

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

серия основана в 1996 г.



**В.И. Петрова, А.Ю. Петров,
И.В. Кобищан, Е.А. Козельцева**

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

**С примерами из российской
и зарубежной практики**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

*Рекомендовано УМО
по образованию в области финансов,
учета и мировой экономики в качестве
учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

Москва
ИНФРА-М
2010

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

ПЗО

Рецензенты:

Кондраков Н.П. — д-р экон. наук, проф., директор Центра экаунтинга и аудита Высшей школы международного бизнеса Академии народного хозяйства при Правительстве Российской Федерации;

Шеремет А.Д. — д-р экон. наук, проф., заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» МГУ им. М.В. Ломоносова, заслуженный деятель науки РФ

Об авторах:

Петрова В.И. — д-р экон. наук, проф. кафедры бухгалтерского учета и аудита Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова, заслуженный деятель науки РСФСР, член Совета по аудиторской деятельности Минфина РФ;

Петров А.Ю. — д-р экон. наук, проф. кафедры математических методов в экономике Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова;

Кобищан И.В. — канд. экон. наук, финансовый директор ОАО «Москабель»;

Козельцева Е.А. — канд. экон. наук, доц. кафедры учета, анализа и аудита МГУ им. М.В. Ломоносова

Петрова В.И., Петров А.Ю., Кобищан И.В., Козельцева Е.А.
ПЗО Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2010. — 304 с. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-16-004075-2

Обобщен и систематизирован теоретический и практический материал по бухгалтерскому учету, дана авторская трактовка управленческого учета и анализа, проведен сравнительный анализ методологии управленческого учета и анализа на предприятиях кабельного производства России и Франции, сделаны рекомендации по использованию методологии учетно-аналитической деятельности французских предприятий, адаптированной к МСФО и Директивам ЕЭС при решении задач реформирования бухгалтерского учета в России.

Для магистров, аспирантов, преподавателей, а также обучающихся по программам послевузовской подготовки бухгалтеров, аудиторов и финансовых менеджеров; для всех тех, кто интересуется проблемами интеграции российского бухгалтерского учета в мировую учетно-аналитическую систему.

ББК 65.052я73

ВВЕДЕНИЕ

Настоящая работа посвящена анализу и сравнению отечественного и зарубежного опыта ведения бухгалтерского учета на предприятиях кабельного производства России и Франции.

Происходящие изменения в рыночной экономике России приводят к изменению условий ведения хозяйственной деятельности предприятий. Стремление использовать опыт экономически развитых стран в создании социально ориентированной экономики, вхождение России в мировую экономическую систему, решение вопросов адаптации национального бухгалтерского учета к нормам международных стандартов финансовой отчетности ведут к необходимости реформирования всей системы бухгалтерского учета, установленной российским законодательством, совершенствования финансового и управленческого учета, отчетности и методологии анализа деятельности предприятий.

Отечественный финансовый и управленческий учет находится еще в стадии становления. Полностью не налажен законодательный механизм выбора методов учета затрат, калькулирования себестоимости, разработки и внедрения форм управленческой отчетности в различных отраслях экономики, в том числе в промышленном кабельном производстве, где расходуется значительная доля сырьевых, материальных, энергетических, трудовых и других ресурсов. В результате чрезвычайно актуальной в настоящее время стала задача обеспечения подконтрольности потребляемых в ходе производственно-хозяйственной деятельности ресурсов и управляемости величин совокупных затрат предприятия при помощи системы бухгалтерского учета. Решение этих проблем контроля требует дальнейшей теоретической разработки по двум направлениям: опора на отечественную науку и практику и привлечение опыта экономически развитых стран.

Одной из основных закономерностей современного развития систем бухгалтерского учета в России является ее адаптация к международным правилам. Поэтому особое значение приобретают изучение, обобщение и анализ международной системы бухгалтерского учета. Интересным является изучение французского опыта, так как в нем гармонично сочетаются международные стандарты и национальные особенности.

Общие черты в системах бухгалтерского учета разных стран обусловлены, как правило, схожестью политических, экономических, социальных, географических и других факторов, влияющих на развитие учета. Подход к определению целей, задач и органи-

зации бухгалтерского учета, наиболее близкий к российскому, имеет место в странах континентальной Западной Европы, большинство из которых, как и Россия, реформируют национальную систему бухгалтерского учета, опираясь при этом на международные стандарты. Однако даже между учетными системами стран, относящимися к одной и той же континентальной модели, выявляются различия: есть страны, где акцент сделан на правильности отражения учетных процессов (Германия), и страны, где, как и в России, акцент сделан на налоговое право (Франция, Италия, Испания, Бельгия). Выделение на этом фоне Франции происходит по следующим причинам.

Во-первых, Россия и Франция, имея давние и тесные связи в различных сферах жизни общества, в настоящее время укрепляют экономические отношения в области промышленности и торговли. Можно отметить взаимовыгодное сотрудничество между французскими и российскими предприятиями кабельного производства, работающими с французским капиталом, которое обусловлено высоким уровнем развития электротехнической промышленности во Франции и стремлением России упрочить свои экономические позиции на западноевропейском рынке.

Во-вторых, в системах бухгалтерского учета России и Франции можно выделить много общего на законодательном и методологическом уровнях. Для обеих стран характерны государственное регулирование системы бухгалтерского учета, тесно связанного с налоговой политикой, и направленность учетной практики на реализацию национальных макроэкономических задач.

В-третьих, во Франции традиционно большое внимание уделяется организации бухгалтерского управленческого учета: созданы отраслевые комитеты, разрабатывающие отраслевые планы счетов и методы учета затрат и калькуляционного учета себестоимости, эффективные для применения в различных отраслях экономики. Изучение французского опыта и заимствование отдельных элементов учетной теории и практики с целью совершенствования всей системы бухгалтерского учета представляют несомненный интерес для России.

Авторы ставили перед собой задачу определения возможных путей совершенствования и модернизации системы российского бухгалтерского учета в целом и методов управленческого учета затрат, прежде всего, на основе анализа опыта ведения бухгалтерского учета в аналогичных предприятиях Франции.

Авторами обоснованы направления совершенствования методов учета затрат в целях обеспечения рационального управления себестоимостью на отечественных предприятиях кабельного производства, работающих с привлечением французского капитала, на осно-

ве использования опыта организации и методологии учета на предприятиях кабельного производства Франции.

В российской экономической литературе малоизученными остаются вопросы теории и практики бухгалтерского учета и построения отчетности, особенно управленческой, коммерческих предприятий Франции. Работа раскрывает вопросы возможного практического использования французского опыта ведения управленческого и финансового учета, отчетности и анализа отечественными промышленными предприятиями.

В работе обозначена необходимость разработки новых подходов к решению задач по реформированию системы бухгалтерского учета в Российской Федерации, формулировки ее новых принципов на основе изученного зарубежного опыта в условиях гармонизации отечественного учета.

При написании работы авторы использовали законодательные и нормативные документы Российской Федерации и Французской Республики; международные нормы учета и директивы Европейского Союза; публикуемую финансовую и внутреннюю управленческую отчетность российского и французского предприятий кабельного производства; теоретические и методологические труды отечественных и зарубежных ученых (П.С. Безруких, М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, О.Е. Николаевой, П.П. Новиченко, В.Ф. Паляя, В.И. Петровой, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана, К. Друри, Ж. Ришара, Н.Р. Hatfield, С.Т. Horngren, G.G. Mueller, Needles B.E. & H.R. Anderson, R.C. Scarlett & C. Wilks и др.);

Практические рекомендации авторов основываются на теоретических и методологических положениях, сформулированных в исследованиях российских и зарубежных ученых и практиков в области управленческого и финансового учета на предприятиях промышленного производства, а также на результатах сравнительного анализа систем бухгалтерского учета в России и Франции.

В книге последовательно выполнены следующие работы:

- 1) дана оценка степени разработанности методов бухгалтерского управленческого учета на производственных предприятиях России;
- 2) разработана и рекомендована многоуровневая классификация затрат предприятия для целей управленческого и финансового учета, применение которой направлено на усиление контроля за использованием производственных ресурсов;
- 3) разработан и рекомендован к применению в кабельном производстве индивидуальный управленческий план счетов с использованием французского опыта составления отраслевых планов счетов;
- 4) на основе нового подхода классифицированы методы управления учетом затрат, обоснованы особенности их применения на

- предприятиях кабельного производства России и Франции;
- 5) рекомендована к применению методика установления взаимосвязи между счетами бухгалтерского управленческого и финансового учета на производственных предприятиях;
 - 6) исследован французский опыт организации бухгалтерского учета затрат на производство промышленных предприятий, обоснована применимость многих его положений в российской практике;
 - 7) сформулированы основные направления совершенствования бухгалтерского управленческого учета на производственных предприятиях России;
 - 8) проведен сравнительный анализ отчетности, методов ее составления и анализа в кабельном производстве России и Франции.

Французский опыт ведения бухгалтерского управленческого учета на производственных предприятиях, в том числе применение метода учета затрат по видам деятельности, новых ставок распределения накладных производственных затрат с целью более точного калькулирования себестоимости промышленной продукции, а также опыт составления внутренней управленческой отчетности рекомендованы к применению на отечественных предприятиях кабельного производства.

Полученные результаты, по мнению авторов, могут быть применены при реализации государственной программы по реформированию системы бухгалтерского учета в России, разработке отраслевых инструкций по ведению бухгалтерского управленческого учета, а также положений по гармонизации финансового учета в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности. Целесообразность практического использования полученных результатов подтверждается близостью российской и французской моделей организации и методов бухгалтерского учета.

Тенденции развития объема и структурные изменения мирового кабельного производства

К началу XXI в. достигнута высокая рентабельность бизнеса в области кабельной продукции, используемой в информационных технологиях¹. Объемы мирового кабельного производства увеличились с 1,7 млн т в 1950 г. до 12,3 млн т в 2000 г., после чего темпы роста заметно снизились. Резкое сокращение потребности в волоконно-оптических кабелях в 2001 г., а также спад в мировом кабель-

¹ См.: *P.Dewison*. Long Term Trends in Wire & Cable. ICF Newsletter, Issue 40, June 2002.

ном производстве в целом привели к необходимости пересмотра оценок развития кабельного производства.

Для более объективного определения перспектив развития кабельной промышленности Западной Европы и России в настоящей работе исследованы долгосрочные тенденции ее развития начиная с послевоенных лет.

В 1950-е гг. отмечался расцвет кабельного производства, продукция которого требовалась для создания инфраструктуры электроэнергетики и электросвязи, восстановления после Второй мировой войны добывающей, оборонной, электротехнической, автомобильной и других отраслей промышленности.

В 1970-е гг. кабельное производство, как и другое промышленное производство, пострадало в результате нефтяного кризиса, следствием которого явился вялый экономический рост. Кроме того, экономика США, Западной Европы и частично Японии достигла высокого уровня зрелости, что привело к снижению потребления кабельной продукции. Менее развитые рынки росли довольно быстро, но по абсолютным величинам они были еще малы, что снижало темп роста кабельной продукции в целом. Кроме того, снижению темпов развития способствовали уменьшение размеров или миниатюризация электротехнического и электронного оборудования, а в 1980-е гг. — стагнация развития промышленности Советского Союза, завершившаяся его распадом¹.

К началу 1990-х гг. кабельная промышленность выглядела как зрелая отрасль, достигшая определенного потолка, однако темпы ее роста были ниже темпов роста мировой экономики в целом. Начиная с 1993 г. наблюдаются кардинальное изменение ситуации и заметный рост кабельного производства, обусловленный следующими основными факторами. Во-первых, научные открытия в сфере информационных технологий привели к скачкообразному росту спроса как на волоконно-оптические, так и на медные кабели. В результате ежегодное увеличение объемов кабельного рынка почти втрое превысило его прирост в предыдущем десятилетии. Во-вторых, к середине 90-х гг. уменьшение размеров электрооборудования потеряло свое прежнее значение, а темпы снижения кабельного рынка в бывшем Советском Союзе заметно уменьшились. В-третьих, географическое смещение в сторону развивающихся рынков, приобретших устойчивый рост, способствовало образованию новой структуры спроса. Вплоть до конца 2000 г. продолжался «небывалый» рост телекоммуникационных систем, вызванный революционным развитием тех-

¹ См.: *J. Segal. Structural Change in the Wire & Cable Industry. ICF Congress, Beijing, October 23–27, 2002.*

нологии, связанной с волоконной оптикой, и вероятно, этот рост был уникальным в историческом плане»¹ для кабельной промышленности.

Начало XXI в. охарактеризовалось заполнением рынка дешевыми волоконно-оптическими системами, что привело к общему спаду кабельного производства в 2001–2002 гг. По прогнозам специалистов², на восстановление рынка волоконно-оптических кабелей должно уйти 3–4 года. В настоящее время этот процесс уже начался, продолжится рост этого рынка и соответствующий подъем производства. В развитии рынка металлических кабелей и проводов, который до начала общемирового экономического кризиса в 2008 г. отличался небольшим, но стабильным ростом производства, в будущем ожидается скачок, связанный с использованием в силовой технике явления сверхпроводимости. В Приложении 1 обобщены тенденции развития рынков волоконно-оптических и металлических кабелей в 1991–2001 гг. и даны прогнозы до 2010 г.

В целом просматриваются следующие долгосрочные направления развития мировой кабельной промышленности:

- рост объемов кабельного производства на уровне 3,5–4% в год;
- постоянное изменение областей применения кабельной продукции;
- смещение кабельного производства от стран с развитой экономикой (США, Западная Европа, Япония) в сторону развивающихся кабельных рынков (Центральная Европа, Россия, Китай, Мексика) и соответствующее смещение капиталовложений;
- структурные изменения в кабельной промышленности: регионализация (фирмы перемещаются из одной страны в другую, из одного региона в другой), глобализация (кабельные корпорации перемещаются через границы континентов), консолидация (слияние предприятий в целях увеличения прибыли), рационализация (уменьшение или ликвидация неэффективных производственных мощностей, освобождение от целых ветвей недостаточно прибыльного кабельного бизнеса);
- повышение роли и влияния международных кабельных корпораций.

¹ *Пешков И.Б.* Долгосрочные тенденции развития и структурные изменения мировой кабельной промышленности // Кабели и провода. — 2003. — № 1 (278). — С. 6.

² См.: *Пешков И.Б.* Итоги 2003 года обнадеживают // Кабели и провода. — 2004. — № 1 (284). — С. 6; *Воронцов А.С.* Тенденции развития телекоммуникаций и факторы, влияющие на перспективы применения кабелей связи // Кабели и провода. — 2004. — № 2 (285). — С. 4.

Изменение объемов кабельного производства можно охарактеризовать синусоидальной кривой.

На первом этапе, когда подъем экономики отсутствует, кабельная промышленность развивается медленными темпами.

На втором этапе, на ранних и средних стадиях экономического развития потребность в кабельной продукции самая высокая. Процесс индустриализации сопровождается быстрым ростом производств, связанных с комплексным электрооборудованием различных отраслей, при этом кабельная продукция играет важную роль сначала в инфраструктуре, а затем в промышленном производстве. Ведущее место занимают силовые кабели и кабели связи.

На третьем этапе экономика страны становится более зрелой. Основные сети инфраструктуры уже проложены, и фокус развития кабельного рынка перемещается с промышленного производства в область строительства. Материальные ценности, создаваемые главным образом в сфере услуг, формируют кабельное производство, связанное с оснащением зданий электрическими и информационными сетями. Соответственно, меняется ассортимент кабельного рынка, все большее значение приобретает кабельная продукция для электротехнических систем, а темпы развития рынка становятся более медленными, наблюдается спад производства.

На четвертом этапе развитие новых технологий приводит к быстрому оживлению производства (как это было во второй половине 1990-х гг. с волоконно-оптическими кабелями для зоновой и магистральной связи и оснащения строящихся зданий), стремительному росту, насыщению и последующему спаду кабельного рынка.

На пятом этапе структурные изменения в кабельной промышленности (особенно наблюдающиеся процессы глобализации и консолидации) приводят к новому развитию рынка, усилению конкуренции в отдельных секторах кабельного производства. При этом предприятия с более широкой номенклатурой продукции менее подвержены экономическим циклам, важную роль играют сервис при использовании кабельной продукции и комплексные поставки кабелей вместе с аппаратурой, арматурой и всем, что требуется для успешного монтажа и эксплуатации современных кабельных линий.

В настоящее время при анализе перспектив развития кабельного производства разных регионов и стран необходимо учитывать специфический характер развития их инфраструктуры, промышленности, строительного рынка, степени оснащенности предприятий кабельного производства современным оборудованием. Крупнейшие явления, проявившиеся в кабельной промышленности Западной Европы (в частности, Франции, характеризующейся высокой степенью развития экономики), замедление темпов роста объемов вы-

пуска и снижение прибыли в кабельном производстве¹ привели в последние годы к ориентации зарубежных производителей и инвесторов на развивающиеся рынки (в частности, на российский кабельный рынок, сохраняющий стабильный рост). Интерес к созданию отечественных предприятий кабельного производства с иностранным (в том числе французским) капиталом наиболее ярко проявился в ходе проведения в мае 2003 г. международной выставки «*Wire Russia 2003*» в Москве. В этой выставке, организованной ВНИИ КП² и фирмой «*Messe Dusseldorf*» (Германия) при поддержке Министерства промышленности, науки и технологий Российской Федерации и Международной ассоциации производителей кабелей и кабельного оборудования (*IWMA*), приняли участие 216 крупных кабельных предприятий из 24 стран мира.

Исследование состояния мировой кабельной промышленности в настоящее время и ее развития на современном этапе показывает, что, несмотря на различия в темпах роста кабельного производства, ассортименте кабельного рынка и прибыльности бизнеса, мировой кабельный рынок имеет и будет иметь ежегодный устойчивый рост, обеспеченный взаимовыгодным сотрудничеством между крупными предприятиями экономически развитых стран и стран с переходной экономикой, рынок которых находится в стадии развития.

Конъюнктура российского рынка кабельного производства

Кабельная промышленность, одна из главных составляющих отраслей электротехнической промышленности, является важнейшей частью машиностроения, развитие и совершенствование которого остается одной из основных задач экономического развития России в ближайшие годы. Важнейшие вехи в развитии кабельной промышленности России приведены в Приложении 2.

В настоящее время в России, производящей более 80% кабельной продукции стран СНГ³, в этой отрасли работает около 40 предприятий, входящих в международную ассоциацию «ЭЛЕКТРОКАБЕЛЬ». Список наиболее известных кабельных заводов России, среди которых «Камкабель» (Пермь) — крупнейшее предприятие кабельного производства в Европе, представлен в Приложении 3.

За последние годы в рамках международных связей в области кабельного производства произошли значительные изменения в тор-

¹ См.: *Пешков И.Б.* Долгосрочные тенденции... С. 7.

² ВНИИ КП — Всероссийский научно-исследовательский институт кабельной промышленности.

³ См.: *Уваров Е.И.* Итоги работы предприятий ассоциации «ЭЛЕКТРОКАБЕЛЬ» за первый квартал 2003 года // Кабели и провода. — 2003. — № 3 (270). — С. 3.

говом сальдо России. Импорт кабельной продукции снизился, в первую очередь из стран дальнего зарубежья. Такое снижение доли и объема импорта на внутреннем рынке, несомненно, способствовало росту объемов производства на отечественных предприятиях. Одновременно экспорт кабельной продукции из России стабилизировался, а в 2001 г., когда в мировом кабельном производстве наблюдался заметный спад, объем экспорта отечественной кабельной продукции впервые сравнялся с объемом импорта, а по странам СНГ даже превысил его. Кабельная промышленность России в тот период имела самые высокие темпы роста среди других отраслей.

Такие благоприятные изменения способствовали росту интереса зарубежных фирм, в частности французских, к инвестированию в кабельное производство России, предприятия которого являются перспективным направлением развития отечественной промышленности.

В настоящее время сотрудничество с зарубежными партнерами способствует не только привлечению дополнительных инвестиций в экономику страны, но и успешному выходу крупных кабельных заводов России на международный рынок.

Для обеспечения стабильного производства в условиях мирового экономического и финансового кризиса предприятиям кабельной промышленности целесообразно:

- обеспечить производство кабельной продукции для отраслей, предприятия которых получили государственную финансовую поддержку, при этом свести к минимуму себестоимость;
- искать новые рынки сбыта с учетом динамики спроса и предложений, определяемой развитием экономики отдельных регионов и стран (Китай, Япония, Южная Корея, Вьетнам и Тайвань);
- освоить и внедрить в производство передовые технологические процессы и методы учета;
- искать эффективную замену основного технологического сырья — меди. Это могут быть высокотемпературные сверхпроводники, работы в этой области относятся в настоящее время к фундаментальным исследованиям.

Описание кабельной продукции

Предприятия кабельного производства выпускают продукцию, среди которой можно выделить три группы кабелей и проводов: силовые; телекоммуникационные (в том числе волоконно-оптические) и прочие (авиа-, автокабели, провода управления и др.). В настоящее время в России наиболее востребованными являются кабели и провода (см. Приложение 4).

Раздел I

ОТЕЧЕСТВЕННЫЕ МЕТОДЫ

УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА

ЗАТРАТ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Глава 1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, КЛАССИФИКАЦИЯ

ЗАТРАТ И МЕТОДОВ УЧЕТА

1.1. ЗАВИСИМОСТЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ОТ

ОСОБЕННОСТЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ И ТЕХНОЛОГИИ

ПРОМЫШЛЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Организация управленческого и финансового учета затрат на предприятиях кабельного производства строится с учетом специфики их хозяйственно-производственной деятельности. Для этого необходимо решить задачу проектирования организационной структуры отечественного кабельного завода. Опыт экономически развитых стран, в частности Франции, показывает, что разработка организационной структуры предприятия начинается еще до его юридического открытия. При этом уделяется особое внимание выделению отдельных подразделений, так называемых бизнес-единиц, в качестве которых могут выступать как целые службы, так и отдельные сотрудники. От того, как будет выстроена организационная структура, зависят конечные результаты, получаемые в системе управленческого учета затрат. В свою очередь, исходя из полученных результатов принимаются управленческие решения в области инвестиционной политики и стратегии развития производства предприятия.

Для большинства отечественных промышленных предприятий характерны функциональное разделение видов деятельности и соответствующее формирование структурных бизнес-единиц:

- подразделение, занимающееся снабженческой и заготовительной деятельностью, вопросами закупки исходного сырья, основных и вспомогательных материалов, поиском новых поставщиков и более выгодных условий поставок, контролем качества закупаемых ценностей (бизнес-единица 1);

- цеха завода, занимающиеся непосредственно производственной деятельностью, а также контролем качества готовой продукции (бизнес-единица 2);
- подразделение, обеспечивающее сбыт произведенной кабельной продукции, а также занимающееся вопросами рекламы и маркетинга (бизнес-единица 3);
- транспортный парк, осуществляющий перевозки сырья и материалов на склад завода и перевозки готовой продукции со склада к покупателям (бизнес-единица 4);
- складское хозяйство, где выполняются все погрузочно-разгрузочные работы и хранение товарно-материальных ценностей (бизнес-единица 5);
- экономический отдел (включая управленческую и финансовую бухгалтерию, группу внутренних аудиторов, аналитиков, кадровую службу), в функции которого входят ведение бухгалтерского учета, анализ и внутренний аудит хозяйственной деятельности завода, обеспечение работы отдела кадров (бизнес-единица 6);
- администрация завода (включая секретариат, службу главного энергетика, главного технолога, конструкторский отдел и службу охраны), в задачи которой входят административно-управленческая функция, научно-технические разработки и внедрение их результатов в производство, охрана имущества завода (бизнес-единица 7).

Для проектирования организационной структуры отечественного кабельного завода авторами были использованы теоретические исследования и изучен практический опыт зарубежных и отечественных специалистов в области управленческого учета. Рекомендуемая организационная структура приведена на рис. 1.1.

На первом уровне управления принимаются во внимание юридический и правовой аспекты. Происходит выделение бизнес-единицы 8. Ее обособление не обусловлено наличием отдельного подразделения на заводе, а произведено по чисто функциональному признаку: задачей ее ответственного лица (генерального директора) является безубыточная работа и эффективная инвестиционная политика, грамотные, экономически оправданные управленческие решения по предприятию в целом, поэтому она одновременно является центром прибыли и центром инвестиций.

На втором уровне управления принимаются во внимание функции, выполняемые каждой структурной бизнес-единицей, которые, в свою очередь, определяют уровень ответственности руководителей каждого подразделения. Руководители бизнес-единиц 1, 2, 4, 5, 6, 7 отвечают за эффективное функционирование своего подразделения в части соблюдения запланированного уровня затрат на приобретение запасов, производство, перевозки и хранение, управление и т.д.

Структурная бизнес-единица 8	
Центр прибыли / Центр инвестиций / Центр ответственности / Ответственное лицо — генеральный директор предприятия	
Функция — принятие управленческих решений	

Отдел снабжения — структурная бизнес-единица 1	Отдел сбыта — структурная бизнес-единица 3
Центр ответственности / Ответственное лицо — заместитель генерального директора по снабжению	Центр ответственности / Ответственное лицо — заместитель генерального директора по сбыту
Центр затрат	Центр доходов
Функция отдела — поставки сырья и материалов для производства	Функция отдела — сбыт готовой продукции производства

Производственное подразделение — структурная бизнес-единица 2	
Центр ответственности / Ответственное лицо — заместитель генерального директора по производству	
Цех № 1	Центр затрат
Цех № 2	Центр затрат
Функция подразделения — производство готовой продукции	

Транспортный парк — структурная бизнес-единица 4	Складские площади — структурная бизнес-единица 5
Центр ответственности / Ответственное лицо — начальник транспортного парка	Центр ответственности / Ответственное лицо — зав. складом
Центр затрат	Центр затрат
Функция транспортного парка — перевозки ТМЦ	Функция складских площадей — хранение, погрузка-разгрузка ТМЦ

Экономический отдел — структурная бизнес-единица 6	
Центр ответственности / Ответственное лицо — финансовый директор	
Центр затрат	
Функция отдела — составление управленческой и финансовой отчетности, внутренний аудит, экономический анализ деятельности завода	

Администрация — структурная бизнес-единица 7	
Центр ответственности / Ответственное лицо — заместитель генерального директора по общим вопросам	
Центр затрат	
Функция отдела — управление предприятием	

Рис. 1.1. Организационная структура предприятия кабельного производства

Поэтому данные бизнес-единицы выделяются в организационной структуре предприятия как центры затрат. Руководитель структурной бизнес-единицы 3 несет ответственность за величину получаемых доходов, поэтому отдел сбыта является центром доходов.

В предложенной организационной структуре предусмотрено дальнейшее разукрупнение бизнес-единиц в зависимости от задач, которые будут решаться при помощи управленческого учета.

В цехах завода выделяются центры затрат по отдельным стадиям производства, где ответственность за величину потребленных ресурсов несут начальники смен, бригадиры, старшие мастера, вплоть до каждого отдельного производственного рабочего.

Таким образом, организационная структура всего предприятия становится многоуровневой, ее создание имеет целью формирование более высокой степени ответственности, при которой руководитель, стоящий во главе каждого выделенного центра, обладает широкими полномочиями.

Основу технологических процессов на отечественных заводах составляют традиционные технологии, присущие производству кабельной продукции, которое характеризуется последовательной переработкой исходного промышленного сырья (металлической катанки) и получением законченного готового продукта (кабеля и провода). Следующие одна за другой производственные стадии, включающие в себя совокупность технологических операций, завершаются выпуском полуфабрикатов и образуют переделы. Количество технологических операций определяется наименованием кабельной продукции.

Ряд этапов производства, которые связаны с процессом изготовления кабельной продукции, не являются его непосредственными стадиями — это этапы складирования, утилизации отходов, упаковки, маркировки продукции и др. Последовательность указанных этапов и технологических переделов, каждый из которых является объектом учета затрат, приведена в табл. 1.1.

Этап складирования. Складское хозяйство отечественного предприятия кабельного производства включает, как правило, несколько складских помещений.

В них располагаются склады исходного сырья, основных и вспомогательных материалов, хранение которых осуществляется в контейнерах, мешках, бочках и на поддонах (невозвратная тара), и склады готовой кабельной продукции, хранение которой осуществляется на кабельных барабанах различного диаметра (деревянная или металлическая возвратная и невозвратная тара) и в бухтах (уложенная спирально готовая продукция).

Таблица 1.1

Этапы и технологические переделы производства кабельной продукции

Складирование сырья и материалов		Этап складирования
Промышленное исходное сырье:		
алюминиевая катанка	медная катанка	Этап производства
Волочение (изготовление проволоки)		1-й передел
Полуфабрикат:		
алюминиевая проволока	медная проволока	
Изготовление кабельной продукции		2-й передел
	Отжиг медной проволоки	1-я операция
Скрутка токопроводящих жил		2-я операция
Наложение изоляции		3-я операция
Общая скрутка изолированных токопроводящих жил		4-я операция
Наложение оболочки		5-я операция
Готовая продукция:		
алюминиевый кабель различных наименований	медный кабель различных наименований	
Перемотка жил и кабельной продукции		Этап перемотки
Утилизация отходов		Этап утилизации
Испытание готовой кабельной продукции		Этап ОТК
Упаковка и маркировка бухт и кабельных барабанов		Этап упаковки
Складирование готовой продукции		Этап складирования

Операции по транспортировке сырья и материалов от склада до цехов и готовой продукции в противоположном направлении выполняют транспортные средства специального назначения — вилочные автопогрузчики, работающие на дизельном топливе. Промежуточные склады полуфабрикатов и заготовок располагаются в цехах в непосредственной близости от технологического оборудования, чтобы обеспечить непрерывность протекания производственного процесса.

Складское хозяйство является выделенным в организационной структуре завода центром затрат и соответствующим ему центром ответственности (ответственное лицо — заведующий складом). Осуществляется контроль за величиной затрат, которые необходимо понести для обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей на складе.

Первый передел — грубое волочение. На этом участке установлено отечественное и зарубежное оборудование, отражаемое в бухгалтерском учете в качестве основных средств производственного назначения. Синхронная работа комплексной линии оборудования обеспечивается автоматически. Непрерывность процесса волочения обеспечивается аппаратом для сварки концов катанки при отдаче или обрыве.

Участок волочения является выделенным центром затрат, а работающее на нем оборудование — носителем затрат. К материальным затратам первого передела относятся затраты на исходное сырье и вспомогательные материалы.

В качестве исходного сырья при волочении используют медную или алюминиевую катанку, полученную на агрегатах непрерывного литья и проката. Руководство отечественных предприятий кабельного производства считает неоправданно дорогим создание собственного цеха для литья и проката катанки, поэтому исходное сырье приобретает на стороне.

В качестве вспомогательных материалов при волочении используют промышленные синтетические жиры, масла, кислоты, порошки, предназначенные для смазки, графит, дистиллированную воду. Прежде всего используют эмульсию в качестве смазки вращающихся деталей линии ВСК-13, состоящую из синтетических жиров и из легковязких минеральных масел, к которым в отдельных случаях добавляют жирные кислоты (например, олеиновую). Графит — сухой смазочный материал для линии *BROETENBACH* $3 \times 550 + 5 \times 450$. Графит используют в качестве суспензии с легкими или консистентными маслами или в виде смеси с мыльными порошками.

При волочении необходима дистиллированная вода, для получения которой применяют специальную машину — электродистиллятор. С целью усиления контроля за потребляемыми заводом в процессе производства водными ресурсами затраты на дистиллированную воду выделяются в отдельный вид затрат.

Прием проволоки, которая является *полуфабрикатом первого передела*, производится на деревянные и металлические барабаны, которые представляют собой многократно используемую тару. Перемещение полных барабанов с проволокой к линиям отжига или скрутки осуществляется на поддонах вилочными автопогрузчиками.

Первый передел выделяется в управленческом учете предприятий кабельного производства в качестве центра ответственности (ответственное лицо — старший мастер участка волочения). Осуществляется контроль за величиной потребляемых водных ресурсов, понесенных материальных затрат, потребленной оборудованием электроэнергией.

Второй передел включает в себя несколько последовательных операций (процессов) и заканчивается выпуском готовой кабельной продукции.

Отжиг медной проволоки производится с помощью конвейерной электропечи и последующего воздушного охлаждения. При помощи автопогрузчиков проволоку после отжига направляют к линиям скрутки или к линиям изолирования.

Участок отжига является выделенным в управленческих целях центром затрат, а конвейер электропечи — носителем затрат. Контроль за величиной потребленных водных ресурсов и электроэнергии осуществляет старший мастер участка волочения, поэтому оба передела входят в единый центр ответственности. Форма отчета руководителя этого центра ответственности приведена в Приложении 5.

Скрутка токопроводящих жил в одну многопроволочную токопроводящую жилу, в качестве носителя затрат выделяется промышленное крутильное оборудование. На всех крутильных машинах установлен счетчик длины. Информация о длине скрученной токопроводящей жилы необходима для правильного расчета количества кабельного пластика — материала, требующегося для наложения изоляции и оболочки на кабель на следующих технологических стадиях.

Участок скрутки является центром затрат, в соответствии с которым формируется центр ответственности (ответственное лицо — старший мастер участка скрутки). Осуществляется контроль за величиной потребленного оборудованием электроэнергии и материальными затратами (израсходованной металлической однопроволочной жилы).

Наложение изоляции. На «входе» этой операции имеется многопроволочная токопроводящая жила. Наложение на нее изоляции заданной толщины необходимо для того, чтобы не допустить пробоя кабельной продукции электрическим током. В качестве изоляционного материала используется поливинилхлоридный кабельный пластикат.

На этом участке для целей бухгалтерского управленческого учета в качестве основных материалов выделяются кабельный пластикат для изоляции и краситель. Группа однородного оборудования является носителем затрат, а сам участок — центром затрат. За величину израсходованных материалов, потребленной электроэнергии, бесперебойную и качественную работу оборудования и персонала несет ответственность старший мастер участка скрутки. Таким образом, вторая и третья технологические операции имеют единый центр ответственности.

Общая скрутка изолированных токопроводящих жил. На входе этой операции имеются изолированные многопроволочные токопрово-

дящие жилы. Для скрутки их между собой используется различное промышленное оборудование.

Участок скрутки изолированных токопроводящих жил является центром затрат, а тандем — линия и крутильная машина — носителем затрат. На участке осуществляется контроль за величиной потребленной оборудованием электроэнергии и метражом скрученной жилы. Ответственное лицо — старший мастер участка скрутки. Таким образом, четвертая операция входит в центр ответственности, единый для второй и третьей стадий.

Наложение оболочки. На «входе» этой операции имеется скрученная многопроволочная изолированная жила различного диаметра и формы. Наложение на нее оболочки необходимо для защиты кабельной продукции от повреждения в процессе эксплуатации. Тип оболочки, ее конструкция и технические требования, предъявляемые к ней, зависят от марки кабеля, поскольку различные марки кабеля предназначены для применения в различных условиях внешней среды.

На пятой стадии наибольшее количество последовательных действий на отечественных предприятиях кабельного производства имеет место при изготовлении силовых бронированных кабелей марки ВБбШв и АВБбШв. При этом последовательность наложения оболочки включает наложение внутреннего и внешнего покровов.

На участке применяется следующее оборудование: машина для наложения бронированной ленты и линия для наложения шланговой оболочки, которые являются носителями затрат.

В качестве основных материалов выделяются кабельный пластикат для защитных оболочек, бронированная лента, резиновый или поливинилхлоридный шланг, битумный состав, полиэтилентерефталатная пленка, полипропиленовые пленочные нефибриллированные и фибриллированные нити (предназначенные для скрепления изолированных жил и подушки друг с другом перед процессом наложения бронированной ленты).

Участок является центром затрат и центром ответственности. Старший мастер участка наложения оболочки контролирует величину израсходованных материалов, потребленную в ходе производственного процесса электроэнергию, обеспечивает непрерывную и качественную работу персонала.

Этап перемотки жил и кабельной продукции. Перемотка изолированных жил, а также кабеля и провода производится с целью контроля и/или ремонта. Перемотка осуществляется на перемоточных станках.

Участок перемотки является центром затрат, а работающее на нем оборудование — носителем затрат. С целью осуществления контроля за величиной потребленной электроэнергии, а также

метража отремонтированной жилы или кабеля участок признан центром ответственности (ответственное лицо — начальник смены).

Этап утилизации отходов. Участок утилизации отходов располагается в отгороженном помещении цеха. На участок внутрицеховым транспортом подаются отходы волоочильного и крутильного производства и отходы производства наложения изоляции, состоящие из металла и пластика.

Процесс переработки отходов с последующей их реализацией или повторным использованием характерен для отечественного кабельного производства. Участок утилизации отходов с целью контроля за величиной потребленной оборудованием электроэнергии, количеством отходов, а также для организации работы персонала является центром затрат и соответствующим ему центром ответственности (ответственное лицо — начальник смены).

Этап испытания готовой кабельной продукции. Проверка качества, электрических (напряжение и сопротивление) и механических параметров изготовленной кабельной продукции осуществляется на специальном оборудовании испытательных станций. При этом прошедшие ОТК кабели и провода должны соответствовать ГОСТам или техническим условиям, конструкторской документации.

В цехах отечественных кабельных заводов всегда предусмотрена испытательная станция, имеющая одну высоковольтную установку. На ней испытываются силовые кабели, а также установочные и бытовые провода.

Участок испытания готовой продукции является центром затрат и центром ответственности, где начальник смены контролирует величину потребленной оборудованием электроэнергии и организует работу персонала.

Этап упаковки и маркировка бухт и кабельных барабанов. Каждая бухта или барабан снабжается соответствующей биркой, на которой указываются завод-изготовитель, марка кабеля (провода), сечение, рабочее напряжение, количество, дата изготовления.

На участке упаковки и маркировки используются следующие вспомогательные материалы: полиэтиленовая пленка, деревянные маты, гвозди, упаковочная бумага, оргалит, пеньковая и льняная веревка (крученая и/или плетеная или так называемая веревка кабельного типа), специальные виды клея промышленного назначения.

Участок является центром затрат и центром ответственности, начальник смены контролирует величину понесенных материальных затрат и организует работу персонала.

Анализ особенностей технологического процесса производства кабельной продукции показывает, что наиболее целесообразным для применения на отечественном кабельном заводе является нормативно-попередельный метод учета затрат с исчислением себестоимости полуфабрикатов, получаемых в конце каждого технологического периода, дополненный элементами пооперационного (попроцессного) метода на втором переделе.

Для точного калькулирования себестоимости кабельной продукции необходима разработка *управленческого учета затрат и калькуляционного учета себестоимости продукции*, которая позволяла бы для целей управленческого учета выделять виды и статьи затрат, а также группировать затраты по местам возникновения (рис. 1.2).

1.2. СВЯЗЬ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛЯЦИОННОГО УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОМЫШЛЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

В связи с реализацией государственной программы реформирования бухгалтерского учета многие ведущие российские ученые теоретически обосновали выделение подсистем управленческого и финансового учета, определили их цели, задачи и основные характеристики¹. Однако все еще недостаточно освещены вопросы определения сути и содержания управленческого учета затрат на производство, являющегося элементом системы управления предприятием.

Бухгалтерский управленческий учет является системой отражения результатов производственно-хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для принятия управленческих решений с целью регулирования затрат на производство и себестоимости продукции. Управленческий учет методологически неразрывно связан с бухгалтерским учетом и функционирует в рамках учетной информации.

Бухгалтерский управленческий учет включает две взаимосвязанные части: собственно учет затрат на производство и калькуляционный учет себестоимости продукции. Первая часть представляет собой учет затрат по экономическим элементам, видам и объектам учета, а также включает составление производственных отчетов. Вто-

¹ См.: Безруких П.С. Бухгалтерский учет. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. — С. 45—52; Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Омега-Л, 2003. — С. 8—42; Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2003. — С. 32—55; Шеремет А.Д. Управленческий учет. — М.: ИД ФКБ-ПРЕСС, 2001. — С. 17—31.

рая часть представляет собой учет себестоимости по калькуляционным статьям затрат, определение себестоимости продукции по местам возникновения затрат на производство (производственным бизнес-единицам) и калькулирование себестоимости продукции по видам и калькуляционным единицам, а также включает составление отчетных калькуляций фактической себестоимости готовой продукции. Связь производственного учета затрат на производство и калькуляционного учета себестоимости продукции в системе управленческого учета приведена на рис. 1.2.

Калькуляционный учет себестоимости имеет свои принципы организации, объекты учета и способы документирования информации. Его целью является расчет себестоимости выпущенной продукции в целом, а также себестоимости единицы продукции, дифференцированной по видам в разрезе отдельных производств. Данные калькуляции фактической себестоимости произведенной продукции используются в процессе контроля за потреблением ресурсов, расчетах рентабельности производства, анализе и выявлении резервов снижения материальных, трудовых, финансовых и прочих затрат.

Ранее уже говорилось, что затраты по местам возникновения делятся на прямые и косвенные. Однако такая группировка на первом этапе носит условный характер, поскольку факт потребления ресурсов по целевому назначению еще не означает факта изготовления продукции, которая может быть не произведена в силу влияния внешних или внутрипроизводственных факторов.

В части калькуляционного учета такое деление приобретает реальный характер, прямые и косвенные затраты распределяются по отдельным производствам, а в конечном итоге — по единицам готовой продукции с помощью различных методов калькулирования себестоимости. При этом отдельные виды продукции являются индивидуальными носителями затрат на производство¹ и основой для последующих калькуляционных расчетов себестоимости реализованной продукции. В системе управления затратами на производство на промышленных предприятиях применяется несколько видов калькуляций себестоимости.

На предприятии кабельного производства объектом калькулирования является продукция разной степени готовности: продукция передела, цеха, завода в целом в разрезе каждого отдельного вида.

¹ В англоязычной литературе принят термин «носитель затрат на производство» — «*cost driver*». См.: *Horngren C.T., Alnoor Bhimani., Srikant M., Datar, George Foster. Management and cost accounting*, — Prentice Hall (Financial Times), 2002.

Управленческий учет затрат на производство

Часть 1. Учет затрат на производство



Часть 2. Калькуляционный учет себестоимости продукции

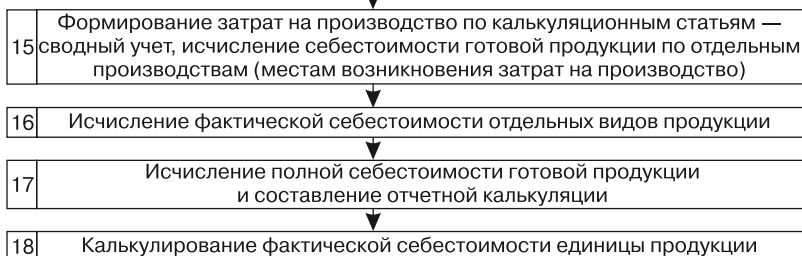


Рис. 1. 2. Связь учета затрат на производство и калькуляционного учета себестоимости продукции

Объекты калькулирования себестоимости кабельной продукции тесно взаимосвязаны с объектами учета затрат на производство и могут совпадать. Калькуляционной единицей в кабельном производстве служит измеритель в натуральном выражении объекта калькулирования. По готовой продукции он совпадает с единицей измерения, принятой в стандартах или технических условиях на соответствующий вид провода или кабеля (метры, километры, килограммы, тонны). По промежуточным продуктам и продукции структурных бизнес-единиц применяется ряд условных калькуляционных единиц (стоимостных, трудовых).

Управленческий калькуляционный учет себестоимости продукции базируется на трех организационных принципах построения.

Первый принцип — документальное подтверждение принадлежности прямых затрат на производство к отдельным видам кабельной продукции. Основой указанного документирования является первичный учет целевого потребления различных видов ресурсов на производственные нужды. Обеспечивается такой учет путем кодирования того вида продукции, на которую были фактически отнесены конкретные виды затрат. Чрезвычайно важно соблюдать этот принцип, поскольку его практическое применение позволяет обеспечить высокую точность и достоверность учета принадлежности прямых затрат на производство к определенным объектам калькулирования.

Второй принцип — документальное подтверждение возникновения косвенных затрат на производство. Основой этого документирования является первичный поэлементный учет затрат, подлежащих распределению между отдельными объектами калькулирования (видами кабельной продукции) пропорционально выбранной расчетно-аналитической базе.

Третий принцип — локализация аналитических первичных учетных данных о затратах на производство по местам возникновения с учетом организационной структуры предприятия кабельного производства. Соблюдение этого принципа обеспечивается путем проставления в первичных документах кодов бизнес-единиц завода.

1.3. МНОГОУРОВНЕВАЯ КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

Экономические понятия, используемые в учете затрат

В отечественной литературе используются такие понятия, как «расходы», «затраты» и «издержки».

Использование этих терминов в качестве взаимозаменяемых является неверным, поскольку суть их различна (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Экономические термины

Расходы			
Затраты предприятия			Расходы, связанные с потреблением ресурсов, в результате которого не будет выпущена продукция, которые не принесут доход в будущем
Затраты на производство (издержки производства)		Нетехнологические затраты предприятия	
Стоимость ресурсов, потребленных в процессе основного производства	Стоимость ресурсов, потребленных во вспомогательных производствах		
Формирование себестоимости			Убытки предприятия

Определение *расходов* дано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (п. 7.6): «Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников».

Это определение согласуется также с определением, данным в ПБУ 10/99, п. 1, п. 2¹. Принимая во внимание мнение Я.В. Соколова о том, что термин «расходы» «отличается некоторой неопределенностью»², его можно использовать в качестве обобщающего понятия.

Затраты предприятия — это расходы на создание основных фондов, включая амортизационные отчисления, и материально-производственных запасов, включая оплату труда производственных рабочих и управленческого персонала, услуги поставщиков, а также на формирование иных ресурсов, способных принести доход в будущем. Не включаются в затраты предприятия такие расходы, как убытки от стихийных бедствий, изменений валютных курсов, расходы на содержание учредителей, наблюдательного совета и прочие подобные расходы, которые не могут принести предприятию доход в будущем.

Затраты на производство (издержки производства) — это часть затрат предприятия, представляющая собой стоимостную оценку ресурсов, потребленных в процессе производства.

¹ Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

² Петрова В.И. Системный анализ себестоимости. — М.: Финансы и статистика, 1986. — С. 8.

Нетехнологические затраты — затраты на управление предприятием, необходимые для его функционирования и входящие в себестоимость.

«Сущность *себестоимости* состоит в том, что она представляет собой превращенную форму общественных издержек производства и обособившуюся часть стоимости продукта, которая отражает затраты средств производства и заработной платы на его создание и обеспечивает их возмещение для продолжения процесса воспроизводства»¹.

«Себестоимость является сложной экономической категорией, которая представляет собой обособившуюся часть стоимости продуктов производства»².

Эти определения охватывают большинство экономических понятий себестоимости, используемых в бухгалтерском учете затрат. Широта понятия себестоимости как экономической категории объясняется тем, что она служит основой для учета и контроля за уровнем затрат на выпуск и реализацию продукции, базой для формирования оптовой цены на продукцию и определения прибыли и рентабельности, неотъемлемым элементом экономического обоснования любых управленческих и инвестиционных решений, а также отражает эффективность использования ресурсов, результаты внедрения новой техники и технологий, совершенствования системы организации и управления производством. В связи с этим при формировании показателей и проведении анализа себестоимости различают ее виды (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Виды себестоимости

Наименование	Определение
Среднеотраслевая себестоимость	Средневзвешенная величина, характеризующая средние затраты на единицу продукции по отрасли (в большей степени соответствует общественно необходимым затратам труда)
Индивидуальная	Формируется в конкретной организации и обуславливается конкретными условиями, в которых она действует
Цеховая	Затраты цеха, связанные с производством продукции (стоимостная оценка ресурсов, потребленных в цехе, на производство продукции)
Производственная	Складывается из затрат цеха и общепроизводственных расходов (стоимостная оценка ресурсов, потребленных на предприятии на производство продукции)

¹ Палий В.Ф. Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987. — С. 12–19.

² Петрова В.И. Указ. соч. С. 8.

Наименование	Определение
Полная	Складывается из производственной себестоимости и коммерческих и управленческих расходов, т.е. это затраты на производство и реализацию продукции (стоимостная оценка ресурсов, потребленных на предприятии на производство и реализацию продукции)
Себестоимость незавершенного производства	Затраты незавершенного производства продукции (полуфабрикаты, полупродукты), остающейся в конце отчетного периода в процессе труда (обработки, переработки) на различных его фазах, стадиях и переделах. Рассчитывается в процессе ведения финансового учета
Себестоимость готовой продукции	Скалькулированные затраты по видам, единицам продукции, представляют часть стоимости израсходованных элементов производства. Рассчитывается в процессе ведения бухгалтерского управленческого и финансового учета
Плановая (расчетная, сметная)	Прогнозное значение предельной величины затрат на производство соответствующих видов продукции на отчетный период
Нормативная	Предварительно рассчитанная себестоимость, определяемая величиной затрат на производство по статьям калькуляции исходя из действующих (текущих) норм и нормативов
Фактическая (отчетная)	Определяется на основе бухгалтерских данных по истечении отчетного периода и представляет собой достоверную информацию о величине фактических затрат на производство. Служит основой для экономического анализа, прогнозирования, планирования и принятия решений на краткосрочную и долгосрочную перспективу по выпуску, улучшению качества или снятию с производства данного вида продукции. Рассчитывается в процессе ведения управленческого и финансового учета

Принципы классификации затрат

Общепринятой системы классификации затрат до сих пор не существует. Предложенные варианты классификаций имеют существенные недостатки.

