производителей продукции;
- создание необходимых условий для конкуренции товаропроизводителей и потребителей продукции;
- поддержание паритета цен на продукцию различных отраслей экономики и групп и видов товаров и услуг.

Государственное регулирование цен на федеральном уровне распространяется на следующие услуги и работы на транспорте:

- перевозку грузов и погрузочно-разгрузочные работы на железнодорожном транспорте;
- перевозку пассажиров, багажа и почты железнодорожным транспортом (за исключением пригородных перевозок);

- обслуживание воздушных судов, пассажиров и грузов в аэропортах;
- услуги почтовой и электрической связи, трансляцию российских и государственных телерадиокомпаний по списку, утвержденному Правительством России.

На региональном и муниципальном уровнях система регулирования цен построена по типу федерального уровня. Различие состоит лишь в номенклатуре регулируемых товаров, услуг и работ, масштабах и организационном механизме регулирования. Так, государственное регулирование цен на региональном уровне распространяется на следующие группы товаров, услуг и работ:

- газ для населения и жилищно-строительных кооперативов;
- электрическую и тепловую энергию, реализуемую населению;
- топливо твердое, топливо печное бытовое и керосин, реализуемые населению;
- перевозку пассажиров и багажа видами общественного транспорта в городском и пригородном сообщении (кроме железнодорожного транспорта);
- оплату населением жилья и коммунальных услуг;
- услуги систем водоснабжения и канализации;
- торговые надбавки к ценам на лекарства и изделия медицинского назначения;
- услуги почтовой и электрической связи по перечню, утвержденному Правительством России;
- ритуальные услуги.

Свобода предприятий в ценообразовании может ограничиваться государством. Выделяются три уровня ограничений:

1. **Установление государством фиксированных цен** (в виде государственных прейскурантных цен; «замораживания» рыночных свободных цен; фиксирование монопольных цен).
2. Регулирование государством цен посредством **установления условий ценообразования** для предприятий. Это осуществляется в формах фиксирования предельного уровня цен; выделения максимума надбавок или коэффициентов к фиксированным прейскурантным ценам; внедрения предельного значения элементов розничной цены; установления максимального уровня разового повышения цен; государственного контроля за монопольными ценами; установления цен для продукции государственных предприятий.

3. Свободные (договорные) цены. Государство ограничивает степень самостоятельности предприятий **определением правил игры на рынке** за счет различных запретов (запрет на горизонтальное и вертикальное фиксирование цен; запрещение ценовой дискриминации (купля-продажа с нагрузкой, покупка только у одного производителя); запрещение демпинга (продажа товаров ниже себестоимости с целью устранения конкурентов); запрет на недоброкачественную ценовую рекламу).

11.6. Затратное ценообразование

В условиях рыночных отношений рекомендуется организациям самостоятельно разрабатывать ценовую стратегию или ценовую политику.

Цена — денежное выражение стоимости товара.[1]

Цена — экономическая категория, необходимая при изменении величины общественно необходимого рабочего времени, которое требуется (или уже затрачено) для производства и выпуска товара.[2]

А. Смит сформулировал парадокс ценности: вода имеет большую ценность, чем алмаз, но цена (стоимость) ее меньше.

Здесь явно наблюдается парадокс полезности и спроса.

Полезность — удовлетворение, которое получает потребитель при потреблении товаров и услуг, т. е. товар, работа услуга обладают потребительским спросом.

Различают полезность общую и предельную.

Общая полезность — это удовлетворение, которое получают от потребления товаров, работ и услуг физические или юридические лица.

Предельная полезность — это прирост общей полезности при увеличении объема потребления или потребитель уменьшает свою потребность по мере удовлетворения своих благ.

Цена спроса — это цена, за которую потребитель согласен заплатить при приобретении определенного количестве и качества товар, работ и услуг.

Вместе с тем различают теорию парадокса Гиффена, т. е. эффект сноба — покупаются товары, растущие в цене, и тем самым подчеркивается превосходство среди потребителей товара (работ и услуг).

С другой стороны, по теории Веблена, различают свойство демонстрировать потребление у конкретного поставщика.

---

[1] Большая экономическая энциклопедия. — М.: ЭКСМО, 2008. — С. 735.

[2] Там же.

По экономической природе различают еще несколько видов эффектов в области ценообразования, а именно:

- эффект предположительного качества;
- эффект ожидаемой динамики цен и т. д.

Но в условиях эффективного ведения предпринимательской деятельности ведущая роль принадлежит ценообразованию на основе издержек с с графическим методом расчета.

Определяется положение нулевой прибыли или нулевых убытков на графике безубыточности, где прослеживается изменение валового дохода, прибыли и суммарных издержек в зависимости от объема продаж.

Данный подход хорошо изложен в главе 8, где постоянные издержки не зависят от объема продаж, а переменные издержки добавляются к постоянными, тем самым образуя суммарные издержки. Рассмотрим формулу расчета точки безубыточности:

$$Т_в = ПИ / (Ц - Пер.И);$$

где $Т_в$ — точка безубыточности; ПИ — постоянные издержки, тыс. руб.; Ц — цена, тыс. руб.; Пер.И — переменные издержки, тыс. руб.

В данном случае определяется объем продукции, который необходимо произвести, чтобы покрыть полностью постоянные затраты, на точку безубыточности оказывают влияние и переменные затраты.

С помощью этого подхода определяют финансовую безопасность и маржинальный доход.

Кратко рассмотрим классификацию цен, которая изложена на рис. 11.1.

Рис. 11.1. Основные направления группировки цен

По характеру обслуживания — оптовые, розничные, закупочные, сметные, цены и тарифы на услуги населению, свободные (рыночные) цены, фиксированные цены или тарифы, регулируемые, паритетные цены.

При формировании подобных цен необходимо обратить внимание на постоянные, переменные затраты и накладные расходы и их экономическое обоснование.

По способу установления — твердые (постоянные) цены, текущие, подвижные и скользящие.

Так, например, в скользящей цене за весь период учитываются производственные издержки, а именно:

- изменение цен на топливо;
- изменение цен на энергию;
- изменение цен на тарифы и т. д.

$$Ц_с = Б_ц \times (a + b + c),$$

где: $Ц_с$ — цена скольжения; a — неизменный компонент базисной цены; b, c — изменяющиеся компоненты.

Цена с учетом фактора времени — постоянная, сезонная, ступенчатая.

По способу получения информации об уровне цены — справочные, прейскурантные, расчетные.

Так, например, прейскурантная цена основывается на периодически публикуемых материалах без указания срока действия, в ней находят отражение надбавки за размеры, количество, место назначения, способы транспортировки и другие факторы, влияющие на размер цены.

В зависимости от вида рынка — аукционные цены, биржевые котировки, цены торгов.

Внутрифирменные цены — типичны для многонациональных корпораций, филиалов, где не установлены рыночные цены. Цены устанавливаются с учетом уменьшения налогов в корпорациях, где имеются фирмы в странах с высоким налогообложением и, наоборот, могут завышаться с низким налогообложением.

По условиям поставки и продажи — цена нетто и брутто (фактурная).

Цена франко зависит от транспортных и погрузочных работ.

Различают и мировые цены, а также различные скидки, а именно:

- бонусная;
- специальная;
- дилерская;
- экспертная;
- скидки на возврат и т. д.

Имеются и другие виды цен, но всех их объединяют состав и структура цены.

Состав — это элементы цены в областном выражении.

Структура — удельный вес отдельных элементов в составе цены, выраженный в процентах или долях.

Например:

1. Себестоимость — 33%.
2. Прибыль — 11%.
3. Акциз — 15%.
4. НДС — 13%.
5. Наценка посредников — 6%.
6. Торговая наценка — 22%.

Итого: 100%.

В затратном ценообразовании существенная роль принадлежит соотношению цен — это важно для анализа цены и конъюнктуры рынка. Данные соотношения можно представить следующим образом:

- на технологические взаимосвязанные товары (соотношение ценового и технологического эквивалента);
- на продовольственные и промышленные товары, т. е. соотношение стоимости сырья и стоимости вырабатываемой из него продукции;
- на материально-технические ресурсы и цены готовой продукции в промышленности;
- на взаимозаменяемые товары;
- покупка различными социальными и экологическими категориями населения (в частности, группами по доходу);
- на один и тот же продукт в государственных, акционерных магазинах и на неорганизованном сельскохозяйственном рынке;
- на основную экспортируемую и импортируемую продукцию, т. е. соотношение отечественных и импортных цен;
- по различным территориям, регионам, городской и сельской местности, в крупных и мелких населенных пунктах.

Но как бы ни было, установление цены в основном не столько из условий рынка, а, наоборот, из затрат производства, где закладываются:

Средние издержки + Прибыль.

Прибыль формируется на каждую единицу изделия и в целом на уровне предприятия.

В случае, когда цена на продукт образуется путем суммирования процентной прибылеобразующей надбавки к средним затратам, приемлем

метод ценообразования на основе полных затрат. Здесь наблюдается покрытие следующих затрат:

- затраты производства;
- затраты обращения.

В то же время постоянные издержки на единицу изделия распределяются произвольно, прикрывая и предельные затраты.

Зачастую формируют цену по проценту:

Прибыль + Затраты.

Такая цена затем начинает колебаться в зависимости от текущей конъюнктуры рынка, при этом максимизируя прибыль фирм-олигополистов.

Подводя итог, следует отметить, что затраты плюс прибыль не нацелены на снижение затрат.

Зачастую много внимания уделяется предельному ценообразованию.

Данный метод нацелен на минимизацию издержек и минимизацию дохода, а прирост затрат должен происходить за счет роста объема производства, но в то же время затраты должны сокращаться за счет снижения объема производства. В этом случае важно умело спланировать покрытие постоянных издержек, а с этой целью на предприятии должен быть организован учет данных по учету кривой спроса с учетом влияния многих других факторов.

Данный подход, как правило, принимается в кризисный период. Вместе с тем не рекомендуется его длительное применение. Кроме того, получить размер предельных издержек по бухгалтерским данным невозможно. С этой целью используются производственные издержки и их изменение, связанное с изменением каждого объема выпуска продукции.

Для упорядочения ценообразования в организации очень важно разработать ценовую стратегию или политику.

Ценовая стратегия (политика) — предполагает дифференциацию методов образования цены для получения желаемого результата, а именно:

- увеличение сбыта продукции;
- рост прибыли;
- привлечение дополнительных клиентов;
- сокращение производственных затрат;
- снижение себестоимости и т. д.

Ценовая стратегия может базироваться на следующих подходах:

1. Возможность реализовать один и тот же товар по разным ценам.
2. Учет цен и сравнение их с ценами конкурентов.
3. Производство аналогичных или взаимозаменяемых товаров.
4. Формирование цен на основе переменных и постоянных затрат по контракту.
5. Формирование цен на основе периодических скидок.
6. Ценообразование на основе роста масштаба — эффекта масштабности, который приводит к сокращению постоянных затрат на единицу изделия.
7. Ценообразование на основе «имиджа» и т. д.

Вместе с тем следует отметить сложную систему ценообразования, которая зависит от:

- отрасли и сферы обслуживания;
- участия государства;
- стадии их формирования;
- транспортных расходов;
- ценовой информации;
- затрат (полных, стандартных и прямых издержек).

Исходя из такого подхода различают следующие виды цен:

- оптовые;
- закупочные;
- цены на строительство;
- тарифы на услуги;
- тарифы на грузоперевозки;
- внешнеторговые (экспортные и импортные);
- рыночные (свободные, монопольные и демпинговые);
- розничные;
- франко-склад поставщика;
- франко-станция отправителя;
- франко-вагон станции отправителя, назначения или потребителя;
- аукционные цены;
- ценовые индексы;
- цены фактических сделок;
- биржевые цены.

За рубежом управленческий учет предполагает долгосрочные и краткосрочные нижние пределы цен.

Долгосрочный предел — предполагает покрытие всех затрат.

Краткосрочный предел — направлен на покрытие переменных затрат.

Здесь оказывают влияние следующие факторы, зависимые от цены, а именно:

- объем продаж (работ, услуг);
- себестоимость, произведенной продукции;
- размер прибыли от объема реализации продукции (работ и услуг).

Рассмотрим это на условном примере.

Организация производит и реализует один вид продукции в размере — 1 тыс. ед.

Цена реализации изделия Ц — 60 руб.

Переменные (прямые затраты) — 56 руб.

Конъюнктурные исследования или прогнозные данные предполагают, что возможно увеличить объем реализации на 15% до 1150 ед. изделий при несущественном снижении цены.

Производственные мощности не загружены полностью, и имеется возможность увеличить выпуск прогнозируемого объема.

Целесообразно определить снижение цены на 2 или на 3 руб.

Соотношение постоянных затрат составляет 0,3 от полной себестоимости.

Решение.

Определяем размер выручки от реализации продукции до и после изменения (снижения) цены на 2 или на 3 руб.

Объем выручки при плановом производстве и цене.

$$Q = Ц_{пл} \times К_{пл} = 60 \times 1000 = 60\,000 \text{ руб.}$$

Выручка при цене 58 руб. за единицу при объеме производства (выпуска) — 1150 ед.

$$Q' = Ц'_{ф} \times К'_{ф} = 58 \times 1150 = 66\,700 \text{ руб.}$$

Выручка при цене 57 руб. за единицу при объеме производства (выпуска) — 1150 ед.

$$Q'' = Ц''_{ф} \times К''_{ф} = 57 \times 1150 = 65\,550 \text{ руб.}$$

Представленные расчеты свидетельствуют, что снижение и увеличение объема выпуска продукции способствует росту объема выручки, т. е. эффекту масштабности. При этом очень важно определить изменение прибыли при изменении цены и объема производства (на 150 ед.), а также на соотношение переменных и постоянных затрат.

Расчет прибыли от увеличения объема производства на 150 ед. изделий и снижения цены на 2 и 3 руб., представим в табл. 11.2, исходя из того, что полная себестоимость составила 56 руб. за единицу изделий.

Таблица 11.2. Многовариантные расчеты прибыли

№ п/п	Объем / Показатели Q	1-й вариант	2-й вариант	3-й вариант
		1000 ед.	1150 ед.	1150 ед.
1	Цена реализации, руб./ед. (Ц)	60 руб.	58 руб.	57 руб.
2	Переменные затраты, руб./ед. (Пер.з.)	56 × 0,7 = = 39,2 руб.	39,2 руб.	39,2 руб.
3	Маржинальный доход, руб./ед. (п. 1 – п. 2) (МД)	20,8 руб.	18,8 руб.	17,8 руб.
4	Общий маржинальный доход, руб. (п. 3 × п. 1) (Общ МД)	20,8 × 1000 = = 20 800 руб.	21 620 руб.	20 470 руб.
5	Общие постоянные затраты (Себ × Q × Кпост.з)	56 × 1000 × 0,3 = = 16 800 руб.	16 800 руб.	16 800 руб.
6	Общая прибыль, руб., Пр = (п. 4 – п. 5) (Пр)	4000 руб.	4820 руб.	3670 руб.
7	Прибыль на 1 ед. изделия, руб. Пр.ед = (п.7 / Q) (Пр.ед)	4 руб.	4,19 руб.	3,19 руб.

Исходя из данных следует, что самый оптимальный вариант — № 2, где прибыль на единицу изделия возросла на 5%, а общая прибыль возросла на 20,5% за счет сокращения постоянных затрат на единицу изделия при росте объема выпуска продукции.

Здесь существенную роль оказывает маржинальный доход.

11.7. Бизнес-планирование в управлении и достижении наивысших результатов

В рыночной экономике бизнес-план (БП) является рабочим инструментом и описывает процесс функционирования предприятия, показывает, каким образом ее руководители собираются достичь своей цели и задачи, в первую очередь повышения рентабельности.

БП является постоянным документом. БП может систематически обновляться.

Всесторонний анализ торгово-производственной деятельности, а также коммерческой в первую очередь выделяет **сильные и слабые** стороны, в отличие от других аналогичных предприятий.

БП является основным документом, определяющим **стратегию** развития предприятия.

Стратегия базируется на:

- общей концепции развития предприятия;
- подробной разработке экономической и финансовой стратегии;
- технико-экономическом обосновании мероприятий.

При стратегическом БП выделяют четыре этапа.

- 1-й этап. Разработка концепции развития.
- 2-й этап. Инвестиционная программа развития.
- 3-й этап. Бизнес-план на среднесрочный период.
- 4-й этап. Мероприятия по реализации БП.

БП как стратегический документ должен быть сбалансированным с учетом поставленных задач и реальных финансовых возможностей.

БП должен показать, какие затраты необходимы на его реализацию и что это экономически даст.

Степень инновационности и рискованности проекта определяет способы привлечения капитала.

БП решает одну из главных задач — подбор работников (команды), которые способны реализовать данный план.

Основной центр БП — концентрирование финансовых ресурсов. БП играет важную роль при приглашении на работу основного персонала.

БП должен содержать описание главных спорных вопросов. БП должен содержать 20–50 страниц по объему.

БП составляется просто и понятно, он должен быть доступен различным группам специалистов, даже тем, которые не имеют понятия о рынке.

БП составляется менеджером, предпринимателем, предприятием, группой предприятий или консалтинговой организацией.

Бизнес-резюме

1. Определение целей (генеральных направлений) развития предприятия.
2. При ориентации на рост производства или продаж необходимо ответить на следующие вопросы:
   - повышение общего объема продаж до ... или в ... раз;

- ♦ увеличение доли предприятия на сложившемся рынке;
- ♦ освоение новых рынков.

3. При отсутствии быстрого роста объема производства (продажи) к преимуществам следует отнести:
   - ♦ изменение ассортиментной политики;
   - ♦ рост освоения новой ассортиментной политики;
   - ♦ проникновение на рынок и вытеснение старых товаров.

Команда управления

Команда управления — основной ключ успеха. Предпочтение отдается команде, сочетающей:

- технические;
- управленческие;
- коммерческие;
- деловые навыки.

Подготовка и использование БП

Любая идея должна быть представлена в виде БП (финансового бюджета).

Предприятие, работающее в стабильной ситуации, разрабатывает БП, направленный на совершенствование производства и поиск путей снижения материальных затрат.

Направление:

- обновление ассортиментной политики;
- поиск капитальных вложений для расширения МТБ (торгово-производственных площадей);
- поиск новых партнеров;
- изучение кредитного рынка;
- определение риска данного направления бизнеса;
- ориентация эффективной работы предприятия в условиях акционерной собственности;
- механизм распределения прибыли (на фонд потребления и фонд накопления);
- для поиска инвестора БП должен составлять 2–3 страницы, где выделяются преимущества проекта;
- применение различных методов анализа или организация аналитической работы — данный раздел БП самый ответственный.

Формирование команды

1. Составление списка ключевых управленческих должностей.
2. Приглашение совместителей, консультантов по отдельным разделам.
3. Описание точных обязанностей и ответственности каждого члена команды.
4. Отразить сильные стороны руководителя подразделения (3–4 момента).
5. Разработка конкретных экономических показателей, характеризующих эффективность функционирования разрабатываемого раздела. Например, высокая прибыль, увеличение объема продаж, хорошее управление, производственные и технические показатели, способность к выполнению определенных функций, сокращение потерь рабочего времени, рост поставщиков и т. д.
6. Разрабатывается система поощрения:
   - денежное, материальное;
   - рост заработной платы;
   - продвижение по службе и т. д.
7. Формируются управленческие расходы во взаимосвязи с собственностью.
   - Определить заработную плату. Многие запрашивают больше, чем получали ранее.
   - Необходимо четко определить жалованье каждого администратора.
   - Определить пакет акций для ключевого персонала, размер их вклада.
   - Указать специалиста по системе управления, найму и подготовке кадров.
8. Совет директоров.