Во-первых, нечеткое разграничение затрат по различным неупорядоченным признакам приводит к смешению в теории разных понятий. Например, «отождествление накладных расходов с косвенными приводит к ошибочным выводам, так как направляет внимание практических работников не на снижение накладных расходов, а на сокращение косвенных расходов, которые по своему составу совпадают очень редко»¹.

Во-вторых, классификация затрат «до настоящего времени носила достаточно односторонний характер и ее содержание было ориентировано на выполнение узких функций контроля за направлением использования ресурсов»². Такой подход не соответствует современному

¹ Новиченко П.П. Учет, калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности. — М.: Экономика, 1970. — С. 11—12.

² Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 2002. — С. 66.

моменту построения рыночной экономики в России, когда должны учитываться изменения в структуре затрат, происходящие в результате совершенствования производственного процесса, внедрения новых технологий и оборудования, корректировки процессов снабжения производства и сбыта продукции. Современная классификация затрат, решающая задачи, поставленные финансовым учетом, одновременно должна удовлетворять требования управленческого учета.

В-третьих, в недостаточной мере учтены тенденции сближения отечественного учета с требованиями международных стандартов, которые указывают на необходимость разработки принципиально новой процедуры первичного сбора данных по принадлежности ресурсов к определенным экономическим элементам и классификации затрат по видам. В новой классификации должна быть отражена специфика формирования данных как о совокупных затратах предприятия, так и о затратах на производство как части затрат предприятия.

В-четвертых, в должной мере не учитывается тот факт, что в различных секторах экономики структура затрат неодинакова. Она определяется не только специфическими условиями каждой отрасли, но и многообразием особенностей, характеризующих хозяйственную деятельность предприятий (научно-техническая подготовка производства; количество, состав и направления использования ресурсов; методы учета затрат на производство и определения себестоимости).

В-пятых, не учтена современная тенденция роста затрат в нетехнологической сфере, которая требует разработки и внедрения новых, прогрессивных методов учета затрат и калькуляционного учета себестоимости, новых методов распределения накладных затрат, заимствованных из зарубежной теории и практики.

Во многих отраслях промышленности, в том числе в кабельном производстве, потребляемые ресурсы и услуги имеют широкий перечень, т.е. возникают затраты, до настоящего времени не нашедшие в должной мере своего отражения в учете. Это ведет к необходимости разработки более широкой номенклатуры видов затрат по сравнению с обычно используемой.

В структуре затрат на предприятиях кабельного производства, сложившейся во времена плановой экономики, традиционно преобладающую долю составляли прямые затраты на сырье и материалы. В настоящее время возникли изменения, связанные с заинтересованностью владельцев предприятий в немедленном внедрении в производство последних научных достижений. Это ведет к снижению удельного веса живого труда основного производственного персонала, увеличению суммы амортизации основных средств в части новейшего производственного оборудования. Затраты на топливо остаются примерно на одинаковом уровне, однако затраты на энергию

неуклонно возрастают. Увеличиваются также нетехнологические затраты на подготовку и управление кабельным производством. В результате доля накладных производственных затрат интенсивно растет и возникает необходимость усиления контроля за использованием ресурсов в кабельном производстве и совершенствования бухгалтерского управленческого учета.

Предложенная авторами расширенная многоуровневая классификация совокупных затрат предприятия (рис. 1.3) не только позволяет решить указанные задачи, но и имеет большое значение для правильной организации управленческого и финансового учета затрат.

Построение многоуровневой классификации затрат для целей управленческого и финансового учета

Принципиальной особенностью такой классификации затрат является применение многоуровневых классификационных признаков для разделения общей совокупности затрат, что позволяет оперативно формировать точные и полные данные о величине потребленных производственных ресурсов. *Принцип кодирования*, применяемый для формирования групп затрат, позволяет не только разграничить затраты на различных уровнях классификации, но и является основой для получения информации, используемой для формирования данных в управленческом и финансовом учете. Коды имеют следующую расшифровку: уровень классификации, признак классификации.

В зависимости от задач и решений управленческого характера, которые необходимо принять на конкретном производственном предприятии, количество кодов может быть увеличено путем присвоения порядковых номеров каждой группе затрат, объединенных одним признаком. Это не представляет труда в современных условиях широкого применения вычислительной техники и специальных бухгалтерских и производственных компьютерных программ для ЭВМ. Применение кодов повышает аналитичность и точность считываемой информации.

На первом уровне затраты классифицируются *по экономическим элементам*: каждая группа представляет собой объединение первичных однородных затрат, которые в условиях конкретного предприятия нельзя разложить на составляющие. Экономически однородные затраты являются общепринятыми в отечественном финансовом учете и сохраняются в нормативных бухгалтерских документах в неизменном виде и в настоящее время: материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов; прочие затраты. Однако предприятия, работающие в условиях рыночной экономики, не могут ограничиться учетом затрат только по элементам.

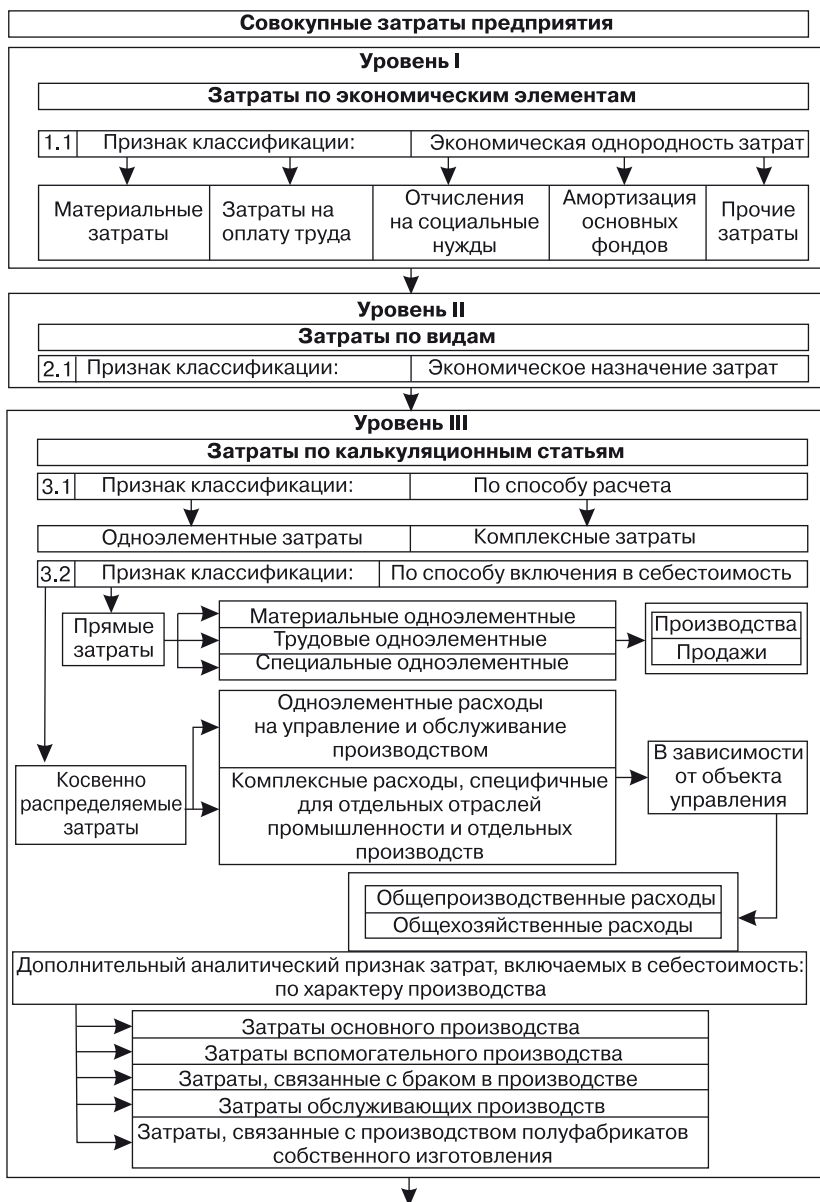


Рис. 1.3. Многоуровневая классификация затрат для целей управленческого и финансового учета



Рис. 1.3 (продолжение)



Рис. 1.3 (продолжение)



Рис. 1.3 (окончание)

На втором уровне затраты классифицируются *по видам* в зависимости от экономического назначения. Вторая классификация по отношению к первой имеет подчиненное значение, поскольку оперирует уже дифференцированными по отдельным экономическим элементам учетными данными. На важность и сложность построения учета затрат по видам указывают многие отечественные ученые.

Основные принципы классификации затрат по видам. Применение традиционного для отечественной практики принципа экономической однородности, на основе которого в учете формируются фактические данные о видах затрат, на наш взгляд, в настоящее время является недостаточным. В условиях рыночной экономики важна не только экономическая однородность потребляемого ресурса, но и потребление этого ресурса наиболее рациональным и эффективным способом. Поэтому в процессе разработки предлагаемой классификации был использован зарубежный опыт, где в основу клас-

сификации затрат по видам положен *принцип деления затрат по способу возникновения*, т.е. изучения причин и следствий потребления того или иного ресурса в процессе производства. Для решения этой задачи каждый вид ресурсов предприятия учитывается на отдельном субсчете, что повышает информативность и аналитичность учета, позволяет формировать данные о стоимостной и натуральной величине ресурсов и экономической целесообразности их потребления.

Соблюдение *принципа полноты отражения стоимости всех ресурсов*, потребленных в процессе производства, позволяет организовать развернутый управленческий учет затрат по видам, который является прозрачным, обеспечивает достоверность последующего обобщения учетных данных о величине совокупных затрат предприятия. Такое соответствие требованиям, выдвигаемым международными нормами учета, является важным для управления производством коммерческого предприятия.

Соблюдение *принципа составления отраслевой номенклатуры затрат* позволяет разработать и внедрить на практике отраслевой план счетов управленческого учета, построенный в разрезе отдельных видов затрат с учетом особенностей работы предприятия (производственно-технические процессы, масштаб производства и др.). Применение такого управленческого плана счетов позволяет ориентировать производственный персонал на постоянную работу по снижению величины и достижению экономии определенных видов затрат по сравнению с утвержденными нормами и сметами. В условиях рыночной экономики такой подход укрепляет позиции промышленного предприятия в конкурентной борьбе с производителями аналогичных видов продукции.

Соблюдение *принципа обособления* в управленческом учете данных о месте нахождения и качественном состоянии производственных ресурсов, незавершенного производства и остатков готовой продукции позволяет учитывать тот факт, что в ходе производственного процесса происходит увеличение стоимостной оценки ресурсов. Изменение их качественного состояния ведет к росту их ликвидной стоимости по сравнению с исходной стоимостью.

Важность расчета себестоимости единицы каждого вида продукции обуславливает соблюдение *принципа группировки затрат по принадлежности к отдельным видам продукции*, которые являются объектами калькуляции. Соблюдение этого принципа позволяет определять разницу между учетными данными о величине затрат по видам, отражаемых согласно действующему законодательству в финансовом учете и отчетности, и фактически сложившимися данными в управленческом учете.

Соблюдение *принципа оперативности* получения данных о затратах предприятия, классифицированных по видам, позволяет организовать эффективный управленческий учет.

Классификация затрат по видам предоставляет возможность проведения оперативного анализа потребленных в ходе производственно-технологического процесса ресурсов (рис. 1.4). Отраслевая номенклатура затрат, являющаяся основой классификации, отражает особенности кабельного производства. Потребление ресурсов учитывается в качестве определенного вида затрат с высокой степенью аналитичности учетных данных, что необходимо для контроля за величиной, целевым потреблением ресурсов, а также для анализа последствий такого потребления для предприятия. На практике внедрение детализированной системы классификации затрат по видам значительно облегчает работу управленческого персонала, повышает информативность составляемой документации.

Выделение видов материальных и трудовых затрат обеспечивает с учетом специфических особенностей работы предприятия объективное принятие управленческих решений относительно наиболее эффективного регулирования уровня себестоимости продукции.

В связи с широким ассортиментом потребляемых на производственные нужды ресурсов и услуг в кабельном производстве возникают и другие виды затрат. Их номенклатура значительно шире номенклатуры, обычно используемой на отечественных предприятиях. Например, затраты на выполнение публичных обязательств, оплату услуг со стороны, а также калькулируемые затраты, за исключением амортизации, обычно отсутствуют в учете. В группу калькулируемых сформированы одноэлементные виды затрат, фактическая величина которых обязательно рассчитывается на основе какой-либо калькуляционной базы, правильный выбор которой исключает искажение общей суммы фактических затрат на производство.

Выделение непроизводительных затрат обусловлено их влиянием на уровень полной себестоимости продукции и задачей снижения этих затрат. Так, в целях возмещения потерь от брака продукции затраты на брак должны рассматриваться только в качестве технологически обусловленных, предусмотренных процессом производства. Технологически обусловленный брак увеличивает затраты по соответствующему экономическому элементу, из стоимости которого необходимо вычесть стоимость тех материальных отходов, которые можно использовать в дальнейшем (утилизация, переработка, продажа). Отклонения от норм приводят к финансовым потерям, которые в условиях рыночной экономики не дают положительного

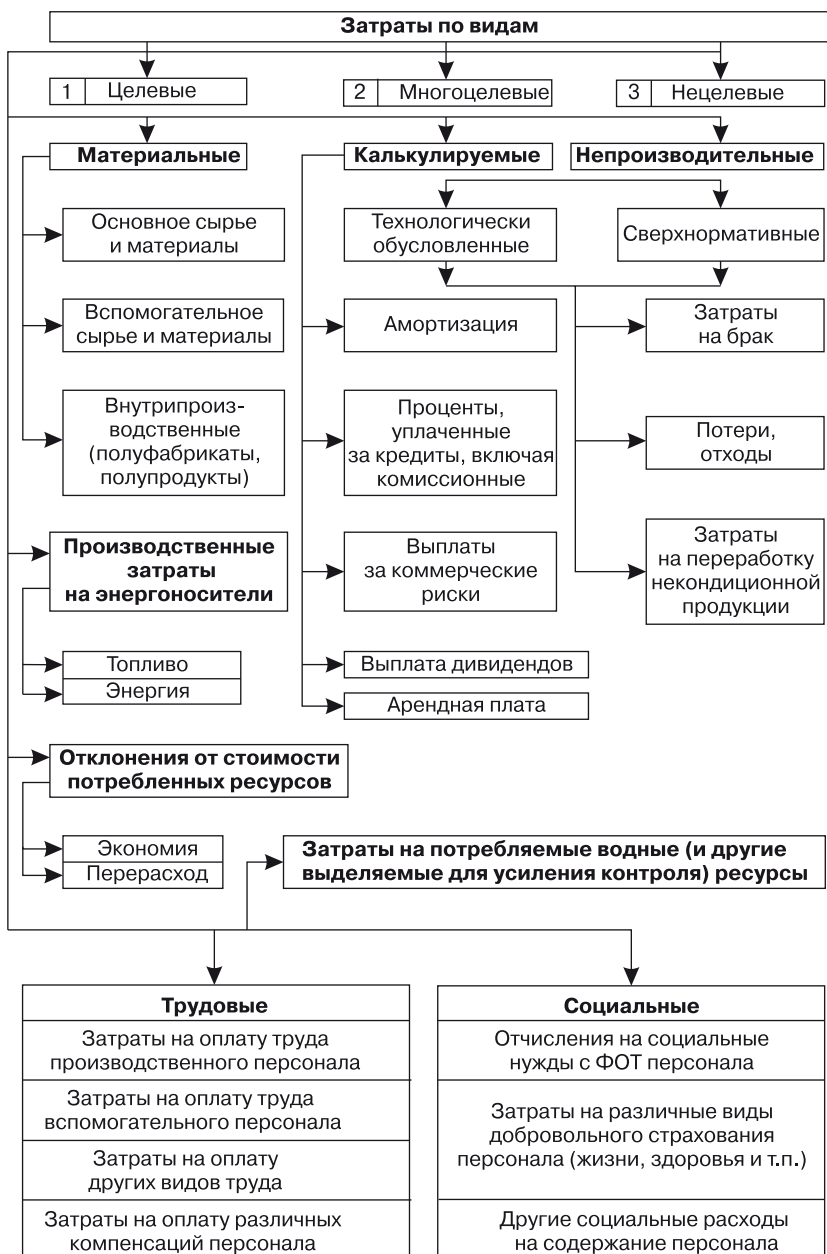


Рис. 1.4. Классификация затрат по видам с возможностью проведения предварительного анализа рациональности и эффективности вложений в производство



Рис. 1.4 (окончание)

экономического эффекта. Сверхнормативный брак списывается на производственный результат по отдельным экономическим элементам в зависимости от принятого метода учета затрат на производство.

Особое внимание следует уделить затратам, возникающим из-за отклонений от стоимости потребленных в производстве ресурсов и не являющихся браком. Информация о величине и причине этих отклонений используется при принятии решений по управлению потоками ресурсов на предприятии. Отсутствие подобной информации в конечном итоге приводит к искажению при расчете общей величины затрат.

Построение управленческого плана счетов. По своему значению для организации учета управленческий план счетов, построенный в разрезе отдельных видов затрат (см. Приложение 6), может быть сравним только с планом счетов финансового учета. Он обеспечивает объективное принятие управленческих решений по наиболее эффективному регулированию величины понесенных затрат, повышение аналитичности учетной информации внутри экономических элементов затрат, проведение обязательного анализа калькуляционных связей между затратами и себестоимостью продукции, а также подтверждение целевого характера потребления ресурсов. Отметим, что разработанный и рекомендованный авторами управленческий план счетов основан на изучении и анализе практического опыта французского промышленного предприятия и построен по десятичному признаку, обеспечивающему сопоставимость данных и легкость их агрегирования.

На третьем уровне осуществляется классификация затрат по калькуляционным статьям по двум независимым признакам.

Во-первых, калькуляционные статьи, объединяющие затраты, относящиеся к одному экономическому элементу, формируют группу *одноэлементных* затрат. Калькуляционные статьи, объединяющие затраты, относящиеся к различным экономическим элементам, формируют группу *комплексных* затрат. В международной практике управленческого учета обособление одноэлементных затрат на производство называют классификацией по способу расчета.

Во-вторых, классификация затрат по способу включения в себестоимость отдельных видов продукции позволяет обособить *прямые* одноэлементные затраты и *косвенно распределяемые* одноэлементные и комплексные затраты. В данном разрезе затраты отражают, сколько и каких ресурсов использовано и как они соотносятся с конкретными задачами микроэкономики. Такими задачами могут быть производство продукции, функционирование отдела, оказание услуг, для которых желательно определить величину использованных ресурсов в денежном выражении.

Группу прямых затрат формируют ресурсы предприятия, потребление которых связано с производством определенного вида продукции. Прямые затраты непосредственно относятся на себестоимость.

Прямые одноэлементные затраты включают ресурсы, имеющие однородный по своей экономической природе характер, и позволяют контролировать каждый вид потребленного ресурса, что важно для повышения точности данных о себестоимости отдельных видов продукции. Данная группа затрат состоит из сырья и материалов, потребленных на технологические цели, расходов на оплату труда основных производственных рабочих, включая отчисления по социальному страхованию, специальных одноэлементных затрат на производство и расходов на продажу.

Специальные одноэлементные затраты включают расходы, вызванные износом приспособлений целевого назначения, амортизацию специализированных объектов активной части основных средств, расходы на продажу, прямые расходы на фасовку, укупорку и маркировку отдельных видов продукции на складах.

Косвенно распределяемые затраты состоят из одноэлементных расходов на управление и обслуживание производством и комплексных расходов, учтенных по местам возникновения либо являющихся косвенно относимыми на каждое из таких мест. Эти затраты включаются в себестоимость конкретных видов продукции пропорционально какой-либо базе (прямым затратам, расходам на оплату труда и др.). Примером одноэлементных косвенно распределяемых затрат может служить амортизация зданий, учтенных по бизнес-единицам предприятия (цехов, участков, отделений). Номенклатура комплексных косвенно распределяемых затрат на производство специфична для отдельных отраслей промышленности, а в ряде случаев — и для отдельных предприятий.

Одноэлементные и комплексные затраты, связанные с организацией управления производственным процессом на предприятии, формируют группу общепроизводственных расходов. Они включают затраты, связанные с производством, которые нельзя непосредственно отнести на конкретные виды готовой продукции. Одноэлементные и комплексные затраты, связанные с организацией управления предприятием как единым целым, формируют группу общехозяйственных расходов.

В широком смысле определить затраты, включаемые в себестоимость продукции, правомерно как все затраты, произведенные в процессе производства и реализации продукции и включаемые в себестоимость в сумме фактически произведенных расходов. Это необходимо учитывать при определении плановой и фактической себестоимости, включая в плановые и отчетные калькуляции все фактические затраты. Для обеспечения такого аналитического учета осуществляется классификация затрат по характеру производства.

На четвертом уровне затраты классифицируются *в зависимости от их поведения во времени*. Это необходимо для анализа и контроля

величины ресурсов, потребляемых в процессе производства; прогнозирования выручки; сравнения стоимости потребленных ресурсов и полученной выручки; формирования учетных данных о величине затрат, включаемых в себестоимость продукции и подлежащих покрытию выручкой; расчета изменения величины затрат во времени; принятия мер по недопущению роста величины затрат, опережающего рост выручки, так как это ведет к фактическим убыткам на предприятии.

Таким образом, получение запланированной прибыли напрямую связано с оперативным получением данных об интенсивности изменения затрат во времени. Ведение такого учета основано на предложенной классификации, где на четвертый уровень вынесены постоянные, переменные, полупостоянные и полупеременные затраты.

Постоянные затраты в сумме не изменяются при изменении уровня деловой активности, являются относительно постоянными, их абсолютная величина не зависит от изменения объема выпуска продукции. Однако постоянные затраты, рассчитанные на единицу продукции, изменяются при изменении уровня производства: они уменьшаются (увеличиваются) при увеличении (уменьшении) объема производства, характеризуют динамику затрат в зависимости от колебаний объема производства, используются для составления смет на предстоящий период. Примером такого поведения постоянных затрат во времени применительно к кабельному производству может служить величина арендной платы за торговые площади, уплачиваемой заводом-изготовителем. Она является величиной постоянной, в то время как сумма арендной платы, приходящейся на один проданный километр кабеля, является величиной переменной, которая будет тем меньше, чем больше продано километров кабеля. Помимо расходов на содержание зданий, к постоянным затратам традиционно относятся амортизация и заработная плата работников управления.

Переменные затраты в сумме изменяются прямо пропорционально изменению объема производства во времени, а рассчитанные на единицу продукции — представляют собой постоянную величину. Чем больше произведено кабельной продукции, тем больше величина затраченных сырья и материалов и заработной платы производственных рабочих, а расход сырья на один километр кабеля, тарифные ставки и нормы затрат времени являются величинами постоянными на данный момент времени. В состав переменных затрат включаются сырье и основные материалы, энергия для технологических целей и технологическое топливо, часть вспомогательных материалов, непосредственно связанных с осуществлением производственно-технологического процесса, заработная плата основных производственных рабочих, учтенная по отдельным объектам калькуляции. Пере-

чень статей переменных затрат на производство предусмотрен при составлении плана счетов управленческого учета для предприятия кабельного производства. Статьи переменных затрат являются обособленно учитываемыми позициями и в основном включают в себя статьи прямых затрат на производство кабельной продукции.

Различие между переменными и постоянными затратами имеет существенное значение для организации бухгалтерского управленческого учета. Переменными затратами можно управлять внутри каждого центра ответственности, их величина может быть изменена в течение краткосрочного периода времени путем изменения объема производства. Постоянные затраты находятся вне контроля управленческого персонала, они являются обязательными и должны быть оплачены независимо от объема производства. Деление затрат на постоянные и переменные также важно в процессе выбора системы учета, калькулирования, анализа и прогнозирования. Оно составляет основу расчетов критической точки объемов производства, анализа порогов рентабельности, конкурентоспособности, выбора ассортимента продукции и в конечном счете является основой экономической стратегии предприятия.

Провести четкое разделение затрат на постоянные и переменные в учете практически невозможно, так как некоторые затраты имеют одновременно постоянные и переменные составляющие. В результате этого возникают еще две группы затрат: *полупостоянные* (условно-постоянные) и *полупеременные* (условно-переменные). В определении их сути большую роль играет понятие мощности работы или загрузки основного технологического оборудования, т.е. способности производить определенное количество продукции при наличии определенного количества занятого на этом оборудовании персонала.

В зарубежной практике для обозначения группы полупостоянных затрат, являющихся по отношению к степени загрузки технологического оборудования по своей абсолютной величине во времени неизменными, пользуются термином «фиксированные издержки», т.е. постоянно имеющие одну и ту же абсолютную величину в течение равных, последовательно связанных между собой отрезков времени. В отечественном учете их называют условно-постоянными затратами. Перечень этих затрат должен определяться исходя из специфики работы предприятия и отражаться в плане счетов управленческого учета. В эту группу обычно включаются статьи общехозяйственных и общепроизводственных расходов, за исключением затрат по содержанию и эксплуатации оборудования, относящихся к переменным затратам. В отечественной литературе¹ принято также выделять под-

¹ См.: Карпова Т.П. Управленческий учет. — М.: ЮНИТИ, 2001. — С. 90.

группу дискретно, ступенчато возрастающих затрат. Они являются постоянными для конкретного объема производства в течение определенного промежутка времени, а затем начинают возрастать на постоянную величину (например, коммерческие расходы по реализации продукции предприятия).

Полупеременные затраты изменяются во времени по отношению к степени загрузки основного технологического оборудования и являются смешанными. Часть их остается фиксированной в течение периода и не зависит от объемов деятельности; это запланированные постоянные затраты на материально-техническое обеспечение. Другая часть зависит от изменения объема производства: например, месячная плата за телефоны кабельного завода включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров.

В отличие от переменных затрат, которые изменяются прямо пропорционально по отношению к изменению объемов производства во времени, условно-переменные затраты либо убывают как в абсолютной, так и в относительной величине, либо имеют опережающий рост по отношению к этому же показателю. На предприятиях кабельного производства внедрение последних научных достижений, использование нового оборудования приводят к уменьшению затрат на некоторые виды технологических потерь. Такие обстоятельства, как инфляция, ухудшение качества исходного сырья, увеличение расходов на подготовку технологического процесса, напротив, ведут к прогрессивному росту определенных групп затрат во времени по отношению к динамике объемов производства.

Обобщая изложенное, можно заключить, что группы затрат, классифицированных в зависимости от поведения их во времени, представляют собой весьма специфичные для отдельных отраслей промышленности перечни, разработка которых в рамках системы счетов управленческого учета имеет весьма важное значение.

Пятый уровень классификации затрат. В практике отечественного бухгалтерского управленческого учета и анализа самостоятельное значение имеют различные группы затрат, используемые в процессах планирования, принятия решений, контроля и регулирования. Такая классификация обеспечивает более глубокое изучение состава и характера затрат, позволяет сделать учет менее громоздким в аналитическом разрезе, более экономичным и оперативно гибким. В рыночных условиях функционирования резко возрастают затраты отечественных кабельных заводов на тщательную предварительную подготовку производства и проведение исследований, в том числе на изучение рынков продажи и рекламы производимой продукции, нормирование в целях ограничения потребления ресурсов. На прак-

тике перечень затрат, используемых для микроэлементного экономического анализа, может быть дополнительно расширен в зависимости от задач управленческого характера.

Производственные затраты на промышленных предприятиях полностью включаются в себестоимость выпущенной продукции, они связаны с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации и представляют в оценке запасов потенциальные прибыли. В состав *непроизводственных* затрат включают не учтенные при оценке запасов затраты того отчетного периода, когда они возникли. На промышленных предприятиях кабельного производства часть этих затрат относят на финансовые результаты. Непроизводственные затраты характеризуются тем, что в результате их осуществления не будет выпущена продукция, а следовательно, они имеют другой временной цикл списания (например, недостача материалов сверх норм естественной убыли, обнаруженная на складах предприятия, в возмещении которой отказано судом.)

Отличие содержания производственных затрат, включаемых в себестоимость продукции, и непроизводственных затрат, т.е. затрат отчетного периода, таким образом, заключается во времени регистрации и списания на финансовые результаты. Целью такого разделения является накопление информации о затратах по двум направлениям: по отдельному виду продукции — оценка стоимости; по центрам ответственности — контроль за уровнем затрат (табл. 1.4).

Таблица 1.4

Отражение в учете производственных и непроизводственных затрат

<i>Производственные затраты</i>		<i>Непроизводственные затраты</i>
<i>Затраты на производство промышленной продукции</i>		Списываются на финансовые результаты
<i>реализованной</i>	<i>нереализованной</i>	
Отражаются в балансе как активы и будут переходить в состав расходов после реализации продукции	Отражаются в составе затрат на производство реализованной продукции или на счете прибылей и убытков отчетного периода	

Если классификацию затрат на *основные* и *накладные* производить по признаку их участия в создании общественного продукта, то эти затраты являются денежным выражением соответственно производительных и непроизводительных затрат. Основные затраты непосредственно связаны с технологическим процессом (расход сырья, материалов на технологические нужды, оплата труда основных производственных рабочих, затраты на содержание и эксплуатацию ма-

шин и оборудования). Накладными являются затраты по обслуживанию и управлению производством, необходимые для нормального функционирования предприятия. В управленческом учете имеется широкий экономически обоснованный перечень накладных затрат. Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых затрат, а накладные — косвенных, но они не являются тождественными.

Под *входящими* затратами понимается стоимостная оценка приобретенных и имеющихся в наличии ресурсов, которые, как ожидается, должны принести доход в будущем (например, затраты на материалы, находящиеся в цехах и отражаемые в бухгалтерском балансе в составе производственных запасов). К *истекшим* затратам относятся израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем (например, затраты на материалы, вошедшие в состав себестоимости реализованной продукции). Различие между входящими и истекшими затратами является важным при оценке активов предприятия и исчислении прибыли (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Отражение в учете входящих и истекших затрат

<i>Входящие затраты</i>	<i>Истекшие затраты</i>
Отражаются в активе баланса как производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары, переходящие в состав затрат следующих отчетных периодов	Отражаются в составе затрат на производство реализованной продукции отчетного периода

К *текущим* относятся затраты текущего отчетного периода, к *отложенным во времени* — затраты прошлых отчетных периодов и будущих отчетных периодов (предстоящие расходы). Поскольку затраты осуществляются непрерывно, то без такого их разграничения было бы невозможно определение себестоимости продукции, выпущенной в отчетном периоде, в которую включаются не только затраты данного периода, но и затраты, не произведенные в этом периоде, но прямо к нему относящиеся. Кроме того, по отдельным затратам нельзя точно установить, к какому периоду они относятся, поэтому они включаются в себестоимость продукции в сметно-нормализованном порядке (это суммы, резервируемые на оплату предстоящих отпусков рабочим; расходы по освоению производства новых видов продукции; пусковые расходы по вводу в действие предприятия или его отдельных частей; погашение стоимости специальных инструментов и специальных приспособлений, специальной одежды и специальной обуви; затраты по текущему ремонту; суммы, резервируемые на выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет; отчисления на научно-исследовательские

работы, подлежащие отнесению на непроизводственные расходы; отчисления на административно-хозяйственные расходы управлений и др.).

В основу следующей группы затрат, используемых в процессах планирования и принятия решений, положен принцип эластичности, устанавливающий зависимость между величиной затрат и такими факторами, как степень использования производственных мощностей, ассортимент выпускаемой продукции, структура предприятия. По характеру охвата планом выделяются *планируемые* и *непланируемые* затраты. Это деление позволяет определить плановый размер затрат и уровень плановой себестоимости продукции, а также отделить в фактических затратах непланируемые производственные потери.

Особое значение имеют группы *релевантных*, т.е. принимаемых в расчет в процессе принятия решения и зависящих от него, и *иррелевантных*, т.е. независящих от принятого решения, затрат. Примером релевантных являются затраты, связанные с хранением запасов, — дополнительные затраты на страхование, складское хранение, затраты, понесенные вследствие морального износа и ухудшения характеристик запасов, т.е. только те статьи, которые меняются в зависимости от уровня запасов. Заработная плата кладовщика и постоянная арендная плата не относятся к релевантным затратам, потому что на них не оказывает влияние изменение уровня запасов.

Получение информации, достаточной для принятия решений, будет достигаться при классификации затрат на безвозвратные, вмененные, инкрементные и маргинальные.

*Безвозвратные*¹ — это затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и никоим образом не будут изменены в будущем, они не принимаются в расчет при принятии решений. Однако нельзя смешивать понятие затрат, не принимаемых в расчет, т.е. иррелевантных, с безвозвратными затратами.

Вмененные — это затраты, которые учитываются при принятии решений, они возникают в случае ограниченности ресурсов. Вмененные затраты называют «воображаемыми», так как их добавляют при принятии решений, но реально в будущем их может и не быть. Они характеризуют возможности использования производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо пожертвованы в пользу другого альтернативного решения. Если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю.

Инкрементные затраты являются дополнительными и возникают в случаях изготовления партии продукции дополнительно. Напри-

¹ См.: Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. — М.: ИНФРА-М, 2004. — С. 496.

мер, если в результате какого-то решения увеличиваются постоянные затраты (выплачивается премия за ускоренное производство продукции), то эти затраты будут инкрементными. Если принятое решение о дополнительном выпуске не влечет за собой увеличения абсолютной суммы постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Маргинальные затраты — это также дополнительные затраты, но в расчете не на весь выпуск, а на единицу продукции. В этом и заключается их отличие от инкрементных затрат.

Следующая группа затрат используется в процессах контроля и регулирования. Управление затратами требует новых подходов к классификации, позволяющих организовать систему контроля и своевременно реагировать на негативные моменты роста затрат.

Регулируемые затраты выделяются по центрам ответственности, их величина находится в прямой зависимости от воздействия на них менеджера. Ответственным за величину этих затрат является управленческий персонал, отвечающий за закупку сырья и материалов, менеджеры подготовки производства и контроля за затратами на производство, руководители групп оформления заказов. На предприятии все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления. Затраты, на которые не может влиять менеджер центра ответственности, классифицируются как *нерегулируемые* со стороны этого менеджера. Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности.

Такое решение позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля над величиной затрат в бизнес-единицах.

Оценка управленческой деятельности строится на классификации затрат на эффективные и неэффективные. Если в результате реализации продукции получены доходы, то понесенные затраты на производство этой продукции являются *эффективными*. К *неэффективным* относятся затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведена продукция, — это потери на производстве от брака, простоев, недостачи незавершенного производства и материальных ценностей на общезаводских складах и цеховых кладовых, порча материалов.

Обособление *нормируемых* и *ненормируемых* затрат приобретает особое значение для промышленных предприятий, использующих нормативный метод учета затрат на производство для целей управленческого и финансового учета.

Деление затрат на *затраты в пределах норм (сметы)* и *отклонений от норм* применяют в оперативном управленческом учете в ходе про-

изводства для определения эффективности работы производственных бизнес-единиц путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым) или фактической себестоимости ее нормативному (плановому) уровню.

Для обеспечения действенности системы контроля за затратами осуществляется их классификация на контролируемые и неконтролируемые. К *контролируемым* относятся затраты, поддающиеся контролю со стороны субъектов, т.е. лиц, работающих на предприятии в составе управленческого персонала. Особо важно выделение контролируемых затрат на предприятиях с организационной структурой, включающей большое количество бизнес-единиц. К *неконтролируемым* относятся затраты, не зависящие от деятельности субъектов управления, например переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение сумм амортизационных отчислений, изменения цен на топливно-энергетические ресурсы.

Необходимость разработки новых принципов классификации затрат для усиления контроля за использованием производственных ресурсов внутри бизнес-единиц, т.е. по центрам ответственности и центрам затрат, диктуется самой системой организации бухгалтерского управленческого учета на предприятиях кабельного производства. С целью решения такой задачи разработана классификация затрат по местам возникновения.

Шестой уровень классификации. Производственные ресурсы промышленных предприятий целесообразно контролировать по местам потребления этих ресурсов и, соответственно, возникновения затрат. Управленческий учет, основанный на распределении затрат между отдельными участками производства, позволяет установить взаимосвязь между затратами и доходами с действиями руководителей бизнес-единиц, ответственных за расходование соответствующих ресурсов. Такой принцип организации учета является основой классификации затрат по центрам затрат и ответственности. Контроль за величиной затрат, формируемых в каждой бизнес-единице, обеспечивает возможность управления производственной деятельностью и затратами. Для решения этой задачи на предприятии кабельного производства предлагается поэтапный подход к классификации затрат по местам их возникновения (табл. 1.6).

На *первом* этапе производственно-хозяйственная деятельность предприятия применительно к его организационной структуре (см. рис. 1.1), функционально разделяется на виды (снабженческо-заготовительный, производственный, сбытовой и др.). Целью является определение количества и стоимости ресурсов, потребляемых в соответствии с каждым видом деятельности, и, главное, мест потребления этих ресурсов (мест возникновения затрат).

Этапы построения классификации затрат по местам возникновения

Этап	Содержание
1	Выделение отдельных видов производственно-хозяйственной деятельности предприятия
2	Определение для каждого вида деятельности предприятия мест возникновения затрат
3	Определение для каждого места возникновения затрат центров затрат и центров ответственности
4	Формирование для каждого из обозначенных центров данных о величине затрат (понесенных или планируемых)
5	Получение информации о затратах, необходимой для усиления контроля и принятия решений в рамках управленческого учета в бизнес-единицах

На *втором* этапе определяются места возникновения затрат по каждому виду деятельности, при этом приоритет отдается производственным бизнес-единицам. В кабельном производстве местами возникновения основной доли производственных затрат являются цеха завода.

На правильность такого подхода организации управленческого учета затрат указывают известные российские ученые. В частности, В.Ф. Палий отмечает, что «издержки производства лучше всего контролировать при производственном потреблении ресурсов, т.е. там, где происходит производственный процесс или его обслуживание»¹.

На *третьем* этапе формирования центров затрат и ответственности по местам возникновения затрат принимаются во внимание отраслевые особенности функционирования предприятия. Этот этап является особенно важным для отечественных крупных промышленных предприятий, имеющих сложную линейную и функциональную структуру организации производственно-технологических процессов. Внутрицеховое кабельное производство разделено на несколько последовательных этапов, включающих технологические стадии, объединенные в два передела, и этапы обслуживания производства (см. табл. 1.1). Применительно к каждому такому этапу формируются центры затрат и центры ответственности. При этом решаются задачи внутрипроизводственного контроля и управления затратами по выделенным центрам при строго определенной персональной и коллективной ответственности персонала на всех уровнях предприятия.

¹ Палий В.Ф. Основы калькулирования. С. 94.

Проблемы организации управленческого учета производственных затрат по центрам затрат и центрам ответственности затрагивались в теоретических трудах российских ученых. Так, В.Ф. Палий отмечает, что «в реальных условиях производства места возникновения отличаются от центров затрат четким местом в структуре предприятия и представляют собой два самостоятельных объекта учета производственных затрат. Места возникновения затрат — это структурные подразделения предприятия, центры затрат — это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций... направленностью затрат. Центры ответственности — это группировка затрат на производство по хозрасчетным подразделениям и ответственным лицам»¹.

Авторы настоящей работы считают, что в кабельном производстве приоритет в управленческом учете должен быть отдан *месту возникновения затрат*, а *центры затрат* при этом выступают как дополнительные группировки первых для повышения аналитичности учетной информации. *Центры ответственности* имеют вертикальную структуру. Заместитель генерального директора по производству на кабельном заводе отвечает за формирование затрат на производство в цехах, которые представляют собой места потребления ресурсов, т.е. места возникновения затрат. Бригадир, находясь на более низком административно-управленческом уровне, контролирует величину потребленных ресурсов на своем производственном переделе, т.е. в центре затрат, и, таким образом, создает свой центр ответственности. Производственный рабочий, осуществляя работы в течение смены, формирует свой центр ответственности на каждой технологической стадии производства. Организованный по такому принципу управленческий учет позволяет осуществлять связи между ответственными лицами на различных административных уровнях — от высшего к низшему и обратно.

На *четвертом* этапе осуществляется формирование данных о затратах, классифицированных по центрам затрат и ответственности, путем организации первичного сбора информации в системе управленческого учета на основании внутренней управленческой отчетности (см. Приложение 5).

На *пятом* этапе осуществляется получение управленческим персоналом учетных данных о фактическом объеме потребленных на производственные и иные нужды различных видов ресурсов и величине затрат по каждой бизнес-единице предприятия кабельного производства. Обороты потребленных ресурсов создают стоимость либо готовой продукции, либо полуфабрикатов. Поэтому на этом этапе фактически проводится подготовительная работа для калькулирова-

¹ Палий В.Ф. Основы калькулирования. С. 101–105.

ния себестоимости отдельных видов кабельной продукции (объектов калькулирования) по местам возникновения затрат. Эта информация, в свою очередь, является основой для осуществления комплексного контроля за формированием совокупных затрат по отдельным видам деятельности предприятия. Учет затрат в бизнес-единицах обеспечивает богатейшую информационную базу для анализа как финансовых, так и технико-экономических параметров кабельного производства.

На *шестом* уровне при формировании классификационных групп затрат необходимо определить классификационные признаки для обособления затрат на каждом этапе. Для отечественных промышленных предприятий, функционирующих в условиях построения рыночной экономики, следует выделить функциональный, территориальный, экономико-технологический, предметно-технологический признаки.

Классификация затрат по функциональному признаку. Величина фактически понесенных (или планируемых) затрат определяется по каждому функциональному виду деятельности промышленного предприятия. В настоящее время за рубежом классификация затрат как функциональный признак применяется довольно редко, особенно в промышленно развитых странах Западной Европы, которым не свойственна функциональная разобщенность управления. Например, во Франции такая разобщенность имеет место, лишь когда деятельность предприятия является многопрофильной; в остальных случаях она свидетельствует о недостаточном уровне развития административного звена, что резко снижает конкурентоспособность фирмы.

Для отечественных предприятий кабельного производства, напротив, применение функционального признака актуально. Большинство крупных кабельных заводов России имеют не только широкую сеть собственных складов, значительные материальные запасы различной ликвидности, разнообразное основное и вспомогательное производство, свою систему сбыта готовой продукции и полуфабрикатов, но и сохранившуюся со времен плановой экономики ведомственную социально-культурную сферу. Управление этими подразделениями, как правило, функционально разделено.

На отечественных предприятиях кабельного производства затраты группируются по функциональному признаку по видам деятельности в следующих местах возникновения затрат:

- отделы закупок, приемки, проверки качества запасов, склады хранения и отпуска сырья и материалов по целевому назначению (по снабженческо-заготовительному виду деятельности);

- цеха, технологические стадии производства кабельной продукции (по производственному виду деятельности);
- отделы подготовки продаж, маркетинга, рекламы, продаж на экспорт и внутри страны, отделы, специализирующиеся на посредничестве, содействии в продаже нестандартных видов кабельной продукции (по сбытовому виду деятельности);
- администрация, экономический отдел, вычислительный центр и др. (по управленческому виду деятельности).

В крупном промышленном предприятии могут быть функционально обособлены службы по содержанию земельных участков и управленческих зданий и сооружений, энергетического, горюче-смазочного, транспортного хозяйств, службы охраны предприятия и подразделения по управлению социальной сферой (столовые, дома культуры и отдыха, санатории, ведомственные здравоохранительные учреждения, спортивные сооружения) и др.

Необходимо учитывать и тот факт, что в современных условиях на промышленных предприятиях возникают новые структурные бизнес-единицы, где также идет процесс потребления ресурсов, а следовательно, необходима калькуляция затрат. Это отделы проведения исследований и проектирования развития производства, которые могут быть рассмотрены как самостоятельный вид управленческой деятельности; службы общепроизводственного управления, связанные с нормальным жизнеобеспечением предприятия (службы главного механика, главного энергетика, главного технолога и главного конструктора).

Прежде чем принять управленческое решение о классификации затрат по функциональному признаку, необходимо учесть масштабы производственно-хозяйственной деятельности предприятия с точки зрения величины ресурсов и численности персонала, потребленных по каждому виду деятельности. Без такого предварительного анализа функциональное обособление бизнес-единиц может оказаться экономически нецелесообразным.

Классификация затрат по территориальному признаку. В рамках этого классификационного признака выделяются затраты в структурных бизнес-единицах промышленного предприятия, характеризующихся автономностью производственно-хозяйственной территории. Выделение территории, в свою очередь, обусловлено необходимостью контроля за целевым потреблением в ее пределах ресурсов на производственные нужды. Это могут быть вынесенные за черту города, где располагается предприятие, отдельные подразделения вредных производств (заготовки опасного для здоровья сырья, цеха по производству из этого сырья готовой продукции, соответствующие службы сбыта и управления). В этом случае производится калькуляция общей величины понесенных затрат территориально

обособленного подразделения, которое и является местом возникновения затрат.

Классификация затрат по экономико-технологическому признаку. На предприятии выделяются структурные бизнес-единицы, характеризующиеся экономической однородностью и технологической обособленностью, которые являются местами возникновения затрат, по каждому из которых формируется соответствующий им центр ответственности. Его возглавляют административные лица, которые отвечают за высокоэффективное функционирование определенного оборудования и персонала, работающего на нем. Целью является установление финансового, технико-экономического и внутреннего технологического контроля за формированием затрат. Контроль необходим для точного расчета величины ресурсов, потребляемых на нужды производства в этом конкретном месте.

Классификация затрат по предметно-технологическому признаку. Затраты калькулируются в структурных бизнес-единицах предприятия, обособленных с точки зрения предметно-технологического расположения оборудования по ходу производственного процесса, причем степень автоматизации и механизации труда в таких подразделениях должна быть достаточно высокой. Это условие минимизации ручного труда естественным образом вытекает из принципов ведения управленческого учета оборота материальных ресурсов и, соответственно, технологического контроля по местам возникновения затрат по операциям единовременного запуска однородных партий предметов труда в производство.

Таким образом, применяемая на предприятиях кабельного производства классификация различных групп затрат жестко ориентирована на спроектированную организационную структуру предприятия. Поэтому места возникновения затрат с последующим дополнительным делением по центрам затрат и центрам ответственности выделяются одновременно. Наиболее экономичное обобщение учетных данных, таким образом, обеспечивается степенью аналитичности (заданной или расчетной) проектирования организационной структуры предприятия по местам возникновения затрат. Контроль за величиной затрат на производство, организованный по центрам затрат и центрам ответственности, характеризующийся наличием обратных связей по каждой бизнес-единице, способствует максимальной оптимизации себестоимости продукции по предприятию в целом. Это позволит создать эффективную систему управления и контроля, в том числе вести высокоинформативный бухгалтерский управленческий и финансовый учет затрат.

1.4. КЛАССИФИКАЦИЯ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИОННОГО УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Под методом учета затрат и калькуляционного учета себестоимости понимается совокупность приемов организации документирования и отражения затрат на производство, обеспечивающих контроль за процессом формирования и определения себестоимости. Для разработки рациональной методики учета затрат и расчета себестоимости промышленной продукции на предприятиях кабельного производства необходимо систематизировать российские и зарубежные методы учета и составить их классификацию (рис. 1.5).

В основу классификации положен признак *отраслевых особенностей*, характеризующих номенклатурой продукции, характером производства и применяемой технологии, спроектированной организационной структурой, масштабом деятельности и организацией управленческого учета в производственных бизнес-единицах.

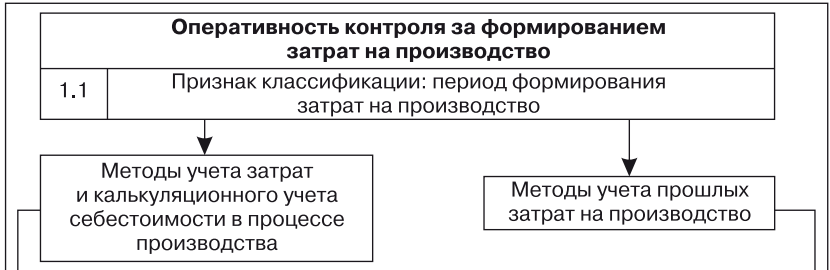
Во-первых, методы учета затрат и калькуляционного учета себестоимости классифицируются на две группы в зависимости от *оперативности контроля* за формированием затрат. Первая группа — *методы учета затрат и калькуляционного учета себестоимости в процессе производства* — характеризуется высокой степенью оперативности контроля, основанного на документировании отклонений от действующих норм уже в ходе производства, что позволяет быстро выявлять причины отклонений и своевременно воздействовать на формирование затрат на производство в целях предупреждения негативных последствий для уровня себестоимости продукции. Изучение опыта зарубежных стран с высоким уровнем развития промышленности, в частности Франции, подтверждает приоритетность применения методов учета затрат в процессе производства. Вторая группа — *методы учета прошлых затрат на производство* — характеризуется более низкой степенью оперативности контроля и может быть рекомендована к применению исходя из особенностей производственно-хозяйственной деятельности предприятия в сочетании с методами первой группы.

Во-вторых, методы учета затрат и калькуляционного учета себестоимости классифицируются *по объектам учета затрат на производство*.

В массовых и серийных производствах объектами учета затрат являются переделы, процессы (операции), группы однородных изделий, изделия, детали. В индивидуальных и мелкосерийных производствах в качестве объекта учета затрат выступают отдельные заказы.