Здесь отражается отношение предприятия к размеру и составу совета, перечислить всех членов Совета и отметить 1–2 предложениями, чем они могут помочь фирме (предприятию, ОАО).

9. Управленческие консультации и необходимость обучения.

Отражаются сильные и слабые стороны администрации и совета директоров.

Определяются периоды, формы, методы и время обучения, экономическая, техническая и управленческая консультации с указанием рода консультации, ее стоимость и период.

Календарный план

Он подготавливается отдельно к БП. В нем расписываются все детали подробно с указанием ответственных лиц и времени исполнения.

Начало оплаты первых счетов и получаемые доходы, т. е. денежные потребности.

Особое место отводится определению графика безубыточности.

Точка безубыточности: необходимый объем для покрытия постоянных и переменных расходов в указанном объеме (выпуска, продаж).

Расходы различают зависящие и независящие.

Зависящие — производительность труда, материалы, сырье, товар, торговые издержки.

Независящие — аренда, проценты за кредит, жалованье служащих и т. д.

Контроль за ценами: система управления ценами, т. е. раскрывается механизм, каким образом будет достигаться стабильность цены, ее рост, кто отвечает за колебания элементов стоимости и как эти элементы влияют на бюджет.

Здесь очень важно выявить общий риск проекта по всем его стадиям: подготовительной, строительной и функционирования и все это занести в таблицу.

Таблица 11.3. Риски проекта

№ п/п	Стадии	Доля	Исходная оценка	Уточненная оценка
1	Подготовительная			
2	Строительная			
3	Функционирования: в том числе			
3.1	Финансово-экономическая			
3.2	Социальная			
3.3	Техническая			
3.4	Экологическая			
	Всего:	1,0		

При этом должна быть разработана таблица мероприятий по снижению риска.

Таблица 11.4. Пути снижения рисков

№ п/п	Виды рисков	Мероприятия, снижающие отрицательное воздействие риска

Затем дается прогноз объема продаж по отдельным ассортиментным позициям и в целом общий объем реализации по всем товарам. Данные могут быть представлены в следующей таблице.

Таблица 11.5. Прогноз объема продаж

№ п/п	Наименование товаров	Наименование показателей	2010 (1-й год)	2011 (2-й год)	2012 (3-й год)
			по месяцам	по кварталам	и т. д.
		1. Объем продаж, нат. ед.			
		2. Цена за 1 ед.			
		3. Объем реализации			
		Объем реализации по всем товарам			

На основе прогноза объема продаж разрабатывается баланс доходов и расходов по производственной программе.

Таблица 11.6. Баланс доходов и расходов

№ п/п	Наименование	2010 (1-й год)	2011 (2-й год)	2012 (3-й год)
		по месяцам	по кварталам	и т. д.
1	Объем реализации, нат. ед.			
2	Цена, руб.			
3	Выручка, млн руб.			
4	Расходы, млн руб.			
	в том числе:			
	постоянные, млн руб.			
	переменные, млн руб.			
5	Точка самоокупаемости			

Такой подход позволит выявить объем реализации (производства), начиная с которого выпуск товара должен приносить прибыль, и позволяет выявить внутреннюю норму рентабельности и срок окупаемости.

Для обеспечения платежеспособности и финансовой устойчивости необходимо составлять план денежных поступлений и выплат на период реализации проекта.

Таблица 11.7. План денежных поступлений и выплат на период реализации проекта

№ п/п	Наименование	Годы до освоения мощности	Годы после освоения мощности
1	2	3	4
1	Поступление выручки от продаж		
2	Другие доходы от реализации		
3	Итого поступления (п. 1 + п. 2)		
4	Платежи на сторону, всего: в том числе		
4.1	Оплата счетов поставщиков		
4.2	Заработная плата (за вычетом удержаний)		
4.3	Расчеты с поставщиками		
4.4	Реклама		
4.5	Арендная плата		
4.6	Страховка		
4.7	Процент по кредитам		
4.8	Возврат кредитов		
4.9	Амортизация		
4.10	Налоги и другие обязательные платежи		
5	Баланс платежей (п. 3 – п. 4)		
6	Сальдо – +		

Рекомендуется рассмотреть виды рисков на следующих стадиях:

I. Подготовительная стадия:

- удаленность от транспортной инфраструктуры;
- удаленность от инженерных сетей;
- отношение местных властей;
- доступность подрядчиков на месте;
- наличие альтернативных источников сырья.

II. Строительная стадия:

- платежеспособность заказчика;
- непредвиденные затраты, в том числе из-за инфляции;
- недостатки проектно-изыскательских работ;
- несвоевременная поставка комплектующих;
- несвоевременная подготовка ИТР и рабочих;
- недобросовестность подрядчика.

На стадии функционирования различают:

1. Финансово-экономические риски.

2. Социальные риски.
3. Технические риски.
4. Экологические риски.

I. Финансово-экономические риски:

- неустойчивость спроса;
- появление альтернативного продукта;
- снижение цен конкурентами;
- увеличение производства у конкурентов;
- рост налогов;
- неплатежеспособность потребителей;
- рост цен на сырье, материалы, перевозки;
- изменение (повышение) тарифов;
- зависимость от поставщиков, отсутствие альтернатив;
- недостаток оборотных средств и т. д.

II. Социальные риски:

- трудности с набором квалифицированной рабочей силы;
- угроза социальных волнений (забастовки, митинги и т. д.);
- отношение местных властей;
- недостаточный уровень заработной платы;
- квалификация кадров;
- социальная инфраструктура.

III. Технические риски:

- изношенность оборудования;
- нестабильность качества сырья и материалов;
- новизна технологии;
- недостаточная надежность технологий;
- отсутствие резерва мощности.

IV. Экологические риски:

- залповые выбросы в атмосферу;
- выбросы в атмосферу и сбросы в воду, захоронение в землю;
- близость населенного пункта и питьевого водоема;
- вредность производства;
- складирование отходов.

Все вышеуказанные риски ведут к дополнительным затратам, удорожанию самого проекта, снижению прибыли и удлинению сроков окупаемости, что является отрицательным моментом для инвестора.

При поиске инвестора рекомендуется разрабатывать либо инвестиционный паспорт, либо инвестиционное предложение.

Инвестиционное предложение должно содержать следующие разделы:

1. **Инициатор проекта** с указанием всех юридических реквизитов, организационно-правовая форма хозяйствования, фамилия, имени, отчества собственника.
2. **Краткая характеристика объекта инвестиций**, где отражаются вид деятельности, групповая номенклатура выпускаемой продукции, мощность предприятия, изношенность и техническое состояние основных средств, финансовое состояние предприятия (ежегодная прибыль, убытки, задолженность всех видов), возможность расширения материально-технической базы, обеспеченность ресурсами (материальными, финансовыми и трудовыми), экологические оценки проекта и т. д.
3. **Основные направления инвестиций** — расширение традиционного производства, создание новых рабочих мест, улучшение качества продукции, выпуск новой продукции, наличие технико-экономической документации, потребность в инвестициях, в том числе в рублевом и валютном эквиваленте, основные финансовые параметры проекта: индекс рентабельности, чистый дисконтированный доход, внутренняя норма рентабельности, срок окупаемости; основные потребители и конкуренты, каким административным органом поддерживается проект.

   Отдельно разрабатываются:

   1) примерный график финансирования проекта;
   2) примерный график возврата инвестиций;
   3) календарный план по реализации инвестиционного проекта.
4. **Организация разработки и реализации проекта предполагает:**
   - разработку бизнес-плана;
   - разработку организационно-правовой формы с вытекающими отсюда последствиями.

Подобный подход предполагает на уровне формирования бизнеса определить риски, затраты и эффективность предполагаемого бизнеса и внесет полную ясность для инвестора, что является немаловажным фактором в хозяйственно-финансовой деятельности организации.

11.8. Проблемы организации управленческого учета в организации

Наряду с вышесказанным на любом предприятии, в любой организации всегда имеются проблемы в области эффективного использования имеющихся ресурсов.

К таким моментам относят:

1. Совершенствование организационной структуры предприятия (организации).
2. Совершенствование централизации и децентрализации управления.
3. Наличие системы организации по центрам ответственности.

1. **Совершенствование организационной структуры организации (предприятия)** предполагает следующие улучшенные параметры:

- принципы и задачи управления;
- наличие экономических и юридических методов и ограничений;
- наличие совершенных технических средств по обработке информации;
- планы работы с персоналом (подготовка, переподготовка и повышение квалификации);
- наличие мотиваций труда, условий труда.

Наряду с общими вопросами рассматриваются частные — локальные, а именно:

1. Наличие эффективной системы управления коммерческой деятельностью, предусматривающей:
   - сроки, объем необходимого выпуска продукции;
   - наличие ценовой политики, направленной на снижение затрат и повышение доходности организации.
2. Наличие финансовой политики организации, направленной на:
   - финансовую устойчивость;
   - финансовую платежеспособность;
   - контроль за денежными поступлениями;
   - инвестиционную деятельность.

Инвестиционная деятельность направлена на обновление деятельности организации, наличие инновационных мыслей, проектов и всего современного в области эффективного использования ресурсов.

2. **Совершенствование централизации и децентрализации управления** нацелено на:

- набор управленческих средств и методов по достижению поставленных целей;
- управление по целям и результатам;
- управление на основе потребностей и интересов;
- на активизацию деятельности персонала и в исключительных случаях современные технологии;
- продуктовую структуру управления;
- инновационно-производственную структуру;
- проектную систему управления;
- матричную;
- программно-целевую систему управления.

3. **Наличие системы организации по центрам ответственности** предполагает:

- организацию центров доходов и прибыли, где наблюдается разрыв между доходами от продаж, прибылью и издержками производства и сбыта, так как последние формируются в других центрах ответственности;
- центры доходов формируются в отделах сбыта, центры прибыли зависят от объема продаж, цен и переменных и постоянных затрат;
- управленческий учет выручку (доход) понимает (расшифровывает) гораздо шире, чем финансовый учет и отчетность;
- внедрение контрольных центров за возникновением выручки в организации предполагает выявить тенденцию и закономерности формирования выручки за счет:
  - основного производства (деятельности);
  - торговой выручки от покупки товаров;
  - вспомогательного производства;
  - обслуживающих производств и хозяйств;
  - арендных операций и уступки прав на интеллектуальную собственность;
  - валютных операций;
  - финансовых вложений;
  - продаж собственного имущества (активов).