Методы учета затрат и калькуляционного учета себестоимости

Организационные предпосылки



Отраслевые особенности

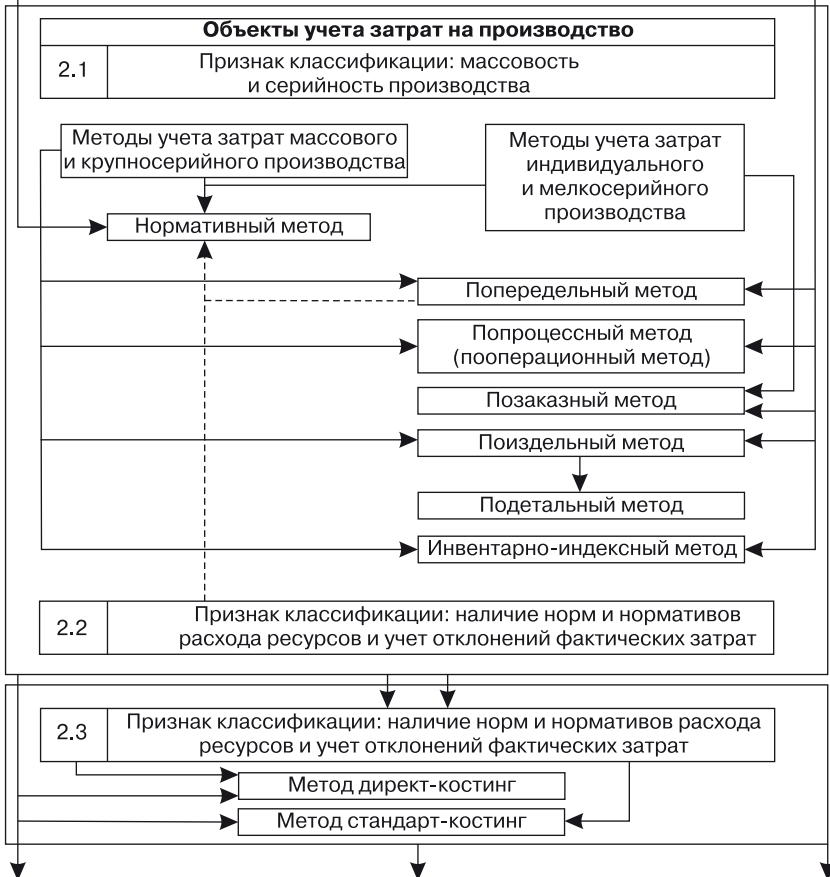


Рис. 1.5. Классификация методов учета затрат и калькуляционного учета себестоимости



Рис. 1.5 (окончание)

В России всегда составлялись отраслевые инструкции по планированию, учету затрат и калькулированию себестоимости продукции. В настоящее время большинство инструкций, утвержденных во времена плановой экономики, устарело, а работа над новыми методическими указаниями еще не завершена. В таких условиях управленческому персоналу отечественных промышленных предприятий можно рекомендовать обращаться к практике традиционного отече-

ственного производственного учета, а также применять положительный зарубежный опыт ведения бухгалтерского управленческого учета. Прежде всего речь идет о методах учета, предполагающих наличие и применение норм расхода материальных и трудовых ресурсов, нормативов использования оборудования, смет накладных расходов, организацию учета отклонений фактических расходов от норм и нормативов. На отечественных предприятиях кабельного производства рекомендуется применять поперечный, попроцессный, нормативный, позаказный и поиздельный методы учета затрат.

В классификации целесообразно использовать аналитические признаки, не зависящие от масштабов производства. В последнее время в отечественной научной литературе¹ появились рекомендации исчислять сокращенную производственную себестоимость, в связи с этим в российской практике бухгалтерского управленческого учета применяются заимствованные из зарубежного опыта методы директ-костинг и стандарт-костинг.

Метод директ-костинг распространен на предприятиях экономически развитых стран. Исчисление себестоимости продукции исходя из величины прямых затрат на производство с отнесением накладных затрат непосредственно на счет «Продажи» объясняется стабильностью развитых рыночных отношений, когда сложившаяся на рынке цена реализации готовой продукции предприятия в течение продолжительного периода времени остается практически неизменной. В случае колебания рыночных цен или необходимости прогнозирования производства новых видов продукции управленческий персонал всегда имеет возможность рассчитать полную себестоимость путем прибавления к сокращенной себестоимости доли накладных расходов по установленным нормам.

Отличительной чертой *метода стандарт-костинг* является то, что нормы и нормативы не изменяются или изменяются очень мало на протяжении длительного периода времени. В России широкое применение этих методов в области кабельного производства в настоящее время не представляется целесообразным, поскольку процесс формирования рыночной экономики еще не завершен, рынок не является стабильным; в связи с этим во избежание экономических потерь отечественные кабельные заводы калькулируют полную фактическую себестоимость продукции.

¹ См.: Николаева С.А. Система «директ-костинг» и возможности ее применения // Бухгалтерский учет. — 1997. — №11. — С. 60–64; Попова Л.В., Маслова И.А., Маслов Б.Г. Метод «директ-костинг» в управленческом учете // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 19. — С. 66–67; Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998.

В-третьих, в классификации следует выделить *методы сводного учета затрат* на производство.

Бесполуфабрикатный метод сводного учета затрат не предусматривает составления калькуляции себестоимости полуфабрикатов. Такой метод не подходит для организации бухгалтерского управленческого учета на предприятиях кабельного производства. В кабельном производстве необходимо калькулирование себестоимости полуфабрикатов в целях усиления системного контроля за величиной потребляемых ресурсов и расчета цены реализации полуфабрикатов на сторону.

Полуфабрикатный метод сводного учета затрат в кабельном производстве характеризуется системным бухгалтерским учетом полуфабрикатов по местам изготовления (переделам) по нормативной себестоимости с последующим доведением ее до фактической. Это необходимое условие правильной организации управленческого учета на заводе, действенного контроля за снижением себестоимости продукции и повышением рентабельности производства. Включение стоимости полуфабрикатов в цеховую себестоимость кабельной продукции позволяет более полно и всесторонне оценивать результаты работы отдельных цехов, так как при подведении результатов принимаются во внимание усилия коллектива каждой бизнес-единицы, направленные на возможно более эффективное использование полуфабрикатов.

В-четвертых, в классификации выделены *методы калькулирования себестоимости единицы продукции*, без которых постановка бухгалтерского управленческого учета затрат на предприятиях кабельного производства не была бы полной.

Основу всех рассмотренных видов калькуляций, методика составления которых адаптируется к современным условиям хозяйствования отечественных промышленных предприятий, составляет классификация затрат на прямые и косвенно распределяемые. Выбор способа калькулирования зависит от структуры производимой продукции; однородности (или разнородности) производственных процессов изготовления отдельных видов продукции; способов отнесения затрат на объекты калькулирования (прямой или косвенный); специфики организации и методики учета затрат по основным технологическим стадиям. Основным отличием методов калькулирования себестоимости единицы продукции от методов учета всех производственных затрат является идентификация выручки от продажи по затратам на производство. Обобщая российскую и зарубежную теорию и практику ведения бухгалтерского управленческого учета, выделим следующие виды отчетных калькуляций.

Простая калькуляция применяется на промышленных предприятиях, выпускающих только одно наименование готовой продукции. Различают *прямую простую калькуляцию*, в которую включаются только прямые затраты, и *смешанную простую калькуляцию* — в слу-

чае наличия косвенно распределяемых затрат. Практика отечественных промышленных предприятий показывает, что этот метод удобно применять в многопередельном производстве, использующем полуфабрикатный сводный учет затрат. Нецелесообразно использовать этот метод в основном производстве кабельных заводов, поскольку их выпуск характеризуется широким ассортиментом готовой продукции и высокой долей косвенных затрат, для которых необходимо разрабатывать различные базы распределения. Отдельные положительные черты простой калькуляции можно использовать в условиях позаказного метода, применяемого для учета затрат вспомогательных производств кабельных заводов. При этом себестоимость выполненного заказа калькулируется суммированием затрат по заказу и делением на количество работ, которые были предусмотрены. Простая калькуляция применяется в условиях поиздельного метода для расчета себестоимости одного собранного кабельного барабана.

Дополнительная калькуляция широко распространена в международной практике и является разновидностью прямой калькуляции. Производство при этом характеризуется небольшим удельным весом косвенно распределяемых затрат, которые прямо относятся на отдельные виды продукции, однородные по используемым материалам, при условии их регистрации в первичной учетной документации.

Дифференцированная дополнительная калькуляция базируется на заранее разработанном перечне прямых и косвенно распределяемых затрат, состав которых строго регламентирован и закреплён внутренними приказами на предприятии. На наш взгляд, такой метод наилучшим образом подходит для расчета себестоимости единицы кабельной продукции.

Косвенная калькуляция составляется в многоассортиментных производствах однородных наименований продукции, которые существенно различаются по уровню материалоемкости и трудоемкости. Для этого ведется учет времени работы отдельных видов оборудования по соответствующему ассортименту в условных приведенных машино-часах. При определении себестоимости одного приведенного машино-часа работы оборудования затраты распределяются между объемами отдельных наименований готовой продукции путем умножения фактической себестоимости приведенного машино-часа на общее количество фактически отработанных машино-часов по данному ассортименту продукции. Эти расчеты трудоемки и требуют наличия современной компьютерной техники, поэтому косвенные калькуляции редко применяются в отечественной практике. С ростом автоматизации производства и управления промышленным предприятием, на наш взгляд, косвенная калькуляция будет активнее использоваться в управленческом учете затрат.

Эквивалентная калькуляция составляется на практике коэффициентным методом путем калькулирования себестоимости вида продукции по методу типовых представителей в ряде многономенклатурных и многоассортиментных производств. На отечественных предприятиях кабельного производства в случае применения этого метода расчетов не будет обеспечиваться точное исчисление себестоимости, необходимое для установления конкурентоспособных отпускных цен на продукцию.

1.5. ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ МЕТОДОВ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛЯЦИОННОГО УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ НА ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ КАБЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА

Особенности и принципы применения попередельного метода учета в кабельном производстве. Кабельное производство характеризуется последовательной переработкой промышленного сырья и материалов на основе химико-физических, термических и механических технологических процессов для получения различных видов готовой кабельной продукции. Продукция изготавливается в условиях ряда последовательных, однородных, непрерывных и кратких технологических операций, объединенных в два передела. Совокупность технологических операций первого передела, как говорилось ранее, завершается выработкой полуфабрикатов — металлической проволоки, которая может быть реализована на сторону. Совокупность технологических операций второго передела завершается выпуском готовой кабельной продукции широкого ассортимента, что достигается различием используемого исходного сырья и длительностью технологического процесса и режима производства на втором переделе. Технологические операции каждого передела являются выделенными центрами затрат и центрами ответственности в каждом цехе.

Последовательность выполняемых учетных процедур при попередельном методе применительно к кабельному производству приведена на рис. 1.6.

Для применения попередельного метода учета на отечественных предприятиях кабельного производства имеется ряд предпосылок:

- кабельное производство является материалоемким и требует обеспечения строгого контроля за величиной потребленных в процессе производства материальных ресурсов, для этого целесообразно применять балансы исходного сырья, расчеты выхода из каждого передела полуфабрикатов или продукции, брака и отходов;
- полуфабрикаты, полученные в первом переделе, служат исходным материалом на втором переделе;

- организация учета затрат на производство по технологическим переделам позволяет детализировать учет по местам возникновения затрат с разделением по центрам затрат и центрам ответственности;
- имеется возможность группировать и учитывать затраты на производство по агрегатам, когда в переделе используется несколько агрегатов, работающих параллельно (например, на первом переделе используется одновременная работа ряда волочильного оборудования);
- остатки незавершенного производства на конец отчетного периода можно выявлять на основе инвентаризации соответствующего передела;
- возможность использования важнейших элементов нормативного метода, в первую очередь учета затрат на производство по нормам и отклонениям от норм и нормативов.



Рис. 1.6. Этапы попередельного метода учета затрат и калькуляционного учета себестоимости продукции в кабельном производстве

Перечень переделов определяется на основе протекания технологического процесса, в зависимости от которого строятся управленческая система формирования и учета затрат на производство, оценка незавершенного производства и калькулирование себестоимости продукции. При этом *объектом учета затрат* выбран каждый самостоятельный передел. Затраты на производство первоначально планируются и формируются в управленческом учете в разрезе утвержденной номенклатуры калькуляционных статей внутри каждого передела (табл. 1.7).

Таблица 1.7

Номенклатура калькуляционных статей кабельного производства

№ п/п	Наименование статьи
1	Сырье и материалы
2	Покупные полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций
3	Полуфабрикаты собственного производства
4	Возвратные отходы (вычитаются)
5	Топливо и энергия на технологические цели
6	Затраты на оплату труда производственных рабочих
7	Дополнительная оплата труда производственных рабочих
8	Отчисления на социальные нужды
9	Расходы на подготовку и освоение производства новых видов кабельной продукции и новых технологических процессов
10	Инструменты, приспособления целевого назначения и прочие специальные расходы
11	Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования
12	Общепроизводственные расходы
13	Общехозяйственные расходы
14	Потери от брака
15	Прочие производственные расходы

Рассмотрим особенности содержания некоторых калькуляционных статей затрат кабельного производства.

В калькуляционной статье затрат *«Покупные полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»* отражается стоимость полученных от других предприятий полуфабрикатов в виде металлической проволоки из различных видов исходного сырья. Некоторые отечественные кабельные заводы из-за недостатка специального оборудования по изготовлению отдельных видов кабельной продукции часть полуфабрикатов передают на переработку другим организациям. Стоимость услуг по переработке также обособленно относится на данную статью.

Статья затрат «*Полуфабрикаты собственного производства*» обусловлена тем, что большинство отечественных кабельных заводов сами производят полуфабрикаты. Для проведения управленческого сравнительного анализа себестоимости таких полуфабрикатов необходимо иметь раздельную информацию о затратах на производство собственных и аналогичных покупных полуфабрикатов. Выделение этой статьи затрат повышает аналитичность отчетных калькуляций и позволяет определять влияние указанных производственных затрат на уровень производственной себестоимости продукции.

В калькуляционную статью «*Инструменты, приспособления целого назначения и прочие специальные расходы*» включаются производственные затраты на специальные инструменты, оснастку и приспособления, расходы по их ремонту и поддержанию в исправном состоянии и специальные расходы. Специальным инструментом является режущий, мерительный инструмент; к специальной оснастке относятся штампы, пресс-формы и различные приспособления; прочие специальные расходы — это затраты на проведение специальных эпизодических испытаний, оплату экспертиз, обслуживание производства отдельных видов продукции работами и услугами технических служб (бюро, отделов), лабораторий и т.п.

Учет материальных затрат кабельного производства. Сырье и материалы списываются в производство на основании первичных документов (лимитно-заборных карт, требований, накладных, отчетов цехов об использовании материалов). Исходное сырье и прямые материалы относятся на отдельные виды кабельной продукции прямым способом в соответствии с кодами объектов учета, проставленными в первичных документах. Вспомогательные материалы учитываются по переделам и по цеху в целом, а затем распределяются между видами изготавливаемой кабельной продукции. В качестве базы распределения используются сметные ставки, рассчитываемые на единицу (километр) каждого вида продукции. Расчет производится в следующем порядке. По каждому наименованию вспомогательных материалов, используемых при производстве конкретного вида кабельной продукции, устанавливается норма расхода в натуральных единицах измерения. Норма расхода умножается на стоимость материалов, и подсчитывается общая сумма, которая представляет собой сметную ставку. Порядок ее расчета приведен в табл. 1.8.

Фактические производственные затраты на вспомогательные материалы распределяются между отдельными видами кабельной продукции (табл. 1.9), а также между выпущенной продукцией и незавершенным производством пропорционально расходу этих же материалов по сметным ставкам.

Таблица 1.8

Расчет сметной ставки расхода вспомогательных материалов кабельного производства

Материалы	Ед. изм.	Цена, руб.	ВВГ 1х16 (ож)-0,66кВ (медный)		ВВГ 3х10 (млн)-0,66кВ (медный)		АВВГ 1х16 (ож)-0,66кВ (алюминиевый)		АВВГ 3х10 (млн)-0,66кВ (алюминиевый)	
			Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.
Этап производства, 1-й передел										
Мазут	кг	60,00	1,00	60,00	1,00	60,00	—	—	—	—
Графит	кг	35,00	—	—	—	—	0,5	17,50	0,5	17,50
Итого сметная ставка на 1-м переделе			60,00		60,00		17,50		17,50	
Этап упаковки										
Термоусаживаемая пленка	м	7,00	2,00	14,00	5,00	35,00	2,00	14,00	5,00	35,00
Веревка промышленного назначения	м	3,00	5,00	15,00	7,00	21,00	5,00	15,00	7,00	21,00
Оргалит	м²	30,00	3,00	90,00	6,00	180,00	3,00	90,00	6,00	180,00
Итого сметная ставка на этапе упаковки			119,00		236,00		119,00		236,00	
Итого сметная ставка на вид кабельной продукции			179,00		296,00		136,50		253,50	

Расход материалов по сметным ставкам определяется умножением сметных ставок на количество выпущенной продукции и продукции, находящейся в незавершенном производстве.

Таблица 1.9

Распределение фактических производственных затрат на вспомогательные материалы

Отчетный период: июнь 2007 г.				
Наименование подразделения: цех № 1				
Наименование вспомогательных материалов				Сумма, руб.
На этапе производства, 1-й передел				
Мазут				27 400
Графит				11 200
Итого израсходовано вспомогательных материалов по 1-му переделу				38 600
На этапе упаковки				
Термоусаживаемая пленка				1600
Веревка промышленного назначения				800
Оргалит				4500
Итого израсходовано вспомогательных материалов на этапе упаковки				6900
Всего фактический расход вспомогательных материалов по цеху к распределению				45 500
Показатели	Наименование кабельной продукции			
	ВВГ 1 × 16	ВВГ 3 × 10	АВВГ 1 × 16	АВВГ 3 × 10
	Сумма			
Фактический выпуск продукции, км	200,00	150,00	180,001	130,00
Сметные ставки, руб.:	179,00	296,00	136,50	253,50
• на первом переделе	60,00	60,00	17,50	17,50
• на этапе упаковки	119,00	236,00	119,00	236,00
Расход вспомогательных материалов по сметным ставкам на первом переделе, руб.:	21 000			5425
• расход мазута	200 × 60 + 150 × 60 = 21 000			—
• расход графита	—		—	180 × 17,50 + 130 × 17,50 = 5425

Окончание табл. 1.9

Расход вспомога- тельных материалов по сметным ставкам на этапе упаковки, руб.	$200 \times 119 + 150 \times 236 + 180 \times 119 + 130 \times 236 =$ $= 111\,300$			
Коэффициент рас- пределения:				
• вспомогательных материалов первого передела	$27\,400 / 21\,000 = 1,3048$		$11\,200 / 5425 = 2,0645$	
• вспомогательных материалов этапа упаковки	$6900 / 111\,300 = 0,0620$			
Фактический расход вспомогательных материалов по видам кабельной продук- ции, руб.:	17 133	13 937	7831	6599
• на первом переде- ле	$200 \times 60 \times$ $\times 1,3048 =$ $= 15657$	$150 \times 60 \times$ $\times 1,3048 =$ $= 11743$	$180 \times$ $\times 17,50 \times$ $\times 2,0645 =$ $= 6503$	$130 \times 17,50 \times$ $\times 2,0645 =$ $= 4697$
• на этапе упаковки	$200 \times 119 \times$ $\times 0,0620 =$ $= 1476$	$150 \times 236 \times$ $\times 0,0620 =$ $= 2194$	$180 \times 119 \times$ $\times 0,0620 =$ $= 1328$	$130 \times 236 \times$ $\times 0,0620 =$ $= 1902$
Всего распределено цеховых затрат на вспомогательные материалы *				45 500
* $17\,133 + 13\,937 + 7831 + 6599 = 45\,500$ руб.				

Учет затрат на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковых расходов) в кабельном производстве. В эту статью включаются затраты на оплату труда специалистов и служащих, обеспечивающих разработку проектно-сметной документации по пусконаладочным работам, рабочих, обслуживающих оборудование, вводимое в эксплуатацию. Сюда входит также стоимость основных и вспомогательных материалов, покупных комплектующих изделий, инструментов, электроэнергии, потребляемой при комплексном опробовании и наладке агрегатов и оборудования. Учет пусковых расходов ведется по следующим калькуляционным статьям затрат: разработка проектно-сметной документации; содержание персонала, занятого на пусконаладочных работах; расходы на пусконаладочные работы по комплексному опробованию оборудования; прочие рас-

ходы. По мере выполнения работ пусковые расходы списываются со счета «Основное производство» на счет «Расходы будущих периодов». Затем они включаются в себестоимость кабельной продукции с момента начала промышленной эксплуатации вновь освоенных предприятий, производств, цехов и агрегатов по нормам, которые рассчитываются исходя из общей суммы пусковых расходов, длительности периода их погашения и планируемого объема выпуска кабельной продукции на этот период. Длительность периода погашения пусковых расходов устанавливается в пределах нормативного срока освоения вновь введенных в действие производственных мощностей. Сумма пусковых расходов, подлежащая списанию на себестоимость кабельной продукции (табл. 1.10), рассчитывается ежемесячно (норма погашения умножается на количество выпущенной за месяц продукции). В отчетной калькуляции пусковые расходы показываются по калькуляционной статье «Расходы на подготовку и освоение производства».

Таблица 1.10

Расчет суммы пусковых расходов, подлежащих списанию на себестоимость

Отчетный период: июнь 2007 г.	
Наименование подразделения: цех № I	
Наименование вновь установленного оборудования: Автоматическая волочильная линия	
Показатели	Сумма
Пусковые расходы и затраты по комплексному опробованию линии (руб.)	293 040
Срок погашения (лет)	1
Плановое количество выпущенной кабельной продукции за год (км), в том числе:	7920
ВВГ 1 × 16	2400
ВВГ 3 × 10	1800
АВВГ 1 × 16	2160
АВВГ 3 × 10	1560
Фактическое количество выпущенной кабельной продукции за июнь 2004 года (км)	660
ВВГ 1 × 16	200
ВВГ 3 × 10	150
АВВГ 1 × 16	180
АВВГ 3 × 10	130
Норма погашения на единицу продукции (руб.): $293\,040 / (2400 + 1800 + 2160 + 1560)$	37
Норма погашения на выпуск за июнь 2007 г. (руб.), в том числе:	24 420

Окончание табл. 1.10

ВВГ 1 × 16: (37 × 200) Дт «Основное производство» Кт «Расходы будущих периодов»	7400
ВВГ 3 × 10: (37 × 150) Дт «Основное производство» Кт «Расходы будущих периодов»	5550
АВВГ 1 × 16: (37 × 180) Дт «Основное производство» Кт «Расходы будущих периодов»	6660
АВВГ 3 × 10: (37 × 130) Дт «Основное производство» Кт «Расходы будущих периодов»	4810

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов кабельной продукции и новых технологических процессов включают затраты на проектирование, конструирование и разработку технологического процесса изготовления новой продукции, перестановку и переналадку оборудования, а также стоимость вновь изготовленной продукции в качестве образца (материальные затраты на производство и услуги производственного характера сторонних организаций; затраты на плату труда лиц, занятых выполнением перечисленных работ; отчисления на социальные нужды; стоимость оборудования и специальной оснастки, используемых как объекты испытаний и исследований; амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ; расходы по содержанию оборудования, применяемого в процессе освоения новой кабельной продукции).

Эти затраты предварительно учитываются на счете «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ») по каждому вновь осваиваемому виду кабельной продукции и по конкретным НИОКР и технологическим видам работ отдельно, по каждому из них определяется общая величина произведенных затрат. По окончании выполнения всех работ составляется акт приемки, где отражаются виды выполненных работ и указывается фактическая величина затрат на производство. На основании акта в бухгалтерском учете делается запись по дебету счета «Нематериальные активы» и кредиту счета «Вложения во внеоборотные активы».

После запуска вновь освоенного вида кабельной продукции в массовое производство затраты на подготовку и освоение производства новых видов продукции и связанных с ними новых технологических процессов (по видам продукции) относятся на издержки производства и включаются в себестоимость кабельной продукции по калькуляционной статье «Расходы на подготовку и освоение производств». Списание может производиться линейным способом либо пропорционально объему выпущенной продукции в течение установленного предприятием срока¹.

¹ См. ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». Утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н.; ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования в кабельном производстве. В эту статью включаются затраты, связанные с содержанием и ремонтом производственного и подъемно-транспортного оборудования, ценных инструментов, рабочих мест и инвентаря производственного назначения, а также амортизация цехового оборудования. Учет ведется по каждому цеху в отдельности в разрезе следующих калькуляционных аналитических статей: содержание и эксплуатация машин и оборудования; амортизация машин и оборудования; ремонт основных средств; стоимость и ремонт производственного инвентаря. Списание производится в дебет счета «Общепроизводственные расходы» (субсчет «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования») с кредита счетов «Материалы», «Вспомогательные производства», «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

По окончании отчетного периода по каждому цеху исчисляется общая величина расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, которая списывается в дебет счета «Основное производство», где распределяется между видами кабельной продукции пропорционально сметным ставкам этих расходов (табл. 1.11). Расчет коэффициента затрат представлен в табл. 1.12.

Фактическая сумма расходов по содержанию и эксплуатации оборудования за месяц распределяется пропорционально их нормативному расходу, исчисленному по сметным ставкам на фактический выпуск кабельной продукции цехом (табл. 1.13).

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются пропорционально сумме затрат на оплату труда производственных рабочих и расходов по содержанию и эксплуатации оборудования. При освоении новых видов кабельной продукции, когда их трудоемкость в период освоения значительно превышает плановую трудоемкость, во избежание необоснованного завышения их себестоимости при распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов применяют поправочные коэффициенты, рассчитываемые как отношение плановой трудоемкости к фактической трудоемкости в период их освоения.

Ранее был рассмотрен процесс формирования затрат кабельного производства по калькуляционным статьям, который позволяет осуществить исчисление себестоимости продукции каждого передела.

Калькулирование фактической себестоимости полуфабриката первого передела, произведенного в течение отчетного периода, осуществляется способом прямого расчета исходя из производственных затрат, учтенных по переделу в разрезе отдельных калькуляционных статей, с учетом изменения остатков незавершенного производства на начало и конец месяца (табл. 1.14).

Таблица 1.11

Расчет сметных ставок расходов по содержанию и эксплуатации оборудования

Отчетный период: июнь 2007 г.											
Наименование подразделения: цех №2											
Показатели											
Сумма											
15 000											
630											
200											
150											
180											
100											
Оборудова- ние	Всего машино-часов на единицу кабельной продукции	Ко- эф- фи- циент за- трат	Всего машино-часов на единицу кабельной продукции с учетом коэффициента затрат				Стои- мость коэф- фициен- то-ма- шино- часа, руб*.	Сметная ставка, руб			
			ВВГ 1 × 16	ВВГ 3 × 16	АВВГ 1 × 16	АВБбШв 4 × 16		ВВГ 1 × 16	ВВГ 3 × 10	АВВГ 1 × 16	АВБбШв 4 × 16
			0,250	0,250	—	—		0,250	0,250	—	—
			0,250	0,250	—	—		0,250	0,250	—	—
			0,250	0,250	—	—		0,250	0,250	—	—
Волоочиль- ная линия для медной катанки											

Окончание табл. 1.11

Волоочильная линия для алюминевой катанки	—	—	0,250	0,250	0,250	1,0	—	—	0,250	0,250	0,250	X	X	X	X
Печь обжига	0,250	0,250	—	—	—	1,5	0,375	0,375	—	—	—	X	X	X	X
Крутильное оборудование	0,170	0,200	0,170	0,300	0,357	2,1	0,357	0,420	0,357	0,630	X	X	X	X	X
Экструзионная линия (изоляция)	0,500	0,700	0,500	0,800	0,950	1,9	0,950	1,330	0,950	1,520	X	X	X	X	X
Тандем-линия	0,250	0,300	0,250	0,400	0,575	2,3	0,575	0,690	0,575	0,920	X	X	X	X	X
Бронировочные машины	—	—	—	0,350	—	1,4	—	—	—	0,490	X	X	X	X	X
Экструзионная линия (шланговая)	—	—	—	0,250	—	1,9	—	—	—	0,475	X	X	X	X	X
Перемоточные станки	0,250	0,300	0,250	0,400	0,275	1,1	0,275	0,330	0,275	0,440	X	X	X	X	X
Итого	1,670	2,000	3,420	2,750	2,782	X	2,782	3,395	2,407	4,725	7,600	21,143	25,802	18,293	35,910

* Показатель получен расчетным путем исходя из суммы расходов по содержанию и эксплуатации оборудования (15 000 руб.), выпуска кабельной продукции (200, 150, 180 и 100 км), на изготовление единицы которой соответственно затрачивается 2,782; 3,395; 2,407 и 4,725 коэффициентов-машино-часов: $15\ 000 / (2,782 \times 200 + 3,395 \times 150 + 2,407 \times 180 + 4,725 \times 100) = 7,6$

Таблица 1.12

Расчет коэффициента затрат в кабельном производстве

Оборудование	Нормативная величина расходов на час работы, руб.	Расчет коэффициента затрат
Волоочильная линия для медной катанки	1,50	Принято за единицу
Волоочильная линия для алюминиевой катанки	1,50	$1,50 / 1,50 = 1,0$
Печь отжига	2,30	$2,30 / 1,50 = 1,5$
Крутильное оборудование	3,20	$3,20 / 1,50 = 2,1$
Экструзионная линия (изоляция)	2,90	$2,90 / 1,50 = 1,9$
Тандем-линия	3,50	$3,50 / 1,50 = 2,3$
Бронировочные машины	2,10	$2,10 / 1,50 = 1,4$
Экструзионная линия (шланговая)	2,80	$2,80 / 1,50 = 1,9$
Перемоточные станки	1,70	$1,70 / 1,50 = 1,1$

Таблица 1.13

Распределение фактических расходов по содержанию и эксплуатации оборудования по видам кабельной продукции

Наименование кабельной продукции	Фактический выпуск, км	Сметная ставка расходов на 1 км, руб.	Нормативная сумма расходов, руб.	Фактическая сумма расходов, руб.	Отклонение, руб.
ВВГ 1 × 16	230	21,143	4234	4863	+629
ВВГ 3 × 16	140	25,802	3870	3613	-257
АВВГ 1 × 16	200	18,293	3295	3659	+364
АВБбШв 4 × 16	90	35,910	3601	3232	-369
ИТОГО	X	X	15 000	15 367	+367

Таблица 1.14

Расчет себестоимости полуфабриката первого передела кабельного производства

Формула для расчета:	
$С_{ед} = (H_0 + 3 - H_1) / K$	
Наименование показателей:	
С _{ед}	Себестоимость километра металлической проволоки

Окончание табл. 1.14

Окончание таблицы 1.1

З	Затраты на производство металлической проволоки, произведенной в калькуляционном периоде	
Н0	Незавершенное производство на начало периода	
Н1	Незавершенное производство на конец периода	
К	Количество (км) произведенной металлической проволоки в калькуляционном периоде	
Группировка затрат на производство по первому переделу		Сумма, тыс. руб.
Прямые затраты на производство: стоимость исходного сырья — алюминиевой катанки; заработная плата волочильщика с отчислениями; амортизация волочильной установки; вспомогательные материалы		140,00 95,00; 27,00; 13,00; 5,00
Косвенные затраты на производство: электроэнергия; амортизация автопогрузчиков; дизельное топливо для автопогрузчиков		26,00 10,00; 9,00; 7,00
Итого определение затрат на производство по первому переделу		166,00
Итого незавершенное производство на начало периода		30,00
Итого незавершенное производство на конец периода		10,00
Исчисление себестоимости полуфабриката первого передела (алюминиевая проволока в количестве 30 км): $166,00 + 30,00 - 10,00$		186,00
Исчисление себестоимости единицы полуфабриката первого передела (1 км алюминиевой проволоки): $186,00 / 30$		6,20

Особенности и принципы применения попроцессного метода учета в кабельном производстве. Разновидностью попередельного метода является *однопеределный или попроцессный (пооперационный) метод* учета затрат, где весь технологический цикл производства состоит из одного передела, внутри которого выделяются отдельные процессы (операции). При этом затраты на производство продукции, сгруппированные в разрезе калькуляционных статей, относятся при планировании и учете ко всей продукции этого передела. Исходя из особенностей кабельного производства второй передел можно рассматривать как совокупность технологических операций, когда в процессе производства вырабатывается готовая продукция, а на отдельных его стадиях не изготавливаются полуфабрикаты. В результате в рамках второго передела целесообразно применять попроцессный (пооперационный) метод учета затрат. *Объектами учета затрат* являются отдельные операции в изготовлении кабельной продукции как составные части процесса производства. Прямые и косвенные затраты учитываются по калькуляционным статьям на весь выпуск готовой кабельной продукции. В связи с этим средняя себестоимость едини-

цы продукции определяется делением суммы всех затрат на производство за отчетный период (в целом по итогу и по каждой калькуляционной статье затрат) на количество готовой продукции за этот же период.

Последовательность выполняемых операций при попроцессном методе учета затрат применительно к кабельному производству представлена на рис. 1.7.



Рис. 1.7. Этапы попроцессного метода учета затрат и калькуляционного учета себестоимости продукции в кабельном производстве

Применение в основном кабельном производстве поперечно-го метода в сочетании с попроцессным методом учета затрат на втором переделе дает возможность использовать важнейшие элементы нормативного метода: оперативный учет затрат на производство по нормам и отклонениям от норм и нормативов.

Особенности и принципы применения нормативного метода учета в кабельном производстве. На предприятии по каждому виду кабельной продукции на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости. Если бы в течение отчетного периода все затраты соответствовали действующим нормам, нормативам и сметам, а объем производства — запланированному, то фактическая себестоимость была бы равна нормативной. Учет организуется в разрезе текущих затрат по нормам, их изменениям и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют ответственным лицам производственных бизнес-единиц управлять процессом формирования затрат и себестоимости, а бухгалтерии — калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости или вычитания из нее соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье калькуляции. Нормативный метод учета является прогрессивным, поскольку отличается оперативностью получения данных о величине отклонений и возможностью их корректировки уже

в процессе производства, а его применение эффективно и в массовом, крупномасштабном, и в мелкосерийном производстве. Принципы организации нормативного метода учета затрат кабельного производства:

- предварительное составление калькуляции нормативной себестоимости по каждому виду кабельной продукции на основе действующих на предприятии текущих норм и смет;
- учет в течение месяца изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость кабельной продукции, экономической целесообразности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
- учет фактических затрат на производство в течение месяца с разделением их на затраты по нормам и отклонениям от норм;
- установление и анализ причин, а также условий появления отклонений от норм затрат по местам возникновения (производственным бизнес-единицам);
- определение фактической себестоимости выпущенной кабельной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм понесенных затрат.

Реализация перечисленных принципов на практике позволяет укрупнять объекты учета затрат на производство, вести их аналитический учет не по отдельным видам кабельной продукции, а по группам однородных проводов и кабелей. Речь идет о косвенных затратах, которые являются общими для однородных по исходному сырью и технологии изготовления кабелей и проводов. Например, возможно установление единых норм потребления электроэнергии в процессе изготовления алюминиевых кабелей АПВ и АППВ, поэтому нет необходимости разделять эту однородную группу с точки зрения объекта учета затрат. Прямые затраты на производство нормируются, учитываются отклонения от норм и изменения норм. Составляется нормативная калькуляция по каждой однородной группе кабельной продукции. При соблюдении такой последовательности достигается большая достоверность составления калькуляции фактической себестоимости для экономически обоснованного формирования продажной цены продукции, хотя этот вариант и является наиболее трудоемким. Если изменение норм происходит в течение отчетного периода, то необходимо сразу пересчитывать остатки незавершенного производства. В случае незначительного изменения норм расходов можно относить все изменения норм и отклонения от них только на товарный выпуск.

Этапы нормативного метода калькулирования себестоимости кабельной продукции приведены на рис. 1.8.



Рис. 1.8. Этапы нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в кабельном производстве

Калькулирование нормативной себестоимости в кабельном производстве. Основой калькулирования нормативной себестоимости является нормативное хозяйство кабельного завода, включающее комплекс всех заданий, нормативов, норм и смет, использующихся для планирования, ведения и контроля производственного процесса.

Составление калькуляции нормативной себестоимости на предприятии кабельного производства начинается с исчисления себестоимости отдельных видов (или однородных групп) кабельной продукции на основе нормативных карт (табл. 1.15).

Таблица 1.15

Нормативная карта затрат на изготовление одножильного медного кабеля

Наименование аналитического кода	Сырье и материалы											
	ВВГ 1 × 16 / Код				Медная катанка, 8 мм / Код				Пластикат ОМ-40 / Код			
	Норма расхода кг/км		Цена, руб./кг		Стои- мость, руб.		Норма расхода кг/км		Цена, руб./кг		Стоимость, руб.	
	144,144		5000		720 720		102,053		1000		102 053	
Изменение нормы, перерасчет												
Заработная плата производственных рабочих												
	Волочение медной катанки			Отжиг медной проволоки			Скрутка токопроводя- щей жилы			Наложение оболочки		
	Номо- часы	Сумма руб.	Нормо- часы	Сумма, руб.	Нормо- часы	Сумма, руб.	Нор- мо- часы	Сумма, руб.				
	0,25	21	0,25	52	0,17	25	0,5	24				
Изменение нормы, перерасчет												
ИТОГО нормативная себестоимость, руб./км											822 895	

Нормативная карта составляется по прямым затратам на производство, поэтому нормативная себестоимость кабельной продукции определяется как сумма понесенных в процессе изготовления прямых затрат, рассчитанных по нормам. Такая информация используется для оценки выпуска продукции за месяц по цехам и предприятию в целом, а также оценки брака продукции и остатков незавер-

шенного производства. Кроме того, сопоставление нормативной себестоимости с фактической позволяет судить об эффективности использования производственных ресурсов предприятия.

Учет изменений норм в кабельном производстве. Изменение норм на отечественных предприятиях кабельного производства обусловлено следующими факторами:

- отсутствие отраслевых инструкций, утверждающих нормы расхода сырья и материалов при изготовлении кабельной продукции, в результате чего специалисты-технологи самостоятельно, на основе математических уравнений (в некоторых случаях — на основе данных ВНИИ КП) рассчитывают количество потребляемых в ходе производственного процесса материальных ресурсов; на практике указанные расчеты приходится корректировать;
- изменения в технологических процессах при пуске нового кабельного оборудования, что влечет за собой изменение норм расходов материальных ресурсов, снижение трудоемкости изготовления кабельной продукции на втором переделе;
- проведение мероприятий по улучшению организации производства и труда, повышению квалификации работников, особенно основных производственных рабочих, в результате чего действующие нормы, как правило, перестают отвечать условиям производства и их следует периодически пересматривать.

По мере осуществления таких мероприятий делаются инженерно-экономические расчеты и утверждаются новые нормы расходов материалов или нормы времени на технологические операции. Затем управленческая бухгалтерия завода составляет протоколы, где фиксируются данные об изменениях норм. Образец протокола изменения норм, применяемый на отечественном предприятии кабельного производства, представлен в табл. 1.16.

Данные об изменениях норм передаются в цеха, финансовую бухгалтерию и отдел снабжения. В протоколах указываются нормы до и после изменений, причины изменений, число месяца, с которого новые нормы вводятся в действие. С целью систематизации учета изменений норм в протоколе предусмотрен классификатор причин изменений, сведенных в группы, каждой из которых присвоен код. Для повышения аналитичности учета возможно присвоение кодов второго порядка. В этом случае в столбце «Код классификатора причин изменения нормы» будет проставлен следующий код: $3/1$. Он означает: совершенствование средств труда (группа 3), установка нового оборудования (причина 1). На основании протоколов формируются данные об изменениях текущих норм по каждому виду кабельной продукции, составляется ведо-

мость изменений норм и корректируется калькуляция нормативной себестоимости.

Таблица 1.16

Протокол изменения норм

Наименование продукции	Характер изменяемой нормы (норма расхода сырья и материалов, норма времени на технологическую операцию и др.)		Код классификатора причин изменения нормы	Расшифровка конкретной причины
	Норма расхода меди			
	Старая норма (до 01.04.2007)	Новая норма (с 01.04.2007)		
ВВГ 1 × 16	152,030	144,144	3	Новое оборудование
Таблица кодов				
Классификатор причин изменения норм				Код
Внедрение прогрессивной технологии и автоматизации производства				1
Совершенствование технологического процесса изготовления продукции				2
Совершенствование средств труда				3
Улучшение использования предметов труда				4
Повышение качества продукции				5
Совершенствование систем управления, организации производства и труда				6
Прочие				7

Пересчет остатков незавершенного производства в связи с изменением норм является одним из этапов нормативного метода учета затрат.

На отечественных предприятиях кабельного производства применяется способ укрупненного пересчета по калькуляционным статьям (табл. 1.17).

Применение способа укрупненного пересчета по калькуляционным статьям затрат обусловлено тем, что в кабельном производстве, как правило, влияние изменений норм на себестоимость кабельной продукции весьма незначительно, если такое изменение касается одного вида продукции.

Таблица 1.17

Ведомость пересчета остатков незавершенного производства в связи с изменением норм по кабелю ВВГ1 × 16 на начало месяца

(руб.)

Наименование статьи	Остаток незавершенного производства на начало месяца, кг	Текущие нормы, кг/км		Соотношения норм, % (гр.4 / гр.3)	Остаток незавершенного производства после пересчета, кг (гр.2 × гр.5)	Влияние изменения норм, кг (гр.6 – гр.2)
		На 01.03.2007	На 01.04.2007			
Медная катанка, 8 мм	35 270,00	152,030	144,144	94,81	33 439,49	–1830,51

Учет отклонений от норм в кабельном производстве. Организация достоверного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости кабельной продукции предполагает системный анализ отклонений от норм с целью принятия управленческих решений по оперативному воздействию на величину себестоимости. Все отступления фактических затрат по любой статье калькуляции от действующих норм рассматриваются как отклонения от норм (табл. 1.18).

Таблица 1.18

Классификация отклонений от норм в кабельном производстве

Отклонения	
1-й признак классификации: содержание отклонений	
Наименование	Причины появления
Отрицательные отклонения	Перерасход по себестоимости продукции в связи с нарушением в технологии, организации и управлении производством (перерасход сырья, материалов, топлива, полуфабрикатов в связи с поломкой оборудования или ухудшением качества используемых материалов)
Положительные отклонения	Внедрение мер, направленных на снижение затрат на производство (использование отходов взамен полноценных материалов без ухудшения качества продукции, применение нового оборудования)
Условные отклонения	Различия в методике составления сметной и нормативной калькуляций (расходы по смете в части потерь от брака, частично выполненных операций не включаются в калькуляцию нормативной себестоимости)

2-й признак классификации: характер оформления отклонений	
Документированные отклонения	Отклонения по прямым затратам
Расчетные отклонения	Отклонения по косвенно распределяемым затратам
Неучтенные отклонения	Недостатки в организации первичного учета и документирования операций по потреблению ресурсов

Аналитический учет отклонений от норм обеспечивает повышение информативности бухгалтерского управленческого учета, усиление ответственности за принятые решения в каждой бизнес-единице на каждом уровне управления производством и повышает эффективность практического применения нормативного метода учета затрат. Он ведется по местам возникновения отклонений, причинам и видам кабельной продукции. Данные об отклонениях вносятся в ведомость учета затрат на производство и необходимы для исчисления и контроля величины себестоимости отдельных видов кабелей и проводов.

Калькуляционный учет себестоимости кабельной продукции. С целью калькулирования фактической себестоимости в условиях применения нормативного метода учета по каждому виду кабельной продукции составляется ведомость сводного учета затрат на производство по каждому цеху. Ведомость включает следующие разделы: незавершенное производство на начало отчетного периода; пересчет входящих остатков незавершенного производства; затраты на производство за отчетный период; списание затрат на производство на готовую продукцию и на брак; незавершенное производство на конец отчетного периода. Каждый раздел заполняется по установленным калькуляционным статьям затрат.

Расчет себестоимости отдельных видов кабельной продукции осуществляется путем составления дифференцированной дополнительной калькуляции (табл. 1.19).

Удельный вес косвенно распределяемых затрат на отечественных предприятиях кабельного производства является достаточно высоким. Это обусловлено ростом затрат в нетехнологической сфере на подготовку и управление производством, а также внедрением современного производственного оборудования, что приводит к снижению прямых затрат на труд и росту постоянных производственных затрат за счет увеличения амортизации. Объектом калькулирования является каждый отдельный вид произведенной кабельной продукции. При этом сохраняется обособленный документальный первичный учет прямых затрат, а косвенно распределяемые затраты отно-

сются на отдельные объекты калькулирования с помощью калькуляционных баз (ставок), дополняющих общий итог прямых величин. Процедура исчисления себестоимости методом дифференцированной дополнительной калькуляции по отдельным объектам калькулирования представлена на рис. 1.9.

Таблица 1.19

Расчет себестоимости кабельной продукции методом дифференцированной дополнительной калькуляции

Затраты на производство				
Показатели	№ п/п	Основные производственные подразделения предприятия		Всего
		Цех № 1	Цех № 2	
Стоимость алюминиевой ка- танки, руб.	1	800 000*	450 000*	1 250 000
Косвенно распределяемые затраты, руб.	2	200 000*	36 000*	236 000
Итого, руб. (ст. 1 + ст. 2)	3	1 000 000	486 000	1 486 000
Калькуляционная база (ставка) для распределения, % (ст. 2 : : ст. 1 × 100%)	4	25	8	18,88
Косвенные затраты на производство, учтенные по видам готовой продукции, без дифференциации по цехам завода				
Показатели	№ п/п	Наименование готовой продук- ции		Всего
		АВВГ 1 × 16	АВБбШв 4 × 16	
Стоимость алюминиевой ка- танки, руб.	5	1 000 000*	250 000*	1 250 000
Калькуляционная база (став- ка), %	6	18,88	18,88	
Сумма косвенно-распределя- емых затрат, руб. (ст. 5 × ст. 6)	7	188 800	47 200	236 000
Итого затрат, включенных в себестоимость отдельных видов продукции, руб. (ст. 5 + + ст. 7)	8	1 188 800	297 200	1 486 000

Распределение косвенных затрат на производство с дифференциацией по цехам завода						
Подразделения и калькуляционные базы (ставки)	№ п/п	Наименование готовой продукции				Всего
		АВВГ 1 × 16		АВБбШв 4 × 16		
		ПМЗ, руб.	КРЗ, руб.	ПМЗ, руб.	КРЗ, руб.	
Цех № 1. Ставка 25%	9	600 000*	150 000	200 000*	50 000	1 000 000
Цех № 2. Ставка 8%	10	400 000*	32 000	50 000*	4 000	486 000
Себестоимость продукции	11	1 000 000	182 000	250 000	54 000	1 486 000
Условные обозначения:						
ПМЗ — прямые затраты на производство (стоимость алюминиевой катанки).						
КРЗ — косвенно распределяемые затраты на производство						
* Исходные данные, внесенные в таблицу на основании документов предприятия; остальные данные получены расчетным путем						

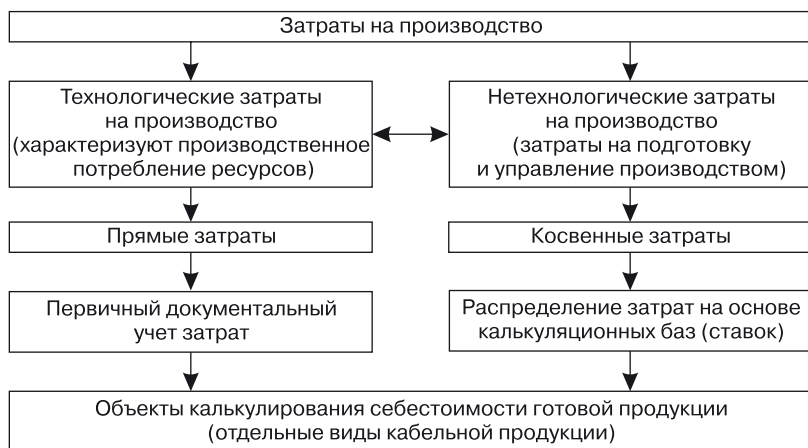


Рис. 1.9. Процедура составления дополнительной дифференцированной калькуляции себестоимости отдельных видов кабельной продукции

По данным бухгалтерского управленческого учета сначала определяется доля косвенных затрат и создаются однородные группы таких затрат, что позволяет использовать дифференцированные калькуляционные базы для их распределения между объектами калькулирования. Выбор и расчет калькуляционных ставок по статьям затрат были рассмотрены ранее. Поэтапное распределение косвенных затрат, осуществляемое по производственным и управленческим подразделениям, оказывает заметное влияние на процесс построения дифференцированной дополнительной калькуляции. Учетные данные о величине косвенно распределяемых затрат в управленческом учете предприятия кабельного производства обеспечивают наивысшую точность отнесения затрат на отдельные объекты калькулирования, что гарантирует высокую точность исчисления себестоимости отдельных видов кабельной продукции.

Для исчисления себестоимости выпуска готовой продукции по предприятию в целом составляется калькуляционная ведомость, включающая данные о величине себестоимости каждого вида кабельной продукции с разбивкой по калькуляционным статьям затрат, с подразделением расходов по нормам, изменениям норм и отклонениям от норм. Данные калькуляционной ведомости используются при составлении отчетных калькуляций о себестоимости единицы готовой продукции.

Определение себестоимости единицы готовой продукции — завершающая стадия управленческого учета затрат на производство. В условиях применения нормативного метода себестоимость единицы продукции получается алгебраическим сложением нормативной себестоимости, величины изменения норм и величины отклонения от норм, причем все слагаемые себестоимости предварительно должны быть разделены на количество выпущенной продукции:

$$C^{\Phi} = C^n + I / K + O / K,$$

где C^{Φ} , C^n — соответственно фактическая и нормативная себестоимость единицы готовой продукции;

I — изменения норм;

O — отклонения от нормы;

K — количество готовой продукции.