Кроме того, следует отметить, что очень слабо в организациях внедряются: бюджет центра ответственности, бюджет доходов и бюджет (центр) прибыли.

Недостаточно полно раскрыты плановые показатели мониторинга в центрах ответственности (прибыли).

К таким показателям можно отнести:

- прибыль от основной (операционной) деятельности;
- маржинальный доход;
- прибыль на рубль переменных (материальных) издержек;
- условную прибыль на один рубль оплаты труда производственных (основных) работников;
- удельный вес постоянных затрат на единицу изделия и в структуре затрат.

Маржинальный доход может широко использоваться при альтернативном планировании, определении точки безубыточности, ассортимента продукции, разработки логистических решений, ценообразовании.

Одновременно маржинальный доход позволяет сделать ряд расчетов, а именно:

1. Объем продажи и по какой цене нужно продать, чтобы получить желаемую прибыль.
2. Размер прибыли при наличии рыночных цен и варьируемых объемах продаж.
3. Реагирование потребителей и конкурентов на расчетную (предполагаемую) цену.
4. Размер прибыли и объем продаж в результате сокращения или увеличения переменных и постоянных расходов в тех или иных экономических условиях.
5. Размер объема продаж и прибыли при ограниченных ресурсах, к которым относятся:
   - производственная мощность;
   - обеспеченность сырьем;
   - дефицит квалифицированной рабочей силы и др.

Исходя из изложенного в крупных компаниях рекомендуется в центрах прибыли вести учет издержек и широко использовать аналитический учет счета 90 «Выручки».

Глава 12
Задание для выполнения курсовой (контрольной) работы по дисциплине «Управленческий учет и контроллинг»

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 условных 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.

12.1. 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, нужно 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 (в ред. от 27.07.2010 г.); часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 08.05.2010 г.).

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998 г.) (в ред. от 28.12.2010 г.); часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г.) (с изм. и доп., вступающими в силу с 04.01.2011).

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ (в ред. Федерального закона от 27.07.2010 г. № 209-ФЗ) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.01.2011 г.).

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Министерства финансов РФ от 27.07.1998 г. № 34н в ред. Приказов МФ РФ от 25.10.2010 г. № 132н).

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. от 08.11.2010 г.).

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08 (Приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 160н с 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).

Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (в ред. от 07.05.2009 г. № 80-ФЗ).

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 знаний» ПБУ 21/08 (Приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н).

Кодекс административных правонарушений РФ от 20.12.2001 г. (с изм. от 30.07.2010 г. № 242-ФЗ).

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»).

Янковский К. П., Мухарь И. Ф. Бухгалтерский управленческий учет. — 2-е изд. — СПб.: СПГУВК, 2010. — 292 с.

Дополнительная

Волкова О. Н. Управленческий учет. — М.: ООО «ТК Велби», Проспект, 2006. — 472 с.

Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. — М.: Бухгалтерский учет, 2009. — 376 с.

Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / Пер. с англ.; под ред. Н. Д. Ариашвили. — М.: Аудит ЮНЦТИ, 1998. — 774 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.

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.

Хоругрен 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. 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.

12.2. Задание для выполнения курсовой работы

1. Составить вступительный баланс на начало отчетного периода на основании остатков по счетам в Главной книге по нижеприведенным данным (табл. 12.1).

Таблица 12.1. 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 стр. «Прочие кредиторы»;
- валюта баланса по Пассиву больше валюты баланса по Активу, тогда разница записывается в стр. «Прочие дебиторы», после чего пересчитываются итоги либо раздела II Актива, либо раздела V Пассива.

По итогам проверки должно получиться равенство I А + II А = 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. 12.2).

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. 12.3).

6. Рассчитать фактическую себестоимость реализованной продукции на основании записей в табл. 12.4.

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. 12.5).

10. Составить производственные карточки по изделиям № 1 (табл. 12.6) и № 2 (табл. 12.7).

11. Составить таблицу распределения косвенных расходов по видам продукции (табл. 12.8).

12. Составить оборотную ведомость аналитического учета к счету 68 «Расчеты с бюджетом» (табл. 12.9).

13. Составить оборотную ведомость по общепроизводственным расходам (табл. 12.10).

14. Составить ведомость по общехозяйственным расходам (табл. 12.11).

15. Составить журнал-ордер № 10 «Затраты на производство» (табл. 12.12).

16. Составить журнал-ордер № 6 «Расчеты с поставщиками» (табл. 12.13).

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 12.2. 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:		7000		
		а) цехового производственного оборудования;	5400			
		б) зданий и инвентаря общехозяйственного назначения	1600			
2	Счета поставщиков	Приняты к оплате счета поставщиков за приобретенные материалы:		90 000		
		а) фабрика «Волна», в том числе НДС (18%);	80 000 Определяется самостоятельно			
		б) ОАО «Свет», в том числе НДС (18%)	10 000 Определяется самостоятельно			
3	Выписка из расчетного счета	Зачислена на расчетный счет полученная краткосрочная ссуда		30 000		
4	Лимитные карты	Списаны материалы, израсходованные на изготовление:		110700		
		изделия № 1;	65 020			
		изделия № 2;	45 680			
		НДС предъявлен бюджету к возмещению	Определяется самостоятельно			

Продолжение табл. 12.2

№ п/п	Наименование документов	Содержание операции	Сумма, руб.		Корреспондирующие счета, руб.	
			частная	общая	дебет	кредит
5	Наряды, табель, расчетно-платежные ведомости	Начислена и распределена заработная плата за месяц:		30000		
		а) основным производственным рабочим за изготовление:				
		изделия № 1;	12 000			
		изделия № 2;	8000			
		б) рабочим за содержание производственного оборудования;	3000			
		в) ИТР и служащим основных цехов;	2000			
		г) ИТР и служащим общехозяйственных служб	5000			
6	Расчетно-платежная ведомость	Произведены удержания из заработной платы рабочих и служащих:	13%			
		Налог на доходы физических лиц	Определяется самостоятельно			
7	Расчет бухгалтерии	Произведены начисления страховых взносов в ПФРФ, ФМС, ФСС от суммы начисленной заработной платы (26,0%)	Определяется самостоятельно			
		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				
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		

Окончание табл. 12.2

№ 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 погашение задолженности по ссуде (под материальные запасы)	 Определяется самостоятельно 28 000			
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:

- учет реализации выполняется по моменту отгрузки готовой продукции со склада покупателям;
- незавершенное производство на конец месяца составило 8 тыс. руб., в том числе по изделиям:
- изделие № 1 — 6 тыс. руб.,
- изделие № 2 — 2 тыс. руб.,
- договорная цена готовой продукции составляет 200 тыс. руб.;
- остатки готовой продукции на складе на начало месяца по договорным ценам составляют 25 тыс. руб.

Таблица 12.3. 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 12.4. 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 12.5. 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 12.6. 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 12.7. 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 12.8. 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 12.9. 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
				№ п/п	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 12.10. 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. Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (счет № 25/1)						
1	Амортизация машин и оборудования					
2	Заработная плата					
3	Страховые взносы во внебюджетные фонды					
4	Прочие расходы					
	Итого по счету № 25/1					
II. Расходы по содержанию цеха (счет № 25/2)						
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 12.11. 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 12.12. 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 12.13. 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 том числе 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							

В конце работы выявить обнаруженные резервы и составить пояснительную записку. Одновременно наметить мероприятия по устранению выявленных недостатков.

Приложение 1
Домашние задания для самостоятельной работы

Контрольные вопросы

Тема 1 «Место управленческого учета в системе управления организацией» и тема 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 АВС.
30. Этапы метода АВС.

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 хозяйственной деятельности транспортных организаций.
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 и калькуляции 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.

Тема 11 «Управление затратами и затратное ценообразование»

1. Особенности управления запасами.
2. Стратегический план и его основные разделы.
3. Показатели, индикаторымониторинга деловой активностихозяйствующего субъекта.
4. Концептуальные направления политики цен на макроэкономическом уровне.
5. Естественные монополии и ценообразование.
6. Проблемы ценообразования на предприятиях энергетики, железнодорожного транспорта, связи, коммунального хозяйства.
7. Основы государственного регулирования ценообразования на транспорте.
8. Методы косвенного (неценового) воздействия государства на цены.
9. Классификация цен.
10. Ценовая политика и стратегия цен.
11. Парадоксы полезности и спроса.
12. Структура цен.
13. Порядок формирования цены на долгосрочном и краткосрочном пределе на покрытие затрат.
14. Роль бизнесс-планирования в достижении наивысших результатов.
15. Структура бизнесс-плана.
16. Виды рисков при формировании инвестиционного проекта и пути их снижения.
17. Проблемы организации управленческого учета в организации.
18. Организация учета по центрам ответственности.

Приложение 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 юридическим и физическим лицами.
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 калькулирования 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 АВС.
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.

План семинара по теме 11 «Управление затратами и затратное ценообразование»

1. Анализ в принятии решений в коммерческой (предпринимательской) деятельности.
2. Содержание стратегического плана.
3. Мониторинг индикаторов показателей деловой активности.
4. Законодательное и нормативное регулирование цен.
5. Государственное регулирование ценообразования на железнодорожном и других видах транспорта.
6. Затратное ценообразование и его особенности.
7. Бизнесс-планирование и его сущность.
8. Проблемы организаций управленческого учета в организации.

Приложение 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.

Приложение 4
Тесты для проверки остаточных знаний

Проверка 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) приблизительная;
    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, затратах, зонах 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 элеменирования факторов, нормативный, цепных подстановок и др.);
    б) математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т. д.);

в) все вместе взятое.

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 производственности 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 договоры;
    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

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
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		

Проверка 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 снижению капитализации действующего капитала;
    в) все вышеперечисленное.
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 оно наказывается;
    б) юридическое лицо не приняло 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) непредоставление 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		

Проверка 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 масштабности 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 непланируемые 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 когда:
    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 по76 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?
    а) нормативно-законодательные акты;
    б) собственник(и) предприятия;
    в) налоговые органы.

39. Место возникновения затрат — это:
    а) рабочее место, цех, подразделение, рабочее место и т. д.;
    б) сделка;
    в) 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		

Проверка остаточных знаний по теме 4 «Методы учета затрат и калькулирования себестоимости»

1. Калькуляция — это:
    а) комплексная система экономических расчетов затрат на производство единицы продукции;
    б) показатели, необходимые для определения выгодности производства;
    в) 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 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, обусловливающих 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 подразделяют 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) выбор базы 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 включаются 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 базу 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 вышеперечисленное.
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 входят 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:
    а) на предприятиях с комплексным использованием сырья и материалов и поточным производством;
    б) в сфере обслуживания;
    в) в судостроении.
35. Основными задачами нормативного метода калькулирования себестоимости являются:
    а) рациональное использование всех видов ресурсов;
    б) внедрение эффективных, научно обоснованных 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 допущение 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:
а) прибыль;

б) постоянные расходы;
в) все вместе взятое.

46. Метод АВС направлен на:
а) нормирование затрат;
б) расчет себестоимости и оценку эффективности бизнес-процессов;
в) учет постоянных затрат.

47. Метод АВС нацелен на:
а) выбор драйверов (без распределения) затрат между операциями;
б) выбор базы (ставки) распределения косвенных затрат;
в) определение точки безубыточности.

48. При методе АВС затраты должны:
а) равняться затратам на детализацию;
б) быть ниже, чем затраты на детализацию;
в) 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

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
20	б	44	в
21	б	45	в
22	б	46	б
23	в	47	а
24	в	48	б

Проверка остаточных знаний по теме 5 «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) общецеховые 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
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

№ вопроса	Ответ	№ вопроса	Ответ
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		

Приложение 5
Задачи (хозяйственные ситуации)

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 пять раз больший средний уровень рентабельности продаж с продуктом А.

В этой связи надо 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:

$$А = 200 - 220 = -20 \text{ руб.},$$
$$Б = 240 - 180 = 60 \text{ руб.},$$
$$В = 300 - 210 = 90 \text{ руб.}$$

2. Определяем рентабельность продаж каждой единицы изделия:

$$R\,А = 20 / 200 \times 100 = -10\%,$$
$$R\,Б = 60 / 240 \times 100 = 25\%,$$
$$R\,В = 90 / 300 \times 100 = 30\%.$$

3. Ранжируем изделия по уровню рентабельности:

$$R \text{ А-3},$$
$$R \text{ Б-2},$$
$$R \text{ В-1}.$$

4. Рассчитываем маржи покрытия на единицу продукции:

$$\text{МП А} = 200 - 120 = 80 \text{ руб.},$$
$$\text{МП Б} = 240 - 150 = 90 \text{ руб.},$$
$$\text{МП В} = 300 - 195 = 105 \text{ руб.}$$

5. Маржинальная рентабельность каждой единицы изделий составляет:

$$MR \text{ А} = 80 / 20 \times 100 = 40\%,$$
$$MR \text{ Б} = 90 / 240 \times 100 = 37{,}5\%,$$
$$MR \text{ В} = 105 / 300 \times 100 = 35{,}0\%.$$

6. Ранжируем выпуск изделий по маржинальной рентабельности:

$$MR \text{ А-1},$$
$$MR \text{ Б-2},$$
$$MR \text{ В-3}.$$

Следовательно, на финансовые результаты существенное влияние оказывает выбранная база распределения накладных затрат.

В настоящее время не существует 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 табл. 1 представлены исходные данные.

Таблица 1. Остатки и движение материалов в июле 2009 г.

№ п/п	Движение материалов	Количество, ед.	Цена, руб.	Сумма, руб.
1	Остатки на 01.07.2009 г.	200	250	50 000
2	Закупка 06.07.2009 г.	200	260	52 000
3	Закупка 10.07.2009 г.	300	280	84 000
4	Закупка 16.07.2009 г.	280	280	78 400
5	Закупка 26.07.2009 г.	250	280	70 000
6	Закупка 28.07.2009 г.	100	270	27 000
7	Итого поступлений с остатком	1330	–	361 400
8	Расход (п. 1–7 – п. 9)	1000	–	?
9	Остаток на 01.10.2009 г.	330	–	?

Решение

1. Определим среднюю стоимость единицы запасов:

$$361400{,}0 / 1330 = 271{,}73 \text{ руб.}$$

2. Определим стоимость запасов на конец отчетного периода (на 01.10.09 г.):

$$271{,}73 \times 330 = 89670{,}9 \text{ руб.}$$

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 табл. 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 × 280 = 78 400 руб.,
20 × 280 = 5600 руб.
Итого: 270 000 руб.

2. Стоимость запасов на конец отчетного периода составит

361 400 – 270 000 = 91 400 руб.

или

230 × 280 = 64 400 руб.,
100 × 270 = 27 000 руб.
Итого: 91 400 руб.

Задача 4

Цели: на основе прогнозного баланса на 01.01.2010 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.

Таблица 1. 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**

Решение

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;

1. Определяем размер собственного капитала:

$$СК = Акт - Обязат = 4750 - 500 = 4250 \text{ тыс. руб.}$$

2. Определяем размер собственных оборотных средств:

$$СОС = 1330 - 500 = 830 \text{ тыс. руб.}$$

3. Удельный вес

$$СК = (4250 / 4750) \times 100 = 89{,}47\%.$$

Соответственно

$$ЗК = 100 - 89{,}47 = 10{,}53\%.$$

4. Удельный вес внеоборотных активов

$$Уд.\ в.\ ВнА = (3420 / 4750) \times 100 = 72{,}0\%.$$

Соответственно

$$Уд.\ в.\ ОбА = 100 - 72 = 28\%.$$

5. Определяем соотношение ДЗ к КЗ:

$$С \times ДЗ(КЗ) = (800 / 500) = 1{,}6,$$

т. е. на 1 руб. КЗ приходится 1 руб. 60 коп. ДЗ.

6. Соотношение внеоборотных и оборотных активов составит

$$С \times ВнА(Оба) = (3420 / 1330) = 2{,}57,$$

т. е. на 1 руб. оборотных активов приходится 2 руб. 57 коп. внеоборотных активов.

Вывод: в целом предприятие фондоемкое, сбытовая политика нерациональная, 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 мышления.

Необходимо 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.

Таблица 1. 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

$$Q = \Sigma З + \Sigma П,$$

где Q — объем продаж, тыс. руб.; Σ З — суммарные затраты, тыс. руб.; Σ П — прибыль, тыс. руб.

Следовательно, $Q = 1800 + 800 = 2600$ руб.

2. Рассчитаем сумму постоянных затрат (ПЗ):

$$\Sigma ПЗ = \Sigma З - \Sigma ПерЗ,$$

где Σ ПерЗ — сумма переменных затрат, тыс. руб.

Отсюда $\Sigma ПЗ = 1800 - 1600 = 200$ руб.

3. Уровень рентабельности (УR) находим по формуле

$$УR = П/Q \times 100\%,$$

где П — прибыль, тыс. руб.

В данном случае уровень рентабельности продаж ($УR_п$) составит

$$УR_п = 800/2600 \times 100 = 30{,}77\%,$$

т. е. на 1 руб. продаж приходится около 31 коп. прибыли.

4. Определим суммарные затраты (Σ З):

$$\Sigma З = Q - П.$$

Тогда $\Sigma З = 8000 - 400 = 7600$ руб.

5. Определим переменные затраты (Σ ПерЗ):

$$\Sigma \text{ПерЗ} = \Sigma З - \Sigma \text{ПЗ}.$$

Отсюда вытекает Σ ПерЗ = 7600 – 1000 = 6600 руб.

6. Уровень рентабельности по примеру 2 составит

$$УR = 400 / 8000 \times 100 = 5\%.$$

В данном случае каждый рубль продаж обеспечивает 5 коп. прибыли, что меньше в шесть раз, чем в примере 1.

7. Определим постоянные затраты в примере 3:

$$\Sigma \text{ПЗ} = \Sigma З - \Sigma \text{ПерЗ} = 5000 - 3400 = 1600 \text{ руб.}$$

8. Рассчитаем прибыль в примере 3:

$$\Sigma П = Q - \Sigma З = 6000 - 5000 = 1000 \text{ руб.}$$

9. Определим уровень рентабельности продаж в примере 3:

$$УR_{п} = 1000 / 6000 \times 100 = 16{,}7\%,$$

т. е. на 1 руб. продаж предприятие получает 16,7 коп. прибыли.

10. Находим размер переменных затрат в примере 4:

$$\Sigma \text{ПерЗ} = \Sigma З - \Sigma \text{ПЗ} = 2000 - 400 = 1600 \text{ руб.}$$

11. Определяем прибыль в примере 4:

$$\Sigma П = \Sigma Q - \Sigma З = 2000 - 2000 = 0.$$

Следовательно, уровень рентабельности равен 0, так как предприятие работает в условиях самоокупаемости, а не самофинансирования.

Задача 6. Анализ эффективности структуры производственной себестоимости

Цели:

- определить эффективность управленческого аппарата в области управления ресурсами (активами);
- наметить мероприятия по улучшению использования активов.

Необходимо 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 табл. 1 приведены исходные данные.

Таблица 1. 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.

Необходимо:

- определить выручку;
- вычислить объем производства;
- 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:

$$Q = СТП/З1рТП,$$

где Q — выручка, тыс. руб.; СТП — себестоимость товарной продукции, тыс. руб.; З1рТП — затраты на 1 руб. товарной продукции, руб.