Нормативная себестоимость берется из нормативной калькуляции, а изменения и отклонения от норм — из калькуляционной ведомости. На оборотной стороне отчетной калькуляции дана расшифровка наименования, количества и стоимости сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, а также оплаты труда по калькуляционным статьям затрат. Данные отчетной калькуляции используются для принятия управленческих решений по регулированию уровня себестоимости продукции (табл. 1.20).

Таблица 1.20

Отчетная калькуляция на кабель ВВГ 1 х 16 руб.

Калькуляционные статьи затрат	За соот- ветству- ющий пери- од про- шлого года	За отчетный период			
		по нормам	по из- мени- ям норм	по отклоне- ниям от норм	Итого
1	2	3	4	5	6
Сырье и материалы	750 300	862 203	-39 430	—	822 773
Покупные п/фабри- каты и услуги производственного характера сторон- них организаций	—	—	—	—	—
Возвратные отходы (вычитаются)	(500)	(500)	(-25)	—	(475)
Топливо и энергия на технологические цели	350	350	—	—	350
Затраты на оплату труда производ- ственных рабочих	122	122	—	—	122
Дополнительная оплата труда произ- водственных рабочих	100	100	—	—	100
Отчисления на социальные нужды	80	80	—	—	80
Расходы на подго- товку и освоение производства	—	—	—	—	—
Инструменты и при- способления целе- вого назначения	—	—	—	—	—
Расходы по содер- жанию и эксплуата- ции оборудования	200	195	—	—	195
Общепроизвод- ственные расходы	430 400	400 000	—	+50 000	450 000
Общехозяйственные расходы	500 300	500 000	—	+100 000	600 000

Окончание табл. 1.20

1	2	3	4	5	6
Потери от брака	—	—	—	—	—
Прочие производственные расходы	—	—	—	—	—
Производственная себестоимость	1 681 352	1 762 550	–39455	+150 000	1 873 095
Расходы на продажу	5000	5500	—	—	5500
Полная себестоимость	1686352	1 768 050	–39455	+150 000	1 878 595

Особенности и принципы применения позаказного метода учета в кабельном производстве. Позаказный метод применяется на отечественных кабельных заводах во вспомогательном производстве для учета затрат ремонтно-механического цеха, в функции которого входят наладка и ремонт производственного оборудования и ремонт транспорта специального назначения, а также для учета затрат транспортного парка завода (каждая поездка рассматривается как отдельный заказ).

Особенности применения позаказного метода заключаются в следующем. Управленческий персонал завода осуществляет планирование и предварительный расчет затрат по каждому заказу исходя из норм, нормативов и смет. В финансовой бухгалтерии аналитический учет затрат строится в разрезе открытых отдельных производственных заказов, выдаваемых на заранее определенный объем выполняемых работ (ремонт или наладка). Внутри каждого заказа понесенные затраты исчисляются по периодам возникновения и в соответствии с установленной номенклатурой калькуляционных статей. Все прямые основные производственные затраты относятся на соответствующий заказ на основе первичных документов. Остальные затраты учитываются по местам возникновения с разделением по центрам затрат и центрам ответственности и включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с принятой базой распределения. Следовательно, *объектом калькулирования* является отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его выполнения. До выполнения заказа все относящиеся к нему производственные затраты считаются незавершенным производством.

Таким образом, неперенным условием применения позаказного метода на предприятиях кабельного производства является система производственных заказов. Ответственное лицо заполняет бланк заказа, после его утверждения «открывается заказ», что является рас-

поряжением на выполнение определенного вида работы. Принятые к исполнению заказы регистрируются, им присваиваются очередные с начала отчетного периода номера, которые и становятся их кодами до окончания исполнения. После открытия заказа вся первичная технологическая и учетная документация должна составляться с обязательным указанием его кода (шифра). Копия извещения об открытии заказа направляется в бухгалтерию, где на ее основании заводится карта аналитического учета затрат по данному заказу.

По окончании выполнения работы заказ закрывается. После сообщения о закрытии заказа никакого отпуска материалов и начисления заработной платы по нему не осуществляется. Фактическая себестоимость каждого заказа определяется путем суммирования затрат на производство с учетом имевшего место возврата неиспользованных материальных ресурсов. Определяется индивидуальная себестоимость заказа (выполненной работы). Последовательность учета операций при позаказном методе в кабельном производстве приведена на рис. 1.10.

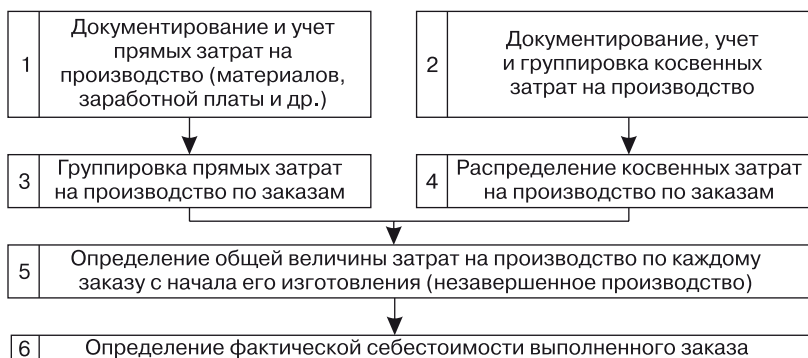


Рис. 1.10. Этапы позаказного метода учета затрат и калькуляционного учета себестоимости продукции в кабельном производстве

Для ведения управленческого учета понесенных затрат и составления первичных документов при внедрении позаказного метода на предприятиях кабельного производства рекомендуется организовать контроль за каждой израсходованной в течение ремонта деталью в соответствии с нормами расхода материалов и за каждой выполненной операцией по наладке, ремонту и транспортировке грузов. Это обеспечит исключение перерасхода материалов и выполнения работ, не предусмотренных технологическим процессом, а также правильность отнесения затрат на соответствующие заказы.

Особенности и принципы применения поиздельного метода учета в кабельном производстве. На отечественных кабельных заводах осу-

шествляется сборка тары, кабельных барабанов; при этом используются их отдельные составляющие (щеки кабельных барабанов) и вспомогательные материалы (листы оргалита, гвозди, шпагат и др.), приобретенные на стороне. Для калькулирования себестоимости кабельных барабанов применяется поиздельный метод учета затрат. *Объектом учета* в этом случае является группа однородных изделий — кабельных барабанов одного типа. Планирование и учет затрат осуществляются по каждой группе однотипных барабанов в соответствии с установленной номенклатурой калькуляционных статей расходов. Себестоимость одного кабельного барабана определяется путем деления суммы всех затрат на количество изготовленных барабанов данного вида и представляет собой среднюю величину затрат на изготовление этого барабана в течение отчетного периода.

Рассмотрение особенностей применения методов учета затрат и калькуляционного учета себестоимости на отечественных предприятиях кабельного производства позволяет сделать следующие выводы.

В основном производстве отечественных кабельных заводов целесообразно применять нормативно-попередельный метод учета затрат с элементами попроцессного (пооперационного) метода на втором переделе. Отчетные калькуляции себестоимости единицы кабельной продукции составляются методом дифференцированной дополнительной калькуляции.

Во вспомогательных производствах отечественных кабельных заводов эффективно применение позаказного и поиздельного методов учета затрат на производство.

Взаимосвязь бухгалтерских управленческих и финансовых счетов учета затрат. Вопросами разработки методики установления взаимосвязи между счетами учета затрат на производство, применяемыми в системах бухгалтерского управленческого и финансового учета, занимались многие ведущие отечественные ученые, в частности В.Ф. Палий¹ и Л.З. Шнейдман². Однако до настоящего времени используются не все счета, входящие в состав отечественного плана счетов бухгалтерского учета. Отметим, что счета 20–29 предназначены для группировки и отражения затрат предприятия по статьям калькуляции, переделам, заказам и прочим основаниям для целей калькулирования себестоимости продукции. Счета 30–39 остаются свободными и могут быть использованы для учета затрат по элемен-

¹ См.: Палий В.Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учета. — М.: ТК Велби, 2003. — С. 29–44.

² См.: Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. — М.: Бухгалтерский учет, 2000.

там. Взаимосвязь между двумя группами счетов должна осуществляться с помощью специально открываемых *отражающих счетов*.

Состав и методика использования счетов учета затрат по элементам устанавливаются предприятием самостоятельно исходя из специфики его производственно-хозяйственной деятельности, организационной структуры и степени аналитичности информации, получаемой для целей управления. Традиционная для России практика работы с единым планом счетов бухгалтерского учета может быть обогащена положительным зарубежным опытом, в частности опытом Франции, где вопросам управленческого учета уделяется большое внимание, в том числе и на законодательном уровне. Свободные номера счетов в третьем разделе отечественного плана счетов в настоящее время создают реальную возможность, как и в международной практике, для каждого элемента затрат вести отдельный счет бухгалтерского учета. Для установления взаимосвязи со счетами учета затрат по калькуляционным статьям добавим «зеркальный» (отраженный) счет (табл. 1.21).

Таблица 1.21

Счета, необходимые для учета затрат по элементам

Но- мер счета	Наименование	Корреспонденция по кредиту со счетами
30	«Материальные затраты»	10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
31	«Затраты на энергоносители»	10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
32	«Трудовые затраты»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резервы предстоящих расходов»
33	«Социальные затраты»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
34	«Калькулируемые затраты»	02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 76, субсчет «Проценты, уплаченные за кредит», 76, субсчет «Выплаты за коммерческие риски», 76, субсчет «Арендная плата»
35	«Прочие затраты»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты»
37	«Отражение общих затрат» («зеркальный» счет)	30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на энергоносители», 32 «Трудовые затраты», 33 «Социальные затраты», 34 «Калькулируемые затраты», 35 «Прочие затраты»

По дебету счета 30 «Материальные затраты» отражается стоимость израсходованных в производстве, а также в коммерческих и управленческих целях таких оборотных материальных ценностей, как исходное сырье, основные и вспомогательные материалы. Отдельные субсчета, открываемые к счету 30 (см. Приложение 7), предназначены для группировки материальных затрат по видам. Отметим, что крупные французские предприятия кабельного производства также открывают отдельные субсчета, предназначенные для группировки материальных затрат по направлениям их использования.

По дебету счета 31 «Затраты на энергоносители» отражается стоимость покупной электрической и тепловой энергии и топлива, потребляемого на технологические нужды.

По дебету счета 32 «Трудовые затраты» отражаются суммы начисленной заработной платы, включая премии и иные формы оплаты труда производственного и управленческого персонала, а также затраты, связанные с начислением резервов на оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, премирование по результатам работы за год и др. Виды и направления начисленных трудовых затрат и социальных выплат группируются на субсчетах, открытых к счету 32.

По дебету счета 33 «Социальные затраты» отражаются суммы обязательных отчислений на формирование пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты, а также отчисления в фонды пенсионного и/или медицинского обеспечения персонала, учрежденные предприятием за свой счет.

По дебету счета 34 «Калькулируемые затраты» отражаются затраты на амортизацию внеоборотных активов, а также затраты на выплату процентов по кредитам за коммерческие риски и арендная плата.

По дебету счета 35 «Прочие затраты» отражаются затраты на управление, выполнение публичных обязательств, выполнение сторонними организациями работ и услуг промышленного характера, а также расходы, не нашедшие отражения на указанных счетах по учету затрат по элементам, так как их нельзя было отнести ни к одному из этих элементов. В связи с тем что эти затраты разнородны по содержанию, направлению и характеру, на счете 35 необходимо вести требуемое количество разных субсчетов.

По дебету счета 37 «Отражение общих затрат» отражаются суммы, накопленные на счетах по учету элементов затрат, которые являются счетами финансового учета.

При такой системе ведения учета информация о затратах на производство по элементам получает системное отражение по счетам с достаточной степенью детализации и точностью.

Счета 20, 23, 29 (табл. 1.22) бухгалтерского управленческого учета, на которых обобщается информация о себестоимости, составляют коммерческую тайну предприятия. На французских предприятиях счета бухгалтерского управленческого учета отделены от счетов финансового учета. Они предназначены для отражения и накопления конфиденциальной управленческой информации о формировании и калькулировании себестоимости, обобщения затрат по местам возникновения, центрам затрат и ответственности. Недостаточность счетов отечественного бухгалтерского управленческого учета не позволяет получать развернутую аналитическую информацию о доходах от продажи, рентабельности операций продажи и других важных показателях. Для этого нужна расширенная номенклатура счетов управленческого учета, на которую современный отечественный план счетов не рассчитан.

Таблица 1.22

Счета для учета затрат по калькуляционным статьям

Но- мер счета	Наименование	Предназначение
20	«Основное производ- ство»	Для отражения прямых затрат на производство в аналитическом разрезе по выделенным структурным бизнес-единицам предприятия, местам возникновения затрат, центрам затрат и ответственности, а также по видам производимой продукции в разрезе калькуляционных объектов с целью обеспечения контроля отклонений от норм и нормативов
23	«Вспомогательные производства»	
29	«Обслуживающие производства и хо- зяйства»	
25	«Общепроизвод- ственные расходы»	Для отражения производственных накладных затрат в аналитическом разрезе по производственным бизнес-единицам с целью обеспечения контроля за фактической величиной затрат по калькуляционным статьям по сравнению с запланированной суммой
26	«Общехозяйственные расходы»	Для отражения управленческих накладных затрат в аналитическом разрезе по управленческим бизнес-единицам с целью контроля за величиной затрат по статьям сметы
28	«Брак в производ- стве»	Для отражения стоимости брака, выявленного в основном и вспомогательных производствах, затрат на исправление брака
27	«Отражение произ- водственных затрат»	Для отражения полной производственной себестоимости

Счета 25, 26 ежемесячно закрываются и распределяются по дебету счетов 20, 23, 29, таким образом обеспечивается возможность калькулирования полной производственной себестоимости.

Выявленная на счетах производственная себестоимость ежемесячно списывается в дебет «зеркального» счета 27 «Отражение производственных затрат» по кредиту счетов 20, 23, 29. Сальдо по дебету счетов 20, 23, 29 отражает стоимость остатков незавершенного производства.

Таким образом, в российском, как и в зарубежном, в частности французском, бухгалтерском учете, обеспечивается отделение учета затрат на счетах бухгалтерского управленческого учета от отражения тех же затрат на счетах финансового учета. Связь между двумя системами учета (рис. 1.11) осуществляется через отражающие счета 27 «Отражение производственных затрат» (в бухгалтерском управленческом учете) и 37 «Отражение общих затрат» (в финансовом учете).

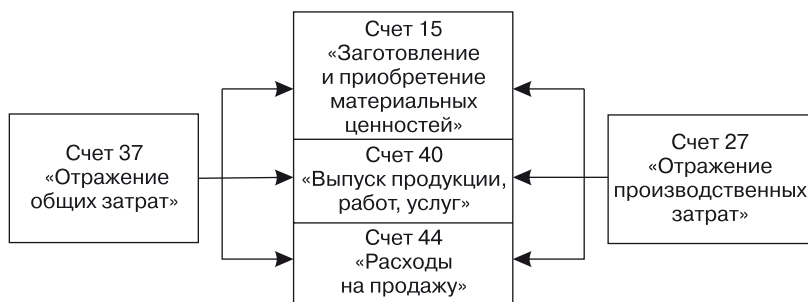


Рис. 1.11. Взаимосвязь счетов бухгалтерского управленческого и финансового учета

В целом рассмотренные методы учета затрат кабельного производства обеспечивают сопоставимость себестоимости кабельной продукции и результатов деятельности предприятия. Условия применения отдельных методов учета должны быть закреплены не только внутренним положением предприятия по организации и ведению управленческого учета затрат на производство, но и законодательно.

Контрольные вопросы

1. Что такое бухгалтерский управленческий учет?
2. Какова зависимость управленческого учета затрат от особенностей организации и технологии промышленного производства?
3. В чем выражается связь управленческого производственного учета затрат на производство и калькуляционного учета себестоимости?

4. Основные принципы построения управленческого калькуляционного учета.
5. Основные принципы классификации затрат в управленческом учете.
6. Сущность построения многоуровневой классификации затрат для целей управленческого и финансового учета.
7. Какова методика производственного анализа потребленных ресурсов с использованием классификации затрат по видам?
8. Каковы особенности построения затрат по местам их возникновения?
9. Как классифицируются методы учета затрат для целей управленческого учета?
10. Какие методы учета затрат применяются на отечественных предприятиях кабельного производства?

Глава 2. ОТЧЕТНОСТЬ И МЕТОДЫ ЕЕ АНАЛИЗА НА ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

2.1. ПОНЯТИЕ И МЕТОДИКА ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Российская методология анализа сочетает в себе методы, традиционно сложившиеся в условиях советской экономики, и методы анализа на основе принципов, изменившихся с переходом на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в период глобализации экономики стран Европы.

Методология финансового анализа российского предприятия предусматривает определенную последовательность, которая в различных литературных и методических источниках несколько различается.

Приведем последовательность финансового анализа, применяемого на одном из кабельных заводов России.

1. Содержание, методы и информационная база финансового анализа:

- понятие и методика финансового анализа;
- использование данных бухгалтерского баланса и других форм отчетности при проведении финансового анализа организации.

2. Анализ финансовой устойчивости:

- понятие финансовой устойчивости;
- показатели финансовой устойчивости;
- количественное измерение финансовой устойчивости;
- анализ и оценка ликвидности и платежеспособности;
- анализ показателей деловой активности;
- анализ безубыточности производства;
- анализ положения на рынке ценных бумаг;
- критерии оценки удовлетворительности структуры баланса.

3. Анализ прибыли:

- сущность и принципы формирования прибыли;
- анализ состава и динамики прибыли;
- анализ финансовых результатов от обычных видов деятельности, операционных и прочих результатов;
- факторный анализ прибыли;
- анализ направлений использования прибыли.

4. Анализ рентабельности деятельности.

5. Анализ положения на рынке ценных бумаг.

6. Критерии оценки удовлетворительности структуры баланса.
7. Оценки финансового состояния с целью определения возможного банкротства.

Понятие «финансовый анализ» не имеет общепринятого толкования. Под финансовым анализом в широком смысле понимается совокупность разнообразных аналитических процедур, позволяющих дать оценку деятельности анализируемого объекта на основе данных финансового характера.

Система финансового анализа состоит из ряда блоков, основным и обязательным из которых является анализ финансового состояния экономического субъекта. Результаты этого блока анализа — основной аргумент при принятии управленческих решений как относительно оценки деятельности самого предприятия, так и в сравнении с запланированным бюджетом.

Этот блок анализа хорошо структурирован, так как осуществляется по данным публикуемой бухгалтерской отчетности. При проведении анализа необходима строгая система расчетов.

Процедуры финансового анализа в настоящее время унифицированы и проводятся практически во всех странах мира по единой методике. Унифицированный подход предполагает, прежде всего, знание бухгалтерской отчетности, ее состава и содержания, нормативных документов, регулирующих их составление и представление. Кроме того, необходимо владеть методикой чтения отчетности и осуществления анализа.

В России согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» годовая отчетность заполняется по рекомендованным Минфином РФ формам. Акционерные общества открытого типа как субъекты рыночной организации бизнеса обязаны подтверждать отчетность независимым аудитом.

В настоящее время в России применяется четырехуровневая система регулирования бухгалтерского учета: законодательный, нормативный, методический, организационный (уровень предприятия).

К документам *первого* уровня относятся законы, указы и постановления Правительства, обязательные к исполнению. Это, в частности, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, федеральные законы «Об акционерных обществах» и «О бухгалтерском учете».

Документы *второго* уровня являются рекомендательными и определяют методологию учета и составления отчетности. Это положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) и Типовой план счетов. ПБУ разрабатываются с учетом требований МСФО.

Документы *третьего* уровня — это различные методические указания, инструкции, рекомендации, которые необходимы для понимания ПБУ практикующими бухгалтерами, аудиторами и финансовыми аналитиками.

Документы *четвертого* уровня — это различные приказы об учетной политике, внутренние стандарты по управленческому учету, порядку составления внутренней отчетности, предназначенные для регулирования учета и отчетности на конкретном предприятии.

2.2. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА И ДРУГИХ ФОРМ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЯ ФИНАНСОВОГО АНАЛИЗА ОРГАНИЗАЦИИ

В состав годовой бухгалтерской отчетности, составляемой для акционеров, в соответствии с нормативными документами входят:

- 1) Бухгалтерский баланс (форма № 1) (см. Приложение 8);
- 2) Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) (см. Приложение 9);
- 3) приложения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках (форма № 2):
 - Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
 - приложения к Бухгалтерскому балансу (форма № 4);
 - Отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6);
- 4) Пояснительная записка;
- 5) Итоговая часть аудиторского заключения.

Качественный финансовый анализ возможен в случае, если аналитик или финансовый менеджер хорошо понимает содержание, логику и взаимосвязь формирования отчетных статей.

В последние годы в отечественной и зарубежной практике разрабатываются аналитические процедуры для основного пользователя — собственника предприятия, а не только для внешних пользователей.

На основе отчетности пользователь должен получить представление о четырех аспектах деятельности организации:

- имущественное и финансовое состояние организации (насколько оно устойчиво и выгодно ли в стратегическом плане иметь с этой организацией контрагентские отношения и вкладывать в нее средства);
- финансовые результаты (работает ли организация прибыльно или убыточно);
- изменения в капитале собственников; изменения чистых активов организации за счет всех факторов (внесение капитала, его изъятие, выплата дивидендов, формирование прибыли или убытка);
- ликвидность предприятия, наличие у него свободных денежных средств для обеспечения ритмичности расчетов с контрагентами.

Для проведения анализа финансового состояния используются данные бухгалтерского баланса — основного документа финансовой отчетности.

Прежде всего по данным баланса оценивают состав и структуру активов (имущество) организации, соотношение внеоборотных и оборотных активов. С финансовой точки зрения внеоборотные активы представляют немобильную, а оборотные — мобильную часть имущества. Доля оборотных активов показывает уровень мобильности имущества.

Далее по данным баланса оценивается состав оборотных активов, и прежде всего соотношение запасов и дебиторской задолженности, для оценки реальной возможности быстрого превращения в денежные средства запасов и дебиторской задолженности. Данные такой оценки позволяют выявить излишние запасы и безнадежную дебиторскую задолженность или, наоборот, необходимость пополнения запасов и изыскания дополнительных источников их финансирования.

Данные баланса позволяют оценить структуру пассивов, которые являются источниками финансирования имущества, решить вопрос о рациональности соотношения собственных и заемных источников средств.

На основе полученных аналитических данных аналитик оценивает соответствие структуры имущества и структуры источников финансирования организации. Суммарная величина собственных источников финансирования и долгосрочных обязательств, которая меньше стоимости внебюджетных активов, свидетельствует о финансовой неустойчивости организации. При нормальном финансовом состоянии суммарная величина собственного капитала и долгосрочных обязательств превышает стоимость внеоборотных активов. Положительная разница — это собственные оборотные средства, которые частично финансируют оборотные активы. Остальная часть стоимости внеоборотных активов финансируется за счет краткосрочных обязательств предприятия (займы, кредиты, кредиторская задолженность).

Далее определяется потребность в собственных оборотных средствах. Для этого на основе балансовых данных из суммарной величины запасов и дебиторской задолженности вычитают сумму кредиторской задолженности. Полученная величина показывает, сколько оборотных активов нуждается в покрытии собственными оборотными средствами. Потребность в собственных оборотных средствах сравнивается с их фактической величиной, рассчитанной по балансу. Если фактически собственных средств меньше, чем рассчитано, то предприятию необходимо пользоваться кредитами. Увеличение

собственных оборотных средств может быть достигнуто за счет либо увеличения собственного капитала, либо реализации излишних и ненужных оборотных активов. Следовательно, соотношение собственных и заемных источников финансирования находится в тесной зависимости от структуры имущества предприятия и состояния расчетов с кредитами.

По данным баланса путем сопоставления стоимости оборотных активов с величиной краткосрочной задолженности можно оценить платежеспособность предприятия. Предприятие будет платежеспособным, если отношение ликвидных оборотных активов к краткосрочным обязательствам больше единицы. Чем выше коэффициент платежеспособности, тем выше платежеспособность предприятия. Вместе с тем уровень ликвидности должен находиться в пределах, необходимых для бесперебойной работы предприятия. Это достигается при правильном управлении оборотными активами и краткосрочными обязательствами.

Далее по данным баланса оцениваются расчеты предприятия с дебиторами и кредиторами и их финансовые последствия. Превышение дебиторской задолженности над кредиторской способствует росту платежеспособности предприятия, но одновременно оказывает влияние на увеличение потребности в оборотных средствах. В зависимости от уровня платежеспособности и обеспеченности собственными оборотными средствами финансовое состояние предприятия может быть оценено как благоприятное или неблагоприятное.

Согласно налоговому законодательству перечень представляемых в налоговые органы форм более широкий, поскольку помимо форм собственно бухгалтерской отчетности представляются различные отчеты, справки, декларации и др.

Имущественное положение предприятия показано в активной стороне баланса; пассивная сторона характеризует структуру источников средств.

Финансовые результаты представлены в отчете о прибылях и убытках, где в определенной группировке приведены все доходы и расходы предприятия за отчетный период.

Изменения в капитале приводятся в отчете о движении капитала, где показывается движение всех компонентов собственного капитала (уставного, добавочного, резервного фонда, других фондов, прибыли и др.).

Ритмичность расчетов с кредиторами определяется не прибылью, а наличием денежных средств в требуемых размерах и в определенные сроки. Характеристика этого аспекта хозяйственно-финансовой деятельности позволяет получить отчет о движении денежных средств.

Анализ финансового состояния предприятия можно производить с разной степенью детализации, т.е. проводить экспресс-анализ или углубленный анализ. Во втором случае аналитические процедуры и расчеты более подробны.

Экспресс-анализ

Цель экспресс-анализа — получение оперативной оценки финансового благополучия предприятия. Это чтение баланса не предполагает расчетов для создания детализированной информационной базы.

Последовательность проведения процедур экспресс-анализа:

- проверка правильности заполнения отчетных форм, соответствия итогов, контрольных соотношений между статьями отчетности;
- ознакомление с заключением аудитора. В зависимости от вида аудиторского заключения устанавливается характер аудиторских процедур;
- ознакомление с учетной политикой предприятия, которая содержит важную информацию: порядок амортизации различных видов активов; порядок оценки товаров; порядок расчета фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство; порядок образования фондов и резервов; метод определения выручки (по отгрузке или по оплате); порядок начисления и выплаты дивидендов и др.;
- выявление неблагоприятных статей баланса (убытки, просроченная кредиторская и дебиторская задолженность);
- ознакомление с основными финансовыми показателями (доход на акцию, рентабельность собственного капитала, рентабельность продаж и др.);
- изучение пояснительной записки (комментарии и аналитические расшифровки);
- расчет дополнительных финансовых коэффициентов, если анализ, проведенный по данным пояснительной записки, пользователя не устраивает;
- формулирование выводов по результатам экспресс-анализа (чтение годового отчета).

Углубленный анализ включает проведение горизонтального и вертикального анализа отчетных форм и, главное, расчет системы аналитических коэффициентов, которые характеризуют основные стороны деятельности предприятия: имущественное положение, ликвидность и платежеспособность, финансовую устойчивость, деловую активность, прибыль, рентабельность, рыночную активность.

2.3. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ

Понятие финансовой устойчивости

Финансовая устойчивость характеризуется соответствием структуры источников финансирования структуре активов. Финансовая устойчивость отличается от платежеспособности: если платежеспособность оценивается по соотношению оборотных активов и обязательств, то финансовая устойчивость определяется на основе соотношения разных видов источников финансирования и его соответствия составу активов.

Финансовая устойчивость характеризует стабильность финансового состояния предприятия, что обеспечивается достаточной долей собственного капитала в составе источников финансирования. Такая доля означает, что краткосрочные обязательства в сумме не должны превышать стоимости ликвидных активов. Причем речь идет о стоимости лишь тех ликвидных активов, превращение которых в деньги возможно в короткие сроки: денежные средства; финансовые вложения; дебиторская задолженность; запасы готовой продукции, предназначенной к продаже. Именно доля перечисленных оборотных активов в общей стоимости активов определяет максимально возможную долю краткосрочных заемных средств в составе источников финансирования. Остальная часть стоимости активов должна быть профинансирована за счет собственного капитала или долгосрочных обязательств. Достаточная доля собственного капитала в составе источников финансирования определяется различным сочетанием собственных и заемных источников, соответствующим структуре активов. Достаточная доля — это не максимально возможная доля собственного капитала в составе источников финансирования.

Показатели финансовой устойчивости

Для расчета финансовой устойчивости применяется ряд коэффициентов на основе показателей планового и фактического баланса активов и пассивов. Методика российского финансового анализа предусматривает расчет следующих финансовых коэффициентов для оценки финансовой устойчивости.

1. *Коэффициент автономии* (K_a), который рассчитывается по формуле

$$K_a = \frac{C_k}{A},$$

где C_k — собственный капитал;

A — стоимость всех активов.

Этот коэффициент показывает фактическую или плановую долю собственного капитала в составе всех источников финансирования.

2. Коэффициент финансирования (K_{ϕ}), который рассчитывается по формуле

$$K_{\phi} = \frac{Z_{\kappa}}{C_{\kappa}},$$

где Z_{κ} — сумма привлеченных организацией заемных средств.

Этот коэффициент показывает соотношение заемных и собственных источников финансирования. Однако заемные источники не разделяются на долгосрочные и краткосрочные.

Оба приведенных коэффициента показывают меру зависимости финансовой устойчивости от заемных источников финансирования. Однако если долгосрочные заемные средства по своей сути могут быть приравнены к собственному капиталу, то большие суммы краткосрочной задолженности могут привести к неплатежеспособности организации. Поэтому для оценки финансовой устойчивости необходимо разделить в расчете заемные средства на краткосрочные и долгосрочные. В связи с этим необходим третий коэффициент финансовой устойчивости, т.е. уточненный коэффициент автономии.

3. Коэффициент долгосрочной финансовой независимости ($K_{\text{дн}}$). Расчет его производится по формуле

$$K_{\text{дн}} = \frac{C_{\kappa} + Z_{\text{кд}}}{A},$$

где $Z_{\text{кд}}$ — долгосрочные заемные средства.

Этот коэффициент показывает, какая часть общей стоимости активов не зависит от краткосрочных заемных средств и сформирована за счет наиболее надежных источников финансирования.

4. Коэффициент маневренности собственного капитала ($K_{\text{м}}$).

Собственные оборотные средства представляют наиболее мобильную часть собственного капитала. Поэтому необходимо далее рассчитать долю собственных оборотных средств в составе собственного капитала. Такой коэффициент называется коэффициентом маневренности и рассчитывается по формуле

$$K_{\text{м}} = \frac{C_{\kappa} + Z_{\text{кд}} - A_{\text{в}}}{C_{\kappa}},$$

где $A_{\text{в}}$ — балансовая стоимость внеоборотных активов.

Приведенные коэффициенты имеют большое значение для оценки финансовой устойчивости организации. Многие бизнесмены предпочитают вкладывать в дело минимум собственных средств, а финансировать его за счет денег, взятых в долг. Если же структура «собственный капитал — заемные средства» имеет значительный пе-

рекос в сторону долгов, то организация может обанкротиться в случае, если несколько кредиторов одновременно потребуют свои деньги обратно.

В настоящее время единого общепризнанного подхода к количественному оцениванию финансовой устойчивости предприятия нет.

2.4. КОЛИЧЕСТВЕННОЕ ИЗМЕРЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ

Финансовая устойчивость оценивается двояко:

- 1) с позиции структуры источников средств;
- 2) с позиции расходов, связанных с обслуживанием внешних источников.

Соответственно этим двум подходам применяют две группы показателей: коэффициенты капитализации и коэффициенты покрытия.

В группе коэффициентов капитализации в рамках экспресс-анализа для общей оценки финансовой устойчивости рассчитывают показатели, характеризующие соотношение собственных и заемных средств и их доли в валюте баланса.

В процессе углубленного анализа в соответствии с отечественной и мировой аналитической практикой рассчитывается система показателей, в их числе соотношение капитализированных, т.е. направленных на капитальные вложения и долгосрочные финансовые вложения, и собственных средств; темпы накопления собственных средств; соотношение краткосрочных и долгосрочных обязательств. Они рассчитываются следующим образом.

Коэффициент концентрации собственного капитала (K_1) характеризует долю собственности владельцев предприятия в общей сумме авансированных средств:

$$K_1 = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Всего источников средств}}.$$

Коэффициент концентрации привлеченных средств (K_2) является дополнением к K_1 . Чем выше этот коэффициент, тем более устойчиво и независимо от внешних кредиторов положение предприятия:

$$K_2 = \frac{\text{Привлеченные средства}}{\text{Всего источников средств}}.$$

Коэффициент финансовой зависимости (K_3) является обратным коэффициенту концентрации собственного капитала. Рост этого показателя характеризует увеличение доли заемных средств в финан-

сировании предприятия. Данный показатель широко используется в детерминированном анализе.

Коэффициент маневренности собственного капитала (K_4) показывает, какая часть собственного капитала вложена в оборотные средства, а какая часть — капитализирована:

$$K_4 = \frac{\text{Собственные оборотные средства}}{\text{Собственный капитал}}.$$

Допустимая величина этого коэффициента на предприятии определяется спецификой отрасли.

Коэффициент структуры покрытия долгосрочных вложений (K_5) свидетельствует о том, какая часть основных средств и прочих внеоборотных активов профинансирована внешними инвесторами:

$$K_5 = \frac{\text{Долгосрочные пассивы}}{\text{Внеоборотные активы}}.$$

Коэффициенты структуры долгосрочных источников финансирования — это два взаимодополняющих показателя: *коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств* (K_6) и *коэффициент финансовой независимости капитализированных источников* (K_7). Их расчет:

$$K_6 = \frac{\text{Долгосрочные пассивы}}{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные пассивы}};$$

$$K_7 = \frac{\text{Собственный капитал}}{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные пассивы}}.$$

Сумма этих показателей равна единице. Рост K_6 в динамике является негативной тенденцией. Доля собственного капитала в общей сумме долгосрочных источников финансирования (K_7) должна быть достаточно велика — как подтверждает практика, не ниже 0,6.

Коэффициент структуры привлеченных средств (K_8) позволяет определить долю краткосрочной кредиторской задолженности в общей сумме привлеченных средств:

$$K_8 = \frac{\text{Краткосрочная кредиторская задолженность}}{\text{Привлеченные средства}}.$$

Коэффициент структуры заемных средств (K_9) характеризует долю долгосрочных пассивов в общей сумме заемных средств:

$$K_9 = \frac{\text{Долгосрочные пассивы}}{\text{Заемные средства}}.$$

Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств (K_{10}), рассчитывается так:

$$K_{10} = \frac{\text{Привлеченные средства}}{\text{Собственный капитал}}.$$

Этот показатель дает общую оценку финансовой устойчивости предприятия и свидетельствует о том, сколько на каждый рубль собственных средств, вложенных в активы предприятия, приходится привлеченных средств. Рост этого показателя означает снижение финансовой устойчивости по причине усиления зависимости предприятия от внешних инвесторов и кредиторов.

Уровень финансового левериджа (K_{11}) — это модификация коэффициента соотношения собственных и привлеченных средств. В числителе формулы могут учитываться либо привлеченные источники средств, либо долгосрочные пассивы.

Большинство рассмотренных коэффициентов рассчитываются по данным отчетности в балансовых оценках. Однако различие в балансовых и рыночных оценках особенно значимо в отношении собственного капитала. У стабильно действующей организации рыночная оценка собственного капитала выше балансовой, а это значит, что степень финансовой зависимости и уровень финансового риска, рассчитанный на основе рыночных оценок, будет ниже, чем в случае использования балансовых оценок.

2.5. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ЛИКВИДНОСТИ И ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ

Ликвидность и платежеспособность — важнейшие характеристики финансового состояния и устойчивости предприятия с позиции краткосрочной перспективы.

Обеспечением краткосрочной задолженности являются, прежде всего, оборотные активы, хотя это могут быть любые активы предприятия, в том числе и внеоборотные. Однако ситуация, когда часть основных средств надо продать, чтобы расплатиться по обязательствам, является аномальной.

Ликвидность любого актива означает его способность трансформироваться в денежные средства. Степень ликвидности определяется продолжительностью временного периода, в течение которого актив можно обратить в деньги.

Ликвидность предприятия определяется наличием у него оборотных средств в размере, достаточном для погашения краткосрочных обязательств. Признаком ликвидности является превышение в стоимостной оценке оборотных активов над краткосрочными пассивами; чем больше это превышение, тем благоприятнее финансовое состояние предприятия.

Уровень ликвидности организации оценивается рядом специальных показателей — коэффициентов ликвидности, основанных на сопоставлении оборотных средств и краткосрочных обязательств.

Платежеспособность означает наличие у предприятия денежных средств и их эквивалентов, достаточных для расчетов по кредиторской задолженности. Основными признаками платежеспособности являются наличие на расчетном счете средств в достаточном объеме и отсутствие просроченной кредиторской задолженности.

Ликвидность и платежеспособность не тождественны друг другу. Оценка ликвидности может характеризовать финансовое положение как удовлетворительное, но такая оценка ошибочна, если значительный удельный вес оборотных активов составляют неликвиды и просроченная дебиторская задолженность. Однако нередко такие активы используются для оценки ликвидности, поскольку неоправданная дебиторская задолженность и качественные характеристики оборотных средств не выделяются в балансе, а потому и неизвестны внешнему пользователю.

Ликвидность менее динамична, чем платежеспособность; напротив, финансовое состояние предприятия в плане платежеспособности весьма изменчиво.

В рамках экспресс-анализа платежеспособности исследуют статьи, характеризующие наличие денег в кассе и на расчетных счетах в банке. Эти ресурсы наиболее мобильны. Чем значительнее размер денежных средств на расчетном счете, тем платежеспособность прочнее.

Признаки, свидетельствующие об ухудшении ликвидности, — увеличение иммобилизации собственных оборотных средств, появление неликвидов, просроченной дебиторской задолженности и др.

Неплатежеспособность может быть как временной, так и длительной. Причинами ее являются недостаточная обеспеченность финансовыми ресурсами, невыполнение плана реализации продукции, нерациональная структура оборотных средств, несвоевременные платежи от контрагентов и др.

Ликвидность и платежеспособность могут оцениваться с помощью абсолютных и относительных показателей. Основным абсолютным показателем является *величина собственных оборотных средств (WC)*.

Показатель WC представляет ту часть собственного капитала, которая является источником покрытия его текущих активов. Это расчетный показатель, зависящий от структуры активов и структуры источников средств. Основным и постоянным источником увеличения собственных оборотных средств является прибыль:

$$WC = E + УП - ВА,$$

где E — собственный капитал; УП — устойчивые пассивы; ВА — внеоборотные активы.

Собственный капитал представляет собой источники собственных средств. Коэффициент текущей ликвидности ($K_{т.л.}$), равен итогу раздела I пассива баланса и характеризует общую оценку ликвидности предприятия, показывая, сколько рублей оборотных средств (текущих активов) приходится на 1 руб. текущей краткосрочной задолженности:

$$K_{т.л.} = \frac{\text{Оборотные средства}}{\text{Краткосрочные пассивы}}.$$

Поскольку предприятие погашает свои краткосрочные обязательства в основном за счет оборотных активов, то, если величина оборотных активов превышает величину краткосрочных пассивов, предприятие может оцениваться как успешно функционирующее. Значение этого коэффициента тесно связано с уровнем эффективности работы организации, особенно в отношении управления запасами и дебиторской задолженностью. При рациональной организации поставки сырья и материалов предприятия могут снижать уровень запасов, а следовательно снижать значение коэффициента текущей ликвидности, без ущерба для своего финансового состояния. Невысокие значения коэффициента текущей ликвидности имеют место на предприятиях с высокой оборачиваемостью денежных средств.

Коэффициент быстрой ликвидности ($K_{б.л.}$). Этот показатель исчисляется по оборотным активам, из которых исключена наименее активная их часть — производственные запасы:

$$K_{б.л.} = \frac{\text{Дебиторы} + \text{Денежные средства}}{\text{Краткосрочные пассивы}}.$$

Ориентировочные нижние значения этого показателя равны единице. По существу, кредиторская и дебиторская задолженность представляют собой форму взаимного кредитования контрагентов. Предприятие стремится к тому, чтобы сумма кредита, предоставленного им своим покупателям (дебиторская задолженность), не превышала величины кредита, полученного им от поставщиков, хотя на практике имеют место отклонения от этого правила. Рост неоправданной

дебиторской задолженности, приводящий к росту коэффициента быстрой ликвидности, не может характеризовать устойчивость платежеспособности предприятия.

Коэффициент абсолютной ликвидности (платежеспособности) ($K_{a.l}$). Это наиболее жесткий показатель при оценке ликвидности предприятия. Он показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена только денежными средствами:

$$K_{a.l} = \frac{\text{Денежные средства}}{\text{Краткосрочные пассивы}}.$$

Значения этого коэффициента варьируют от 0,05 до 0,1.

2.6. АНАЛИЗ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ДЕЛОВОЙ АКТИВНОСТИ

Деловая активность предприятия характеризуется динамичностью развития его деятельности, эффективностью использования экономического потенциала, расширением рынков сбыта продукции.

Анализ деловой активности предприятия и ее оценка производятся по двум направлениям:

- степень выполнения плана по основным показателям, обеспечение заданных темпов их роста;
- уровень эффективности использования ресурсов.

Основными оценочными показателями считаются объем реализации и прибыль. Информативные аналитические выводы можно сделать из сопоставления темпов изменения капитала, авансированного в деятельность коммерческой организации, объема реализации и прибыли. Оптимальным является следующее соотношение темповых показателей:

$$100\% < T_c < T_\xi < T_p,$$

где T_c , T_ξ , T_p — соответственно темп изменения совокупного капитала, авансированного в деятельность коммерческой организации, объема реализации и прибыли.

Первое неравенство означает, что экономический потенциал коммерческой организации возрастает, масштабы ее деятельности увеличиваются; второе неравенство свидетельствует о том, что с увеличением экономического потенциала объем реализации растет более высокими темпами, т.е. ресурсы используются более эффективно; третье неравенство свидетельствует о том, что прибыль возрастает более высокими темпами, чем объем реализации. Это означает, что в отчетном периоде имело место снижение издержек производства. Данная модель предоставляет возможность выявить факторы, позволяющие повысить эффективность производства.

Второе направление анализа и оценки деловой активности заключается в определении эффективности использования ресурсов — материальных, трудовых и финансовых.

Основным оценочным показателем использования *материальных ресурсов* является показатель фондоотдачи (P_{ϕ}):

$$P_{\phi} = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Средняя стоимость основных средств}}.$$

Этот показатель определяет, сколько рублей выручки от реализации приходится на 1 руб. вложений в основные фонды. Для его расчета в динамике необходимо использовать единую оценку стоимости основных средств (первоначальную или остаточную).

Основным оценочным показателем использования *трудовых ресурсов* является показатель производительности труда, характеризующий объем производства, приходящийся на одного работника. Для расчета показателя выработки используются данные о среднесписочной численности работников производственного сектора, расчеты выполняются в рамках внутреннего анализа по данным текущего учета и внутренней отчетности.

Показатели эффективности использования *финансовых ресурсов* связаны с использованием оборотных активов. Рассчитываются показатели так же, как оборачиваемость производственных запасов и средств в расчетах, продолжительность операционного и финансового циклов и др. Ускорение оборачиваемости вложений во внеоборотные активы расценивается как благоприятная тенденция.

Обобщающим показателем оценки эффективности использования ресурсов предприятия является *показатель ресурсоотдачи*, рассчитываемый по формуле

$$P_p = \frac{\text{Выручка от реализации}}{\text{Средняя стоимость активов}}.$$

Показатель характеризует объем реализованной продукции, приходящихся на 1 руб. средств, вложенных в деятельность коммерческой организации.

2.7. АНАЛИЗ БЕЗУБЫТОЧНОСТИ ПРОИЗВОДСТВА

Анализ безубыточности ставит задачу увязать уровень производственной деятельности, деловой активности с финансовыми результатами на основе изучения зависимости между доходами от продаж, издержками и прибылью. Цель — определить точку безубыточности такого объема производства, при котором предприятие не несет убытков.

Для вычисления точки безубыточности в системе управленческого учета применяются три метода:

- метод управления (математический);
- метод маржинального дохода (валовой прибыли);
- графический метод.

Рассмотрим порядок расчета точки безубыточности с применением метода маржинального дохода.

Маржинальный доход — это разница между выручкой от реализации и переменными издержками. Точка равновесия (X) рассчитывается следующим образом:

$$X = \frac{\text{Постоянные расходы}}{\text{Маржинальный доход на единицу продукции}}, \text{ шт.}$$

В состав маржинального дохода входят прибыль и постоянные издержки. Организация должна покрыть полученным маржинальным доходом постоянные издержки и получить прибыль. Если маржинального дохода достаточно для покрытия издержек, то достигается точка равновесия и формулу можно преобразовать следующим образом:

Маржинальный доход на единицу продукции $\times$ Объем реализации (шт.) = Постоянные издержки,
или

Точка безубыточности = Постоянные издержки / Маржинальный доход на единицу продукции, шт.

Расчет соотношения маржинального дохода в процентах к выручке необходим для перспективных решений:

$$\frac{\text{Маржинальный доход (руб.)}}{\text{Выручка от реализации (руб.)}} \times 100.$$

Далее в процессе анализа определяется кромка безопасности (в процентах), которая означает, при каком объеме реализации организация будет получать убытки:

[Планируемая выручка от реализации продукции — Точка безубыточности) / Планируемая выручка от реализации продукции] $\times 100\%$.

Точку безубыточности можно определить графически: на оси абсцисс откладывается объем реализации в натуральных единицах измерения, а на оси ординат — расходы и доходы в денежной оценке. Точка пересечения этих прямых покажет состояние равновесия.

Приведенная методика анализа применима только для принятия краткосрочных решений; кроме того, анализ убыточности производства дает надежные результаты при соблюдении следующих условий:

- 1) на предприятии объем продаж полностью соответствует объему производства;
- 2) структура продукции в течение планируемого периода не изменяется;
- 3) переменные затраты и цены не изменяются в течение планируемого периода;
- 4) затраты и выручка от реализации продукции не изменяются в течение всего планируемого периода;
- 5) поведение постоянных и переменных затрат может быть точно измерено.

Несоблюдение даже одного из перечисленных ограничений может привести к получению ошибочных результатов.

2.8. АНАЛИЗ ПОЛОЖЕНИЯ НА РЫНКЕ ЦЕННЫХ БУМАГ

Этот блок финансового анализа выполняется, во-первых, финансовыми менеджерами компаний, зарегистрированных на фондовых рынках, и, во-вторых, любыми профессиональными участниками фондового рынка. Анализ состоит в определении активности в отношении собственных ценных бумаг и активности ценных бумаг сторонних организаций. В первом случае компания отслеживает движение цен собственных акций, во втором случае речь идет об управлении инвестиционным портфелем. Для проведения такого анализа кроме данных бухгалтерского учета нужна дополнительная информация о положении компании на рынке ценных бумаг. Основными показателями, используемыми в анализе, являются количество выпущенных акций, рыночная цена обыкновенной акции, размеры выплачиваемых по акциям дивидендов и др.

Чистая прибыль в акционерных обществах направляется на выплаты по привилегированным акциям, обыкновенным акциям, на расширение производственно-финансовой деятельности (реинвестирование). Размер выплат по обыкновенным акциям и на реинвестирование прибыли зависит от успешной текущей работы компании и стратегии ее развития. Выплата дивидендов по привилегированным акциям производится по фиксированным ставкам. В условиях финансового кризиса предпочтительно вложение большей части прибыли в развитие компании с учетом предположения о том, что в будущем доходы по акциям существенно возрастут. Согласно избранной учетной политике прибыль может накапливаться по годам и отражаться в балансе по статье «Нераспределенная прибыль» прошлых лет (отчетного года) либо распределяться по фондам.

Рыночная активность обусловлена тем, какую оптимальную стратегию в использовании прибыли примет руководство компании.

Основными показателями этого блока анализа являются доход на акцию, ценность акции, дивидендная доходность акции, коэффициент котировки акции.

Доход на акцию — это отношение чистой прибыли, уменьшенной на величину дивидендов по привилегированным акциям, к общему числу обыкновенных акций.

Этот показатель рассчитан на значительное число владельцев обыкновенных акций и в значительной степени влияет на рыночную цену акций. Рост данного показателя ведет к повышению инвестиционной привлекательности. Недостаток этого показателя — пространственная несопоставимость неодинаковой рыночной стоимости акций различных компаний.

Ценность акции определяется отношением рыночной цены акции к доходу на акцию. Этот показатель служит индикатором спроса на акции данной компании. Относительно высокий рост этого показателя в динамике означает, что инвесторы ожидают от этой фирмы более быстрого роста прибыли. Данный показатель можно использовать в межхозяйственных (пространственных) сопоставлениях.

Дивидендная доходность акции характеризуется соотношением дивиденда, выплачиваемого по акции, и ее рыночной цены. Дивидендная доходность означает процент возврата на капитал, вложенный в акции компании, — это прямой эффект; помимо него, возможен и капитализированный доход, связанный с изменением цены на акции данной компании.

Дивидендный выход рассчитывается путем деления дивиденда, выплачиваемого по акции, на прибыль на акцию. По существу, это доля чистой прибыли, выплаченная акционерам в виде дивидендов. Сумма значений показателя дивидендного выхода и коэффициента реинвестирования прибыли равна единице.