Следовательно: $Q = 2138,4 / 0,95 = 2250,9$ тыс. руб.

2. Определяем плановый объем выпуска продукции:

$$ВТП_{пл} = QУ_{роста\ пл},$$

где $ВТП_{пл}$ — плановый выпуск товарной продукции, тыс. руб.; $У_{роста\ пл}$ — плановый выпуск товарной продукции (коэффициент или темп роста, %).

Отсюда $ВТП_{пл} = 2250,9 \times 1,1 = 2476$ тыс. руб.

3. Определяем плановую себестоимость (ПлСС):

$$ПлСС = ВТП_{пл} \times З1рТП = 2476 \times (0,95 - 0,1) =$$

$$= 2476 \times 0,85 = 2104,6 \text{ тыс. руб.}$$

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.

Необходимо:

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 в табл. 2.

Таблица 2. Систематизация затрат компании ООО «N» на выпуск продукции

№ п/п	Постоянные затраты, тыс. руб.			№ п/п	Переменные затраты, тыс. руб.		
1	статьи затрат	январь	февраль	1	статьи затрат	январь	февраль
1.1	Страховые взносы	20 000	20 000	1.1	Зарплата производственных рабочих	60 000	80 000
1.2	Арендная плата	6000	6000	1.2	Сырье и основные материалы	70 000	98 000

Окончание табл. 2

№ п/п	Постоянные затраты, тыс. руб.			№ п/п	Переменные затраты, тыс. руб.		
1.3	Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	30 000	30 000	1.3	Топливо и энергия	20 000	34 000
1.4	Зарплата управленческого персонала	49 000	49 000	1.4	Транспортные расходы	9000	11 000
	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 ($Сп_{изд}$) по формуле

$$Сп_{изд} = \Sigma ПерЗ / Q,$$

где: $Сп_{изд}$ — переменные затраты на единицу изделия, руб.; Σ ПерЗ — сумма переменных затрат на весь выпуск продукции в исследуемом периоде (месяц, квартал, год), тыс. руб.; Q — количество выпущенных изделий, ед.;

в январе $Сп_{изд.я} = 159\,000 / 6000 = 26\,500$ руб.,

в феврале $Сп_{изд.ф} = 223\,000 / 7300 = 30\,548$ 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.

$$СПЗ_{ед} = \Sigma ПЗ / Q,$$

где $СПЗ_{ед}$ — сумма постоянных затрат на выпуск общего количества изделий, тыс. руб.

$$СПЗ_{ед.я} = 105\,000 / 6000 = 17\,500 \text{ руб.},$$

$$СПЗ_{ед.ф} = 105\,000 / 7300 = 14\,384 \text{ руб.}$$

3. Определим себестоимость одного изделия:

$$С_{изд.я} = Сп_{изд} + СПЗ_{ед} = 26\,500 + 17\,500 = 44\,000 \text{ руб.},$$

$$С_{изд.ф} = Сп_{изд} + СПЗ_{ед} = 30\,548 + 14\,384 = 44\,932 \text{ руб.}$$

4. Рассчитаем влияние факторов на изменение себестоимости:

$$С_{изд.я}(1) = \Sigma ПЗ_{я} / Q_{ф} + Сп_{изд.я} = 105\,000/7300 + 26\,500 = \\ = 14\,384 + 26\,500 = 40\,884 \text{ руб.},$$

$$С_{изд.я}(2) = \Sigma ПЗ_{ф} / Q_{ф} + Сп_{изд.я} = 105\,000/7300 + 26\,500 = \\ = 14\,384 + 26\,500 = 40\,884 \text{ руб.},$$

$$С_{изд.ф} = \Sigma ПЗ_{ф} / Q_{ф} + Сп_{изд.ф} = 105\,000/7300 + 30\,548 = \\ = 14\,384 + 30\,548 = 44\,932 \text{ руб.}$$

5. Определим общее изменение себестоимости единицы продукции:

$$С_{общая} = С_{изд.я} - С_{изд.ф} = 44\,932 - 44\,000 = +932 \text{ руб.},$$

в том числе С изменения:

За счет выпуска $Q = С_{изд.я}(1) - С_{изд.я}(2) = 40\,884 - 44\,000 = -3116$ руб.

За счет $\Sigma ПЗ = С_{изд.ф}(2) - С_{изд.я}(1) = 40\,884 - 40\,884 = 0$.

За счет $Сп_{изд} = С_{изд.ф} - С_{изд.я}(1) = 44\,932 - 40\,884 = +4048$ 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.

Необходимо: 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 утверждают **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	$q_ф C_п$	291481,5
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	$q_ф ТП_{опт.п}$	353824,5
3.3	в) в фактических ценах и объеме в отчетном году	$q_ф ТП_{опт.ф}$	355798,5
4	Затраты на рубль ТП (стр.1 / стр. 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 (стр. 2.2 / стр. 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 (стр. 2.1 / стр. 3.3)	$\frac{q_ф C_ф}{q_ф ТП_{опт.п}}$	81,0 коп.

5.3	в) в фактических ценах, принятых в плане ((стр. 2.2 – изменение цен) / стр. 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 (стр. 2.2 / стр. 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; С – себестоимость единицы изделия; $ТП_{опт.п}$ – оптовая цена единицы изделия; $C'_ф$ – 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.

В табл. 3 приведены полученные после расчета данные.

Решение

Общее отклонение фактических затрат на рубль товарной продукции от плана определяем сравнением стр. 4 и 5.2 (см. табл. 1):

$$\Delta ЗТП = \text{стр. } 5.2 - \text{стр. } 4 = 81{,}0 - 81{,}4 = -0{,}4 \text{ коп.},$$

т. е. фактические затраты оказались ниже утвержденных планом.

В этой связи интересным представляется анализ влияния того или иного фактора, отраженного выше.

Влияние структурных сдвигов в составе продукции определяется по следующей формуле (т. е. сопоставляем стр. 5.1 и 4):

$$\Delta ЗТП_{строка} = \frac{\sum q_ф C_п}{\sum q_ф ТП_{опт.п}} - \frac{\sum q_п C_п}{\sum q_п ТП_{опт.п}} = 82{,}38 - 81{,}40 = 0{,}98 \text{ коп.}$$

Влияние изменения уровня затрат на производство отдельных изделий в общем составе продукции определяем таким образом (стр. 5.3 – стр. 5.1):

$$\Delta ЗТП_{у.з.} = \frac{\sum q_ф C'_ф}{\sum q_ф ТП_{опт.п}} - \frac{\sum q_ф C_п}{\sum q_ф ТП_{опт.п}} = 79{,}46 - 82{,}38 = -2{,}92 \text{ коп.}$$

Данный фактор способствовал экономии за счет снижения затрат на материальные ресурсы, что может свидетельствовать о прогрессивных технологиях в производстве.

1. Определяем влияние изменения цен и тарифов на потребленные материальные ресурсы (стр. 5.4 – стр. 5.3):

$$\Delta ЗТП_{изм.ц.р} = \frac{\sum q_ф C_ф}{\sum q_ф ТП_{опт.п}} - \frac{\sum q_ф C'_ф}{\sum q_ф ТП_{опт.п}} = 81{,}45 - 79{,}46 = 1{,}99 \text{ коп.}$$

Как следует из расчетных данных в табл. 3, цены на тарифы и ресурсы возросли, что привело к увеличению показателя затрат на 1 руб. ТП на 1,99 коп.

2. Влияние изменения оптовых цен на продукцию определяем на основе данных форм расчета (см. табл. 1, стр. 5.2 – стр. 5.4) по алгоритму

$$\Delta ЗТП_{опт.ц.прод} = \frac{\sum q_ф C_ф}{\sum q_ф ТП_{опт.ф}} - \frac{\sum q_ф C_ф}{\sum q_ф ТП_{опт.п}} = 81,0 - 81,45 = -0,45 \text{ коп.}$$

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.

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.		Изменения цен и тарифов на материалы
		по плану, $q_п$	факт, $q_ф$	по плану, $C_п$	факт, $C_ф$	по плану, $ТП_{опт.п.}$	факт, $ТП_{опт.ф.}$	ресурсы, тыс. руб.
1	Электрический вентилятор	63	60	1520	1498,5	1900,5	1969,5	51
2	Электрический чайник	95	35	169,5	162	265,5	270	–3
3	Электрический самовар	114	128	117	97,5	141	160,5	4,5
4	Электрический рубанок	61	61	2854,5	2866,5	3298,5	3298,5	61,5
5	Электрическая дрель	175	153	34,5	34,5	73,5	42	–1,5
	Итого:	**508**	**437**					

Таблица 3. Расчетные данные по затратам на 1 руб. ТП, тыс. руб.

$q_п C_п$	$q_ф C_п$	$q_ф C_ф$	$q_ф C'_ф$	$q_п ТП_{опт.п}$	$q_ф ТП_{опт.п}$	$q_ф ТП_{опт.ф}$
95728,5	91 170	89 910	86 850	119731,5	114 030	118 170
16102,5	5932,5	5670	5775	25222,5	9292,5	9550
13 338	14 976	12 480	11 094	16 074	18 048	20 544
174124,5	174124,5	174 857	171 105	201208,5	201208,5	201208,5
6037,5	5278,5	5278,5	5508	12862,5	11245,5	6426
305 331	291481,5	288 195	28 142	375 099	353824,5	355798,5

Примечание: $C'_ф$ – фактическая себестоимость единицы изделия с учетом корректировки цен на материалы и тарифы по сравнению с плановой величиной ($C'_ф = C_ф$ – изменения цен и тарифов).

Приложение 6
Домашнее задание

Задача 1. Анализ динамики выполнения плана по уровню себестоимости

Цель: определить влияние факторов на изменение себестоимости методом цепной подстановки.

Необходимо:

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.

Таблица 1. 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. 1) 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.

Необходимо:

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 табл. 1 приведены исходные данные.

Таблица 1. 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		Перем.	Пост.		Перем.	Пост.
1	А	25 000	33 250	10 000	7000	3000	10 750	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.