Коэффициент котировки акции представляет собой отношение цены акции к ее учетной цене, которая характеризует долю собственного капитала, приходящегося на одну акцию. Учетная (книжная) цена складывается из номинальной стоимости, проставленной на акции, доли эмиссионной прибыли (накопленной разницы между рыночной ценой проданных акций и их номинальной стоимостью) и доли накопленной и вложенной в развитие компании прибыли. Потенциальные инвесторы при значении коэффициента котировки больше единицы готовы дать за нее сумму, превышающую бухгалтерскую оценку реального капитала, приходящегося на эту акцию на данный момент.

Анализ рыночной и инвестиционной активности не сводится только к расчету перечисленных коэффициентов. В процессе анализа могут использоваться жестко детерминированные факторные модели, позволяющие дать характеристику факторам, оказавшим влияние на изменение того или иного показателя.

Дальнейший анализ требует решения проблемы информационного обеспечения для проведения пространственных межхозяйственных показателей. Чтобы судить о финансовом состоянии потенциального контрагента, необходимы доступ к аналитическим данным экономических субъектов, нормативные значения основных аналитических показателей и коэффициентов, дифференцированных по ряду отраслевых и других факторов.

При использовании аналитических коэффициентов для принятия решений необходимо учитывать некоторые их особенности:

- 1) все вычисления показателей основаны на учетных данных, а не на рыночных оценках активов коммерческой организации;
- 2) на значение коэффициентов могут оказывать большое влияние применяемые оценки основных средств и производственных запасов;
- 3) коэффициенты дают усредненную характеристику уже законченных хозяйственных операций, т.е. большинство коэффициентов историчны. Необходимы методики их прогнозного анализа на перспективу.

Активизировать развитие деловых контактов, стимулировать вложение капитала в наиболее выгодные виды деятельности, предостеречь от возможных банкротств может издание информационных сборников с обзором аналитических коэффициентов по отраслям, подотраслям и отдельным коммерческим организациям.

2.9. КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ УДОВЛЕТВОРИТЕЛЬНОСТИ СТРУКТУРЫ БАЛАНСА

Постановлением Правительства Российской Федерации от 20.05.1994 г. № 498 «О некоторых мерах по реализации законодательства о несостоятельности (банкротстве) предприятий» утверждена система критериев для определения неудовлетворительной структуры баланса предприятий.

Система критериев базируется на следующих показателях:

- коэффициент текущей ликвидности;
- коэффициент обеспеченности собственными средствами;
- коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности.

Коэффициент текущей ликвидности характеризует общую обеспеченность предприятия оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств предприятия.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами характеризует наличие собственных оборотных средств у предприятия, необходимых для его финансовой устойчивости.

Коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности характеризует наличие реальной возможности у предприятия восстановить либо утратить свою платежеспособность в течение определенного периода.

Данным постановлением установлены также нормативные значения названных показателей, несоблюдение которых служит основанием для признания структуры баланса неудовлетворительной, а предприятия — неплатежеспособным.

Оценка структуры баланса проводится по следующим критериям: коэффициент текущей ликвидности должен иметь значение не менее 2; коэффициент обеспеченности собственными средствами — значение не менее 0,1; коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности — значение не менее 1.

Коэффициент текущей ликвидности определяется в документе как отношение фактической стоимости всех оборотных средств предприятия к наиболее срочным его обязательствам в виде краткосрочных кредитов банков, краткосрочных займов и различных кредиторских задолженностей, т.е. к величине краткосрочных пассивов предприятия.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами определяется как отношение разности между объемами источников собственных средств и фактической стоимостью основных средств и прочих внеоборотных активов к фактической стоимости находящихся у предприятия оборотных средств в виде производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции, дебиторских задолженностей и прочих оборотных активов.

Коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности определяется как отношение рассчитанного для предприятия по данным баланса коэффициента текущей ликвидности на конец отчетного периода и изменения его значения между окончанием и началом отчетного периода в пересчете на установленный период восстановления (утраты) платежеспособности. Коэффициент рассчитывается исходя из периода восстановления платежеспособности, установленного равным 6 мес., а утраты платежеспособности — равного 3 мес. и нормативного значения коэффициента ликвидности, равного 2.

Основанием для признания структуры баланса неудовлетворительной, а предприятия — неплатежеспособным является выполнение одного из следующих условий:

- коэффициент текущей ликвидности на конец периода принимает значение менее 2;
- коэффициент обеспеченности собственными средствами на конец периода имеет значение менее 0,1.

Коэффициент восстановления платежеспособности рассчитывается, когда один из названных коэффициентов имеет значение ниже нормативного, а коэффициент утраты платежеспособности рассчи-

тывается в случае, если оба коэффициента принимают значение ниже критериального.

Коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности также рассчитывается по данным баланса на начало и конец отчетного периода. В расчет значения коэффициента закладывается сохранение сложившейся в отчетном периоде динамики показателя текущей ликвидности на период, который отводится для восстановления (утраты) платежеспособности. Если значение рассчитанного коэффициента восстановления платежеспособности больше единицы, предприятие имеет реальную возможность восстановить ее в период, равный 6 мес. Коэффициент утраты платежеспособности, рассчитанный на период, равный 3 мес., принимающий значение больше единицы, свидетельствует о наличии реальной возможности у предприятия не утратить платежеспособность.

2.10. ОЦЕНКА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ С ЦЕЛЬЮ УСТАНОВЛЕНИЯ ВОЗМОЖНОГО БАНКРОТСТВА

Оценка финансово-экономического состояния предприятия проводится с точки зрения:

- функционирования предприятия как хозяйствующего субъекта;
- его ликвидации (возможного банкротства, возбуждения процедуры банкротства).

Такой подход к расчету финансовых показателей и оценке по их значениям финансово-экономического состояния предприятия позволяет выявлять угрозу банкротства и своевременно проводить систему мер по финансовому оздоровлению предприятия.

Прогнозирование вероятности банкротства предприятия основано на оценке финансового состояния предприятия с использованием различных подходов — политики антикризисного финансового управления, официальной методики оценки удовлетворительности структуры баланса, диагностики угрозы банкротства по модели Альмана.

Политика антикризисного финансового управления подразумевает диагностику банкротства с помощью проведения финансового анализа с целью выявления угрозы банкротства и разработку мер, обеспечивающих выход предприятия из кризисного состояния. Оценку финансового состояния проводят на основе совокупности показателей, по которым судят о возможной угрозе банкротства. Такими показателями являются платежеспособность, финансовая устойчивость, деловая активность и рентабельность. Для оценки жизнеспособности предприятия в перспективе и его способности уйти от проблемы банкротства за счет внутренних резервов проводятся ана-

лиз с использованием факторных моделей, в частности модели Дюпона, а также оценка влияния внешней среды.

С помощью показателей *платежеспособности* оценивают перспективы удовлетворения требований кредиторов по денежным обязательствам и исполнения обязательств по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды в соответствии с предусмотренными законодательством о банкротстве сроками нарушения финансовых обязательств.

С помощью показателей *финансовой устойчивости* оценивают устойчивость финансового положения предприятия, которое имеет место, если его финансовые ресурсы покрываются собственными средствами не менее чем на 50% и предприятие эффективно и целенаправленно использует их, соблюдает финансовую, кредитную и расчетную дисциплину, т.е. является платежеспособным. Тенденция к снижению коэффициента автономии характеризует нарастающую угрозу банкротства.

Расчет показателей *рентабельности и деловой активности, коэффициента оборачиваемости активов и капитала* позволяет оценить, в какой степени и с какой скоростью предприятие способно получить необходимую ему прибыль, т.е. формировать чистый денежный поток в необходимые сроки.

Чистый денежный поток прогнозируют, оценив производственные показатели предприятия и некоторые факторы внешней среды, влияющие, например, на объем продаж и ценовую политику. Величина чистого денежного потока определяется как сумма прогнозируемой чистой прибыли и амортизационных отчислений. Существуют общепризнанные формулы, подтверждающие перечисленную оценку финансового состояния предприятия и основанные на сопоставлении запасов с финансовыми источниками их формирования. Величина финансовых источников определяется как сумма собственных оборотных средств предприятия, краткосрочных кредитов банка, кредиторской задолженности товарного характера. По данным баланса определяется величина финансовых источников и дается оценка прочности финансового положения предприятия (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Общая оценка прочности финансового положения предприятия

Показатели баланса	Степень прочности
Финансовые источники больше запасов	Запас прочности имеется
Финансовые источники равны величине запасов	Прочность отсутствует
Финансовые источники меньше запасов	Состояние предприятия неудовлетворительное

При оценке финансового состояния используют следующие характеристики: абсолютная устойчивость предприятия; нормальная устойчивость предприятия; минимальная финансовая неустойчивость; предкризисное состояние предприятия (легкий кризис, глубокий кризис, катастрофа) (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Оценка финансового состояния предприятия

Показатели	Значение показателей
Абсолютная устойчивость	Запасы меньше суммы собственных оборотных средств и краткосрочных кредитов
Нормальная устойчивость	Запасы равны сумме собственных оборотных средств и краткосрочных кредитов
Минимальная финансовая неустойчивость	Запасы равны сумме собственных оборотных средств, краткосрочных кредитов и источников, ослабляющих финансовую напряженность
Предкризисное состояние	а. Запасы больше суммы собственных оборотных средств и кредитов; б. Запасы больше суммы собственных оборотных средств, кредитов и источников, ослабляющих финансовую напряженность

В зависимости от масштабов кризисного состояния предприятия разрабатываются пути возможного выхода из кризиса. При легком кризисе, как правило, проводят меры по нормализации текущей деятельности предприятия; при глубоком кризисе включают механизм полного использования внутренних резервов финансовой стабилизации; при катастрофическом положении прибегают к санации либо к реорганизации или ликвидации предприятия. С целью выбора варианта реорганизации или ликвидации предприятия оценивают ликвидационную стоимость и экономическую стоимость предприятия.

Основу *методики оценки удовлетворительности структуры баланса* предприятия составляют коэффициенты текущей ликвидности (платежеспособности), обеспеченности собственными средствами и коэффициенты восстановления (утраты) платежеспособности.

Основу зарубежной практики диагностики угрозы банкротства составляет *модель Альтмана*, или Z-счет Альтмана. Данная модель определяет интегральный показатель угрозы банкротства. В основе расчета лежит пятифакторная модель, представляющая собой комплексный коэффициентный анализ. Альтман определил коэффициенты значимости отдельных факторов в интегральной оценке вероятности банкротства:

$$Z = 0,012 X_1 + 0,014 X_2 + 0,033 X_3 + 0,006 X_4 + 0,999 X_5,$$

где Z — интегральный показатель уровня угрозы банкротства; X_1 — отношение собственных оборотных активов (чистого оборотного капитала) к сумме активов; X_2 — рентабельность активов (нераспределенная прибыль к сумме активов); X_3 — отношение прибыли к сумме активов (уровень доходности активов); X_4 — коэффициент соотношения собственного и заемного капитала или отношение рыночной стоимости акций к заемному капиталу; X_5 — оборачиваемость активов, или отношение выручки от реализации к сумме активов.

Первые четыре переменные обычно выражаются в процентах, а не в виде долей единицы. Например, если значение X_i равно 14,5%, то в расчетах используется величина 14,5, а не 0,145. Первый фактор будет определяться как произведение сомножителей 0,012 и 14,5 и составит величину, равную 0,174.

Если коэффициенты принимаются в виде долей, то формула будет иметь вид

$$Z = 1,2 X_1 + 1,4 X_2 + 3,3 X_3 + 0,6 X_4 + 1,0 X_5.$$

В этом случае значение первого фактора определяется следующим образом: $1,2 \times 0,145 = 0,174$.

Зона неведения находится в интервале от $Z = 1,81$ до $Z = 2,99$. Чем больше значение Z , тем меньше вероятность банкротства в течение двух лет.

2.11. КОМПЛЕКСНЫЙ АНАЛИЗ ПРИБЫЛИ

Сущность и принципы формирования прибыли

В области предпринимательства и бизнеса прибыль — важнейший оценочный показатель деятельности организации.

Создание и распределение прибыли определяются следующими двумя функциями: измеритель эффективности производства и средство стимулирования развития. Прибыль является основным источником накопления и расширения производства, источником стимулирования и источником средств бюджета.

Прибыль представляет собой прирост капитала собственников в соответствии с экономическим подходом к ее определению. Экономическую прибыль можно рассчитать на основе динамики рыночных оценок капитала для компаний, котирующих свои ценные бумаги на фондовых рынках.

Все перечисленные факторы влияют на прибыль не прямо, а через объем реализуемой продукции и себестоимость.

Прибыль — один из основных финансовых показателей, оценивающих хозяйственную деятельность организации. За счет прибыли осуществляется финансирование мероприятий, направленных на

научно-техническое и социально-экономическое развитие организаций, увеличение фонда оплаты труда их работников, формирование бюджетных ресурсов, внебюджетных и благотворительных фондов.

Прибыль представляет собой разницу между общей суммой доходов и затратами на производство и реализацию продукции с учетом доходов и расходов от различных хозяйственных операций.

Однако такое исчисление прибыли является чисто условным, поскольку не все изменения собственного капитала представляют собой элементы прибыли.

При бухгалтерском подходе к определению прибыли она представляет собой разницу между доходами коммерческой организации, понимаемыми как приращение совокупной стоимости оценки ее активов, сопровождающееся увеличением капитала собственников, и ее расходами, понимаемыми как снижение совокупной стоимости оценки активов, сопровождающееся уменьшением капитала собственников. Поскольку понятия доходов и расходов могут быть определены количественно, исчисленная таким образом прибыль является бухгалтерской. В ней четко идентифицируются все элементы прибыли, виды доходов и расходов, ведется их обособленный учет.

Комплексный анализ прибыли на российских предприятиях характеризуется определенной последовательностью. Прежде всего анализируется валовая прибыль по ее составным элементам, главным из которых является прибыль от реализации продукции. Затем анализируются укрупненные факторы изменения прибыли от выпуска и реализации продукции. Анализируется влияние на величину прибыли изменения объема и структуры реализации, изменения уровня цен на реализуемую продукцию, приобретенное сырье, материалы, топливо, энергию и др.

В бухгалтерском учете и отчетности определяются валовой доход и балансовая прибыль. На величину прибыли и ее динамику воздействуют факторы, как зависящие, так и не зависящие от усилий предприятия. Вне сферы воздействия предприятия находятся конъюнктура рынка, уровень цен на потребляемые материально-сырьевые и топливно-энергетические ресурсы, нормы амортизационных отчислений. От предприятия в известной степени зависят такие факторы, как уровень цен на реализуемую продукцию и заработная плата, конкурентоспособность продукции, производительность труда, эффективность производственного и финансового планирования.

Анализ состава и динамики прибыли

Анализ прибыли начинается с изучения состава и динамики прибыли от обычной деятельности, ее структуры и выполнения плана за отчетный год. В расчетах необходимо учитывать инфляционные фак-

торы, вызвавшие изменение суммы прибыли. Для этого выручка корректируется на средневзвешенный рост цен на продукцию предприятия в среднем по отрасли, а себестоимость продукции уменьшается на их прирост в результате повышения цен на потребленные ресурсы. Анализ проводится на основе следующих показателей: выручка от продаж; сальдо от операционных доходов и расходов; сальдо прочих доходов и расходов; прибыль от обычных видов деятельности. В отношении перечисленных показателей данные приводятся за отчетный и базисный годы, определяются их удельный вес, отклонения за год и темп изменения.

Анализ финансовых результатов от обычных видов деятельности, операционных и прочих результатов

Прибыль от обычных видов деятельности определяется следующими факторами: объем продаж; структура товарной продукции; цены реализации; себестоимость продукции. В свою очередь, объем продаж складывается алгебраически из показателей изменения переходящих остатков готовой продукции, выпуска товарной продукции и неоплаченной отгруженной продукции. Цены реализации зависят от качества товарной продукции, изменения цен на рынках сбыта продукции, уровня инфляции.

Операционные финансовые результаты анализируются в целом и по их составу:

- прибыль от аренды основных средств;
- прибыль от участия в уставных капиталах других организаций;
- прибыль от продажи основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей;
- прибыль от совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- проценты по выданным займам и за использование банком денежных средств на счете организации.

Прочие финансовые результаты анализируются по направлениям их образования:

- активы, полученные безвозмездно;
- разница между полученными и уплаченными штрафами и по хозяйственным договорам;
- поступления в возмещение убытков, причиненных предприятию;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов (кроме внеоборотных);
- другая прибыль от прочих операций.

2.12. ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ПРИБЫЛИ

Прибыль от продаж продукции в целом по предприятию зависит от четырех факторов: объема продаж продукции (V), ее структуры (Y), себестоимости ($З_i$) и уровня среднереализационных цен ($Ц_i$). Эти факторы оказывают различное влияние на сумму прибыли от реализации продукции.

Увеличение объема рентабельной продукции приводит к увеличению прибыли. При реализации убыточной продукции происходит уменьшение прибыли.

Изменение структуры продукции может оказать как положительное, так и отрицательное влияние на сумму прибыли. При увеличении доли более рентабельных видов продукции в общем объеме ее реализации прибыль возрастает; при росте удельного веса низкорентабельной или убыточной продукции общая сумма прибыли уменьшается.

Прибыль и себестоимость продукции находятся в обратно пропорциональной зависимости: при повышении уровня затрат прибыль снижается, а при повышении уровня продажных цен — возрастает.

Расчет влияния этих факторов на сумму прибыли производится методом цепных подстановок путем последовательной замены плановой величины каждого фактора его фактической величиной.

Таблица 2.3

Расчет влияния факторов на изменение суммы прибыли

Показатель прибыли	Условия расчета			
	<i>Объем реализации</i>	<i>Структура товарной про- дукции</i>	<i>Цена</i>	<i>Себестоимость</i>
План.	План.	План.	План.	План.
Усл. 1	Факт.	План.	План.	План.
Усл. 2	Факт.	Факт.	План.	План.
Усл. 3	Факт.	Факт.	Факт.	План.
Факт.	Факт.	Факт.	Факт.	Факт.

Последовательно заменяя плановый (базисный) уровень каждого факторного показателя на фактический и сравнивая результат расчета до и после замены каждого фактора, можно определить изменение уровня рентабельности за счет объема реализованной продукции (V), ее структуры (Y_i) и цены ($Ц_i$).

При всех факторах, предусмотренных в плане, получается плановая прибыль. Чтобы найти величину влияния на сумму прибыли изменения объема реализации, найдем условную сумму прибыли ($\Pi_{\text{усл.1}}$), которую предприятие получило бы при фактическом объеме и плановой величине всех других факторов.

Изменение суммы прибыли за счет изменения объема реализации продукции равно

$$\Delta \Pi_V = \Pi_{\text{усл.1}} - \Pi_{\text{пл.}}$$

Далее определяем сумму прибыли при фактическом объеме и фактической структуре реализованной продукции, но при плановой себестоимости и плановых ценах ($\Pi_{\text{усл.2}}$).

Влияние структуры товарной продукции:

$$\Delta \Pi_Y = \Pi_{\text{усл.2}} - \Pi_{\text{усл.1}}$$

Аналогично рассчитываем влияние следующих двух факторов. Влияние средних цен реализации:

$$\Delta \Pi_Y = \Pi_{\text{усл.3}} - \Pi_{\text{усл.2}}$$

Влияние себестоимости реализованной продукции:

$$\Delta \Pi_3 = \Pi_{\text{ф}} - \Pi_{\text{усл.3}}$$

Сумма отклонений за счет всех четырех факторов составит общее отклонение фактической суммы полученной прибыли от запланированной.

Далее анализируются выполнение плана и динамика прибыли от реализации отдельных видов продукции, величина которой зависит от трех факторов: объем продаж продукции (V), себестоимость продукции ($З_{\text{ед.}i}$) и среднереализационные цены (Π_i). Факторная модель анализа прибыли от реализации отдельных видов продукции имеет следующий вид:

$$\Pi = V_i (\Pi_i - З_{\text{ед.}i}).$$

2.13. АНАЛИЗ НАПРАВЛЕНИЙ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ

Процесс распределения прибыли включает, во-первых, распределение прибыли между государством и коммерческой организацией, а во-вторых, распределение остающейся в распоряжении организации части прибыли между собственниками и трудовым коллективом.

Распределение прибыли происходит по четырем направлениям:

- 1) отчисление прибыли в бюджет;
- 2) обязательные отчисления в соответствии с законодательством в резервный и другие аналогичные по назначению фонды;
- 3) распределение оставшейся прибыли после перечисления платежей в бюджет и резервный фонд;

4) направление прибыли в качестве финансового обеспечения роста объемов хозяйственной деятельности.

В распределении прибыли необходимо сочетать два подхода: использование прибыли с точки зрения государства и использование прибыли с точки зрения коммерческих организаций. В бухгалтерской отчетности находят отражение только показатели распределения прибыли, связанные с интересами государства; показатели, отражающие интересы собственников, формируются в бухгалтерском учете.

Вопросы формирования и распределения прибыли являются важнейшими составляющими в оценке финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, а бухгалтерский учет формирования финансовых результатов и распределения прибыли должен занимать одно из ведущих мест в методологии всего бухгалтерского учета и его нормативного регулирования.

В процессе распределения корректируется валовой доход и определяется балансовая прибыль.

Валовой доход увеличивается на сумму превышения расходов на оплату труда работников основной деятельности, учитываемых в себестоимости продукции по сравнению с ее нормируемой величиной.

Валовой доход уменьшается на сумму платежей за пользование природными ресурсами; дивидендов и процентов, полученных по акциям, облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию; доходов от сдачи в аренду, от долевого участия в деятельности других предприятий, от работы игровых автоматов. Эти виды прибыли являются объектом самостоятельного обложения налогом, поэтому во избежание двойного обложения исключаются из состава валового дохода.

Оставшаяся после этих корректировок балансовая прибыль является объектом налогообложения. С этой прибыли уплачиваются в бюджет налог на прибыль, налог на землю, рентные платежи, налог с владельцев транспортных средств, налог на недвижимость.

После уплаты данных налогов в распоряжении предприятия остается прибыль, однако не чистая его прибыль: в соответствии с действующими нормативными документами за счет прибыли предприятия должны уплачивать штрафы в случаях:

- нарушения хозяйственных договоров;
- несвоевременной подачи в налоговую администрацию необходимых расчетов;
- укрытия прибыли от налогообложения;
- несоблюдения установленных лимитов использования воды без составления договора;
- просроченных банковских кредитов;
- других нарушений.

После перечисленных вычетов получается чистая прибыль, которая подлежит распределению на предприятии. Распределение чистой прибыли отражает процесс формирования фондов и резервов предприятия для финансирования потребностей производства и развития социальной сферы.

Государство не устанавливает нормативов распределения прибыли, но посредством порядка предоставления налоговых льгот стимулирует направление прибыли на капитальные вложения, финансирование природоохранных мероприятий и др. Законодательно ограничивается размер резервного фонда предприятий и регулируется порядок формирования резерва по сомнительным долгам.

Порядок распределения и использования прибыли на предприятии фиксируется в его уставе. В соответствии с уставом предприятия составляют сметы расходов, финансируемых из прибыли, либо образуют фонды специального назначения (фонд развития производства, фонд социального развития, фонд потребления).

Одна из важнейших проблем распределения прибыли — обеспечение оптимального соотношения доли прибыли, аккумулируемой в доходах бюджета и остающейся в распоряжении предприятия. Экономически обоснованная система распределения прибыли в первую очередь должна гарантировать выполнение финансовых обязательств перед государством и максимально обеспечить производственные и социальные нужды предприятий.

2.14. АНАЛИЗ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Анализ рентабельности производственной деятельности и продаж

Показатели рентабельности более полно, чем прибыль, характеризуют финансовые результаты деятельности. Они используются для оценки деятельности и как инструмент инвестиционной политики и ценообразования. В этих целях рассчитываются разные показатели рентабельности:

- 1) характеризующие рентабельность продаж;
- 2) характеризующие доходность капитала;
- 3) характеризующие рентабельность затрат.

Основой расчета этих показателей могут быть балансовая прибыль, прибыль от реализации продукции, чистая прибыль.

Рентабельность продаж рассчитывается как отношение прибыли от реализации продукции или чистой прибыли на сумму полученной выручки:

$$P_{\Pi} = \frac{\text{Прибыль от реализации}}{\text{Полученная выручка}}.$$

Этот показатель свидетельствует о том, сколько прибыли получено с 1 руб. проданной продукции, и рассчитывается в целом по предприятию и по отдельным видам продукции.

Анализ рентабельности капитала

Рентабельность капитала исчисляется отношением балансовой (чистой) прибыли к среднегодовой стоимости всего инвестированного капитала:

$$P_K = \frac{\text{Балансовая (чистая) прибыль}}{\text{Среднегодовая стоимость капитала}}.$$

Рентабельность производственной деятельности (окупаемость издержек) рассчитывается как соотношение балансовой (чистой) прибыли к сумме затрат по реализованной или произведенной продукции:

$$P_3 = \frac{\text{Балансовая (чистая) прибыль}}{\text{Затраты}}.$$

Этот показатель свидетельствует о том, сколько предприятие имеет прибыли с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию продукции.

В процессе анализа изучаются динамика этих показателей, выполнение плана по их уровню и сравнение с предприятиями-конкурентами.

Показатель рентабельности производственной деятельности (окупаемости затрат) определяется влиянием трех основных факторов: изменение структуры реализованной продукции, ее себестоимости и средних цен реализации. Расчет влияния этих факторов на изменение уровня рентабельности по предприятию выполняется с помощью метода цепных подстановок.

Таким же образом производится факторный анализ рентабельности продаж. Уровень рентабельности продаж зависит от среднего уровня цен и себестоимости изделий.

Факторный анализ рентабельности авансированного капитала осуществляется аналогично изложенному. При этом принимается во внимание, что сумма балансовой прибыли зависит от объема реализованной продукции (V), ее структуры (Y_i), себестоимости ($Z_{ед}$), среднего уровня цен (C_i) и финансовых результатов от прочих видов деятельности (ПФР).

Среднегодовая сумма основного и оборотного капитала (ΣK) зависит от объема продаж и скорости оборота капитала (коэффициента оборачиваемости ($K_{об}$), который определяется соотношением

суммы оборота к среднегодовой сумме основного и оборотного капитала).

Взаимосвязь всех перечисленных факторов с уровнем рентабельности капитала можно выразить детерминированной факторной моделью:

$$R = \frac{\Pi_{\text{б}} = f(V_{\text{общ}}, Y_i, Ц_i, Z_{\text{ед}}, \text{ПФР})}{\sum K = f(V_{\text{общ}}, Y_i, K_{\text{об}})}.$$

Посредством этой модели можно найти резервы увеличения суммы прибыли, к которым прежде всего следует отнести увеличение объема реализованной продукции, снижение ее себестоимости, повышение качества товарной продукции, реализацию ее на более выгодных рынках сбыта и в оптимальные сроки.

Контрольные вопросы

1. Какова сущность управленческого и финансового анализа на отечественных предприятиях?
2. Формы отчетности, используемые для проведения анализа деятельности коммерческой организации.
3. Процедуры, используемые в экспресс-анализе для получения оперативной оценки финансового состояния предприятия.
4. Раскройте понятие финансовой деятельности и назовите показатели, ее характеризующие.
5. В чем состоит количественное измерение финансовой устойчивости?
6. В чем заключается анализ оценки ликвидности, платежеспособности и деловой активности коммерческой организации?
7. Какие показатели характеризуют рыночную активность предприятия?
8. Какова методика анализа безубыточности производства?
9. Методика факторного анализа прибыли и рентабельности.

Раздел II

ЗАРУБЕЖНЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ

Глава 3. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФРАНЦИИ

3.1 УНИФИКАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАЗНЫХ СТРАН. УЧАСТИЕ ФРАНЦИИ И РОССИИ В МЕЖДУНАРОДНОЙ ИНТЕГРАЦИИ УЧЕТА

В России активно идет процесс становления и укрепления новой экономической системы, основу которой составляют рыночные отношения. Дальнейшее развитие производства в этих условиях требует внесения качественных изменений в методы управления предприятием, внедрения прогрессивных методов учета, контроля и анализа понесенных затрат.

В условиях включения отечественных промышленных предприятий в международный бизнес и расширения круга объектов учета возникает проблема изменения существующих и внедрения принципиально новых методик учета, а также правильного чтения и понимания зарубежной финансовой отчетности, принципы составления которой отличаются от правил, принятых отечественным бухгалтерским законодательством.

Большинство стран, как и Россия, реформируют национальную систему бухгалтерского учета, используя МСФО.

Интернационализация хозяйственной жизни, глобализация рынков капитала, развитие транснациональных корпораций обуславливают необходимость сближения разных систем бухгалтерского учета. Различия национальных учетных систем, связанные с особенностями экономического развития разных стран, спецификой их законодательства и другими факторами, создают препятствия для международной интеграции. Основное требование пользователей учетной информации в современном мире — предоставление хозяйственными субъектами прозрачной, достоверной и сопостави-

мой бухгалтерской (финансовой) отчетности — может быть удовлетворено только в случае создания и использования единого набора высококачественных стандартов, признаваемых во всем мире. В решении проблемы *унификации* учетных систем разных стран прослеживаются два основных направления: стандартизация и гармонизация (с 2000 г. — конвергенция).

Стандартизация предполагает разработку стандартов учетных процедур, применяемых в любой стране. Ведущая роль в этом процессе принадлежит Совету по МСФО¹, который в 2001 г. в результате реорганизации Комитета по международным учетным стандартам² принял полномочия по разработке стандартов.

Начало нового тысячелетия стало переломным этапом в деятельности Комитета по международным стандартам.

Во-первых, к 2000 г. был выполнен план по созданию единого набора МСФО. Во-вторых, в июне 2000 г. Европейская комиссия проинформировала Совет министров ЕС и Европейский парламент о подготовке постановления о применении МСФО европейскими компаниями, акции которых котируются на фондовых биржах в Европе, с 1 января 2005 г. при составлении консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности. В-третьих, важным следствием отмеченных событий стала реорганизация Комитета по международным учетным стандартам. В результате в 2001 г. была создана новая структура Комитета по международным стандартам, включающая в себя четыре блока³: Совет попечителей, Совет по международным стандартам финансовой отчетности, Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности, Консультативный совет по стандартам. Реорганизованный Комитет по международным стандартам⁴ осуществляет свою деятельность на основании Конституции, пересмотренной в июле 2002 г., согласно которой к целям новой организации относятся:

- разработка в общественных интересах единого комплекта высококачественных, понятных и применимых стандартов, которые требуют предоставления качественной, прозрачной и сопоставимой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, помогающей участникам рынка капитала и другим пользователям принимать экономические решения;
- продвижение международных стандартов и контроль их применения и интерпретации;

¹ *International Accounting Standards Board — IASB.*

² *International Accounting Standards Committee — IASC.*

³ *Trustees, IASB, International Financial Reporting Interpretations Committee -IFRIC, Standards Advisory Council — SAC.*

⁴ *International Accounting Standards Committee Foundation.*

- обеспечение сближения (конвергенции) учетных стандартов разных стран с международными стандартами путем активной работы с организациями, разрабатывающими национальные стандарты, с целью принятия эффективных решений вопросов в области учета и отчетности.

До 2000 г. Комитет по международным стандартам ставил задачу *гармонизации* национальных бухгалтерских стандартов. Под гармонизацией понимается длительный процесс, в результате которого национальные стандарты учета и отчетности приводятся в соответствие с МСФО. Процесс *конвергенции* предполагает выработку Комитетом по международным стандартам и национальными регулирующими органами совместных решений учетных задач, обеспечивающих наиболее эффективную и качественную подготовку и предоставление информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Франция и Россия, наряду с другими странами, являются активными участниками процесса конвергенции. При этом французская учетная система следует за европейской конвергенцией.

В Европе, в отличие от России, процесс гармонизации продолжается уже более 30 лет. Процесс перехода европейских стран от гармонизации к конвергенции можно разделить на несколько этапов. Начальный этап европейской гармонизации — это принятие двух основополагающих бухгалтерских директив: Четвертой директивы 78/660/ЕЭС от 25.06.1975 г. (определившей требования к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности европейских компаний) и Седьмой директивы 83/349/ЕЭС от 13.06.1983 г. (по вопросам консолидации бухгалтерской (финансовой) отчетности), которые были включены в законодательство стран — членов ЕС. В конце 1980-х — начале 1990-х гг. вступили в действие две дополнительные директивы: Директива 86/635/ЕЭС от 08.12.1986 г. о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и консолидированной отчетности банков и финансовых учреждений и Директива 91/674/ЕЭС от 19.12.1991 г. о годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и консолидированной отчетности страховых компаний.

Реорганизация Комитета по международным стандартам и провозглашение задачи конвергенции национальных учетных систем с МСФО выдвинули в число приоритетных вопросов о создании в Европе механизма контроля, технической экспертизы и одобрения МФСО.

В связи с этим была создана двухуровневая система: на политическом уровне процесс внедрения МСФО консолидируется Комитетом по регулированию бухгалтерского учета¹, который сформиро-

¹ *Accounting Regulation Committee — ARC.*

ван из представителей правительственных организаций стран — членов ЕС; на уровне технической поддержки функционирует Европейская консультативная группа по финансовой отчетности¹, объединившая специалистов в области бухгалтерского учета и отчетности и осуществляющая свою деятельность при активной поддержке европейских национальных организаций, ответственных за разработку учетных стандартов. К компетенции Европейской консультативной группы относятся следующие вопросы:

- участие в работе Совета по МСФО с целью повышения эффективности его деятельности, в частности подготовка документации по проблемам применения стандартов странами — членами ЕС;
- внесение поправок в существующие европейские директивы, оказание помощи Европейской комиссии в оценке возможных несоответствий между бухгалтерскими директивами и МСФО, подготовка рекомендаций по улучшению директив;
- оценка стандартов Советом по МСФО, а также их интерпретаций, принятие решения об использовании или отклонении от определенных МСФО или интерпретаций странами — членами ЕС;
- участие в определении круга проблем, которые недостаточно раскрыты в интерпретациях к МСФО.

В ходе процесса сближения с МСФО Европейская комиссия начала внесение поправок в действующие бухгалтерские директивы. Приняты документы, которые внесли поправки в директивы 78/660/ЕЭС, 83/349/ЕЭС, 86/635/ЕЭС и 91/674/ЕЭС. Прежде всего это Директива 2001/65/ЕС Европейского парламента и Совета министров ЕС от 27.09.2001 г. о правилах оценки элементов отчетности, в которой, следуя общемировой тенденции, было провозглашено применение модели оценки по справедливой стоимости (для производных финансовых инструментов), а также Директива 2003/51/ЕС Европейского парламента и Совета министров ЕС от 18.06.2003 г., в которой были расширены требования к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценке статей отчетности и раскрытию информации, а также уточнены отдельные учетные понятия. Европейской комиссией также поставлены задачи постепенного устранения принципиальных различий между предписаниями директив ЕС и МСФО; обеспечения возможностей применения альтернативных подходов, изложенных в международных стандартах, европейскими компаниями, продолжающими использовать бухгалтерские директивы ЕС в качестве основы нормативного регулирования; улучшения структуры бухгалтерских директив с целью формирования концеп-

¹ *European Financial Reporting Advisory Group — EFRAG.*

туальных основ составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, не противоречащих современной учетной практике, способных адаптироваться к изменениям МСФО.

Франция, являясь полноправным членом ЕС и партнером Комитета по международным стандартам, принимает активное участие в процессе конвергенции учета. В настоящее время во Франции реализуется рабочая программа, которая включает около 50 исследовательских тем, призванных сблизить национальный бухгалтерский учет с международными требованиями в связи с растущей потребностью в единой мировой системе финансовой отчетности в условиях глобализации рынков капитала. Однако специалисты по бухгалтерскому учету указывают на существование определенных препятствий на пути сближения французской учетной системы с МСФО.

Во-первых, из-за отсутствия во Франции официального плана конвергенции для компаний, акции которых не котируются на фондовых биржах, существует опасность возникновения системы с двумя стандартами, в которой компании с котирующимися на фондовых биржах акциями примут МСФО, а другие будут составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность на основе национальных стандартов. В настоящее время Франция, как и другие страны — члены ЕС, руководствуется постановлением № 1660/2002 от 19.07.2002 г. о применении МСФО при составлении консолидированной отчетности европейскими компаниями, акции которых котируются на фондовых биржах. Применение данного предписания во Франции имеет свои особенности (табл. 3.1).

Во-вторых, для французской системы бухгалтерского учета и индивидуальной отчетности характерна налоговая ориентация (расчет налогооблагаемой прибыли на основе данных бухгалтерского учета строго регламентирован), которая также служит препятствием на пути к сближению с МСФО. Как известно, бухгалтерская (финансовая) отчетность, подготовленная в соответствии с международными нормами, прежде всего должна служить интересам рынков капитала, которые могут существенно отличаться от интересов налоговых органов.

В-третьих, препятствием на пути конвергенции является сложный характер отдельных международных стандартов, в частности стандартов по финансовым инструментам и других, основу которых составляет учет по справедливой стоимости, тогда как для французского бухгалтерского учета характерно использование в большинстве случаев оценки по первоначальной стоимости.

Отмеченные препятствия на пути сближения с МСФО порождают серьезные дискуссии среди французских специалистов по поводу своевременности и обоснованности перехода на международные

стандарты; его последствий для национальной экономики и т.п. В целом Франция достаточно консервативная страна в отношении процесса реформирования национальной учетной системы, что исключает возможность единовременной конвергенции, предполагая поэтапный процесс постепенного преобразований национальной учетной системы в направлении сближения с международными стандартами.

Таблица 3.1

Применение постановления ЕС № 1660/2002 во Франции

Основные положения постановления	Позиция Франции
Статус применения международных стандартов финансовой отчетности	Положение рассматривается
Статья 5 (а) постановления Компании, акции которых котируются на фордовых биржах <i>Разрешено или обязательно</i> применение международных стандартов при составлении <i>годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности</i> котирующимися компаниями	Для реализации данного положения необходимо урегулирование налоговых и законодательных вопросов
Статья 5 (b) постановления Прочие компании <i>Разрешено или требуется</i> применение международных стандартов при составлении <i>консолидированной отчетности</i> прочими компаниями	Разрешено, но не требуется применение данного положения для консолидируемых компаний
<i>Разрешено или требуется</i> составление <i>годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности</i> прочих компаний по международным стандартам	Нет
Статья 9 постановления Используется возможность отложить применение международных стандартов для компаний, являющихся эмитентами долговых ценных бумаг, а также компаний, представляющих консолидированную бухгалтерскую (финансовую) отчетность не на рынках капитала ЕС	Предполагается, что для компаний — эмитентов долговых ценных бумаг такая возможность будет предоставлена
Разрешено применение международных стандартов до 1 января 2005 г.	Нет

В Российской Федерации также взят курс на переход системы бухгалтерского учета на МСФО. Особенности этого процесса по сравнению с европейской гармонизацией (конвергенцией) обусловлены экономическими изменениями, происходившими в последние десятилетия в процессе перехода от плановой системы хозяйствования к рыночной экономике: изменение экономической среды функционирования хозяйствующих субъектов, расширение взаимоотно-

шений с субъектами мирового рынка, изменение правовой базы деятельности хозяйствующего субъекта. После принятия постановления Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283 «Программы реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» утверждено уже 20 положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) по разным разделам учета, новый План счетов бухгалтерского учета и различные методические указания.

Объективные причины трудностей, возникающих на пути реформирования национальной системы бухгалтерского учета: недостаточный уровень развития корпоративных отношений и управления собственностью (слияние собственников и управляющих компаний в одном лице); невостребованность публичной бухгалтерской отчетности; существенное влияние советской школы бухгалтерского учета (сохранение единства бухгалтерского учета, ориентация на практически единственную оценку по себестоимости); недостаток научных исследований в области учета. К субъективным причинам относятся недостаточная квалификация бухгалтерских кадров, устаревшие методики ведения бухгалтерского учета, отсутствие методологии разделения финансового и управленческого учета.

В целом, исключая отдельные специфические черты развития отечественной экономики и учетной системы, можно заметить, что в России и Франции возникают схожие проблемы в ходе адаптации национальных учетных систем к МСФО.

На наш взгляд, дальнейшее реформирование российской системы бухгалтерского учета происходит с учетом общеевропейского опыта. Этот вывод подтверждается прежде всего положениями Концепции развития бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004–2010), одобренной 01.06.2004 г. приказом Министерства финансов Российской Федерации. Необходимость разработки и принятия Концепции обусловлена следующими причинами: недостаточные темпы реформирования бухгалтерского учета и отчетности в течение 1992–2003 гг.; тенденции развития бухгалтерского учета в мире; административная реформа. Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике России. Для реализации поставленной цели в Концепции намечены основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004–2010): повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности; создание инфраструктуры применения МСФО;

изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности; усиление контроля качества бухгалтерской отчетности; существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

В странах континентальной Европы уже найдены пути решения некоторых из отмеченных задач. Прежде всего это касается проблемы формирования инфраструктуры МСФО. Европейским парламентом принято постановление о применении МСФО компаниями, котирующимися на фондовых рынках; разработана и действует процедура общеевропейского одобрения международных стандартов при активном участии объединения профессионалов в области бухгалтерского учета — Европейской консультативной группы по финансовой отчетности.

3.2. РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВО ФРАНЦИИ

Развитие рыночных отношений в России невозможно без изучения, теоретического осмысления и применения в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности мирового передового опыта. Учетная информация представляет собой важнейший элемент инфраструктуры рыночной экономики.

Система бухгалтерского учета и методика бухгалтерской (финансовой) отчетности развивается как совокупность национальных учетных систем. Уровень интеграции, получаемый в системе бухгалтерского учета в развитых странах, достаточно высокий и постоянно повышается. Учет и отчетность на национальном уровне развиваются в условиях международной глобализации, активизации хозяйственных связей. В этих условиях необходимы методы получения учетных данных, обладающих высокой прогностической ценностью.

Применение бухгалтерского учета зависит от способов регулирования, которые использует государственная система. Известны четыре способа регулирования: регулирование через государственное планирование (в том числе налогообложение); регулирование путем воздействия на биржевую деятельность; регулирование посредством работы банков; регулирование путем банкротств. Ни одна страна не использует только один способ регулирования; всегда какой-то способ является доминирующим, предопределяя ту или иную систему бухгалтерского учета.

Правительство и банки жестко контролируют деятельность коммерческих структур, являясь их инвесторами.

Франция характеризуется значительным правительственным влиянием, хорошо разработанным и проверенным на практике общественным правовым механизмом (конституционное, административное, финансовое, бухгалтерское, социальное и другие виды права) и частным правом.

В регулировании бухгалтерского учета во Франции важную роль играет государство, что выражается в создании организаций, принимающих непосредственное участие в регламентации учета. Национальный бухгалтерский учет Франции построен таким образом, чтобы его применение было доступным как в масштабах всего народного хозяйства, так и в отдельных предприятиях различных отраслей промышленности национальной экономики. Основными документами, регламентирующими бухгалтерский учет во Франции, являются Коммерческий (торговый) кодекс, Трудовой кодекс, Общий налоговый кодекс, Общий план счетов (*Plan Comptable general — PCG*), Закон о бухгалтерском учете, Декрет о применении закона.

Во Франции роль государства проявляется в государственном планировании экономической деятельности и проведении достаточно жесткой налоговой политики. Такое положение объясняется всем ходом исторического процесса, стремлением французских властей поднять экономику страны после разрушительного воздействия Второй мировой войны. Этот способ регулирования имеет сильное воздействие на бухгалтерский учет как на институциональном уровне, так и на уровне учетной техники.

Сущность французской бухгалтерской системы обусловлена коммерческим и налоговым законодательством. За невыполнение некоторых законодательных требований не предусмотрены штрафные санкции, поскольку не разработан механизм обеспечения их соблюдения. Предприятия в ряде случаев могут просто игнорировать некоторые предписания.

Бухгалтерский учет во Франции жестко контролируется государством. Предприятия должны формировать информацию для национальной системы счетоводства, посредством кодов государство контролирует экономику. Такова многовековая традиция централизации управления и поддержки предпринимателей со стороны государства.

Формирование системы нормативного регулирования хозяйственной деятельности в той или иной стране определяется особенностями ее законодательства. В исследованиях по сравнительному правоведению противопоставляются две основные правовые системы — романо-германская и англосаксонская. Французская правовая система традиционно относится к романо-германской правовой системе, которая характерна для большинства стран континентальной Европы.

Так, для Франции характерна разветвленная система бухгалтерского законодательства, предполагающая, что принципы (правила) ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности определены в Торговом кодексе (включающем тексты основных бухгалтерских законов) и национальном Общем плане счетов. Современная французская система бухгалтерского законодательства формируется на двух основных уровнях:

- общеевропейском (европейское корпоративное право);
- национальном (законы, ордонансы, декреты, постановления, инструкции, прецедентное право, бухгалтерская доктрина).

Франция является членом ЕС, поэтому ее система нормативного регулирования бухгалтерского учета испытывает влияние общеевропейского корпоративного права — директив и постановлений Европейского парламента и Совета ЕС. Положения бухгалтерских директив подлежат обязательному включению в национальное законодательство стран — членов ЕС, в том числе и Франции, а постановления распространяются на все страны, входящие в состав ЕС, и не требуют дополнительной процедуры одобрения регулируемыми органами этих стран. Основные нормативные документы, прямо или косвенно регулирующие организацию учета и отчетности на общеевропейском уровне:

- Римский договор (*Traité du Rome*), подписанный 25.03.1957 г.;
- Постановление Европейского парламента № 1660/2002 от 19.07.2002 г. о применении МСФО (с поправками, внесенными постановлением 707/2004 от 06.04.2004 г.);
- Четвертая директива 78/660/ЕЭС от 25.06.1978 г., устанавливающая требования к составлению годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности определенных видов компаний (открытых и закрытых акционерных обществ, а также обществ с ограниченной ответственностью);
- Седьмая директива 83/349/ЕЭС от 13.06.1983 г. о консолидированной финансовой отчетности;
- Директива 86/635/ЕЭС от 08.12.1986 г. о годовой отчетности и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности банков и других кредитных организаций;
- Директива 91/674/ЕЭС от 19.12.1991 г. о годовой отчетности и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности страховых компаний;
- Директива 2001/65/ЕС Европейского парламента от 27.09.2001 г., вносящая поправки в директивы 78/660/ЕЭС, 83/349/ЕЭС, 86/635/ЕЭС с учетом правил оценки для годовой и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности определенных видов компаний, а также банков и других кредитных организаций;

- Директива 2003/51/ЕС Европейского парламента от 18.06.2003 г., вносящая поправки в директивы 78/660/ЕЭС, 83/349/ЕЭС, 86/635/ЕЭС, 91/674/ЕЭС по годовой и консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности определенных видов компаний, банков и других кредитных организаций и страховых компаний.

Французское бухгалтерское законодательство реформируется в соответствии с общеевропейскими требованиями в отношении бухгалтерского учета и отчетности. Оно представлено целым рядом правовых документов, которые могут быть сгруппированы следующим образом:

- 1) законы, принятые Парламентом Франции, в частности:
 - Закон о бухгалтерском учете № 353 от 30.04.1983 г.;
 - Закон о консолидированной отчетности от 03.01.1983 г.;
- 2) нормативные акты Совета Министров Франции — ордонансы, издаваемые с разрешения Парламента (после заключения Государственного совета). Это прежде всего ордонанс № 2000-912 от 18.09.2000 г., вводящий в действие измененный Торговый кодекс Франции, в который были включены тексты отмеченных выше бухгалтерских законов;
- 3) декреты, постановления Правительства (Государственного совета и различных министерств):
 - Декрет о применении Закона о бухгалтерском учете от 29.11.1983 г.;
 - Декрет о применении Закона о консолидированной отчетности от 17.02.1986 г.;
 - Постановление № 99-03 о введении в действие Общего плана счетов 1999 от 29.04.1999 г. (с дополнениями и изменениями);
 - Постановление № 99-02 о методологических основах составления консолидированной отчетности от 22.06.1999 г.;
 - предписания Комитета по регламентации бухгалтерского учета по утверждению Общего плана счетов, а также рекомендаций (положений), разрабатываемых Национальным советом по бухгалтерскому учету;
 - прецедентное право: судебная практика рассмотрения вопросов, касающихся бухгалтерского учета;
 - мнения, рекомендации и публикации профессиональных организаций, которые формируют теоретические основы бухгалтерского учета — бухгалтерскую доктрину.

Для системы бухгалтерского законодательства во Франции характерно четкое разделение нормативных документов на две группы: 1) документы, регулирующие вопросы организации учета и составления отчетности юридического лица — *индивидуальной отчетности*: Четвертая директива ЕС, ст. L 123.12 — L 123.24 Торгового кодекса, Декрет о применении закона о бухгалтерском учете, Общий план

счетов; 2) документы, посвященные вопросам учета и формирования отчетности групп предприятий — *консолидации отчетности*: Седьмая директива ЕС, ст. L 233.16 — L 123.28 Торгового кодекса, Декрет о применении закона о консолидированной отчетности, методологические основы консолидации. Такой подход, изучение которого представляет несомненный интерес для России, определяет направления реформирования французской системы учета и отчетности в рамках процесса конвергенции: разграничение областей, в которых применяется жесткое регулирование (правила формирования индивидуальной отчетности); альтернативность выбора (методология составления консолидированной отчетности).

Регулирование бухгалтерского учета во Франции осуществляется и организациями, созданными под эгидой правительства, и профессиональными объединениями.

На институциональном уровне влияние на французский бухгалтерский учет способа регулирования через государственное планирование выражается в создании ряда государственных и специализированных организаций, принимающих непосредственное участие в регламентации учета во Франции.

К основным государственным организациям, определяющим нормативно-правовую базу национального бухгалтерского учета, прежде всего необходимо отнести *Парламент Франции* — орган законодательной власти, аналогичный Федеральному собранию Российской Федерации. К органам исполнительной власти относятся *Министерство экономики, финансов и промышленности*¹ (аналогично Министерству финансов РФ); *Комитет по регламентации бухгалтерского учета* при Министерстве экономики, финансов и промышленности Франции² (аналогично Департаменту методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ). Ведение бухгалтерского учета и правила составления отчетности во Франции является прерогативой Министерства экономики, финансов и промышленности; оно также утверждает национальный Общий план счетов³ (*PCG*) и совместно с *Министерством юстиции Франции* — все отраслевые инструкции по его применению.

Следует отметить другие важнейшие государственные и профессиональные организации.

Центр обработки отчетной информации Банка Франции (*Centrale des bilans de la Banque de France*) — структурное подразделение Банка Франции, в обязанности которого входят сбор и координация данных финансовой отчетности предприятий, что способствует унификации учета.

¹ *Le Ministere de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.*

² *Le Comite de la reglementation comptable.*

³ *Plan comptable general.*

Комиссия биржевых операций (Commission des operations de Bourse) — оказывает значительное влияние на разработку методики составления отчетности предприятий (особенно когда речь идет о крупных акционерных обществах, акции которых котируются на национальном и международном рынках ценных бумаг). Комиссия обязана контролировать достоверность информации, публикуемой обществом для акционеров, имеет право выдвигать предложения по изменению законов и постановлений, касающихся публичной отчетности фирм для информации владельцев ценных бумаг, и уточнять некоторые аспекты бухгалтерского законодательства.

Национальный совет по бухгалтерскому учету (Conseil National de la Comptabilite — CNC) — важнейшая специализированная организация в области бухгалтерского учета во Франции, созданная как консультативный орган при Министерстве экономики, финансов и промышленности в 1947 г.; уникальный центр всех теоретических и методологических исследований по бухгалтерскому учету и отчетности, подобного которому нет в других странах континентальной Западной Европы.

Бухгалтерский учет во Франции организуется на базе стандартов, разрабатываемых Национальным советом по бухгалтерскому учету, который является государственным органом и разрабатывает методическое обеспечение бухгалтерского учета, основанное на нормах коммерческого и налогового права.

Главная задача *CNC* — пересмотр, издание и распространение Общего плана счетов Франции (с 1957 г.). На сегодняшний день *CNC* опубликовал значительное число рекомендаций и информационных сообщений, дополняющих план счетов и касающихся, например, правил составления консолидированной отчетности промышленных групп, оценок отдельных статей баланса, расшифровки требований налогового законодательства.

Как показано в табл. 3.2, Национальный совет представляет собой смешанную организацию, которая включает в себя профессиональных представителей (теоретиков и практиков в области бухгалтерского учета) как государственных министерств и ведомств, так и негосударственных организаций и институтов, причем численность представителей негосударственного сектора значительно превосходит численность представителей государственного сектора.

Таблица 3.2

Состав Национального совета по бухгалтерскому учету

Представители государственного сектора	Кол-во	Представители организаций и институтов негосударственного сектора	Кол-во
Президент Национального совета по бухгалтерскому учету	1	Ревизоры по проверке счетов	5

Представители государственного сектора	Кол-во	Представители организаций и институтов негосударственного сектора	Кол-во
Министерство экономики, финансов и промышленности	4	Бухгалтеры-эксперты	5
Министерство юстиции	1	Профессиональные организации	2
Национальный институт статистики	1	Торговые, промышленные палаты, суды	12
Комиссия по контролю за биржевыми операциями	1	Главные бухгалтеры	4
Ревизионная комиссия	2	Служащие	7
Государственная банковская комиссия	1	Объединения работников	5
Государственная комиссия по страхованию	1	Итого представителей негосударственного сектора	40
Страховые организации	1		
Итого представителей государственного сектора	13		
Прочие представители	5	Итого членов Национального совета по бухгалтерскому учету	58

Национальный совет имеет постоянную структуру, которая позволяет эффективно реализовать необходимые задачи (рис. 3.1), он

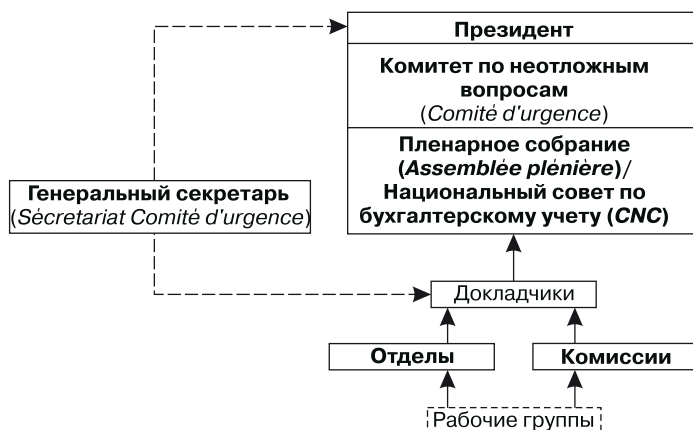


Рис. 3.1. Структура Национального совета по бухгалтерскому учету

осуществляет свою деятельность посредством специально созданных отделов (секций), занимающихся разработкой рекомендаций в области бухгалтерского учета по пяти основным направлениям:

- правила для коммерческих организаций;
- специальные учетные правила для банков и других финансовых институтов;
- правила для страховых организаций;
- правила для иных организаций;
- международные учетные принципы и правила.

В рамках Национального совета функционируют также комиссии и рабочие группы. К компетенции комиссий относятся, в частности, методологические вопросы по консолидации бухгалтерской (финансовой) отчетности, организации аналитического (управленческого) учета на французских предприятиях и др.

Рабочие группы занимаются разработкой методики учета по конкретной проблематике, например учета долгосрочных строительных контрактов, финансовых инструментов и т.п. На разработку Национальным советом по бухгалтерскому учету рекомендаций по учету и отчетности оказывают влияние несколько государственных структур: Казначейство и Налоговая администрация, Министерство юстиции и Национальный институт статистики. Казначейство контролирует процесс стандартизации бухгалтерского учета и отчетности, Налоговая администрация заинтересована в тесной связи бухгалтерского учета с налогообложением, Министерство юстиции следит за соблюдением положений французского законодательства.

Подготовка Национальным советом по бухгалтерскому учету рекомендаций (положений) по бухгалтерскому учету и отчетности — будущих учетных норм включает несколько этапов:

- определение круга приоритетных вопросов и назначение ответственных лиц из членов Национального совета по бухгалтерскому учету;
- создание рабочих групп (в том числе привлечение сторонних наблюдателей);
- составление ответственным за проект лицом предварительного документа, обобщающего все имеющиеся мнения и позиции по изучаемому вопросу;
- анализ проблемы рабочей группой: основные концепции, предлагаемые способы решения проблемы с учетом национальной и международной практики;
- подготовка рекомендаций (положений) исходя из наилучшей практики, а также проекта постановления для рассмотрения отделом, под эгидой которого осуществляется деятельность рабочей группы;

- представление проекта на Пленарном собрании Национального совета по бухгалтерскому учету.

В целом процесс формирования рекомендаций (положений) Национального совета по бухгалтерскому учету схож с процедурой разработки и одобрения МСФО Советом по международным стандартам.

В ходе реформы системы бухгалтерского учета, проводимой во Франции в 1996–1998 гг., в рамках Национального совета по бухгалтерскому учету был сформирован Комитет по неотложным вопросам¹. Основная задача данной организации — рассмотрение и принятие решений по неотложным вопросам, касающимся интерпретации или применения рекомендаций (положений) по бухгалтерскому учету. Для того чтобы разработанные Национальным советом по бухгалтерскому учету рекомендации (положения) получили законодательную силу, они должны быть утверждены Комитетом по регламентации бухгалтерского учета², созданным в 1998 г. В состав Комитета по регламентации бухгалтерского учета, который, так же как и Национальный совет по бухгалтерскому учету, представляет собой смешанную организацию, входят 15 членов (табл. 3.3), причем наблюдается преимущество представителей государственных ведомств, что свидетельствует о контроле со стороны государства процедуры по утверждению норм бухгалтерского учета и отчетности.

Положения Национального совета по бухгалтерскому учету приобретают статус учетных норм только после их принятия большинством голосов членов Комитета по регламентации бухгалтерского учета и утверждения межминистерским приказом, подписанным министрами экономики, юстиции, бюджета и (в случае необходимости) министрами отраслей народного хозяйства. Утвержденные таким образом нормы по бухгалтерскому учету подлежат публикации в официальной газете (*Journal officiel* — JO).

Таблица 3.3

Состав Комитета по регламентации бухгалтерского учета

Представители государственного сектора	Кол-во	Представители негосударственного сектора	Кол-во
Президент: министр экономики, финансов и промышленности	1	Президент Совета бухгалтеров-экспертов или его представитель	1

¹ *Comité d'urgence.*

² *Comité de la réglementation comptable — CRC.*

Представители государственного сектора	Кол-во	Представители негосударственного сектора	Кол-во
Вице-президент: министр юстиции или его представитель	1	Президент Национального общества ревизоров по проверке счетов или его представитель	1
Министр бюджета или его представитель	1	Представители предприятий, выбранные Министерством экономики, финансов и промышленности	3
Член Государственного совета	1	Представители объединений работников	2
Представитель Кассационного суда	1	Итого представителей негосударственного сектора	7
Представитель Ревизионной комиссии	1		
Президент Комиссии по контролю за биржевыми операциями или его представитель	1		
Президент Национального совета по бухгалтерскому учету	1		
Итого представителей государственного сектора	8	Общее количество членов Комитета по регламентации бухгалтерского учета	15

Среди профессиональных организаций, оказывающих влияние на деятельность Национального совета по бухгалтерскому учету, а также принимающих участие в формировании бухгалтерской доктрины, следует отметить Совет бухгалтеров-экспертов и Национальное общество ревизоров по проверке счетов.

Совет бухгалтеров-экспертов¹ был создан в 1945 г. с целью объединения дипломированных специалистов по бухгалтерскому учету, оказывающих содействие в организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на французских предприятиях. В настоящее время Совет бухгалтеров-экспертов отвечает за изучение требований к построению системы учета и отчетности, вытекающих из существующего законодательства, и толкование бухгалтерских норм.

Национальное общество ревизоров по проверке счетов² было образовано в 1969 г. и объединило бухгалтеров-ревизоров, проверяя-

¹ *L'Ordre des experts comptables — OEC*

² *Compagnie nationale des commissaires aux comptes — CNCC.*

ющих достоверность отчетных данных и отчитывающихся перед собственниками. К основной функции данной организации относится создание норм поведения и профессиональных рекомендаций для бухгалтеров-ревизоров.

Разработки двух этих организаций носят обязательный характер только для их членов; в то же время они направлены на повышение качества бухгалтерской профессии в целом.

В условиях мировой интеграции повышается роль французской Комиссии по контролю за биржевыми операциями¹, которая оказывает значительное влияние на методологию формирования отчетности крупных предприятий, акции которых котируются на общеевропейском и международном рынках ценных бумаг. Комиссия обязана осуществлять контроль достоверности информации, публикуемой для собственников (акционеров), имеет право вносить предложения по изменению законов и постановлений, относящихся к публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности, уточнять аспекты бухгалтерского законодательства.

Схема, обобщающая основные источники французского бухгалтерского законодательства, приведена на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Источники французского бухгалтерского законодательства

Таким образом, характерная черта современной системы регулирования учета и отчетности во Франции — тенденция к совместному участию органов государственной власти и представителей профес-

¹ *Commission des opérations de bourse — COB.*

сионального сообщества (через деятельность Национального совета по бухгалтерскому учету и Комитета по регламентации бухгалтерского учета) в процессе разработки норм учета и их внедрения в практику. Государственные структуры отвечают преимущественно за выработку политики в области организации системы учета и отчетности, разработку и утверждение учетных правил (норм), контроль соблюдения законодательства; профессиональные организации играют существенную роль в разработке методических рекомендаций по практическому применению учетных норм, обобщению и распространению прогрессивного опыта в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Изучение французского опыта представляет практический интерес для решения вопроса об изменении системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России, обозначенного в числе приоритетных задач в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее — Концепция). В настоящее время специалисты в области бухгалтерского учета активно обсуждают вопрос о перераспределении государственных функций регулирования бухгалтерского учета, составления отчетности и о передаче их профессиональным общественным объединениям.

Федеральным законом № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» определено, что общее методическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. При этом фактически Правительство Российской Федерации возложило функции регулирования бухгалтерского учета на Министерство финансов Российской Федерации (Департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухгалтерского учета). Министерство финансов Российской Федерации несет ответственность за подготовку проектов федеральных законов и актов Президента Российской Федерации, организацию разработки и утверждения нормативных правовых актов в области ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности¹. Оно утверждает положения по бухгалтерскому учету, основные методические указания по их составлению и представлению, План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцию по его применению. Разработка нормативных документов (преимущественно первого и второго уровней системы нормативного регулирования)

¹ См.: Постановление Правительства РФ от 07.04.2004 г. № 185 «О вопросах Министерства финансов Российской Федерации» и постановление от 30.06.2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации».

осуществляется профессиональными объединениями. Как отмечалось ранее, во Франции государство исторически играет значительную роль в регулировании системы учета и отчетности, однако представители профессиональных объединений входят в состав и Национального совета по бухгалтерскому учету, и Комитета по регламентации, что позволяет им участвовать как в разработке учетных норм, так и в процедуре их утверждения.

Учитывая опыт стран континентальной Европы, в особенности Франции, можно сделать вывод о том, что профессиональное бухгалтерское сообщество в России¹ должно стать активным участником (наряду с органами государственной власти) процесса разработки и принятия проектов национальных стандартов и осуществления их профессиональной общественной экспертизы с целью повышения доверия к учетным правилам и убежденности в их качестве. К важным задачам профессионального сообщества следует отнести также обеспечение контроля за выполнением принятых правил бухгалтерского учета, разработку и распространение методических рекомендаций и информационных материалов по бухгалтерскому учету (в том числе и отраслевого характера).

Согласно Концепции включение профессионального сообщества в процесс регулирования системы бухгалтерского учета и отчетности (путем разработки и принятия национальных учетных стандартов) предлагается осуществлять через специально созданный совещательный орган при Министерстве финансов Российской Федерации, который должен объединить высококвалифицированных представителей этого сообщества. По нашему мнению, в ходе решения вопроса о структуре такого органа с учетом французского опыта создания Национального совета по бухгалтерскому учету в качестве альтернативы можно рассмотреть вариант формирования смешанной организации, созданной под эгидой Министерства финансов Российской Федерации, но с доминирующим представительством членов профессионального сообщества.

Во Франции *Комитет по регламентации бухгалтерского учета* (*Comite de la Reglementation Comptable*) создан в 1998 г. и занимается разработкой нормативных документов по бухгалтерскому учету на основе рекомендаций Национального совета по бухгалтерскому учету. Это важнейший орган по регламентации бухгалтерского учета во Франции, имеющий исключительное право на принятие законодательных актов в области бухгалтерского учета.

¹ Объединения профессиональных бухгалтеров и аудиторов, предпринимателей, профессиональных участников рынков ценных бумаг, финансовых аналитиков и другие заинтересованные пользователи бухгалтерской информации.

Орден бухгалтеров-экспертов и дипломированных бухгалтеров (Ordre des Experts-Comptables) создан в 1942 г. и пользуется наибольшим авторитетом среди негосударственных специализированных организаций. Дипломированные специалисты по учету осуществляют функции контролеров и ревизоров, оказывают содействие в организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на отдельных предприятиях. Орден возглавляется Высшим советом, в рамках которого имеется постоянный Комитет по разработке общих принципов учета и ревизии¹. Разрабатываемые им рекомендации учитывают потребности управления предприятиями и касаются не только ревизоров, но и других категорий учетных работников. Поэтому в состав Комитета входят также представители Контрольной палаты Франции, Кассационного суда, Министерства экономики, финансов и промышленности, Комиссии биржевых операций, Национального института статистики и экономических исследований, Национального совета по бухгалтерскому учету, Национальной ассоциации акционерных обществ, Ассоциации банков, Комитета плана, Национального совета бухгалтеров-ревизоров² и даже факультета права французского университета Сорбонна. Печатным органом ассоциации является «Французский бухгалтерский журнал» (*Revue Francaise de comptabilite*).

Французский институт бухгалтеров-экспертов (Institut francais des Experts Comptables) занимается теоретическими разработками в области организации и контроля бухгалтерского учета и составлением отчетности, вопросами повышения роли учета в управлении предприятиями. Одной из важнейших функций института является издание журнала «Экономика и бухгалтерский учет» (*Economie et comptabilite*), который освещает наиболее актуальные вопросы бухгалтерского учета.

Французское общество финансовых аналитиков (Societe francaise des Analistee financiers) является негосударственной организацией, профессионально занимающейся вопросами совершенствования анализа хозяйственной деятельности предприятий в целом и анализа публикуемой финансовой отчетности в частности.

Французское учетное общество (Societe de Comptabilite de France), созданное в 1881 г., является неправительственной специализированной организацией, оказывающей влияние на разработку и распространение национальных учетных принципов. Общество занимается также вопросами обучения и стажировки специалистов по учету, издает «Бюллетень Французского учетного общества» (*Bulletin bimestriel de la Societe de Comptabilite de France*).

¹ *Comite permanent des diligences normales.*

² *Conseil National des Commissaires aux Comptes.*

Французская ассоциация стандартизации (Association française de Normalisation) занимается вопросами стандартизации учета и отчетности, оказывает положительное влияние на совершенствование методологии учета, а также на распространение международных учетных принципов, их адаптации к национальному законодательству, освещает трудности и проблемы на пути внедрения международных стандартов во Франции.

Центр профессионального высшего обучения по бухгалтерскому учету и управлению (Centre de Formation professionnelle supérieure de Comptabilité et de gestion) осуществляет подготовку специалистов по бухгалтерскому учету и повышение их квалификации. Необходимость функционирования такого центра диктуется тем, что требования к уровню подготовки бухгалтеров во Франции очень высоки.

Основные документы, издаваемые названными организациями и непосредственно регулирующие бухгалтерский учет во Франции: Коммерческий кодекс (*Code du commerce*); Трудовой кодекс (*Code de Travail*); Общий налоговый кодекс (*Code generale des impots*); Общий план счетов (*Plan comptable general*); Закон о бухгалтерском учете № 353 от 30.04.1983¹; Декрет о применении закона о бухгалтерском учете № 83-1020 от 29.11.1983².

Таким образом, характерной чертой нормативного регулирования бухгалтерского учета во Франции является то, что государство через Национальный совет по бухгалтерскому учету и Комитет по регламентации бухгалтерского учета участвует в процессе как разработки норм учета, так и их внедрения в практику. Профессиональным организациям отводится роль консультантов по практическому применению норм, а также исследователей в области бухгалтерского учета и отчетности. Регламентация бухгалтерского учета направлена на сам процесс учета как систему сбора, обработки и регистрации информации и на отчетность, рассматриваемую как результат этого процесса.

На порядок ведения бухгалтерского учета и становления финансовой отчетности Франции оказывают существенное влияние директивы ЕС, исполнение которых обязательно для всех его членов. Реализация их отдельных положений дает возможность совершенствовать учет и отчетность во Франции.

Номенклатура директив ЕС приведена в табл. 3.4.

¹ С изменениями от 03.01.1985 г. в связи с присоединением к Седьмой директиве ЕС.

² С дополнениями, приведенными в Декрете № 86-221 от 17.02.1986 г. о консолидации отчетности.

Номенклатура директив Европейского Союза и их содержание

Директива	Содержание директивы
№ 1	Ключевые положения по регистрации и публикации основной информации о компаниях
№ 2	Порядок создания компаний с ограниченной ответственностью, поддержка и функционирование их капитала
№ 3	Порядок слияния компаний внутри государств — членов ЕС
№ 4	Основные требования к способам оценки, порядку составления и составу публикуемой отчетности
№ 5	Основные направления проведения годового аудита, обеспечение независимых аудитов, оплата аудитов
№ 6	Состав аналитической информации для акционерных компаний открытого типа
№ 7	Особенности учета и отчетности в корпорациях, консолидированная отчетность
№ 8	Подготовка аудиторов и их профессиональная компетентность. Этические нормы аудиторов
№ 9	Основные вопросы формирования групп компаний. Меры по защите меньшинства групп
№ 10	Международное слияние компаний
№ 11	Раскрытие информации о зарубежных отделениях компаний

Директивы ЕС оказывают влияние на ведение бухгалтерского учета и отчетности Франции, определяют объекты бухгалтерского учета, методику их учета, состав отчетности и порядок формирования показателей, методы оценки и учета видов имущества и обязательств, варианты учета финансовых результатов, методики учета слияния компаний. Вместе с тем регламентация бухгалтерского учета и жесткий порядок расчета налогооблагаемой базы на основе установленных корректировок в соответствующих формах не означают, что исполнение правил бухгалтерского учета является основным в бухгалтерской деятельности.

На уровне учетной техники влияние на французский бухгалтерский учет способа регулирования через государственное планирование выражается в том, что на бухгалтерский учет в значительной степени влияет налоговое законодательство, которое определяет базу взимания налогов на основании данных бухгалтерского учета. Налоговая система во Франции является абсолютно самостоятельным

инструментом экономической политики государства¹. Некоторые декреты, входящие в состав Общего налогового кодекса Франции (*Code generale des impots*), содержат чисто фискальные требования и правила, отличные от требований и правил бухгалтерского учета, относящиеся прежде всего к учету амортизации и расходов будущих периодов. Французские специалисты отмечают доминирование налогового права над коммерческим правом, расценивая это как негативный факт развития отношений между налоговым и бухгалтерским видами учета: «коммерческое право вытесняется налоговым. Доминирование налогового права не носит последовательного характера, так как необходимость публикации финансовой отчетности предопределяет использование также требований права коммерческого. В итоге получается некий гибрид, который отнюдь не отличается ни единством, ни параллельностью»².

В настоящее время в России, как и во Франции, ряд государственных и профессиональных организаций регулируют бухгалтерский учет в стране: Министерство финансов, Федеральная служба по налогам и сборам, Институт профессиональных бухгалтеров России. Однако в отличие от Франции в России развивается концепция параллельности налогового и бухгалтерского учета, которая предполагает, что на бухгалтерский финансовый результат не влияют налоговые правила. Величина налогооблагаемой прибыли определяется путем систематических корректировок прибыли бухгалтерской. Таким образом, существуют как бы два учета: финансовый учет и учет, ведущийся согласно требованиям налоговых органов. В этом случае потенциальные инвесторы оценивают эффективность того или иного российского предприятия, исходя из публикуемых бухгалтерских результатов, не искаженных требованиями налоговых органов.

3.3. ФРАНЦУЗСКАЯ МОДЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Существует множество классификаций систем бухгалтерского учета, каждая из которых отвечает определенным социально-экономическим критериям. Согласно этой классификации французский бухгалтерский учет относится к континентальной модели.

Однако не все черты континентальной модели присущи французскому учету (например, тесная связь бизнеса с банками), поэтому в рамках одной модели выделяют определенные *типы* бухгалтерского учета. В частности, известный французский ученый Ж. Ришар в одной из своих работ провел глубокое исследование различных типов

¹ См.: Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Пер. с франц. под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — С. 97.

² Ришар Ж. Указ соч. — С. 99.

бухгалтерского учета применительно к Франции¹: камерального, статического, динамического, актуарного, фискального (налогового), макроэкономического и конфиденциального (секретного).

В целом французская учетная система включает в себя черты статического, динамического и макроэкономического типов учета. Для нее также характерно наличие тесной связи бухгалтерского учета с налогообложением.

Статический, или *имущественный*, учет имеет основной целью определение того, позволит ли реализация всех активов предприятия на данный момент времени получить сумму, необходимую для оплаты кредиторской задолженности.

Динамический учет базируется на принципах непрерывности и измерения эффективности хозяйственной деятельности организации.

Макроэкономический учет направлен на создание системы национального счетоводства страны, поэтому его основная цель — формирование показателей валового объема производства и добавленной стоимости.

Кроме того, во Франции бухгалтерский учет традиционно разделен на общий и аналитический (в России аналогично выделяются финансовый и управленческий учет).

Финансовый общий бухгалтерский учет во Франции законодательно регламентирован, его целью является составление финансовой отчетности и предоставление этой информации внешним пользователям; он включает в себя черты статического и макроэкономического типов учета.

Управленческий аналитический учет во Франции является конфиденциальным, нерегламентированным учетом динамического типа, который имеет своей целью учет затрат и калькуляцию себестоимости продукции, работ, услуг по центрам ответственности; эта информация предназначена для внутренних пользователей.

Основополагающие *принципы* французской системы учета определены в Общем плане счетов, некоторые из них отмечены в отдельных статьях Коммерческого кодекса и директив ЕС (Четвертой и Седьмой). Основу французской модели бухгалтерского учета составляет европейская концепция точного и достоверного представления всех хозяйственных операций и финансового состояния предприятия. Для этого необходимо соблюдение трех основополагающих принципов:

- осмотрительность (центральный принцип французского учета, согласно которому бухгалтерский учет ведется на основе консервативных оценок с целью предотвращения рисков отнесения к будущим периодам текущих неопределенностей, способных

¹ См.: *Пишар Ж.* Указ. соч. — С. 32–116.

отрицательно отразиться на имуществе и результатах деятельности предприятия);

- законность (строгое соблюдение действующих правил и процедур бухгалтерского учета);
- правильность (четкое и правильное применение правил и процедур учета компетентными лицами на основании их знаний о сущности и значимости хозяйственных операций, событий и ситуаций).

К другим учетным принципам относятся принцип продолжающейся деятельности, принцип независимости отчетных периодов и принцип постоянства применения учетных правил. Отметим, что некоторые принципы, известные в международном учете, отсутствуют в нормативных документах, регламентирующих составление индивидуальной финансовой отчетности во Франции, но содержатся в методологических указаниях по составлению консолидированной отчетности (например, принцип соответствия доходов и расходов).

Французская континентальная модель бухгалтерского учета, основанная на римском праве, акцентирующая особое внимание на требованиях налоговых служб и соблюдении правительственных норм, характеризующаяся жестким правовым регулированием экономической деятельности, приводит к тому, что государственные структуры исторически рассматриваются во Франции в качестве основного кредитора. Коммерческие банки гораздо в меньшей степени удовлетворяют финансовые запросы предприятий. Ориентация на управленческие запросы потенциальных инвесторов и вкладчиков не является приоритетной задачей учета, так как во Франции менее полагаются на расширение акционерной собственности и рынки ценных бумаг.

Таким образом, учетная политика Франции направлена прежде всего на удовлетворение требований правительства. Большое внимание уделяется национальным макроэкономическим задачам. Информация, генерируемая в рамках бухгалтерского учета, отвечает принципу достоверности и объективности и имеет приоритетом контроль за надлежащим исполнением государственной налоговой политики.

3.4. ПОЗИЦИЯ ФРАНЦИИ В ВОПРОСАХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сущность отношений между бизнесом и его финансовыми кредиторами резко меняется с выходом на международные финансовые рынки. В этом случае необходимо удовлетворять информационные запросы не только отечественных, но и внешних кредиторов, что автоматически приводит к отклонениям от национальных стандартов в области учета и отчетности. Бухгалтерский учет, как и политика

и идеология, не знает национальных границ и видоизменяется под воздействием развития международных социально-экономических отношений. Учетные технологии экспортируются и импортируются, обеспечивая тем самым схожесть систем учета, применяемых в различных странах. Так, с одной стороны, Франция влияет в области учетной практики на некоторые страны Западной Европы и на свои бывшие колонии, а с другой — ЕС постоянно прилагает усилия к тому, чтобы унифицировать учет в рамках сообщества. Франция, являясь полноправным членом ЕС и имея общие экономические интересы со странами, входящими в его состав и характеризующимися фундаментальными различиями в оценке роли и назначения финансового учета, осознает необходимость и целесообразность активизации усилий по сближению национальных учетных систем. Углубление политических и экономических связей между Францией и другими странами, в свою очередь, влияет на процесс совершенствования бухгалтерского учета и приведения его в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Согласно законодательному акту, принятому ЕС, с 2005 г. все предприятия в Европе, акции которых котируются на фондовых биржах, должны предоставлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии с требованиями международных стандартов. Комитет по МСФО ведет большую работу по согласованию процессов принятия стандартов с национальными регулирующими органами всех заинтересованных стран. Франция принимает участие в решении проблем гармонизации учета, однако французские специалисты указывают на большие трудности, возникающие на этом пути.

Во-первых, это проблема возникновения «двухстандартной» системы в стране, при которой одни предприятия, выполняя решения ЕС, примут международные стандарты, а другие предприятия будут продолжать готовить отчетность в соответствии с национальными стандартами.

Во-вторых, это сложный характер отдельных международных стандартов, основу которых составляет учет по справедливой стоимости, в то время как традиционно во французском учете в подавляющем большинстве случаев принята оценка по исторической (первоначальной) стоимости.

В-третьих, во Франции налоговая ориентация национальной системы бухгалтерского учета обозначена как препятствие к сближению с международными нормами учета. Действительно, финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с международными стандартами, прежде всего должна служить интересам рынков капитала, которые существенно отличаются от фискальных интересов налоговых органов. Указанные противоречия вызывают дискуссии среди французских специалистов по поводу перехода Франции

на международные стандарты; высказываются мнения о несвоевременности и даже опасности отступлений от национальных стандартов, о негативном влиянии таких отступлений на экономику государства.

Поскольку подобные проблемы возникают и в других странах, то крупнейшие международные аудиторские фирмы¹ провели специальные исследования по следующим вопросам: насколько национальные стандарты разных стран отличаются от МСФО; каковы планы разных стран по принятию МСФО. В отношении Франции было отмечено, что в настоящее время в ней реализуется рабочая программа, включающая около 50 исследовательских тем, призванных сблизить национальный бухгалтерский учет с требованиями международного учета, а также понимается важность процессов глобализации рынков капитала, которые обусловили потребность в единой мировой системе финансовой отчетности. При этом подчеркивается, что до настоящего времени имеются существенные различия между французскими и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Это касается признания в учете и оценки нематериальных активов, и деловой репутации; методов расчета себестоимости запасов; правил начисления амортизации; правил определения общей суммы прибыли и убытки, приходящейся на одну акцию; учета обязательств (в том числе налоговых); учета отдельных статей затрат и видов доходов; требований к формам предоставляемой финансовой отчетности. Таким образом, по мнению исследователей, Франция сдержанно относится к процессу реформирования национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами в ближайшие годы.

3.5. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ПРИМЕНЯЕМЫЕ НА ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В соответствии с основными принципами Общего плана счетов Франции бухгалтерский учет должен вестись по системе двойной записи, но каждое предприятие может самостоятельно выбрать одну из установленных законодательством форм бухгалтерского учета или, как их называют французские специалисты, одну из различных учетных систем. Это означает, что в учетной политике французского предприятия фиксируются принципы организации бухгалтерского учета (количество применяемых учетных регистров, их назначение, содержание, построение, последовательность и способы записей в них, соотношение синтетического и аналитического учета) и тех-

¹ BDO, Deloitte Touch Tohmatsy, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PriceWaterHouse Coopers.

ника бухгалтерского учета (используемые средства обработки учетной информации).

Во Франции, как и в России, источником учетной информации являются «бухгалтерские факты» хозяйственной жизни; при этом каждая операция, совершаемая предприятием, отражается в документе, который является носителем первичной или базисной информации. Согласно положению, предусмотренному Общим планом счетов, учетная запись (регистрация в журнале) делается на основе стандартизированных и унифицированных первичных документов. В случае отсутствия таких оправдательных документов учетные записи не могут рассматриваться как достоверные и предоставляющие все гарантии действительности.

Во французском бухгалтерском учете сложились правила, устанавливающие бухгалтерские книги, как обязательные для ведения, так и носящие рекомендательный характер: регистрационный журнал; главная книга; книга проверочных балансов (*livre des balances*); кассовая книга (*livre de caisse*); складская книга (*livre de magasin*); книга счетов поставщиков (*le facturier*); книга срочных платежей (*l'echancier*). Перечень книг варьируется в зависимости от формы бухгалтерского учета, принятого на конкретном предприятии, а также размеров, структуры и характера деятельности фирмы.

Каждая из применяемых во Франции форм бухгалтерского учета может иметь несколько вариантов:

- классическая, называемая итальянской (ее разновидностью является форма бухгалтерского учета, называемая «журнал-главная книга» и имеющая место и в России);
- централизованная, называемая французской;
- система ваучеров.

Электронная обработка учетной информации и составление регистров при помощи специализированных бухгалтерских программ на ЭВМ во Франции рассматриваются не как особая форма учета (в России — автоматизированная), а лишь как особые методы обработки данных, основанных на перечисленных формах.

Никаких предписаний и инструкций, касающихся применения французскими предприятиями той или иной формы бухгалтерского учета, не существует. Это позволяет предприятиям избрать наиболее подходящий для них вариант организации бухгалтерского учета, который соответствует потребностям их управления, финансовым возможностям и целям.

Классическая форма бухгалтерского учета. Усовершенствованная классическая форма является основой организации бухгалтерского учета с применением вычислительной техники, в том числе интегрированной обработки данных, что отвечает современным потребностям управления компанией. Классическая форма предполагает

использование трех учетных регистров: хронологического журнала, главной книги и проверочного баланса.

Хронологический журнал содержит перечень операций, его ведение является необходимым предварительным этапом для последующих записей на счетах бухгалтерского учета.

Главная книга содержит систематическую регистрацию всех операций на синтетических счетах бухгалтерского учета и, таким образом, дает сводную информацию об операциях компании. Аналитическая информация получается на индивидуальных счетах третьих лиц, на аналитических счетах расходов и поступлений. Данные аналитических счетов периодически сопоставляются с данными синтетического учета.

Проверочный баланс является средством контроля бухгалтерских записей. Ведение бухгалтерского учета с использованием программ ЭВМ способствует уменьшению ошибок в регистрации операций, поэтому контрольное значение проверочных балансов уменьшается, но возросло их информационное значение, так как они дают оперативные сведения о финансовом положении компании. Руководящие работники французских компаний используют эти данные при принятии управленческих решений в течение отчетного периода (года), поскольку во Франции принято закрывать счета в конце года, а суммы оборотов в проверочном балансе соответствуют всем операциям с начала года. Поэтому французские специалисты часто называют проверочный баланс накопительным (*balance cumulee*).

Централизованная французская форма бухгалтерского учета применяется во многих французских компаниях, в том числе в крупных промышленных корпорациях, и состоит из следующих учетных этапов:

- ведение специальных вспомогательных журналов и аналитических счетов на основе первичных документов;
- перенесение итогов вспомогательных журналов в сводный журнал и затем в главную книгу синтетических счетов в конце месяца;
- составление оборотных ведомостей по аналитическим счетам;
- составление проверочного баланса;
- проверка правильности записей путем сопоставления итогов записей по синтетическим и аналитическим счетам, по вспомогательному и сводному журналам.

В результате этих операций составляются основные отчетные документы, входящие в состав публикуемой финансовой отчетности компании: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств.

Главной чертой централизованной французской формы учета является отделение аналитического учета, который рассматривается

в качестве вспомогательного от синтетического учета или, как его называют французские специалисты, периодического централизованного учета.

Система ваучеров не использует вспомогательные журналы и книги, сохраняя лишь обязательные, предусмотренные законодательством, и придает большое значение группировке и хранению оправдательных документов. При использовании этой формы бухгалтерского учета бухгалтерская запись может быть заменена соответствующей группировкой оправдательных документов. Ваучеры соответствуют вспомогательным журналам. При применении системы ваучеров уменьшается число бухгалтерских проводок и возрастает значение главной книги. Итог сумм каждого ваучера переносится в учетную карточку, в которой отражается синтетическая бухгалтерская запись. На основе информации из учетных карточек составляются главная книга, проверочный баланс и сводная финансовая отчетность. Система ваучеров используется в небольших французских компаниях.

Важнейшим направлением современного развития бухгалтерского учета во Франции является расширение использования всех видов вычислительной техники, особенно в последние годы. Это обстоятельство не только не приводит к сокращению учетного аппарата, но, напротив, является причиной его быстрого роста и вызывает необходимость повышения квалификации персонала, что, естественно, требует дополнительных затрат. Самым многочисленным учетным персоналом располагают крупные французские предприятия, использующие новейшие информационные системы с высокой степенью автоматизации учетных операций. Это позволяет им справиться с непрерывно растущим объемом работ, решать все более сложные задачи управленческого характера, связанные с трудностями производства и сбыта.

3.6. ОБЩИЙ ПЛАН СЧЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ФРАНЦИИ

Французский Общий план счетов (*Plan comptable general — PCG*) является наиболее полным по сравнению с планами счетов, принятыми в других странах Западной Европы.

Первая редакция Общего плана счетов была разработана Комиссией по унификации бухгалтерского учета и принята в 1947 г., что позволило свести воедино наиболее часто используемые счета бухгалтерского учета и формы важнейших отчетных документов, обеспечило сравнимость показателей деятельности отдельных предприятий. План счетов бухгалтерского учета во Франции был разработан в 1979 г. и принят Советом по бухгалтерскому учету Франции в 1982 г. Общий план счетов учитывает требования Четвертой директивы ЕС

о годовом отчете компаний с ограниченной ответственностью. Требования Директивы распространяются также и на акционерные общества и др. Эта Директива содержит методические основы порядка записей на счетах, представленных в национальном плане счетов Франции, и требования формирования данных по каждой статье бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

В 1982 и 1986 гг. план претерпел большие изменения и в настоящее время является основным фактором регламентирования деятельности по бухгалтерскому учету. Общий план счетов бухгалтерского учета отражает основные принципы бухгалтерского учета и является отправной точкой всех нормативных и законодательных актов, действующих в области бухгалтерского учета. Этот документ содержит унифицированный план счетов, стандартные формы унифицированной отчетности, инструкции и рекомендации по ее составлению, заполнению и представлению счетов и примечаний к ним.

В 1996 г. была проведена реформа Национального совета по бухгалтерскому учету, закрепившая всю работу по стандартизации бухгалтерского учета Франции за Советом. В 1998 г. был принят закон о регламентировании бухгалтерской деятельности, который дополнил эту реформу. Был создан Комитет по регламентированию бухгалтерского учета, который призван разработать правила бухгалтерского учета в рамках существующих законов. На Комитет также возлагается задача по принятию инструкций. Комитет располагает компетенцией и в области регламентирования финансовых учреждений и страховых компаний.

Последняя редакция *PCG*, действующая в настоящее время, появилась в июне 1999 г. Французский план счетов дополняется на постоянной основе, и последние изменения относятся к январю 2004 г.¹. Цель изменений и дополнений, вносимых в Общий план счетов, — приведение его в соответствие с современными требованиями, предъявляемыми к экономической и финансовой информации предприятия. Работа по совершенствованию плана счетов возложена на Национальный совет по бухгалтерскому учету. При этом учитываются экономические, политические, социальные и технические изменения, влияющие на характер деятельности французских предприятий, в частности: распространение холдинговых групп; влияние транснациональных корпораций, финансовых и промышленных объединений; развитие операций международной торговли

¹ Действующие поправки внесены постановлениями Комитета по регламентации бухгалтерского учета № 99-08, № 99-09 от 24.11.1999, № 2000-06 от 7.12.2000, № 2002-10 от 12.12.2002, № 2003-01, № 2003-04 от 02.10.2003, № 2003-05 от 20.11.2003, № 2003-07 от 12.12.2003.

и сотрудничества; широкое использование современной контрольно-вычислительной техники; развитие информационных сетей¹; развитие и внедрение в производство высоких технологий; введение общеевропейской валюты евро.

Предприятия, акции которых котируются на бирже, могут вести и публиковать сводные счета в соответствии не с французскими, а с международными стандартами. Вместе с тем закон не разрешает применять правила, противоречащие Еврокомиссии.

Французский Общий план счетов переведен на многие языки, и в той или иной степени его используют 80 страна мира, в частности Испания, Бельгия и др.

Современный Общий план счетов Франции представляет собой совокупность правил ведения бухгалтерского учета. Его основные задачи² сводятся к стандартизации:

- организации системы бухгалтерского учета на уровне отдельных предприятий, общих учетных понятий и бухгалтерских записей, а также характера их влияния на активы и пассивы, финансовое положение и финансовый результат;
- способов предоставления организациями данных об их активах и пассивах, финансовом положении и финансовом результате.

Основу национального плана счетов составляют его принципы начисления, непрерывность деятельности и единства.

В соответствии с *принципом начисления* доходы и расходы подлежат сопоставлению в отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от их поступлений или погашения задолженности.

Принцип непрерывности деятельности обеспечивает возможность использования для оценки активов и обязательств исторической (фактической, первоначальной) стоимости.

Согласно *принципу единства* методы формирования данных учета и отчетности должны применяться последовательно от одного отчетного года к другому.

Национальный план счетов состоит из трех разделов: 1) общая систематизация, терминология, свод правил; 2) финансовый учет; 3) управленческий учет. Каждый раздел разбивается на главы.

В первой главе первого раздела определены принципы построения национального плана счетов Франции:

- 1) план счетов строится по двухуровневой системе с разделением на финансовую и управленческую бухгалтерию;
- 2) план счетов строится по принципу существенности, означающе-

¹ Во Франции с 1973 г. широко распространена информационная сеть *Minitel* — общедоступный платный французский национальный аналог всемирной сети Интернет, принадлежащий фирме «ФрансТелеком».

² *Standish P. The French Plan Comptable. Paris, 1997.*

му необходимость представления в отчетах сведений, которые могут повлиять на решение пользователей;

- 3) план счетов использует принцип «затраты — выпуск» для расчета вновь созданной стоимости и учета прибылей и убытков.

Вторая глава содержит перечень терминов, которые используются при описании процедур финансового и управленческого учета и облегчают понимание применяемых ими методик.

В третьей главе приведены свод счетов бухгалтерского учета и их классификация на балансовые, оперативные и специальные счета, применяемые в финансовом учете, и счета, которые выделяются в управленческом учете и которые ведутся только в крупных компаниях (рис. 3.3). Именно выделение в свode счетов счетов финансового и управленческого учета характеризует их двухуровневый порядок построения.

В целом французский план счетов позволяет вести учет по простой и двойной бухгалтерии, а также управленческий учет в рамках единого национального плана счетов.

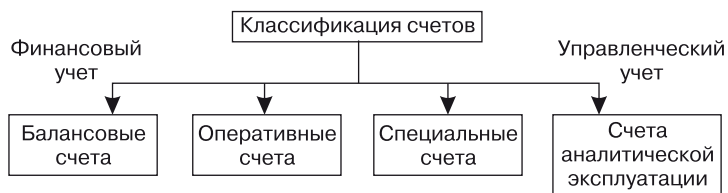


Рис. 3.3. Классификация счетов в общем национальном плане счетов Франции

Характерной особенностью плана счетов является возможность ведения простой бухгалтерии, тогда исключение финансового результата может быть проведено двумя способами:

- путем сравнения сумм остатков активных и пассивных счетов;
- путем определения чистых активов за период.

При организации учета по двойной бухгалтерии финансовый результат рассчитывается методом «затраты — выпуск» путем сравнения выпуска в целом по всей деятельности или видам деятельности с затратами на изготовление продукции, работ, услуг. В управленческой бухгалтерии результат работы компании исчисляют разными методами, в том числе методом «затраты — выпуск» по центрам сопоставления реализации с затратами на реализованные изделия и др. Таким образом, французский план счетов позволяет вести учет по простой двойной бухгалтерии, а также управленческой бухгалтерии в рамках единого национального плана счетов, значительно повышая эффективность бухгалтерского учета в масштабах страны.

К **балансовым счетам** относятся счета 1–5-го классов (рис. 3.4). Баланс, наряду с отчетом о прибылях и убытках и приложениями,

представляет собой числовую модель финансовой деятельности предприятия и является главным источником ее анализа и диагностики.

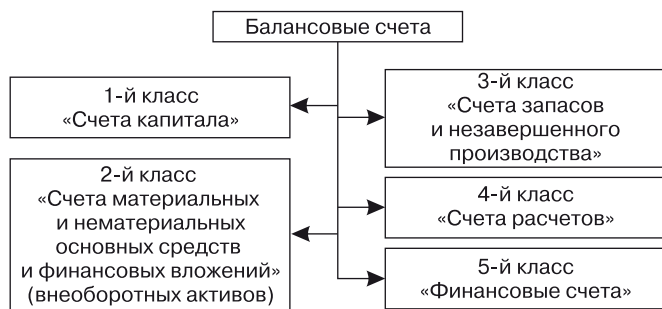


Рис. 3.4. Классификация балансовых счетов в национальном плане счетов Франции

Класс 1 «Счета капитала», номер которых начинается с цифры один, включает непосредственно капитал, счета финансовых результатов как прошлых, так и отчетного периодов, счета видов оценочных резервов, долгосрочные и краткосрочные ссуды и приравненную к ним кредиторскую задолженность.

Класс 2 «Счета материальных и нематериальных основных средств и финансовых вложений» (внеоборотных активов) содержит не только счета нематериальных активов, основных средств, финансовых вложений (в уставные капиталы, облигации, акции, паи, бонды и др. со сроком погашения более года), но и счета учета незавершенных капитальных вложений, износа активов, оценочных резервов по ним.

Класс 3 «Счета запасов и незавершенного производства» включает счета видов запасов: сырья, материалов, готовой продукции, товаров, материалов в пути, а также счета резервов под обесценивание как оборотных средств, так и незавершенного производства.

Класс 4 «Счета расчетов» включает основные группы должников, являющихся по отношению к компании дебиторами, и кредиторов. По этим группам организуется учет по счетам поставщиков, покупателей, персонала, государства, социальных организаций, резервам по обесцениванию счетов и др.

Класс 5 «Финансовые счета» включает балансовые счета, на которых учитываются вложения в финансовые активы, коммерческие обязательства на срок менее одного года, а также денежные счета.

К *оперативным счетам* относятся счета, объединенные в 6-й и 7-й классы (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Классификация оперативных счетов в национальном плане счетов Франции

Класс 6 «Счета затрат по элементам» включает счета, которые используются для формирования затрат в резерве покупок (материальных ценностей, приобретенных для производства и хозяйственных нужд), услуг со стороны, налогов, расходов по содержанию персонала, амортизационных отчислений, оценочных резервов, финансовых затрат, чрезвычайных затрат, налога с прибылей.

Класс 7 «Счета доходов по видам» объединяет доходы в виде выручки от продаж и других поступлений от финансовой деятельности, неиспользованных оценочных резервов, доходов по долгосрочным контактам, носящим неполный характер, и др.

Специальные счета объединены в *класс 8*, являются забалансовыми и используются для учета обязательств, имущества и источников его формирования, не являющихся собственностью предприятия.

«Счета аналитической эксплуатации» (класс 9) состоят из совокупности счетов, используемых в управленческом бухгалтерском учете для формирования информации, необходимой для принятия оперативных решений и осуществления расчетов в финансовых результатах деятельности по центрам ответственности, центрам прибыли и сегментам деятельности. Управленческий учет по центрам ответственности организуется нормативным методом, методом фактических или плановых затрат. Учет по центрам прибыли и сегментам деятельности, необходимым для формирования информации, обязательен для принятия стратегических решений.

В национальном плане счетов Франции выделяют следующие счета, используемые в управленческой бухгалтерии:

- 90 — отражающие счета;
- 91 — счета предварительной перегруппировки затрат и выручки от реализации;
- 92 — счета центров анализа (ответственности);
- 93 — счета себестоимости готовой продукции;
- 94 — счета остатков;
- 95 — счета себестоимости реализованной продукции;
- 96 — счета отклонений от стандартных затрат;
- 97 — разницы в процессе бухгалтерской обработки;
- 98 — результаты аналитической эксплуатационной бухгалтерии;
- 99 — счета внутренних связей.

Нумерация счетов национального плана Франции имеет десятичную систему кодирования. В номер счета включают номер класса счетов, номер счета, номер субсчета, номер аналитического счета.

Структура плана счетов представлена в табл. 3.4.

Таблица 3.4

Структура французского плана счетов

Классы счетов	Содержание
Финансовый учет	
Балансовые	
1	Капитал (собственный акционерный капитал, займы и аналогичные пассивы)
2	Внеоборотные активы
3	Запасы и незавершенное производство
4	Счета к получению и счета к оплате (дебиторская и кредиторская задолженность)
5	Финансовые
Оперативные	
6	Расходы
7	Доходы
Специальные	
8	Специальные
Управленческий учет	
9	Счета контроля за затратами, группировки и анализа

Планы счетов отдельных организаций соответствуют схеме, установленной *PCG*. Предусмотрено три уровня использования плана счетов: сокращенный, стандартный и расширенный (табл. 3.5).

Второй раздел плана счетов бухгалтерского учета Франции — **Финансовый учет** включает четыре главы.

Основным содержанием *первой главы* являются методические вопросы оценки имущества и обязательств компании. В соответствии с МСФО могут применяться разнообразные методы оценки (рыночная, справедливая, актуарная, дисконтированная и др.). В финансовом учете Франции основным видом оценки является историческая стоимость, состоящая из фактических затрат на приобретение (для активов) или образования (для обязательств). В первой главе представлена методика определения финансового результата от операционной деятельности. Согласно принципу осторож-

ности, если компания в результате операционной деятельности получила убытки, то они показываются в финансовой отчетности на дату составления. Такие убытки должны относиться к данному отчетному периоду или быть выявлены до даты предоставления отчетности пользователям.