Решение

Определяем стоимость расхода материалов методом ФИФО:

$$200 \times 250 = 50\,000 \text{ руб.},$$
$$200 \times 260 = 52\,000 \text{ руб.},$$
$$300 \times 280 = 84\,000 \text{ руб.},$$
$$280 \times 280 = 78\,400 \text{ руб.},$$
$$20 \times 280 = 5600 \text{ руб.}$$

Итого: 270 000 руб.

Стоимость запасов на конец отчетного периода составит

$$361\,400 - 270\,000 = 91\,400 \text{ руб.}$$

или стоимость запасов на конец отчетного периода составит:

$$230 \times 280 = 64\,400 \text{ руб.},$$
$$100 \times 270 = 27\,000 \text{ руб.}$$

Итого: 91 400 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 с технологической переработкой сырья.

Необходимо:

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.

Таблица 1. Характеристика производственной мощности

№ п/п	Показатель	Цех А (оборудование 1)	Цех Б (оборудование 2)	Цех В оборудование 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.

Необходимо:

1. Провести горизонтальный и вертикальный анализ 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				

Окончание табл.

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 данных таблицы 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

Таблица 1. 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	

Необходимо:

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 предпринимательской деятельности.

Необходимо:

1. Определить точку безубыточности в натуральном и стоимостном выражении.

2. Определить цену продаж при исходных данных:
   - объем продаж — 2 тыс. 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 тыс. руб.

Объем продаж кофеварки запланирован 2 тыс. ед., а объем прибыли — 50,4 тыс. руб. в месяц.

На основании этих данных определить:

- цену продажи одной кофеварки при вышеуказанных параметрах;
- точку безубыточности в натуральном выражении;
- 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.

Необходимо:

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 2 тыс. 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 продажи ценообразования для получения максимальной прибыли.

Необходимо:

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».

Таблица 1. 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.	71,4	47,9	84,4	110,22	
	В том числе:					
	основные материалы	22	17,1	51	61,6	
	заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее	17,4	12,9	15,2	16	
	транспортные расходы	12	8,5	8,8	8	
	погрузочно-разгрузочные работы и экспедирование (сопровождение)	9	6	5	13,7	
	налоги	7,1	2,4	2,8	6,5	
	прочие	3,9	1	1,6	4,42	
2	Косвенные (постоянные) расходы на весь объем реализации — всего, руб.	357 340				
	В том числе:					
	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 (стр. 5 – стр. 6)					
8	Совокупный маржинальный доход на изделие (стр. 7 × стр. 4) и в целом, тыс. руб.					
9	Постоянные расходы, тыс. руб.					357,34
10	Операционная прибыль (стр. 8 – – стр. 9)					
11	База для распределения постоянных затрат (примем стоимость основных материалов (стр. 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: с помощью расчетных данных уметь принять правильное решение в области инвестиционных вложений.

Необходимо:

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 ($E_н = 0{,}18$).
3. Норматив рентабельности 20 ($R_н = 0{,}2$).

Выбрать лучший вариант (см. табл. 1).

Таблица 1. Варианты вложений инвестиций

№ варианта	Показатель	Единица измерений	Варианты	
			B_1	B_2
1	Объем выпуска годовой продукции (Ц)	млн руб.	48	48
2	Капитальные вложения (К)	млн руб.	30	60
3	Себестоимость годовой продукции (С)	млн руб.	38,8	30
4	Прибыль (стр. 1 – стр. 3) (П)	млн руб.	9,2	18

Решение

Определяем рентабельность инвестиции (капитальных вложений) по вариантам:

$$B_1R_1 = П_1 / К_1 = 9,2 / 30 = 0,306 \times 100, \text{ или } 30,6\%,$$

$$B_2R_2 = П_2 / К_2 = 18 / 30 = 0,3 \times 100, \text{ или } 30,0\%.$$

Вывод: при плановой рентабельности в 20% оба варианта по данному показателю эффективны, но необходимо выбрать наилучший.

Определяем приведенные затраты по двум проектам ($З_1$ и $З_2$):

$$З_1 = С_1 + Е_н \times К_1 = 38,8 + 0,18 \times 30 = 44,2 \text{ млн руб.},$$

$$З_2 = С_2 + Е_н \times К_2 = 30 - 0,18 \times 60 = 40,8 \text{ млн руб.}$$

По минимуму затрат можно принять второй вариант, но исходя из данных таблицы следует, что этот вариант требует больше капитальных вложений в два раза.

Определяем срок окупаемости дополнительных капитальных вложений ($T_{ок.с}$)

$$T_{ок.с} = (К_2 - К_1) / (С_1 - С_2) = (60 - 30) / (38,8 - 30) = 30 / 8,8 = 3,41 \text{ года}.$$

Определяем нормативный срок окупаемости по формуле

$$T_{ок.с.н} = 1 / Е_н = 1 / 0,18 = 5,56 \text{ года}.$$

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. Основополагающими 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, что 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. *Алборов Р. А.* Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика). — М.: Дело и Сервис, 2005. — 224 с.
2. *Анискин Ю. П., Павлова А. М.* Планирование и контроллинг: Учебник. — М.: Омега-А, 2003. — 280 с.
3. *Бердникова Т. Б.* Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 215 с.
4. *Васильева Л. С., Петровская М. В.* Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Эксмо, 2009. — 400 с.
5. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. — 7-е изд. испр. и доп. — М.: Омега-Л, 2008. — 570 с.
6. *Врублевский Н. Д.* Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. — М.: Бухгалтерский учет, 2009. — 376 с.
7. *Гаррисон Д. Ч.* Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости. — Л.: Союз-оргучет, 1933.
8. *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.
9. *Головизнина А. Т.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. — М.: ООО «ТК Велби», 2003. — 80 с.
10. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие. — М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. — 774 с.
11. *Друри К.* Управленческий и производственный учет. — М.: ЮНИТИ, 2008.
12. *Ефимова О. В.* Финансовый анализ. — М.: Бухгалтерский учет, 2002.
13. *Карпова Т. П.* Управленческий учет: Учебник. — М.: Аудит; Изд. объединение «Нениби», 2009. — 350 с.

14. *Картова Т. П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: ЮНИТИ, 2004. — 351 с.
15. *Керимов В. Э.* Управленческий учет: Учебник. — М.: ИКЦ «Маркетинг», 2001. — 267 с.
16. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 720 с.
17. *Кондратова И. Г.* Основы управленческого учета: Учеб. пособие. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 319 с.
18. *Кукина И. Г.* Управленческий учет: Учеб. пособие. — М.: Высшее образование, 2008. — 432 с.
19. *Лисович Г. М.* Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях НПК: Учеб. пособие. — Ростов н/Д.: Центр март, 2000. — 317 с.
20. Лучшие реформы по управленческому учету / Под ред. Н. Н. Хохоновой. — Р. н/Д.: Феникс, 2002. — 319 с.
21. *Муравицкая Н. К.* Бухгалтерский учет: Финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность: Учебник/Финансовая академия при правительстве РФ. — М.: КНОРУС, 2007. — 533 с.
22. *Николаева С. А.* Доходы и расходы организации: практика, теория и перспективы. — М.: Аналитика-пресс, 2000. — 208 с.
23. *Николаева С. А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». — М.: Финансы и статистика, 1993. — 125 с.
24. *Николаева С. А.* Управленческий учет: Учеб. пособие. — М.: ИПБ России; ИПБ-Бинфа, 2002. — 175 с.
25. *Одегов Ю. Г.* Аудит и контроллинг персонала: Учеб. пособие. — М.: Экзамен, 2004.
26. *Палий В. Ф.* Управленческий учет. — М.: Финансы и статистика, 2007.
27. *Попова Л. В.* Контроллинг: Учеб. пособие. — М.: ИНФРА-М, 2004.
28. *Ткач В. И., Ткач М. В.* Управленческий учет. Международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994.
29. Управленческий учет: Учебник/А. Д. Шеремет, О. Е. Николаева, С. И. Полякова и др.; Под ред. А. Д. Шеремета. — 4-е изд. перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 429 с.
30. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А. Д. Шеремета. — М.: ИДФБК Пресс, 2008. — 512 с.

31. *Хонгрен Ч. Т., Форстор Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995.
32. *Янковский К. П., Мухарь И. Ф.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. СПб.: ФГОУВПО СПГУВК, 2010. — 293 с.
33. *Янковский К. П., Мухарь И. Ф.* Управленческий учет. — СПб.: Питер, 2001. — 128 с.

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.

1. *Агеева О. А.* Учет условно-постоянных расходов по обслуживанию и управлению производством. № 15. — С. 36–44.
2. *Барышев С. Б.* Методика стратегического управленческого учета в торговых организациях. № 13. — С. 75–79.
3. *Барышев С. Б.* Диагностика методики управленческого учета. № 14. — С. 66–69.
4. *Вахрушина М. А.* Учетная политика для целей управленческого учета. № 23. — С. 66–69.
5. *Егорова Л. В.* О стратегическом управленческом учете в некоммерческих организациях. № 18. — С. 76–79.
6. *Кузьмина М. С.* Формирование управленческой учетной политики. № 4. — С. 73–76.
7. *Осипов В. И., Шибилева О. В.* Проблема автоматизации управленческого учета. № 7. — С. 75–77.
8. *Палий В. Ф.* Классификация счетов управленческого учета. № 2. — С. 53–57.
9. *Палий В. Ф.* Управленческий учет организация и функционирование. № 23. — С. 60–65.

10. *Раметов А. Х.* Об учебной литературе по управленческому учету. № 3. — С. 65–68.
11. *Шумилина В. Е.* Организация управленческого учета по сегментам и видам деятельности. № 17. — С. 67–70.
12. *Эргашев Х. Х.* Некоторые вопросы управленческого учета в строительстве. № 13. — С. 69–72.

2008 г.