Таблица 3.5

Виды индивидуальных планов счетов по РСГ

Стандартный	Счета, напечатанные черным шрифтом	Минимум, требуемый для средних и крупных организаций
Сокращенный	Счета, напечатанные жирным черным шрифтом	Для малых организаций, показатели которых не превышают установленных критериев
Развернутый	Все счета, напечатанные черным шрифтом, плюс более детализированные счета, обозначенные синим шрифтом	Для организаций, желающих облегчить анализ бухгалтерской информации

Во второй главе изложен порядок использования счетов финансовой бухгалтерии, приведены инструктивные материалы по использованию счетов для целей отражения хозяйственных операций, в основном по счетам, которые не могут быть использованы для отражения операций по усмотрению компании. Даны методические рекомендации по составлению форм финансовой отчетности, содержащие сведения о составе форм отчетности, их структуре, содержании, порядке составления, представления и утверждения, а также об особенностях составления финансовой отчетности в разных организациях в зависимости от их размеров (малых, средних, крупных). Кроме того, в главе даны рекомендации по составлению пояснений к отчетности.

Третья глава посвящена изложению принципов и методических подходов учета таких специфических хозяйственных операций, как операции по аренде и лизингу, движению нематериальных активов и прав на них, налогообложению, учету совместной деятельности и др.

В четвертой главе представлены методологические вопросы консолидации финансовой отчетности.

Третий раздел плана — Управленческий учет — включает пять глав, в которых представлены методологические принципы и методики организации и функционирования управленческого учета. В этом разделе:

- 1) определены понятия цели, взаимосвязи и взаимозависимости управленческого и финансового учета;
- 2) представлены основные признаки различия затрат в управленческом и финансовом учете;

- 3) определены объекты управленческого учета и его понятийный аппарат;
- 4) сформирована классификация расходов, используемая для управленческого учета по центрам затрат, центрам ответственности, центрам прибыли (сегментам деятельности);
- 5) представлена методика управленческого учета запасов и затрат, показаны различия в учете затрат для целей управленческого и финансового учета;
- 6) определена методика учета расходов в случае выявления отклонений от нормативных значений величины расходов;
- 7) раскрыты методические основы экономического анализа в системе управленческого учета;
- 8) дана функциональная классификация центров затрат;
- 9) изложены методические подходы реализации контрольной функции управленческого учета;
- 10) сформирована концепция использования данных управленческого учета для принятия управленческих, оперативных, тактических и стратегических решений.

Особое место в содержании третьего раздела национального плана счетов бухгалтерского учета Франции занимает группировка в управленческой бухгалтерии структурных бизнес-единиц, разделяемых на центры затрат, центры ответственности, центры прибыли (сегменты деятельности).

Центры затрат — это структурные подразделения управленческой бухгалтерии, представляющие группировку затрат, осуществляемую по различным признакам (вид продукции, заказ, отдел маркетинга, отдел снабжения, производство и др.), видам расходов и др.

Центры ответственности — это категории расходов по их функциональному назначению при наличии ответственного лица за расходы, доходы и финансовые результаты структурных подразделений (цехов, переделов, отделов, служб и др.).

Центры прибыли (сегменты деятельности) — это структурные подразделения, создаваемые для принятия стратегических управленческих решений (по увеличению объемов продаж, выпуска, репрофилированию компании, выходу на другие рынки сбыта и др.).

Управленческий учет по центрам ответственности и центрам прибыли (сегментам деятельности) организуется методом директ-костинга, который во Франции зачастую носит название «маржинальный учет».

Изучение и анализ особенностей организации бухгалтерского учета во Франции дает возможность утверждать, что его современное состояние имеет сходные черты с порядком построения учета в России. Использование опыта методологии управленческого учета Франции позволило:

- использовать разработанные во Франции методики управленческого учета на предприятиях России;
- перейти с наименьшими затратами на составление консолидированной отчетности в соответствии с МСФО;
- создать рациональную систему управленческого учета на российских предприятиях.

Во Франции применяются три системы учета: базисная, сокращенная и факультативная.

Базисная (основная) система рекомендуется для средних и крупных предприятий и включает баланс, отчет о прибылях и убытках, примечания к отчетности.

Сокращенная система отчетности рекомендуется для малых предприятий¹ и включает баланс, отчет о прибылях и убытках в сокращенном виде с выделением главных разделов этих форм отчетности и примечания.

Факультативная развернутая система рекомендуется для предприятий, которые захотят ее использовать или которым необходимо подготовить дополнительную информацию о деятельности предприятия (баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет о распределении расходов, связанных с основной деятельностью, по функциям; примечания к отчетности; информация, подтверждающая способность к самофинансированию).

Таким образом, Общий план счетов во Франции регламентирует все стадии бухгалтерского учета — от регистрации хозяйственных операций на основе единого плана счетов до составления бухгалтерской отчетности. Составление консолидированной отчетности регламентируется нормативными документами, включающими Седьмую директиву ЕС и новую методологию по составлению консолидированной отчетности, принятую Комитетом по регламентации бухгалтерского учета.

Общий план счетов Франции содержит детализированный перечень счетов и построен на десятичной системе классификации. Номера основных счетов состоят из двух цифр, первая из которых означает класс, вторая — порядковый номер счета в соответствующем классе. Цифра в номере счета, следующая за первой, указывает на сущность и структуру операций, отраженных на данном счете. Счетами первого порядка являются двузначные счета, окончания которых от 1 до 8, а также нуль означают группировку хозяйственных операций, относящихся к данному классу, за исключением счета 28

¹ Малыми во Франции признаются предприятия, которые в течение двух финансовых лет подряд не выходили за пределы следующих показателей: общая сумма активов — 267 000 евро, чистый оборот — 534 000 евро, среднее количество работников — 10 человек.

«Амортизация основных средств», который имеет смысл, противоположный смыслу остальных счетов класса 2 «Внеоборотные активы».

Номера субсчетов первого порядка представлены тремя цифрами, субсчетов второго порядка — четырьмя, аналитических счетов — пятью и большим числом цифр. Последняя цифра показывает номер соответствующего счета, субсчета и аналитического счета. Для трехзначных (и более) счетов необходимо выделить значение окончания на нуль или на серию нулей; это свидетельствует о том, что данные счета используются для группировки счетов того же порядка, заканчивающихся цифрами от 1 до 8, и предназначены для отражения агрегированных сумм. Например, счет 410 «Расчеты с покупателями и заказчиками» показывает общую сумму на субсчетах с 411 по 418. При этом подобные счета могут быть использованы в случае, когда нет необходимости в более глубокой детализации хозяйственных операций на субсчетах следующих порядков. Например, счет 50 «Ценные бумаги» и субсчет 500 с тем же названием представляют собой одно и то же, принимая во внимание, что субсчетов 501—508 может не существовать в рабочем плане счетов отдельного предприятия. Необходимо особо подчеркнуть, что подобное использование трехзначных (и более) счетов, имеющих номер, оканчивающийся на нуль, не должно приводить к искажениям в отчетности предприятий, когда суммы по счетам более высокого порядка удваиваются. Кроме этого, для трехзначных (и более) счетов окончания с 1 по 8 используются для подробной детализации отраженных хозяйственных операций, относящихся к счету или субсчету более высокого порядка или счету того же уровня, оканчивающемуся на нуль. Для счетов класса 4 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» окончание на 8 предназначено для обобщения данных по доходам и расходам будущих периодов, относящимся к данному конкретному счету или субсчету.

На двузначных счетах классов со 2-го по 5-й, заканчивающихся на 9, отражаются амортизационные отчисления. Для трехзначных (и более) счетов окончание 9 означает отражение хозяйственных операций, имеющих противоположный смысл счету более высокого уровня, к которому эти субсчета принадлежат. Например, субсчет 409 «Задолженность поставщиков и подрядчиков перед фирмой» является активным, в то время как сам счет 40 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» является пассивным и показывает кредиторскую задолженность самого предприятия.

Децимальный принцип позволяет малым предприятиям обходиться числом счетов до 10, средним — до 100, крупным — до 1000. Такая система обеспечивает сопоставимость данных и легкость их агрегирования. Например, счета, предназначенные для отражения

внеоборотных активов предприятия, объединены в классе 2 Общего плана счетов (табл. 3.6).

Таблица 3.6

Детализация счетов второго класса в Общем плане счетов Франции

Класс 2	Счета внеоборотных активов
21	Счет основных средств
215	Отдельный счет транспортных средств (субсчет первого порядка)
2150	Субсчет автотранспорта (субсчет второго порядка)
2155	Субсчет авиатранспорта (субсчет второго порядка)
21501	Аналитический счет — грузовые автомобили
215010	Грузовой автомобиль

Класс 1 «Счета капитала» включает в себя счета, отражающие капитал и резервы (счет 10); нераспределенную прибыль или непокрытый убыток прошлого периода (счет 11); прибыль или убыток отчетного периода (счет 12); субсидии для капитальных вложений (счет 13); установленные оценочные резервы (счет 14); резервы на покрытие рисков и затрат (счет 15); займы и аналогичные обязательства (счет 16); обязательства, связанные с долей участия (счет 17).

К группе основных субсчетов, которые объединяются счетом 10 «Капитал и резервы», относятся:

- субсчет 101 «Капитал» — служит для обобщения информации о состоянии и движении капитала единоличного собственника, а также капитала предприятия. Отметим, что уставный капитал разделяется на три категории: капитал подписной, но непривлеченный (субсчет 1011) — записанный в уставе; капитал подписной, привлеченный, но неоплаченный (субсчет 1012) — стоимость акций и облигаций, по которым произведена подписка; капитал подписной, привлеченный, оплаченный (субсчет 1013) — внесенный участниками в момент подписки и в последующем;
- субсчет 104 «Премии, связанные с капиталом» — используется для отражения суммы эмиссионного дохода, учредительской премии, премии на реальный взнос, премии по конвертации облигаций в акции;
- субсчет 105 «Прирост стоимости по переоценке» — служит для отражения результатов переоценки имущества предприятия;
- субсчет 106 «Резервы» — предназначен для отражения движения средств резервного капитала, формируемого в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Счет 11 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для отражения остатка неиспользованной прибыли (субсчет 110) или непокрытого убытка (субсчет 119), по которому не принято решение о порядке его использования или компенсации.

На счете 12 «Прибыль или убыток отчетного периода» учитываются финансовый результат деятельности предприятия за отчетный период. Счет подлежит закрытию после утверждения финансового результата собранием учредителей. Суммы, которые не были распределены в виде доходов учредителям, переносятся на счет 11 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В начале следующего отчетного периода предприятие может использовать специальный счет 88 «Прибыль, подлежащая распределению». Если учет ведется единоличным владельцем, то сальдо счета 12 переносится на счет 101 «Индивидуальный капитал».

Счет 13 «Субсидии для капитальных вложений» применяется для отражения сумм субсидий на приобретение или создание долгосрочных активов, на финансирование долгосрочной деятельности предприятия, которые могут быть предоставлены государством, местными органами самоуправления, общественными органами, другими государствами.

Счет 14 «Установленные резервы» используется для отражения сумм резервов, формируемых с целью получением налоговых льгот (резервы под возможное повышение цен; резервы, связанные с зарубежными инвестициями; резервы на покрытие потерь от колебаний валютных курсов; разница между экономической и налоговой амортизацией и другие аналогичные суммы).

Счет 15 «Резервы на покрытие рисков и затрат» предназначен для учета движения сумм резервов на покрытие рисков (субсчет 151), присущих деятельности предприятия и связанных с гарантиями, предоставленными третьим лицам, рисков по операциям в иностранной валюте, а также резервов на покрытие затрат, которые могут включать резервирование отложенных затрат, пенсионных обязательств и т.п. (субсчет 158).

На счете 16 «Займы и аналогичные обязательства» находят отражение суммы займов (независимо от срока погашения) и финансовых обязательств предприятия. Для детализации информации к данному счету открываются субсчета 161 «Конвертируемый облигационный заем», 163 «Прочие облигационные займы», 164 «Обязательства по кредитам», 167 «Займы, полученные на особых условиях».

Счет 17 «Обязательства, связанные с долей участия» предназначен для отражения обязательств, связанных, например, с участием в деятельности хозяйственного товарищества.

Класс 2 «Счета внеоборотных активов» объединяет счета, которые используются для учета нематериальных активов (счет 20), ос-

новных средств (счет 21), внеоборотных активов по договору концессии (счет 22), незавершенных капитальных вложений (счет 23), доли участия в капиталах других предприятий (счет 26), прочих финансовых вложений (счет 27), амортизации внеоборотных активов (счет 28), резерва под снижение стоимости внеоборотных активов (счет 29).

Счет 20 «Нематериальные активы» обобщает информацию о наличии и движении нематериальных активов предприятия. К счету открываются следующие субсчета: субсчет 201 «Организационные расходы», на котором отражаются затраты, возникшие в связи с образованием предприятия и необходимые для начала его деятельности (затраты на рекламу новых видов производства и продукции, изучение рынка и пр.); субсчет 203 «Затраты на исследования и разработки», используемый для регистрации сумм затрат на прикладные исследования и экспериментальные разработки; субсчет 205 «Концессии, патенты, лицензии, торговые марки и аналогичные права и активы», на котором кроме отмеченных прав и активов отражаются затраты на приобретенные или внутренне созданные компьютерные программные продукты, которые предполагается использовать для собственных нужд предприятия; субсчет 206 «Стоимость юридического права на аренду основных средств»; субсчет 207 «Деловая репутация».

Счет 21 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств предприятия. К нему открываются субсчета по видам основных средств: субсчет 211 «Земельные участки»; субсчет 212 «Обустройство земли», на котором отражаются затраты на обустройство земли (например, перемещение земли при строительных работах); субсчет 213 «Здания и сооружения», который служит для учета стоимости зданий, затрат на их оснащение, а также объектов инфраструктуры, и другие аналогичные субсчета.

Счет 22 «Внеоборотные активы по договору концессии» используется для учета принадлежащих предприятию объектов имущества, переданных в соответствии с договором концессии на определенный срок другим организациям.

Счет 23 «Незавершенное капитальное строительство» используется для учета стоимости незавершенных объектов внеоборотных активов, а также авансов, выплаченных для приобретения основных средств, нематериальных активов. После завершения строительства объектов их стоимость переносится со счета 23 «Незавершенное капитальное строительство» на счет 20 «Нематериальные активы» или счет 21 «Основные средства».

Счет 26 «Доли участия в капиталах других предприятий» предназначен для отражения приобретенных ценных бумаг других

предприятий и ссуд, предоставленных другим организациям, с которыми предприятие связано долей участия.

На счете 27 «Прочие финансовые вложения» отражаются прочие долгосрочные ценные бумаги, ссуды, депозиты.

Счет 28 «Амортизация внеоборотных активов» обобщает информацию о накопленной амортизации основных средств и нематериальных активов.

Счет 29 «Резерв под снижение стоимости внеоборотных активов» предназначен для отражения суммы резерва, формируемого для компенсации возможной потери стоимости внеоборотных активов.

Следует отметить, что в классе 2 французского плана счетов все внеоборотные активы показываются как иммобилизация, т.е. активы со сроком службы больше одного года.

Класс 3 «Счета запасов и незавершенного производства» объединяет сырье и материалы (счет 31), прочие материальные запасы (счет 32), незавершенную продукцию (счет 33), неполностью оказанные услуги (счет 34), готовую продукцию (счет 35), товарные запасы (счет 37), резерв под снижение стоимости запасов (счет 39).

Счета 31 «Сырье и материалы», 32 «Прочие материалы» и 37 «Товарные запасы» предназначены для учета стоимости запасов приобретенного сырья и материалов, а также товаров. В отличие от российской учетной практики на счетах класса 3 французского плана счетов отражаются только стоимостные остатки запасов предприятия на начало и конец отчетного периода. Затраты по приобретению материальных ресурсов учитываются на счетах *класса 6*, предназначенных для учета затрат по элементам; синтетический и аналитический учет их движения организуется в рамках аналитического (производственного) учета. Остатки запасов в общей бухгалтерии определяются методом периодической (дискретной) инвентаризации, сверяются и оцениваются по данным аналитической (производственной) бухгалтерии.

Согласно методу периодической (дискретной) инвентаризации по кредиту счетов 31, 32, 37 в корреспонденции со счетами расходов — субсчетами 6031 «Изменение запасов сырья и материалов», 6032 «Изменение запасов прочих материалов», 6037 «Изменение товарных запасов» (соответственно) в конце отчетного периода списывается величина начальных запасов. После процедуры инвентаризации по дебету счетов 31, 32 и 37 и кредиту субсчетов расходов 6031, 6032, 6037 отражается величина запасов на конец отчетного периода.

Счета 33 «Незавершенная продукция», 34 «Неполностью оказанные услуги» и 35 «Запасы продукции» используются для отражения стоимости незавершенной в производстве продукции или неполностью оказанной услуги, а также промежуточной, побочной, готовой

продукции. По кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами доходов — субсчетами 7133 «Изменение запасов незавершенной продукции», 7134 «Изменение стоимости неполностью оказанной услуги», 7135 «Изменение запасов готовой продукции» в конце отчетного периода списывается величина начальных остатков запасов. По дебету счетов 33, 34, 35 учитываются конечные остатки (по результатам инвентаризации) в корреспонденции с кредитом субсчетов доходов 7133, 7134, 7135 соответственно.

Счет 39 «Резерв под снижение стоимости запасов» предназначен для учета отклонений балансовой стоимости запасов от их стоимости на отчетную дату (текущей стоимости).

Класс 4 «Счета расчетов» обобщает информацию о расчетах с разными дебиторами и кредиторами, включая расчеты с поставщиками (счет 40); расчеты с покупателями (счет 41); расчеты с персоналом (счет 42); расчеты по социальному страхованию и обеспечению (счет 43); расчеты с государством (счет 44); расчеты с учредителями (счет 45); расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (счет 46); вспомогательные (переходные) счета (счет 47); счета регулирования (счет 48); резерв по обеспечению счетов расчетов (счет 49).

Счет 40 «Расчеты с поставщиками и связанные с ними счета» предназначен для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за приобретенное имущество и оказанные услуги. В развитие счета 40 открываются субсчета 401 «Расчеты с поставщиками», 403 «Расчеты с поставщиками — векселя к оплате», 404 «Расчеты с поставщиками внеоборотных активов», 405 «Расчеты с поставщиками внеоборотных активов — векселя к оплате», 408 «Расчеты с поставщиками — неполученные счета» (если величина кредиторской задолженности может быть достоверно определена), 409 «Авансы поставщикам».

Счет 41 «Расчеты с покупателями и связанные с ними счета» используется для отражения дебиторской задолженности покупателей продукции (работ, услуг). Для детализации информации о величине дебиторской задолженности открываются субсчета 411 «Расчеты с покупателями», 413 «Расчеты с покупателями — векселя к получению», 416 «Сомнительная задолженность», 417 «Неотфактурованная задолженность по долгосрочным работам» (счет предназначен для отражения расчетов с заказчиками по долгосрочным контрактам), 419 «Авансы, полученные от покупателей».

Счет 42 «Расчеты с персоналом и связанные с ним счета» используется для отражения задолженности перед персоналом по оплате труда (субсчет 421), доли участия работников в планах распределения финансовых результатов деятельности предприятия (субсчет 424), авансовых сумм, выданных работникам (субсчет 425), депонированных сумм (субсчет 426), начислений по оплате отпусков (субсчет 428).

Счет 43 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» предназначен для учета задолженности предприятия по социальному страхованию и обеспечению работников (субсчет 431). Для отражения сумм к выплате по болезни, беременности и родам, несчастным случаям используется специальный субсчет 438 «Общественные организации — расходы к оплате и доходы к получению».

Счет 44 «Расчеты с государством» служит для обобщения счетов, предназначенных для учета расходов по государственным субсидиям, предоставленным предприятиям (субсчет 441); величины задолженности перед бюджетом по налогам и сборам (субсчет 442); предоставленных государственных льгот или вводимых со стороны государства ограничений в отношении хозяйственной деятельности предприятий (субсчет 443); отражения суммы задолженности по налогу на прибыль (субсчет 444), налогу на добавленную стоимость (субсчет 445) и прочих налогов к уплате (субсчет 447).

Счет 45 «Расчеты с учредителями» предназначен для учета операций с учредителями по вкладам в уставный капитал, выплате дивидендов. В развитие счета открываются следующие субсчета: 451 «Операции с группой», 455 «Текущий счет участников товарищества», 456 «Учредители — операции с капиталом», 457 «Учредители — дивиденды к выплате», 458 «Учредители — совместные операции».

Счет 46 «Прочие дебиторы и кредиторы» отражает задолженность, связанную с операциями по выбытию внеоборотных активов (субсчет 462), покупке рыночных ценных бумаг (субсчет 464).

Счет 47 «Вспомогательные счета» используется для учета операций, которые в момент совершения не могут быть отнесены на какой-либо определенный счет или которые требуют дополнительной информации для их регистрации (субсчета 471–475). Кроме того, в развитие счета 47 открываются два субсчета — для отражения отрицательной курсовой разницы (субсчет 476) и положительной курсовой разницы (субсчет 477).

Счет 48 «Счета регулирования» отражает величину отложенных затрат (предпроизводственные затраты, затраты по выпуску в продажу определенного вида продукции, затраты по привлечению займа и т.п.) (субсчет 481); расходов будущих периодов (субсчет 486); незаработанных доходов (субсчет 487).

Счет 49 «Резерв по обеспечению счетов расчетов» учитывает резервы, предназначенные для компенсации возможной неоплаты счетов отдельными покупателями и разными дебиторами.

Класс 5 «Финансовые счета» объединяет счета, предназначенные для отражения рыночных ценных бумаг (счет 50), денежных средств на расчетном счете и аналогичных счетах (счет 51), в кассе (субсчет 53), операций по управлению денежными ссудами и аккредитивов

(субсчет 54), внутренних переводов (субсчет 58), резерва под снижение стоимости финансовых счетов (субсчет 59).

Счет 50 «Рыночные ценные бумаги» используется для отражения: выкупленных собственных акций предприятия (субсчет 502); акций других компаний (субсчет 503); облигаций, выпущенных и досрочно погашенных предприятием (субсчет 505); прочих рыночных ценных бумаг (счет 508).

Счет 51 «Расчетный счет» объединяет счета, предназначенные для учета инкассированных денежных средств (счет 511); средств на банковских счетах в национальной и иностранной валютах (субсчет 512).

Счет 53 «Касса» отражает информацию о наличных средствах предприятия.

Счет 54 «Управление денежными ссудами и аккредитивы» используется для учета сумм аккредитивов.

На счете 58 «Внутренние переводы» учитываются переводы средств из кассы или с одного расчетного счета на другой, а также отражения операций, регистрируемых в нескольких вспомогательных журналах.

Счет 59 «Резерв под снижение стоимости финансовых счетов» предназначен для компенсации возможного обесценения вложений в акции и облигации.

Класс 6 «Счета затрат по элементам» объединяет счета расходов предприятия, которые представлены по элементам затрат (по их происхождению): закупки (счет 60); услуги сторонних организаций (счет 61); прочие услуги сторонних организаций (счет 62); налоги и сборы (счет 63); расходы на персонал (счет 64); прочие операционные расходы (счет 65); финансовые расходы (счет 66); чрезвычайные расходы (счет 67); расходы на амортизацию (счет 68); расходы, связанные с долей участия работников в прибыли (счет 69).

Счет 60 «Закупки» используется для отражения приобретенных сырья и материалов, товаров, услуг и детализируется с помощью следующих субсчетов, представляющих затраты по закупкам отдельных видов материалов: 601 «Закупки складированные — сырье и материалы»; 602 «Закупки складированные — прочие материалы»; 604 «Приобретение услуг»; 605 «Закупки оборудования»; 606 «Закупки сырья и материалов, не хранящихся на складе»; 607 «Закупки товаров».

Предприятия могут отражать расходы, связанные с закупкой (например, на доставку, страхование, комиссионные расходы), непосредственно на субсчетах 601–609. Приобретенные товары и услуги по договору подряда отражаются по дебету субсчетов 604 и 605. Субсчет 606 «Закупки сырья и материалов, не хранящихся на складе» предназначен для отражения закупок электроэнергии, воды и т.п. Субсчет 609 «Скидки при закупке» используется для учета величины скидки, полученной от поставщиков продукции или услуг.

Счет 603 «Изменение запасов» призван отражать величину изменения запасов сырья и материалов, а также товаров. Остатки на субсчетах 6031 «Изменение запасов сырья и материалов», 6032 «Изменение запасов прочих материалов», 6037 «Изменение товарных запасов» отражают разницу между стоимостью запасов на конец и на начало отчетного периода. По дебету этих счетов учитывается стоимость запасов на начало отчетного периода, а по кредиту — стоимость на конец отчетного периода; при этом сальдо по счетам может быть либо кредитовое (увеличение запасов за период), либо дебетовое (уменьшение запасов за период). Данные субсчета используются в качестве корректирующих к величине закупок сырья, материалов и товаров.

Проиллюстрируем схему учета с использованием счетов изменения запасов на примере (рис. 3.6). Предположим, что запасы сырья и материалов на начало периода — 5000 ден. ед. По результатам инвентаризации стоимость запасов на конец периода составляет 6000 ден. ед. Предприятие ведет учет с использованием метода периодической (дискретной) инвентаризации, согласно которому себестоимость израсходованных сырья, материалов может быть определена по формуле

$$\text{Себестоимость израсходованных сырья и материалов} = \text{Запасы начальные} + \text{Закупки} - \text{Запасы конечные} = \text{Закупки} + (\text{Запасы начальные} - \text{Запасы конечные}) = \text{Закупки} \pm \text{Изменение запасов}.$$

После инвентаризации запасов в дебет субсчета 6031 «Изменение запасов сырья и материалов» (с кредита счета 37 «Запасы сырья и материалов») переносится сумма начальных остатков запасов (1), а в кредит субсчета 603 (в корреспонденции с дебетом счета 37) записывается сумма остатков на конец периода (2); таким образом, сальдо по этому счету представляет собой изменение запасов за период, которое служит корректировкой величины закупок (счет 60).

На счетах 61 «Услуги сторонних организаций» и 62 «Прочие услуги сторонних организаций» отражаются расходы на услуги со стороны, иные, чем закупки товаров и услуг у поставщиков, например оплата труда привлеченного со стороны персонала, расходы на рекламу, связи с общественностью, арендную плату, транспортировку товаров, почтовые услуги и т.п.

Счет 63 «Налоги и сборы» предназначен для учета таких налоговых отчислений и сборов, как суммы налога на доходы физических лиц, налога на профессиональное обучение и др.

Счет 64 «Расходы на персонал» используется для учета всех видов основной и дополнительной заработной платы, начисленной работникам предприятия, а также отчислений на социальное страхование, производимых за счет предприятия. На субсчетах первого порядка

учитываются заработная плата, компенсации, вознаграждения руководителям, оплата отпусков, выходных пособий, расходов по социальному страхованию. Субсчета второго порядка предназначены для учета отдельных видов затрат (прямая, косвенная заработная плата, оплата сверхурочных часов и т.п.).

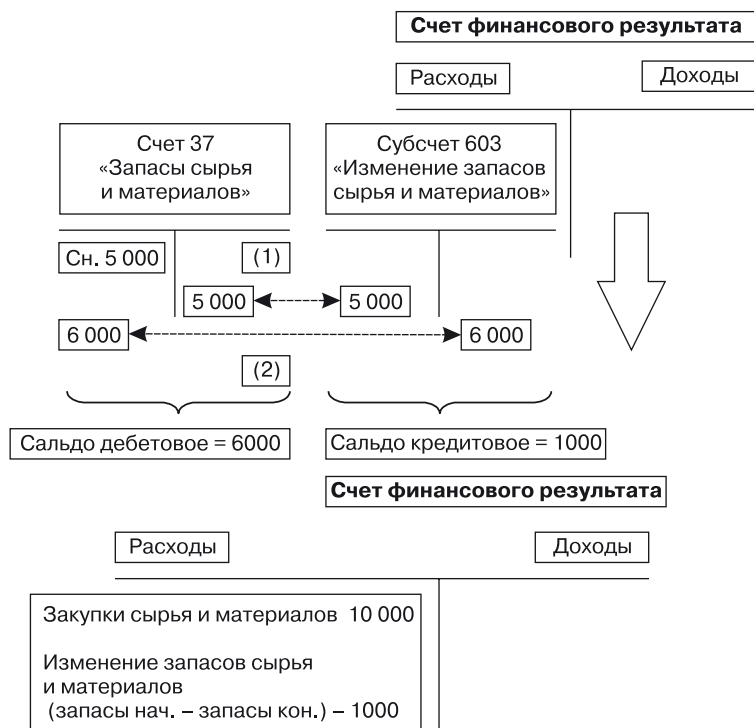


Рис. 3.6. Учет изменения запасов сырья и материалов

На счете 65 «Прочие операционные расходы» учитываются суммы платежей по концессии, лицензионных платежей, за пользование различными правами на патенты, торговые знаки и т.п., убытки, связанные с истечением срока исковой давности по дебиторской задолженности, доля в убытках по совместным операциям с другими предприятиями.

На счете 66 «Финансовые расходы» отражается общая сумма расходов, связанных с финансовой деятельностью предприятия, в том числе расходы по займам (субсчет 661); убытки по валютным операциям (субсчет 666); расходы, связанные с продажей рыночных ценных бумаг (счет 667).

Счет 67 «Чрезвычайные расходы» используется для учета чрезвычайных расходов, результаты по которым выявляются в течение длительного периода, превышающего данный отчетный год (субсидии, штрафы, неустойки, списанная безнадежная задолженность), а также балансовой стоимости выбывших активов.

Таким образом, счета 60–65 французского плана счетов предназначены для учета расходов, связанных с операционной деятельностью предприятия, результат по которым определяется в течение года; счет 66 используется для отражения расходов по финансовому управлению предприятием, а счет 67 отражает затраты, связанные с чрезвычайными операциями.

Счет 68 «Расходы на амортизацию и отчисления в оценочные резервы» предназначен для отражения амортизационных отчислений (по однородным группам амортизируемых средств) и расходов на создание оценочных резервов в разрезе операционных, финансовых и чрезвычайных расходов. В отличие от счетов 60–67, расходы по которым отражаются систематически, расходы на амортизацию и по оценочным резервам производятся в бухгалтерском учете, как правило, один раз в год или в целом за период.

Использование счета 69 «Участие работников в финансовых результатах деятельности организации — налог на прибыль» связано с целесообразностью учета использования прибыли в течение отчетного года; по дебету счета 69 регистрируются доля участия работников в прибылях предприятия, а также сумма расходов по налогу на прибыль.

Класс 7 «Счета доходов по видам» объединяет счета, которые служат для отражения реализации готовой продукции, услуг и товаров (счет 70); стоимости продукции на складе (счет 71); стоимости продукции, направленной на собственные нужды предприятия (счет 72); доходов по долгосрочным контрактам (счет 73); субсидий на осуществление деятельности (счет 74); прочих операционных доходов (счет 75); доходов от финансовых операций (счет 76); чрезвычайных доходов (счет 77); возврата убытков от обесценения (снижения стоимости) (счет 78), переноса расходов (фиктивные доходы) (счет 79).

Счет 70 «Продажа произведенной продукции, предоставление услуг, реализация товаров» предназначен для учета продаж готовой продукции (субсчет 701), промежуточной продукции (субсчет 702), отходов производства (субсчет 703), выполненных работ (субсчет 704), проведенных исследований (субсчет 705), предоставленных услуг (субсчет 706), товаров (субсчет 707), продукции смежного производства (субсчет 708). Предоставленные контрагенту скидки и компенсации отражаются предприятием по дебету специального субсчета 709 «Предоставленные скидки и компенсации».

Счет 71 «Продукция на складе» объединяет счета для учета изменения запасов незавершенного производства продукции (субсчет 7133), услуг (субсчет 7134), а также изменения запасов готовой, промежуточной и побочной продукции (субсчет 7135). На этих счетах показывается разница между стоимостью продукции, обращенной в запасы, на конец и начало отчетного периода: с дебета счетов списываются остатки запасов на начало отчетного периода, а по кредиту учитываются остатки на конец отчетного периода в корреспонденции со счетами 33 «Незавершенная продукция», 34 «Неполностью оказанные услуги» и 35 «Запасы продукции». Сальдо счета 71 «Продукция на складе» показывает общее изменение запасов продукции на складе за отчетный период, оно может быть как кредитовым, так и дебетовым.

Проиллюстрируем схему учета с использованием счетов изменения запасов на примере учета готовой продукции. Предположим, что стоимость запасов готовой продукции на начало периода — 14 000 ден. ед. По результатам инвентаризации стоимость запасов готовой продукции на конец периода определена в сумме 12 000 ден. ед.

Французская система бухгалтерского учета в части определения финансового результата основана на концепции валовой продукции¹, а следовательно, учитывается не только проданная продукция, но и та, что находится на складе, и продукция, направленная на собственные нужды предприятия. Исходя из условия примера величина продукции на складе определяется как разница между запасами готовой продукции на конец и на начало периода (12 000—14 000), полученная сумма корректирует доход от продаж. После инвентаризации запасов в дебет субсчета 713 «Изменение запасов готовой продукции» (с кредита счет 35 «Запасы готовой продукции») переносится сумма начальных остатков запасов (1), а в кредит этого субсчета (в корреспонденции со счетом 35) записывается сумма остатков на конец периода (2); следовательно, сальдо представляет собой изменение запасов готовой продукции за период (рис. 3.7).

На счете 72 «Продукция, направленная на собственные нужды предприятия» учитывается стоимость работ, осуществленных предприятием для собственных нужд. По кредиту счета 72 и дебету счета 23 «Незавершенное капитальное строительство» отражаются затраты, связанные с созданием долгосрочных активов собственными силами предприятия (хозяйственным способом).

По кредиту счета 73 «Счета по долгосрочным контрактам» и дебету субсчета 417 «Неотфактурованная задолженность по долгосрочным работам» учитываются суммы чистой выручки от выполнения

¹ *La production globale.*

определенного этапа работ по долгосрочному контракту. Долгосрочные контракты согласно французским учетным правилам отражаются со ссылкой на стадию завершенности.

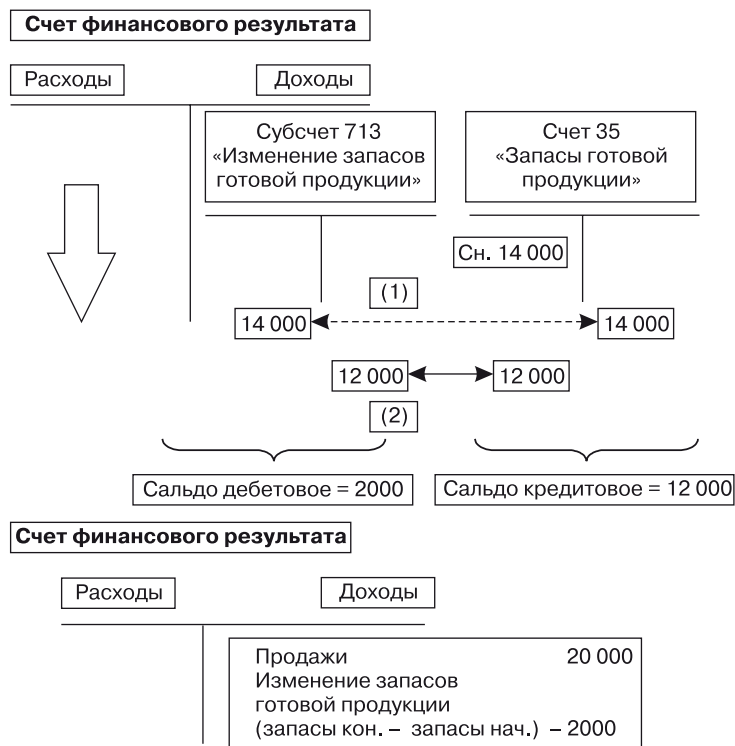


Рис. 3.7. Учет изменения запасов готовой продукции

Счет 74 «Субсидии на осуществление деятельности» используется для учета субсидий, полученных предприятием.

На счете 75 «Прочие операционные доходы» отражаются доходы от предоставления за плату прав на патенты, лицензии, торговые марки и прочих аналогичных прав, комиссионные за продажу товаров и т.п.

Счет 76 «Доходы от финансовых операций» используется для учета доходов, связанных с финансовым управлением предприятия: поступления от участия в других компаниях, прибыли по валютным операциям, доходы от продажи рыночных ценных бумаг.

На счете 77 «Чрезвычайные доходы» учитываются поступления по операциям длительного характера: суммы, полученные предприя-

тием за выполнение контрактов и взятых обязательств, а также доходы, полученные от реализации активов, ценных бумаг и др.

Таким образом, аналогично счетам расходов счета 70–75 французского плана счетов предназначены для учета доходов от операционной деятельности, поступающих в течение отчетного года. Счет 76 используется для отражения доходов, связанных с финансовым управлением предприятия, а счет 77 отражает доходы от чрезвычайных операций.

Счет 78 «Возврат убытка от обесценения» предназначен для учета величины возврата ранее отраженного снижения стоимости объектов имущества.

Счет 79 «Перенос расходов» используется для переноса определенной суммы с расходного счета на балансовый счет (за исключением счетов долгосрочных активов) или на другой счет расходов.

Класс 8 «Специальные счета» содержит три группы счетов: 80 «Поручительства»; 88 «Финансовый результат, подлежащий распределению»; 89 «Баланс».

Счет 80 «Поручительства» предназначен для отражения обязательств, данных предприятием или, наоборот, полученных предприятием.

Счет 88 «Финансовый результат, подлежащий распределению» используется для учета распределения финансового результата предыдущего отчетного периода.

Счет 89 «Баланс» детализируется с помощью двух субсчетов: 890 «Первоначальный баланс (сальдо)» и 891 «Итоговый баланс (сальдо)» — и служит для повторного открытия/закрытия счетов отчетного периода.

В действующем унифицированном плане счетов этот класс счетов отсутствует, что еще раз указывает на то, что учет в рамках аналитической бухгалтерии организуется по усмотрению предприятия исходя из специфики осуществляемой хозяйственной деятельности. Под эгидой Национального совета по бухгалтерскому учету и при непосредственном участии отраслевых комитетов разрабатываются отраслевые планы счетов, которые содержат разделы, посвященные методологии ведения общей и аналитической бухгалтерии на французских предприятиях.

Из анализа структуры и содержания национального Общего плана счетов Франции можно сделать несколько выводов.

Во-первых, Общий план счетов представляет собой не просто свод счетов, а кодекс, в котором изложены принципы организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Во-вторых, французский план (свод) счетов отличается значительной детализацией и наличием строгих правил кодификации

счетов бухгалтерского учета, что существенно облегчает агрегирование данных и обеспечивает их сопоставимость. Расширенная номенклатура счетов позволяет получить на счетах прозрачную и детальную информацию для составления надежной и полезной для разных категорий пользователей бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

В-третьих, унифицированный план счетов адаптирован под информационные потребности малых, средних, крупных предприятий при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В-четвертых, процесс конвергенции французской учетной системы с международной учетной практикой (в том числе официальное принятие странами — членами ЕС международных стандартов финансовой отчетности в качестве основы для консолидации отчетности) оказывает влияние на содержание единого национального плана счетов, что проявляется в исключении из его состава разделов, посвященных методике консолидации отчетности и организации управленческого (аналитического) учета.

3.7. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Рассмотрим методы управленческого учета затрат на примере предприятия кабельного производства Франции.

Структура затрат на предприятии кабельного производства, определяемая его особенностями, традиционно имеет следующий вид: преобладающую долю прямых затрат составляют затраты на сырье и материалы, электроэнергию и технологическое топливо. Однако в условиях рыночной экономики, когда владелец предприятия заинтересован в немедленном внедрении в производство последних научных достижений, новой техники и оборудования, в кабельной промышленности возможно существенное изменение структуры затрат. В последнее время наблюдается снижение удельного веса живого труда основного производственного персонала с одновременным увеличением доли амортизации основных средств, представленным новейшим производственным оборудованием. Если затраты на топливо остаются примерно на одинаковом уровне, то затраты на энергию неуклонно возрастают. Доля накладных производственных затрат кабельного производства интенсивно растет. Эта наметившаяся в последние годы тенденция обусловлена увеличением затрат в нетехнологической сфере, на управление, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, обучение персонала, на подготовку производства.

Учет затрат по видам деятельности. Французские предприятия кабельного производства используют в бухгалтерском управленче-

ском учете технологии, основанные на видах деятельности, включающие в себя следующие направления: учет затрат по видам деятельности; управление по видам деятельности; бюджетирование по видам деятельности. При этом под видом деятельности понимаются функции, которые предприятие осуществляет в ходе своей производственно-хозяйственной деятельности.

Применение во Франции этих новых для российской учетной практики технологий объясняется тем, что традиционная система учета затрат в кабельном производстве в современных условиях роста доли накладных производственных затрат в общей сумме затрат предприятия приводит к неточностям в системе распределения затрат на себестоимость. Неточное калькулирование оказывает негативное влияние на процесс принятия долгосрочных управленческих решений о формировании трансфертных (внутренних) и продажных (внешних) цен; эффективности производства новых видов кабельной продукции; целесообразности снятия с производства продукции, не приносящей маржинальной прибыли; налаживании собственного производства полуфабрикатов или решения об их приобретении на стороне.

С целью решения этой проблемы во французском управленческом учете кабельная продукция рассматривается в качестве объекта учета затрат более широко, чем это принято на отечественных кабельных заводах. Совокупность затрат французского предприятия делится на два типа:

- затраты на производство продукции, отражаемые в финансовых отчетах (традиционно отслеживаемые производственные затраты);
- затраты на производство, необходимые для принятия долгосрочных управленческих решений (затратообразующие факторы, обеспечивающие взаимосвязь непроизводственных затрат с другими объектами затрат, такими как потребители или производимая кабельная продукция).

Напомним, что в отечественной системе учета затрат сначала устанавливаются центры затрат, связанные с производственным процессом, и определяются первоначальные объекты учета затрат, а затем распределяются затраты. При этом прямые затраты непосредственно относятся к определенным центрам затрат, а производственные накладные расходы распределяются по центрам затрат наиболее приемлемым для этого способом. В качестве ставки для распределения используется ставка, связанная с объемом продукции, например машино-часы, человеко-часы и др. Затраты на вспомогательные центры затрат перераспределяются на производственные центры затрат — снова с использованием метода, наиболее приемлемого для этого. В этот момент производимая продукция становится объектом

учета затрат. При этом основным недостатком является то, что не все виды затрат зависят в первую очередь от объема произведенной продукции, но распределены они будут на всю продукцию с использованием именно этой, неподходящей для данного случая базы. Следовательно, в самой сути традиционного отечественного подхода заложена неточность расчета полной фактической себестоимости отдельных видов продукции. Искажения, присущие этой системе учета затрат как системе, основанной на произвольном распределении, приводят к тому, что получаемая информация оказывается непригодной для принятия долгосрочных управленческих решений. В связи с этим учет затрат по видам деятельности, применяемый на французских предприятиях кабельного производства, имеет преимущества.

Особенностью французской системы учета является то, что в ней используются отличные от объема производства показатели для распределения производственных накладных затрат. Первоначально выявляются виды деятельности предприятия, которые вызывают возникновение затрат, затем исследуются основные носители затрат для этих видов деятельности. При этом под носителем затрат понимается некий фактор, наилучшим образом определяющий причину потребления ресурсов в процессе определенного вида деятельности, и обосновывается, почему данный вид деятельности приводит к затратам. Когда виды деятельности и носители затрат определены, то эти учетные данные используются для того, чтобы распределить производственные накладные затраты на объекты учета (производимую кабельную продукцию), которые фактически привели к возникновению данных затрат.

Авторами классифицированы виды деятельности, выделяемые в бухгалтерском управленческом учете затрат французских предприятий кабельного производства и рекомендованные к применению на отечественных кабельных заводах (табл. 3.7). Основу классификации составляет принцип кодирования для обозначения каждой хозяйственной операции, относимой к тому или иному выделенному виду деятельности¹, в результате осуществления которой будут понесены затраты.

Классификация видов деятельности указывает на то, что первичные носители затрат, стоящие за закодированными хозяйственными операциями, как правило, не связаны с объемом произведенной продукции. Такое кодирование, накопление и определение учетных дан-

¹ Наименование видов деятельности соответствует разработкам английских специалистов: *Scarlett R.C., Wilks C. Management Accounting — Performance Management // CIMA, London, 2001.*

ных о затратах, не связанных с объемом производства, обеспечивает базу для анализа поведения затрат в долгосрочном периоде, способствует более точному распределению затрат по объектам учета и обеспечивает лучшее управление себестоимостью по сравнению с тем, которое дает отечественный подход.

Таблица 3.7

Классификация видов деятельности в бухгалтерском управленческом учете затрат французского предприятия кабельного производства

Наименование вида деятельности	Характеристика вида деятельности	Код *
1-й классификационный признак: в зависимости от типа хозяйственной операции		
Логистические хозяйственные операции (<i>logistic transactions</i>)	Виды деятельности, связанные с организацией потока сырья, материалов и других ресурсов, необходимых для нормального хода производственного процесса	<i>LTA.XXX</i>
Балансирующие хозяйственные операции (<i>balanced transactions</i>)	Виды деятельности, обеспечивающие соответствие количества поставленных ресурсов спросу на эти ресурсы	<i>BTA.XXX</i>
Хозяйственные операции, связанные с качеством продукции (<i>quality transactions</i>)	Виды деятельности, обеспечивающие соответствие производимой продукции всем необходимым требованиям	<i>QTA.XXX</i>
Хозяйственные операции, связанные с изменением (<i>change transactions</i>)	Виды деятельности, обеспечивающие соответствие продукции вновь возникающим требованиям потребителей (например, изменение спецификации на продукцию, изменение дизайна продукции, изменение сроков доставки и др.)	<i>CTA.XXX</i>
* Код вида деятельности по первому классификационному признаку, имеющий следующую расшифровку: первые три буквы обозначают тип хозяйственной операции (всего четыре типа согласно классификации); следующие три цифры, отделенные от букв точкой, обозначают порядковый номер операции; например, <i>LTA.001</i> — логистическая хозяйственная операция, связанная с потоком сырья — медной катанки.		
Наименование вида деятельности	Характеристика вида деятельности	Код **
2-й классификационный признак: в зависимости от определяющего показателя		
Виды деятельности, которые определяются количеством единиц произведенной продукции (<i>unit-level activities</i>)	Виды деятельности, при которых потребление ресурсов определяется количеством единиц произведенной продукции. Затраты, которые попадают в эту категорию, традиционно определяются как прямые; например, затраты на прямые материалы и прямой труд	<i>ULA.XXX</i>

Наименование вида деятельности	Характеристика вида деятельности	Код **
Виды деятельности, которые определяются количеством партий произведенной продукции (<i>batch-level activities</i>)	Виды деятельности, при которых потребление ресурсов пропорционально количеству партий произведенной продукции; например, транспортировка материалов, наладка оборудования, проверка партий произведенной продукции	<i>BLA.XXX</i>
Виды деятельности, которые определяются конкретными видами производимой продукции (<i>product-level activities</i>)	Виды деятельности, при которых потребление ресурсов связано с выпуском определенных видов продукции; например, затраты на спецификацию, на закупку определенных материалов; часть административных затрат, связанная с поддержанием определенной производственной линии	<i>PLA.XXX</i>
Виды деятельности, которые определяются количеством производственных мощностей (<i>facility-level activities</i>)	Виды деятельности, при которых потребление ресурсов связано с функционированием бизнеса как такового в целом; например, затраты на эксплуатацию земельных ресурсов, на охрану завода; налог на имущество и др.	<i>FLA.XXX</i>
** Код вида деятельности по второму классификационному признаку, имеющий следующую расшифровку: первые три буквы обозначают тот показатель, которым в наибольшей степени определяется данный вид деятельности; следующие три цифры, отделенные от букв точкой, обозначают группу затрат; например, <i>ULA.001</i> — показателем является количество единиц произведенной продукции, сгруппированы прямые затраты на алюминиевую катанку.		

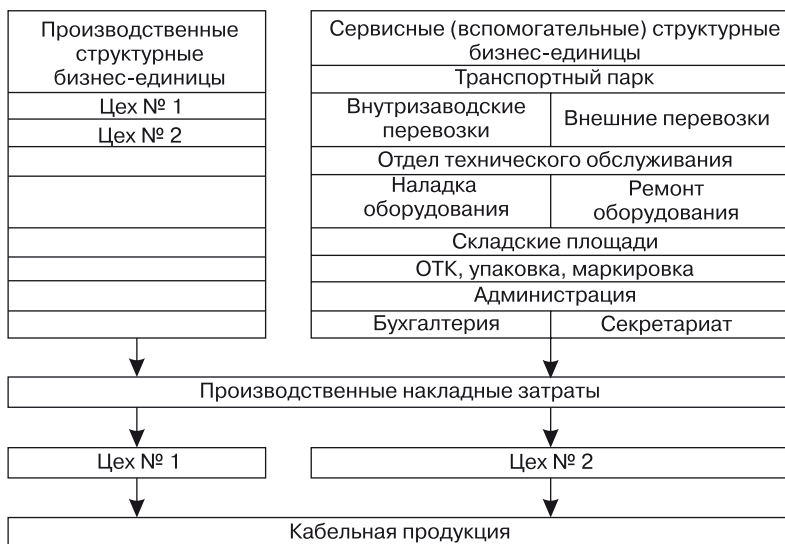
По мере увеличения количества хозяйственных операций всех типов увеличивается и общая сумма производственных накладных затрат. Результаты, полученные после их распределения в системе отечественного учета и по французской методике, отличаются в большей степени, когда носители затрат относятся к классификационным группам *BLA* и *PLA*.