1. *Барышев С. Б., Иванова В. Г.* Развитие методики управленческого учета в торговых организациях. № 7. — С. 75–79.
2. *Блаженкова Н. М.* Методика организации стратегического управленческого учета. № 4. — С. 67–69.
3. *Блаженкова Н. М.* Стратегический управленческий учет на промышленном предприятии. № 11. — С. 72–75.
4. *Блаженкова Н. М.* Стратегический управленческий учет как информационная подсистема предприятия. № 12. — С. 72–76.
5. *Блаженкова Н. М.* Центры ответственности в системе управленческого учета предприятия. № 5. — С. 75–79.
6. *Ветрова И. Ф.* Стратегический управленческий учет интеллектуальной собственности ИТ-компаний. № 6. — С. 71–76.
7. *Раметов А. Х.* Модели построения сегментарной отчетности организации в управленческом учете. № 4. — С. 69–72.
8. *Сергеев Д. В., Подкопаев С. Д.* Прогнозирование себестоимости продукции в управленческом учете. № 10. — С. 75–79.
9. *Юсупова С. Я.* Бюджетирование в системе управления. № 8. — С. 59–63.
10. *Юсупова С. Я.* Контроллинг в системе управленческого учета. № 10. — С. 64–67.

Кодексы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ с изменениями, внесенными Федеральным законом от 28.09.2010 г. № 243-ФЗ.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ, с изменениями, внесенными Федеральным законом от 27.07.2010 г. № 239-ФЗ.

К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь

Управленческий учет

Серия «Учебное пособие»

Стандарт третьего поколения

Заведующий редакцией	*А. Толстиков*
Руководитель проекта	*Е. Базанов*
Ведущий редактор	*Е. Маслова*
Литературный редактор	*О. Страхова*
Художественный редактор	*А. Татарко*
Корректоры	*Н. Баталова, Н. Сулейманова*
Верстка	*С. Сенина*

Подписано в печать 04.03.11. Формат 60×90/16. Усл. п. л. 23. Тираж 2000 экз. Заказ № 2159.

ООО «Мир книг», 198206, Санкт-Петербург, Петергофское шоссе, д. 73, лит. А29.

Налоговая льгота – общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 95 3005 – литература учебная.

Отпечатано с готовых диапозитивов в ООО «Типография Правда 1906».
195299, Санкт-Петербург, Киришская ул., 2.
Тел.: (812) 531-20-00, 531-25-55

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ
ПИТЕР®
WWW.PITER.COM

ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА ИЗДАТЕЛЬСКОГО ДОМА «ПИТЕР»
предлагают эксклюзивный ассортимент компьютерной, медицинской, психологической, экономической и популярной литературы

РОССИЯ

Санкт-Петербург м. «Выборгская», Б. Сампсониевский пр., д. 29а
тел./факс: (812) 703-73-73, 703-73-72; e-mail: sales@piter.com

Москва м. «Электрозаводская», Семеновская наб., д. 2/1, корп. 1, 6-й этаж
тел./факс: (495) 234-38-15, 974-34-50; e-mail: sales@msk.piter.com

Воронеж Ленинский пр., д. 169; тел./факс: (4732) 39-61-70
e-mail: piterctr@comch.ru

Екатеринбург ул. Бебеля, д. 11а; тел./факс: (343) 378-98-41, 378-98-42
e-mail: office@ekat.piter.com

Нижний Новгород ул. Совхозная, д. 13; тел.: (8312) 41-27-31
e-mail: office@nnov.piter.com

Новосибирск ул. Станционная, д. 36; тел.: (383) 363-01-14
факс: (383) 350-19-79; e-mail: sib@nsk.piter.com

Ростов-на-Дону ул. Ульяновская, д. 26; тел.: (863) 269-91-22, 269-91-30
e-mail: piter-ug@rostov.piter.com

Самара ул. Молодогвардейская, д. 33а; офис 223; тел.: (846) 277-89-79
e-mail: pitvolga@samtel.ru

УКРАИНА

Харьков ул. Суздальские ряды, д. 12, офис 10; тел.: (1038057) 751-10-02
758-41-45; факс: (1038057) 712-27-05; e-mail: piter@kharkov.piter.com

Киев Московский пр., д. 6, корп. 1, офис 33; тел.: (1038044) 490-35-69
факс: (1038044) 490-35-68; e-mail: office@kiev.piter.com

БЕЛАРУСЬ

Минск ул. Притыцкого, д. 34, офис 2; тел./факс: (1037517) 201-48-79, 201-48-81
e-mail: gv@minsk.piter.com

Ищем зарубежных партнеров или посредников, имеющих выход на зарубежный рынок.
Телефон для связи: **(812) 703-73-73. E-mail:** fuganov@piter.com

---

Издательский дом «Питер» приглашает к сотрудничеству авторов. Обращайтесь по телефонам: **Санкт-Петербург – (812) 703-73-72, Москва – (495) 974-34-50**

Заказ книг для вузов и библиотек по тел.: (812) 703-73-73.
Специальное предложение – e-mail: kozin@piter.com

Заказ книг по почте: на сайте **www.piter.com**; по тел.: (812) 703-73-74
по ICQ 413763617

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ
ПИТЕР®
WWW.PITER.COM

**УВАЖАЕМЫЕ ГОСПОДА!
КНИГИ ИЗДАТЕЛЬСКОГО ДОМА «ПИТЕР»
ВЫ МОЖЕТЕ ПРИОБРЕСТИ
ОПТОМ И В РОЗНИЦУ У НАШИХ
РЕГИОНАЛЬНЫХ ПАРТНЕРОВ.**

ДАЛЬНИЙ ВОСТОК

Владивосток
«Приморский торговый дом книги»
тел./факс: (4232) 23-82-12
e-mail: bookbase@mail.primorye.ru

Хабаровск, «Деловая книга», ул. Путевая, д. 1а
тел.: (4212) 36-06-65, 33-95-31
e-mail: dkniga@mail.kht.ru

Хабаровск, «Книжный мир»
тел.: (4212) 32-85-51, факс: (4212) 32-82-50
e-mail: postmaster@worldbooks.kht.ru

Хабаровск, «Мирс»
тел.: (4212) 39-49-60
e-mail: zakaz@booksmirs.ru

ЕВРОПЕЙСКИЕ РЕГИОНЫ РОССИИ

Архангельск, «Дом книги», пл. Ленина, д. 3
тел.: (8182) 65-41-34, 65-38-79
e-mail: marketing@avfkniga.ru

Воронеж, «Амиталь», пл. Ленина, д. 4
тел.: (4732) 26-77-77
http://www.amital.ru

Калининград, «Вестер»,
сеть магазинов «Книги и книжечки»
тел./факс: (4012) 21-56-28, 65-65-68
e-mail: nshibkova@vester.ru
http://www.vester.ru

Самара, «Чакона», ТЦ «Фрегат»
Московское шоссе, д.15
тел.: (846) 331-22-33
e-mail: chaconne@chaccone.ru

Саратов, «Читающий Саратов», пр. Революции, д. 58
тел.: (4732) 51-28-93, 47-00-81
e-mail: manager@kmsvrn.ru

СЕВЕРНЫЙ КАВКАЗ

Ессентуки, «Россы», ул. Октябрьская, 424
тел./факс: (87934) 6-93-09
e-mail: rossy@kmw.ru

СИБИРЬ

Иркутск, «ПродаЛитЪ»
тел.: (3952) 20-09-17, 24-17-77
e-mail: prodalit@irk.ru
http://www.prodalit.irk.ru

Иркутск, «Светлана»
тел./факс: (3952) 25-25-90
e-mail: kkcbooks@bk.ru
http://www.kkcbooks.ru

Красноярск, «Книжный мир»
пр. Мира, д. 86
тел./факс: (3912) 27-39-71
e-mail: book-world@public.krasnet.ru

Новосибирск, «Топ-книга»
тел.: (383) 336-10-26
факс: (383) 336-10-27
e-mail: office@top-kniga.ru
http://www.top-kniga.ru

ТАТАРСТАН

Казань, «Таис»,
сеть магазинов «Дом книги»
тел.: (843) 272-34-55
e-mail: tais@bancorp.ru

УРАЛ

Екатеринбург, ООО «Дом книги»
ул. Антона Валека, д. 12
тел./факс: (343) 358-18-98, 358-14-84
e-mail: domknigi@k66.ru

Екатеринбург, ТЦ «Люмна»
ул. Студенческая, д. 1в
тел./факс: (343) 228-10-70
e-mail: igm@lumna.ru
http://www.lumna.ru

Челябинск, ООО «ИнтерСервис ЛТД»
ул. Артиллерийская, д. 124
тел.: (351) 247-74-03, 247-74-09, 247-74-16
e-mail: zakup@intser.ru
http://www.fkniga.ru, www.intser.ru

Учебное пособие

Управленческий учет

Янковский Константин Петрович — кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета анализа и аудита Санкт-Петербургского государственного университета водных коммуникаций, член-корреспондент Международной академии наук высшей школы, аттестованный аудитор и преподаватель системы подготовки и повышения квалификации в области бухучета, экономики, финансов и аудита. Автор свыше 140 научных работ, в том числе 10 книг.

Мухарь Инна Федоровна — кандидат экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета анализа и аудита Санкт-Петербургского государственного университета водных коммуникаций, член-корреспондент Международной академии наук высшей школы, аттестованный аудитор и преподаватель системы подготовки и повышения квалификации в области бухучета, экономики, финансов и аудита. Автор около 200 научных трудов в том числе свыше 20 учебников и учебных пособий.

В учебном пособии на основе широкого круга научной, учебной литературы, нормативно-правовой и законодательной базы раскрываются актуальные аспекты 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 обучения и специалистами, интересующимися организацией учета и управлением затратами.

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».

ПИТЕР®

ISBN: 978-5-459-00332-1

9 785459 003321

Заказ книг:

197198, Санкт-Петербург, а/я 127
тел.: (812) 703-73-74, postbook@piter.com

61093, Харьков-93, а/я 9130
тел.: (057) 758-41-45, 751-10-02, piter@kharkov.piter.com

www.piter.com — вся информация о книгах и веб-магазин