Проведем сравнительный анализ процесса распределения накладных затрат по традиционной отечественной и по французской методикам (рис. 3.8). Для выявления характерных особенностей учета затрат по видам деятельности, проведения поэтапного сравнительного анализа французской и отечественной методик и внедрения этой системы в практику отечественного учета рассмотрим алгоритм последовательности действий, разработанный для управленческого персонала французского предприятия.

Первый этап. Определение основных видов деятельности отечественного и французского предприятий кабельного производства.

По аналогии с данными, получаемыми в системе бухгалтерского управленческого учета французских предприятий, для отечественного кабельного завода выделим виды деятельности, приводящие к возникновению накладных затрат, требующих последующего распределения на себестоимость производимой кабельной продукции (табл. 3.8).

Отечественная система учета затрат кабельного производства



Французская система учета затрат кабельного производства

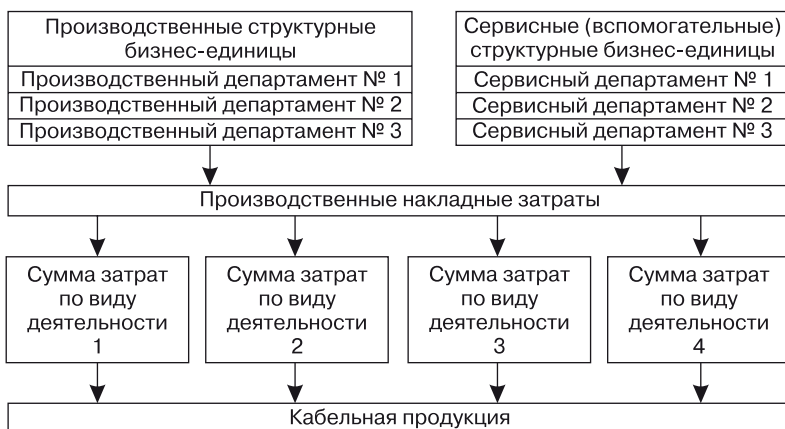


Рис. 3.8. Сравнительный анализ распределения накладных затрат

Виды деятельности отечественного кабельного завода

№ п/п	Вид деятельности
1	Транспортировка сырья и материалов от поставщика на склад завода
2	Транспортировка сырья и материалов со склада завода в производственные цеха
3	Транспортировка готовой продукции из производственных цехов на склад завода
4	Транспортировка готовой продукции со склада завода на склад грузополучателя
5	Наладка и ремонт оборудования
6	Хранение сырья, материалов и готовой продукции
7	Проверка качества произведенной продукции
8	Административная функция

Расположим выделенные виды деятельности в порядке, пригодном для дальнейшего применения метода учета затрат по видам деятельности (рис. 3.9).

Отметим, что сумму, указанную по каждой строке третьего столбца, можно получить, используя данные учета затрат позаказным методом, применяемым на отечественном предприятии кабельного производства. Дальнейшая задача — распределить полученные в системе отечественного учета затраты, связанные с выделенными видами деятельности, по французской методике, согласно которой они могут относиться как на отдельные департаменты, так и на производимую продукцию.

Второй этап. Определение общей суммы затрат для каждого выделенного вида деятельности. Согласно применяемому на французском предприятии методу учета затрат по видам деятельности часть производственных накладных затрат, которая непосредственно связана с данным видом деятельности, сразу относится на него (например, затраты на труд ОТК непосредственно относятся на вид деятельности «контроль качества»). Оставшаяся часть затрат может быть отнесена к нескольким видам деятельности (например, затраты на отопление и освещение помещений). Французский метод предусматривает распределение таких затрат при помощи носителей затрат, которые учитывают наличие причинно-следственных связей между затратами и тем или иным видом деятельности. Тогда общая сумма затрат по виду деятельности будет складываться из суммы затрат, непосредственно отнесенных на него, и суммы затрат, распределенных на него при помощи носителей затрат. Очевидно, что чем больше количество распределенных затрат, тем более приблизительной

и менее пригодной для принятия управленческих решений становится информация о затратах, полученная с помощью французского метода.



Рис. 3.9. Учет затрат по видам деятельности применительно к отечественному кабельному производству

Потребление ресурсов и возникновение затрат как на отечественном, так и на французском предприятии в сервисных бизнес-единицах (департаментах), которые не принимают непосредственного участия в производственном процессе, но оказывают вспомогательные услуги производственным подразделениям, идут непрерывно. Разница состоит в том, что в отечественной системе учета затраты, возникающие в сервисных бизнес-единицах, перераспределяются на производственные бизнес-единицы. Во французском управленческом учете для каждого сервисного департамента определяется общая сумма затрат, которая не перераспределяется на производственный департамент. Расчет такой общей суммы затрат за один рабочий день для одного из вспомогательных подразделений (сервисных департаментов) отечественного предприятия приведен в табл. 3.9.

Таблица 3.9

Расчет общей суммы затрат отдела технического обслуживания

Статьи затрат по наладке оборудования	Сумма затрат, руб.
Заработная плата мастеров по наладке оборудования	1480,00
Отчисления на социальные нужды	530,00
Итого прямых затрат	2010,00
Электроэнергия	815,00
Затраты на отопление помещения	552,00
Прочие затраты	798,00
Итого накладных затрат	2165,00
Всего затрат	4175,00

Третий этап. Определение носителей затрат для каждого выделенного вида деятельности. На этой стадии необходимо сделать выбор, который в дальнейшем будет влиять на расчет величины понесенных затрат. Например, в случае проверки качества продукции носителем затрат может являться количество проверок или количество проверяемых объектов. При этом результат процесса учета затрат будет зависеть от выбора носителя затрат (табл. 3.10).

Таблица 3.10

Носители затрат по видам деятельности отечественного кабельного завода

Наименование вида деятельности	Наименование носителя затрат
Транспортировка	Количество транспортировок
Наладка оборудования	Количество наладок
Ремонт оборудования	Количество ремонтов
Проверка качества произведенной продукции	Количество проверок
Хранение	Количество дней хранения
Административная функция	Количество рабочих дней в отчетном периоде

Четвертый этап. Расчет ставки носителя затрат в управленческом учете французского предприятия производится аналогично расчету, применяемому для расчета ставки накладных производственных расходов в отечественном учете (табл. 3.11):

Ставка носителя затрат = Общая сумма затрат по виду деятельности / Количество носителей затрат.

Таблица 3.11

Расчет ставки носителя затрат отдела технического обслуживания

Показатель	Сумма
Общая сумма затрат	4175,00 руб.
Количество носителей затрат	5 наладок
Ставка носителя затрат	835,00 руб. на одну наладку

Пятый этап. Применение полученной ставки носителя затрат к производимой продукции (объекту затрат) с целью расчета затрат, приходящихся на единицу продукции (табл. 3.12).

Таблица 3.12

Распределение накладных затрат отечественного кабельного завода по французской методике

Показатель	Сумма
Количество наладок, проведенных для производства кабеля АВВГ 2 × 2,5	2 наладки
Количество наладок, проведенных для производства кабеля АВВГ 2 × 4	1 наладка
Количество наладок, проведенных для производства кабеля АВВГ 3 × 2,5	1 наладка
Количество наладок, проведенных для производства кабеля АВВГ 3 × 4	1 наладка
Сумма затрат, отнесенная на себестоимость кабеля АВВГ 2 × 2,5*	1670,00 руб.
Сумма затрат, отнесенная на себестоимость кабеля АВВГ 2 × 4*	835,00 руб.
Сумма затрат, отнесенная на себестоимость кабеля АВВГ 3 × 2,5*	835,00 руб.
Сумма затрат, отнесенная на себестоимость кабеля АВВГ 3 × 4*	835,00 руб.
* Количество наладок × Ставка носителя затрат	

Карточка учета затрат по видам деятельности (с примером заполнения для отдела технического обслуживания), разработанная для применения на отечественном предприятии кабельного производства, приведена в Приложении 7.

Практика внедрения метода учета затрат по видам деятельности является принципиально новой для отечественных предприятий кабельного производства, поэтому, несмотря на преимущества системы, ее применение должно быть экономически обусловлено. На наш взгляд, оптимальным является внедрение этого метода в том случае, когда соблюдается несколько условий: во-первых, величина производственных накладных затрат в общей сумме затрат должна быть достаточно высокой, особенно по сравнению с затратами на прямой труд; во-вторых, используемые при производстве продукции накладные ресурсы должны быть разнообразными; в-третьих, производ-

ственное предприятие должно иметь широкий ассортимент выпускаемой и реализуемой готовой продукции; в-четвертых, должна существовать причинно-следственная связь между затратами и видами произведенной продукции, обусловленная показателями, отличными от показателей, зависящих от объемов производства.

Несмотря на некоторые различия в структуре затрат отечественных предприятий кабельного производства, общим для них является соблюдение всех четырех условий, необходимых для эффективного внедрения метода учета затрат по видам деятельности. Большое количество наименований выпускаемой кабельной продукции и, соответственно, разнообразные ресурсы, потребляемые в ходе производства, являются обязательным условием работы кабельных заводов.

В настоящее время в отечественном кабельном производстве наблюдается рост производственных накладных затрат. Такие изменения в структуре обусловлены внедрением в производство новой техники и прогрессивных технологий, в том числе компьютерного сопровождения производственного процесса, которое способствует сокращению количества отходов производства, а следовательно, ведет к постепенному снижению прямых затрат на сырье и материалы.

Изменился и характер конкуренции в кабельной отрасли отечественной промышленности. До последнего времени отечественные кабельные заводы конкурировали между собой при помощи установления определенного уровня цен на продаваемую готовую продукцию. Однако в последние годы наряду с ценой как важнейшим фактором в кабельном производстве возникают и другие факторы, влияющие на конкурентоспособность предприятия в условиях построения рыночной экономики — качество продукции и время ее изготовления.

Отмеченным объективным процессам способствует общий подъем экономики в России, в частности широкое строительство промышленных и бытовых объектов, развитие инфраструктуры, для которого необходимы оперативные поставки качественной кабельной продукции. В связи с этим отечественные производители нуждаются в организации строгого и очень сложного производственного порядка, что ведет не только к увеличению производственных накладных расходов, но и к появлению новых видов накладных ресурсов, потребление которых прямо не зависит от объема производства. Производственные предприятия Западной Европы, в том числе Франции, еще раньше столкнулись с подобной проблемой. Поэтому разработка новых методов, с помощью которых происходит более точное, объективное распределение увеличивающихся производственных накладных затрат, приобретает актуальность, значение которой трудно переоценить. Внедрение таких методов, в частности метода учета затрат по видам деятельности, на отечественных пред-

приятиях кабельного производства, способствует увеличению общей прибыльности бизнеса, поскольку ориентирует управленческий персонал на более целесообразное потребление ресурсов. Следовательно, метод учета затрат по видам деятельности представляет собой учетную технологию, которая выходит за рамки просто учета затрат и превращается в эффективную технологию управления затратами. Это в конечном итоге позволяет существенно усовершенствовать всю систему отечественного бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой унификация национальных систем бухгалтерского учета разных стран?
2. Каково участие Франции в международной интеграции учета?
3. Раскройте порядок регулирования бухгалтерского учета во Франции.
4. Какова роль Национального совета по бухгалтерскому учету и профессиональных организаций в формировании бухгалтерской концепции во Франции?
5. Какова роль государственных структур Франции в нормативном регулировании бухгалтерского учета?
6. Какое влияние на порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности Франции оказывают директивы ЕС?
7. Назовите формы бухгалтерского учета, используемые на французских предприятиях.
8. Изложите классификацию счетов в национальном плане счетов Франции.
9. Раскройте содержание раздела «Финансовый учет» в плане счетов Франции.
10. Раскройте содержание раздела «Управленческий учет» в плане счетов Франции.

Глава 4. СИСТЕМА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ ФРАНЦИИ

4.1. СОДЕРЖАНИЕ И СОСТАВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Отчетность французских предприятий является первичным источником информации об их производственной, коммерческой деятельности и финансовом положении. На этих данных основываются статистические сводки, бюллетени и материалы экономических справочников. Бухгалтерская отчетность французских предприятий представляет интерес для отечественных специалистов, занимающихся вопросами французской экономики, а также изучением системы бухгалтерского учета Франции с целью заимствования отдельных элементов учетной практики для совершенствования и модернизации российского бухгалтерского учета.

В настоящей работе раскрыты особенности составления отчетности крупными промышленными предприятиями Франции, в том числе функционирующими в области кабельного производства. Выход таких предприятий на международные финансовые рынки является причиной высокой детализации, достоверности и прозрачности данных, содержащихся в отчетных документах, поскольку европейские директивы и международные стандарты предъявляют к отчетности требования, которые отличаются от национальных норм учета.

Бухгалтерская отчетность французских промышленных предприятий основывается на единой методике составления отчетных документов в соответствии с национальным Общим планом счетов, содержащим сведения о формах и правилах составления баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснительной записки. При этом отчетность разделяется на индивидуальную и консолидированную. Крупные акционерные общества, акции которых котируются на международных биржах, публикуют в Бюллетене обязательных объявлений¹ годовую финансовую отчетность и дополнительные документы (опись ценных бумаг в портфеле общества на дату баланса; таблица распределения прибылей в соответствии с решением общего собрания акционеров; таблица сведений о дочерних организациях и филиалах и др.).

Некоторые формы бухгалтерской управленческой отчетности во Франции предоставляются достаточно широкому кругу пользовате-

¹ *Bulletin des annonces legales obligatoires (BALO).*

лей с целью доведения составленного управленческим персоналом бизнес-плана до всех центров ответственности, вплоть до каждого сотрудника подразделения. Во многих крупных промышленных акционерных обществах Франции созданы *комитеты предприятий*, включающие представителей администрации и делегатов от производственного персонала, которые совместно с управленческим персоналом следят за выполнением бюджетов, участвуют в процессе управления производством. Члены комитета, имея право совещательного голоса, присутствуют на заседаниях правления и получают такую же информацию, как акционеры, для изучения и оценки которой они могут привлекать дипломированных бухгалтеров-экспертов. Такая схема вовлечения производственного персонала в процессы принятия управленческих решений способствует эффективному выполнению бизнес-планов, совершенствованию технологического процесса производства, увеличению выработки продукции и улучшению условий труда. Отметим, что права комитетов предприятий во Франции рассмотрены в целом ряде законодательных положений.

Современный отчет крупного промышленного предприятия Франции включает следующие разделы:

- 1) общие сведения (информация о членах правления, ревизионной комиссии; схема организационного построения¹ и структуры управления предприятием², раскрывающая данные о функциях бизнес-единиц предприятия; пояснения к номенклатуре продукции);
- 2) краткое обращение президента, содержащее оценку деятельности за отчетный период и перспектив развития в будущем;
- 3) доклад правления, содержащий обзор финансового положения, имеющий строгое табличное оформление и представляющий интерес для профессиональных исследователей и специалистов (содержит информацию об объемах производства и продаж, величине денежных потоков, чистой прибыли и дивидендах, видах и конкурентоспособности производимой продукции, размере уплачиваемых налогов, эффективности деятельности филиалов и дочерних фирм, числе занятого наемного персонала, а также ряд сведений, характеризующих положение предприятия в отрасли как в региональном, так и в мировом аспекте);
- 4) балансовая отчетность (в том числе сводная).

Важность оформления отчетов предприятиями Франции подтверждается тем, что в течение последних двадцати лет парижский еженедельник «*Ла ви франсэз*» ежегодно учреждает специальную премию за лучший годовой отчет фирмы.

¹ *Organigramme.*

² *Structure de gestion.*

4.2. БАЛАНС ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ — ВАЖНЕЙШАЯ ФОРМА ОТЧЕТНОСТИ

В международной практике приняты различные виды балансов, составленных с учетом национальных традиций и особенностей. Основные различия касаются форм баланса, применяемой терминологии, размещения разделов и статей (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Различия в балансовых отчетах разных стран

Наименование баланса	Схема баланса
Американский баланс	Активы = Обязательства + Капитал
Континентальный баланс (проформы)	Активы = Капитал + Обязательства
Британский баланс (англосаксонский)	Активы – Обязательства = Капитал

Французский баланс (см. Приложение 10) преимущественно имеет вертикальную форму, в нем используются традиционные термины актива и пассива: *actif*, *passif*. Горизонтальная форма баланса во Франции также разрешена¹, но применяется редко. По размещению разделов и статей французский баланс классифицируется как континентальный. Форма французского баланса зафиксирована в национальном Общем плане счетов.

Особенностью баланса французских предприятий является то, что он представляет собой функциональный тип баланса в активе и юридический — в пассиве. Это означает, что в активе, т.е. на уровне размещения средств, выявляются основные функции предприятия. Статьи актива располагаются по возрастанию ликвидности и начинаются с активов для инвестирования²; далее следуют оборотные активы (запасы, дебиторы и др.) и активы высоколиквидные (денежные средства и их эквиваленты). Статьи пассива французского баланса располагаются по видам и содержат информацию о собственном капитале (капиталы, резервы, чистая прибыль) и долговых обязательствах (долги финансовые, коммерческие, социальные, фискальные). При этом долговые обязательства классифицируются по происхождению, т.е. не существует их четкого разделения на долгосрочные и краткосрочные задолженности, но для каждой статьи пассива указывается доля обязательств, срок погашения которых превышает один год. Расположение статей обязательств по принципу происхождения источников формирования имущества является характерной чертой французского баланса, отличающей его от россий-

¹ См.: Ст. 221, 222 Общего плана счетов Франции.

² В российской учетной практике принят термин «внеоборотные активы», аналогичный французскому «*immobilisations*» (иммобилизация).

ского (и британо-американского) баланса, где обязательства расположены по срокам погашения.

Принципы построения французского баланса имеют некоторые особенности: во-первых, согласно французскому законодательству из состава имущества предприятия исключаются объекты, не принадлежащие ему на праве собственности; во-вторых, затраты, связанные с учреждением предприятия, и затраты на исследования и разработки могут быть представлены как расходы и как нематериальные активы.

Континентальный баланс, наряду с британским балансом, рекомендован Четвертой директивой ЕС, а международными стандартами признаны все разновидности балансов. При этом МСФО 1 установил минимальный перечень балансовых статей¹. Конкретизация баланса по статьям в активе и пассиве во Франции зависит не только от национальных стандартов, но и от инициативы фирмы, раскрывающей особенности своей деятельности.

Налоговое законодательство Франции, наряду с бухгалтерским законодательством, много внимания уделяет составлению отчетности, чтобы облегчить контроль отчетных данных агентами фискальных органов. В частности, Декрет о налогообложении² содержит определение некоторых статей баланса и правил их оценки. Значение этого документа выходит за пределы потребностей налогообложения, он представляет собой важнейший законодательный акт в области учета, тем более что в значительной мере основан на методических положениях Общего плана счетов и предписывает составлять отчетность в соответствии с типовыми образцами, прилагая их к ежегодной налоговой декларации. Французский баланс, составленный по типовой форме, должен содержать данные не только за отчетный, но и за предыдущий период. Это положение внесено в Общий план счетов Франции в соответствии с МСФО 1.

4.3. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В международной практике существуют различные виды отчетов о прибылях и убытках — в зависимости от национальных традиций и особенностей. Основные различия касаются форм, наименований и типов отчетов (табл. 4.2).

¹ Основные средства, нематериальные активы, инвестиции, запасы, дебиторская задолженность, поправочные резервы к активам, денежные средства и их эквиваленты, отложенные налоговые требования и обязательства, краткосрочные и долгосрочные обязательства, капитал и резервы, доля меньшинства.

² Первая редакция от 26.10.1965.

Различия отчетов о прибылях и убытках разных стран

Наименования и содержание различий	Примечания
Формы отчета о прибылях и убытках	Формы, принятые директивами ЕС
Горизонтальная форма (форма бухгалтерского счета)	
Вертикальная форма (форма отчета)	
Многоступенчатая форма	
Простая форма	Принцип классификации затрат
Типы отчета о прибылях и убытках	
Отчет затратного типа	
Отчет функционального типа	

Международные стандарты, не отвергая национальных стереотипов, требуют соблюдения минимального перечня статей в составе отчета о прибылях и убытках¹. Французский отчет о прибылях и убытках (см. Приложение 12) имеет вертикальную форму, преобладающую в международной практике, и является отчетом затратного типа, довольно распространенным в странах континентальной Западной Европы. Он имеет три характерные особенности по сравнению с аналогичной формой отчетности, принятой в странах британо-американской модели учета, а также по сравнению с российским отчетом (см. Приложение 9).

Во-первых, основу построения французского отчета о прибылях и убытках составляет концепция валового объема производства. В качестве базы по первой строке отчета взята валовая продукция за отчетный год, которая представляет собой сумму реализованной (проданной), складированной (остаток израсходованных в процессе производства и вновь поступивших товарно-материальных ценностей на конец отчетного периода) и иммобилизованной (направленной на собственные нужды) продукции; в российском (и британо-американском) отчете указывается только сумма реализованной продукции. Затраты во французском отчете о прибылях и убытках

¹ Выручка, финансовый результат от операционной деятельности, финансовые затраты, доля ассоциированных организаций, расходы по налогу на прибыль, финансовый результат от обычной деятельности, финансовый результат от экстраординарных (чрезвычайных) операций, доля меньшинства, нераспределенная прибыль, дивиденды на одну обыкновенную акцию.

определяются как сумма затрат, связанных с формированием себестоимости всей указанной валовой продукции (а не только реализованной, как принято в российском и британо-американском отчетах).

Во-вторых, затраты французского предприятия классифицируются не по функциям, а по происхождению (по элементам). Это означает, что в составе затрат на производство выделяются стоимость потребленного сырья, материалов и услуг; заработная плата персонала с отчислениями на социальное страхование; амортизационные отчисления; отчисления в резервы; некоторые виды налогов (например, земельный налог) и прочие затраты. В российском отчете о прибылях и убытках затраты классифицируются по функциям, т.е. выделяются статьи себестоимости реализованной продукции; коммерческих и административных расходов; затрат на управление; прочих затрат.

В-третьих, группировка затрат по элементам во французском отчете о прибылях и убытках позволяет выявлять (во Франции это делается систематически) различные сальдо:

- валовая добавленная стоимость (после вычета из валовой продукции потребления сырья и услуг);
- валовая эксплуатационная прибыль (после вычета расхода на персонал из добавленной стоимости);
- эксплуатационная прибыль (после вычета амортизационных отчислений и других затрат);
- текущая прибыль (после вычета финансовых затрат);
- чистая прибыль (после вычета налогов).

Возможность проследить потребление и распределение добавленной стоимости является преимуществом французского отчета о прибылях и убытках. Расчет этого показателя осуществляется в специальном приложении к отчету о прибылях и убытках. С другой стороны, усложняются расчеты; различные виды продукции, входящие в состав валовой продукции, оцениваются по-разному: реализованная — в ценах реализации, а складированная и иммобилизованная — по затратам на производство. Разнородность в оценке объема производства продукции обуславливает возникновение различных проблем у французских аналитиков: так, для расчета удельного веса производственных затрат за базу принимается объем производства, а для оценки удельного веса коммерческих расходов и прибыльности — объем реализации.

В целом можно сказать, что, хотя французский отчет о прибылях и убытках сложнее российского, он остается интересным благодаря своей способности выявить различные основные экономические показатели, что является характерной чертой макроэкономического подхода к бухгалтерскому учету.

Форма отчета о прибылях и убытках по налоговому законодательству Франции очень близка к форме, зафиксированной в Общем плане счетов, и даже более детализирована по сравнению с ней.

При составлении консолидированной отчетности французские предприятия могут классифицировать затраты в отчете о прибылях и убытках либо по элементам, либо по функциям. Консолидированную отчетность составляют, как правило, крупные акционерные общества Франции, заинтересованные в том, чтобы их финансовая отчетность была легко понята зарубежными партнерами. Поэтому форма консолидированного отчета, применяемая такими организациями, в большинстве случаев схожа с российской (и британо-американской).

4.4. ДРУГИЕ ОТЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Крупные промышленные предприятия Франции, кроме баланса и отчета о прибылях и убытках, составляют и другие отчетные документы. Это прежде всего отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях в капитале, имеющие большое значение для анализа деятельности французских предприятий.

Отчет о движении денежных средств содержит информацию об изменениях в финансовом положении предприятия, необходимую для оценки его инвестиционной, финансовой и операционной деятельности, способности создавать денежные средства и их эквиваленты, потребности в денежных средствах. Причиной появления отчета о движении денежных средств (потоков) является особенность современного бухгалтерского учета, реализуемого по принципу начисления, — в противоположность кассовому принципу. Но инвесторов и кредиторов также интересует платежеспособность фирмы, поэтому отчет воспроизводит приход и расход денежной наличности, т.е. денежные потоки. Для понимания проблем ликвидности предприятия недостаточно наличия баланса и отчета о прибылях и убытках. Вполне возможна ситуация, когда фирма имеет прибыль, но при этом не в состоянии расплатиться со своими кредиторами. Специально для того, чтобы выявить такие проблемы на ранних этапах, проследить тенденции в движении денежных средств, и был разработан отчет о движении денежных средств.

МСФО 7 устанавливает, что отчет должен отражать эффект от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Соответствующие разделы включены в форму отчета о движении денежных средств, разработанную французскими специалистами. Отчет может содержать дополнительные строки, включающие информацию о значительных инвестиционных или финансовых операциях,

которые оказывают влияние на финансовое состояние предприятия, даже если они не были связаны с движением денежных средств (например, лизинг). Кроме того, отчет может включать в себя сверку между чистой прибылью и изменением денежных средств от операционной деятельности.

Отчет об изменениях в капитале. Составление отчета об изменениях в капитале первоначально было предусмотрено международными стандартами и американскими общепринятыми принципами, поэтому он имеет недолгую европейскую практику. Однако крупные французские предприятия с широкой сетью филиалов и дочерних фирм, расположенных за рубежом, обязательно составляют этот отчет, минимальный состав статей которого включает чистую и нераспределенную прибыль (убыток), капитал по его видам и другие статьи, влияющие на капитал. Как правило, отчет об изменениях в капитале содержит информацию за три смежных года.

Учетная политика и пояснительные примечания содержат сведения о принципах и методах учета, применявшихся при составлении бухгалтерской отчетности и характерных для отрасли, в которой функционирует предприятие, а также степень соответствия выбранных методик международным нормам учета.

Социальные балансы. Особенностью французской бухгалтерской отчетности является практика составления с 1977 г. социальных балансов предприятиями с численностью персонала более 300 человек. Социальный баланс представляется в Министерство занятости. Показателями баланса являются движение персонала по категориям, заработная плата и социальные отчисления, охрана труда, подготовка персонала, условия жизни персонала и др.

Раскрытие информации экологического характера. В последние годы во Франции стала тенденцией публикация крупными промышленными предприятиями отчетов о мерах, принятых ими для охраны окружающей среды. В этих отчетах приводятся данные об отчислениях в различные экологические фонды Франции (особенно если эти фонды работают на территории месторасположения основного производства), указываются средства, потраченные на различного рода очистные, природоохранные и подобные им сооружения.

Консолидированная отчетность французских предприятий. Практически вся публикуемая отчетность крупных европейских фирм является консолидированной. Консолидация отчетности является общим требованием европейских, американских и международных стандартов независимо от юридического статуса консолидируемых предприятий.

Внедрение Седьмой директивы ЕС в национальную систему бухгалтерского учета Франции носило специфический характер. Во-

первых, хотя предписание показывать все вычеты, требуемые для целей налогообложения, осталось в силе для отчетности индивидуальных организаций, последние свободны в принятии решения относительно включения показателей индивидуальных счетов в консолидированную отчетность. Во-вторых, отчетность группы предприятий не обязательно должна соответствовать французским учетным принципам. Она может быть составлена по учетным правилам, принятым на других финансовых рынках. Французские предприятия, осуществляющие хозяйственную деятельность за рубежом, имеют право составлять консолидированную отчетность по правилам соответствующего рынка.

Консолидированная отчетность во Франции состоит из баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях в акционерном капитале, отчета о движении денежных средств, пояснительной записки, а также отчета об управлении группой, отчета аудитора, отчета о направлениях использования прибыли. Формы консолидированного баланса и отчета о прибылях и убытках соответствуют требованиям Четвертой директивы ЕС.

Консолидированные балансы группы французских предприятий по сравнению с индивидуальными балансами менее детализированы. Классификация финансовых счетов сводится к выделению двух классов балансовых элементов: активов, показывающих величину инвестиций, и акционерного капитала и внешних пассивов, показывающих их финансирование. В свою очередь, инвестиции подразделяются на оборотные и внеоборотные активы, а источники финансирования — на текущие и долгосрочные. Исходя из данных индивидуальных счетов рассчитываются налоговые обязательства.

В *консолидированном отчете о прибылях и убытках* должны быть выделены операционные доходы и расходы; финансовые доходы и расходы; экстраординарные статьи; налоги.

Консолидированный отчет об изменениях в акционерном капитале показывает динамику капитала группы предприятий за три года. Однако ни в балансе, ни в пояснительной записке к нему не приводятся сведения о том, как был сформирован акционерный капитал. Более детальная информация содержится в отчетности материнской фирмы.

Консолидированный отчет о движении денежных средств составляется косвенным методом с выделением инвестиционной и финансовой деятельности.

В *пояснительной записке к консолидированной отчетности* детально описываются наименования и месторасположение дочерних фирм. Согласно французскому законодательству сегментная информация ограничена оборотами по продукции (работам, услугам) и географическим регионам.

Таким образом, индивидуальная бухгалтерская отчетность французских предприятий играет главную роль в формировании долгосрочной информации о дивидендах и налогах, тогда как консолидированные отчеты содержат лишь дополнительную информацию экономического характера.

Особенность составления бухгалтерской индивидуальной и консолидированной отчетности во Франции по сравнению с учетной практикой других стран Западной Европы состоит в том, что отчетность французских предприятий является более подробной. Это в основном следствие регулирующего воздействия государства на методологию и организацию учета во Франции, которое носит довольно консервативный характер. Реформирование бухгалтерского учета и отчетности во Франции вследствие общемировой тенденции унификации систем бухгалтерского учета и отчетности происходит при сохранении национальных особенностей. Процессы реформирования в соответствии с директивами ЕС и МСФО идут на уровне подготовки консолидированной отчетности крупных французских акционерных обществ, акции которых котируются на мировых фондовых биржах.

Сравнительный анализ национальных учетных систем во Франции и России позволяет сделать вывод о близости французской и российской моделей, организации и методов бухгалтерского учета. Действительно, для обеих стран характерно государственное регулирование системы бухгалтерского учета, тесно связанного с налоговой политикой и ориентированного на реализацию национальных макроэкономических задач. При этом система организации и ведения управленческого учета во Франции проработана более глубоко.

Изучение французского опыта и заимствование отдельных элементов учетной практики с целью совершенствования системы бухгалтерского учета представляют несомненный интерес для России. Недостаточно, на наш взгляд, разработанная методология и организация ведения отечественного бухгалтерского управленческого учета в условиях построения рыночной экономики может быть значительно дополнена и усовершенствована, особенно в области обоснования и внедрения в практику отраслевых планов счетов, эффективных методов учета затрат и калькуляционного учета себестоимости, новых способов распределения производственных накладных расходов.

Контрольные вопросы

1. Раскройте содержание отчета крупного промышленного предприятия Франции.

2. Каковы особенности построения французского баланса предприятия?
3. Основные различия в балансовых объектах разных стран.
4. Каковы различия в отчетах о прибылях и убытках разных стран?
5. Раскройте содержание отчета о движении денежных средств французских предприятий.
6. Раскройте содержание отчета об изменениях в капитале; за какой период его составляют французские предприятия?
7. Каков порядок раскрытия в отчетах социальной и экологической отчетности?
8. Что включает в себя консолидированная отчетность во Франции в соответствии с требованиями Четвертой директивы ЭС?
9. Какова степень детализации консолидированных балансов группы предприятий по сравнению с индивидуальными балансами?
10. Особенности составления бухгалтерской индивидуальной и консолидированной отчетности во Франции по сравнению с практикой других стран континентальной Европы.

Глава 5. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

5.1. ЗАДАЧИ, ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ И ПРОЦЕДУРЫ АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ

Сложившиеся во Франции теория и практика анализа располагают специфическими приемами, в определенной степени обусловленными структурой и характером используемых для анализа источников информации. При этом французские специалисты применяют для проведения анализа общедоступные данные, получаемые из публикуемой финансовой отчетности о деятельности французских компаний, а также дополнительные материалы, не входящие в состав публикуемых отчетов: данные учетного и общеэкономического характера, которые можно почерпнуть из публикаций статистических сведений, помещаемых в правительственных бюллетенях, а также из общей экономической и финансовой периодической печати; рекламный материал, подготавливаемый французскими компаниями для международных выставок продукции (проспекты выставок).

Рекомендуемый национальным Общим планом счетов анализ ставит своей целью оценку финансового положения компании в целом; определение ее взаимоотношений с акционерами, кредиторами, государственными налоговыми органами; определение ее положения в отрасли производства и национальной экономике, а также престижа в деловом мире.

Вместе с тем необходимо отметить ограниченность сведений, получаемых из публикуемых данных. Несмотря на то что финансовая отчетность во Франции регламентируется государством, которое стремится повысить информативность содержащихся в ней показателей, отраженные в этой отчетности данные затрагивают не все сферы деятельности компаний. Публикуемые показатели в значительной степени укрупнены и в силу этого обладают большой способностью к сглаживанию и вуалированию отдельных негативных явлений. В силу жесткой налоговой политики, проводимой французским государством, данные бухгалтерской отчетности могут содержать умышленные искажения, связанные со стремлением скрыть часть прибыли от обложения налогом.

Внешними пользователями аналитическим материалом являются акционеры, держатели облигаций, фискальные органы государства, фондовые биржи, наемный персонал компании, статистические организации и различные ведомства, изучающие тенденции развития

отдельных отраслей национального хозяйства Франции и разрабатывающие рекомендации по регулированию экономики страны. Их интересы и определяют **основные задачи** финансового анализа:

- 1) оценка имущественного состояния компании на отчетную дату;
- 2) оценка финансовой устойчивости и платежеспособности компании на отчетную дату;
- 3) оценка интенсивности использования капитала и рентабельности работы за отчетный год;
- 4) оценка изменений финансового положения компании за отчетный год и динамики за ряд лет;
- 5) оценка распределения прибыли и привлечения в оборот других источников капитала;
- 6) оценка тенденций помещения дополнительных источников капитала в различные активы с целью восстановления устойчивости их финансовой структуры и расширения производства;
- 7) оценка обобщенных сведений о связях компании с финансовыми рынками, банками, поставщиками и потребителями продукции.

Организация анализа отчетности во Франции сводится к определенным способам и приемам, которые обуславливают соблюдение установленной **последовательности** действий аналитика.

К *начальному этапу* относятся подготовительные действия, обеспечивающие эффективность и правильность анализа деятельности французской компании. На этой стадии аналитик определяет период деятельности, подлежащий анализу, подбирает и систематизирует необходимые отчетные материалы, проверяет взаимосвязь показателей отчетов и оценивает их сопоставимость. Учитываются также и инфляционные факторы, появление которых во Франции связано с введением общеевропейской валюты. Для устранения влияния этих факторов выполняются пересчеты отчетных показателей, сопоставляемых с базисными показателями, производится выравнивание структуры балансовых статей. Наряду с этим, осуществляется также выравнивание структуры аналитических группировок статей внутри баланса, что облегчает сравнительный анализ отчетных данных за разные отчетные периоды не только одной компании, но и различных компаний, функционирующих в одной и той же отрасли производства Франции.

На *втором этапе* аналитик выполняет большое количество различных аналитических расчетов: расчеты абсолютных и относительных отклонений отчетных показателей от базисных; определение удельных весов отдельных статей в итоговых показателях; расчеты относительных показателей платежеспособности, финансовой устойчивости, использования капитала, доходности предприятия

и др. За ряд лет обычно оценивается динамика перечисленных расчетных показателей и ряда отчетных данных.

Результаты аналитических расчетов являются основанием для соответствующих аналитических оценок, регламентируемых задачами финансового анализа. Эти оценки оформляются в виде письменных выводов к материалам расчетов и придают тем самым законченный вид всему аналитическому изучению отчетности. Формулировка и запись выводов — *завершающий этап* аналитической работы.

Финансовая отчетность французских компаний обычно анализируется в следующем порядке:

- 1) анализ аудиторского отчета компании;
- 2) анализ отчета об учетной политике;
- 3) изучение финансовой отчетности в целом, включая пояснения и сопроводительные схемы;
- 4) применение аналитических процедур;
- 5) анализ существенной дополнительной информации.

Анализ аудиторского отчета — первая ступень финансового анализа. Аудиторский отчет составляет независимый аудитор, не заинтересованный материально или иным образом в завышении оценки деятельности компании, финансовую отчетность которой он проверяет. В аудиторском отчете содержится профессиональное мнение о соответствии финансовой отчетности установленным правилам. Аудиторы не подтверждают точность финансовых отчетов, но дают заключение, являющееся основанием для третьих лиц доверять цифрам и данным, которые подготовлены администрацией компании. При изучении аудиторского отчета французские специалисты в области финансового анализа в первую очередь обращают внимание на следующие моменты:

- наличие в отчете ссылок или указаний на ограничения, имевшие место при проведении аудиторской проверки со стороны руководства компании: неполное представление информации, сокрытие документов, давление на аудиторов и пр.;
- правдивость отражения финансовой отчетности данной компании, ее финансового состояния, по мнению аудитора, т.е. содержит ли отчетность достаточный объем информации и соответствует ли она установленным учетным стандартам;
- аудиторская фирма, которая осуществляла аудиторскую проверку (использование информации о репутации этой фирмы).

Анализ отчета об учетной политике. Для понимания финансовой отчетности компании необходимо иметь информацию о ее учетной политике, поскольку она представляет собой совокупность методов, принятых для подготовки и составления финансовой отчетности. Кроме того, большое значение имеют отдельные положения учетной политики, используемой в отрасли. Во Франции существуют отрас-

левые комитеты, функцией которых является разработка отраслевых планов счетов, фиксирующих обязательные положения и рекомендации по ведению учета в данной отрасли. На основе этих отраслевых планов счетов французские компании составляют свою учетную политику. Аналитик также уделяет внимание информации о международных или национальных учетных стандартах, применяемых компаниями впервые, и значительных изменениях в учетной политике компании. Информация об учетной политике полезна при оценке достоверности финансовой отчетности и объявленной прибыли, а также при сопоставлении данных различных компаний, отраслей и отчетных периодов.

Изучение финансовой отчетности французской компании проводится с целью определения перспектив ее развития и основных сильных и слабых сторон ее финансового положения. Для этого аналитик внимательно изучает все отчеты, сопроводительные схемы, организграммы, раскрывающие организационное построение и структуру управления, а также диаграммы и примечания к отчетам.

С помощью *аналитических процедур* можно выявить важные изменения таких показателей, как выручка от реализации, затраты, доходы, структура активов и пассивов, потоки наличных средств и т.д. Обычно применяют три процедуры:

- горизонтальный анализ — проводится для сопоставления статей финансовых отчетов за несколько лет с целью выявления различных отклонений;
- вертикальный анализ — выражение каждой статьи данного финансового отчета через процентное отношение к одной определенной базовой статье. С его помощью можно выявить основные тенденции и изменения в деятельности компании, выяснить положение данной компании среди других компаний отрасли;
- анализ коэффициентов — выявление взаимосвязей и взаимозависимостей между отдельными показателями отчетности. Французские специалисты обычно объединяют коэффициенты в группы в зависимости от того показателя, который их характеризуют (коэффициенты ликвидности, прибыльности и др.).

Анализ существенной дополнительной информации. На этой стадии изучается дополнительная информация, содержащаяся в большинстве публикуемых финансовых отчетов французских компаний. Во-первых, это обзор деятельности компании для определения тенденций ее развития за последние пять лет на основе информации отчетов о прибылях и убытках. Следует отметить, что некоторые крупные промышленные корпорации Франции публикуют сравнительные данные за 10 лет и более. Во-вторых, это квартальные данные о деятельности компании за два года, которые полезны при анализе от-

раслей с сезонными колебаниями производства и сбыта. В-третьих, это информация по сегментам, которая дает возможность оценить потенциальную рентабельность и риск по каждому сегменту. Особенно важное значение такой анализ будет иметь для крупных корпораций, осуществляющих свою деятельность не только на территории Франции, но и на территории других государств.

Рассмотрим подробнее методику применения аналитических процедур анализа финансовой отчетности:

- формирование аналитического баланса;
- предварительный экспресс-анализ;
- горизонтальный (временной) анализ;
- вертикальный (структурный) анализ;
- анализ финансовой устойчивости предприятия с использованием экономических коэффициентов.

5.2. ФОРМИРОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКОГО БАЛАНСА ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Для проведения последующего финансового анализа компании составляется аналитический баланс путем определенной перегруппировки, дополнения или уплотнения отдельных статей бухгалтерского баланса. Процедуры преобразования публикуемой отчетной формы баланса в аналитический баланс зависят от специфических особенностей производственно-хозяйственной деятельности компании и условий ее функционирования в определенном секторе экономики страны. Этот перечень невозможно определить заранее, поэтому каждый аналитик решает эту задачу в соответствии со своей квалификацией и практическим опытом. Однако мировая практика определила некоторые основные приемы формирования аналитического баланса путем корректировки показателей, наиболее существенно искажающих реальную картину.

Финансовый анализ проводится на основе баланса нетто. Эту процедуру французским специалистам проводить не требуется, поскольку национальное законодательство определяет отражение внеоборотных активов в бухгалтерском финансовом балансе по остаточной стоимости. Вместе с тем аналитический баланс необходимо «очистить» от регулирующих статей. При этом изучаются основные показатели — структура активов компании и источников их образования по статьям балансового отчета.

Рассмотрим принципы формирования *актива* аналитического баланса французской компании.

Национальное законодательство определяет классификацию, последовательность записей и степень детализации статей актива в публикуемом отчетном балансе. Однако французские аналитики пола-

гают, что для выполнения аналитических расчетов и оценки структуры актива баланса указанные статьи подлежат перегруппировке.

Первоначально производят корректировку статей бухгалтерского баланса. Из него исключается статья счетов регулирования в активе (с одновременным уменьшением величины собственного капитала в пассиве). По возможности выявляется иммобилизация средств, скрытая в составе дебиторской задолженности или других статьях оборотных активов. Критерием здесь служит низкая ликвидность или полная неликвидность обнаруженных сомнительных сумм. В этом случае они переводятся в раздел внеоборотных активов (с одновременным перемещением соответствующих сумм в пассиве) или полностью исключаются из валюты аналитического баланса.

Далее производится перегруппировка статей актива в аналитическом балансе. При этом различают два основных признака: во-первых, степень ликвидности активов и, во-вторых, направление их использования в производственно-хозяйственной деятельности компании. Активы во французском балансе располагаются по мере возрастания их ликвидности, поэтому проводить дополнительную перегруппировку статей по первому признаку не требуется. Для анализа принимаются две группы: постоянные, или *внеоборотные*, активы (иммобилизованные средства) и *оборотные* активы (мобильные средства). С точки зрения направления использования активов выделение различных групп производится исходя из особенностей деятельности каждой конкретной компании. При этом в ходе последующего анализа структуры актива аналитиком дается оценка правильности распределения активов по направлениям их использования.

В табл. 5.1 представлены выделенные по указанным признакам группы активов французской промышленной корпорации, функционирующей в области кабельного производства.

Таблица 5.1

Аналитическая группировка статей актива

Низкая степень ликвидности
<i>Внеоборотные активы — иммобилизованные средства</i>
<i>Иммобилизованные средства производственного назначения</i>
Нематериальные активы, содержащиеся для использования в производстве (технологии, формулы, чертежи, секреты производства)
Основные средства производственного назначения (недвижимость — земля под производственными цехами и промышленные сооружения, сложные специализированные установки; движимое имущество — оборудование, автоматизированные линии в цехах, транспортные средства специального назначения)

Долгосрочные вложения в производство (неоконченное капитальное строительство промышленных объектов, предоплаты иммобилизованных средств производственного назначения, прочие вложения подобного характера)
<i>Иммобилизованные средства непроизводственного назначения</i>
Нематериальные активы, наличие которых необходимо при предоставлении товаров и услуг, а также содержащиеся для сдачи в аренду или для административных целей (торговые марки, лицензии, патенты)
Основные средства непроизводственного назначения (недвижимость — земля под непроизводственными сооружениями и административные здания; движимое имущество — легковые автомашины для управленческого персонала высшего звена, мебель, конторский инвентарь, организационно-вычислительная техника)
Долгосрочные вложения непроизводственного назначения (финансовые и прочие вложения на длительный срок в непромышленные бизнес-единицы компании)
Средняя степень ликвидности
<i>Оборотные активы — мобильные средства</i>
<i>Мобильные средства производственного назначения</i>
Сырье и материалы, необходимые для нормального протекания производственного процесса; полуфабрикаты; готовая продукция; краткосрочная дебиторская задолженность покупателей и авансы по заработной плате, выданные основному и вспомогательному производственному персоналу
<i>Мобильные средства непроизводственного назначения</i>
Непромышленные материалы и фурнитура, малоценные предметы для нужд администрации; прочая краткосрочная дебиторская задолженность
Высокая степень ликвидности
<i>Денежные средства</i>

Указанная группировка активов может быть составлена аналитиком только в случае, если анализируемая компания публикует достаточно подробную расшифровку статей актива балансового отчета. В противном случае группировка статей проводится только по первому признаку ликвидности, степень которой оценивается французскими специалистами, в том числе исходя из специфики деятельности и условий, в которых функционирует компания.

Таким образом, для последующего анализа показателей баланса необходимо выполнить корректировку и перегруппировку статей его актива в соответствии с предложенной структурой. После этого формирование актива аналитического баланса французской компании считается законченным.

Для целей анализа разделы пассива публикуемого отчетного баланса французской компании также подлежат корректировке, укрупнению и перегруппировке.

Рассмотрим принципы формирования *пассива* аналитического баланса французской компании.

При корректировке статей пассива французские аналитики проводят следующие основные процедуры. Из общей суммы капитала исключается статья счетов регулирования в пассиве (с одновременным уменьшением величины материально-производственных запасов). В случае когда анализируемая компания является акционерным обществом, обращается внимание на сумму задолженности участников по вкладам. Наиболее существенные искажения могут наблюдаться при первичном размещении акций. Для получения реальной картины необходимо уменьшить собственный капитал на сумму непроданных и не обеспеченных подпиской акций (с одновременным уменьшением соответствующей суммы в активе).

Далее проводится перегруппировка статей пассива баланса. При этом выделяют два признака: во-первых, принадлежность используемых компанией капиталов и, во-вторых, продолжительность использования капитала в обороте компании.

Два вида капитала, обособляемые по первому признаку, уже выделены в пассиве французского баланса — это *собственный капитал* (укрупнение статьи для целей анализа происходит путем включения в нее акционерного капитала, эмиссионного дохода, всех резервов, суммы чистой, нераспределенной прибыли) и *заемный капитал* (все обязательства компании).

По второму признаку средства компании подразделяют на капитал *длительного* использования и капитал *краткосрочного* использования. Национальный Общий план счетов Франции указывает, что формирование второго раздела пассива баланса производится по юридическому принципу, когда все обязательства компании группируются по видам. Поскольку для каждой статьи, как правило, указывается доля обязательств, срок погашения которых превышает один год, то аналитик должен самостоятельно сформировать долгосрочные и краткосрочные группы заемного капитала анализируемой компании.

Аналитическая группировка статей пассива

Собственный капитал

Акционерный капитал, эмиссионный доход, резервы, нераспределенная прибыль.

Заемный капитал

Долгосрочные обязательства.

Краткосрочные обязательства.

Таким образом формируется пассив аналитического баланса французской компании. Все выделенные в нем группы капитала обладают различной подвижностью. Наибольшее внимание аналитики уделяют капиталу краткосрочного использования (краткосрочным обязательствам), поскольку для этой категории необходимы постоянный оперативный контроль над процессом своевременного возврата средств, а также работа, направленная на вовлечение в оборот компании новых необходимых на короткое время капиталов взамен возмещенных владельцам сумм. Затем анализируется капитал длительного использования, поскольку и он имеет срок возврата, а следовательно, подлежит возобновлению. Наконец, изучается резервный капитал, входящий в состав собственного капитала, поскольку он составляет наиболее подвижную его часть.

В табл. 5.2 приведена структурная схема уплотненного (агрегированного) аналитического баланса, включающая все необходимые данные для проведения последующего анализа группировки статей актива и пассива.

Таблица 5.2

Агрегированный аналитический баланс французской компании

Актив баланса		Пассив баланса		
Внеоборотные активы (иммобилизован- ные средства)	Неосязаемые активы	Акционерный капитал	Собствен- ный капи- тал	Постоян- ный капи- тал
	Основные сред- ства	Эмиссионный доход		
	Долгосрочные инвестиции	Резервы		
		Чистая прибыль		
Оборотные активы (мобильные сред- ства)	Чистые мобиль- ные средства	Долгосрочная кредиторская задолженность	Заемный капитал	Перемен- ный капи- тал
	Переменная часть мобиль- ных средств	Краткосрочная кредиторская задолженность		

Как следует из таблицы, в процессе составления аналитического баланса французские специалисты дополнительно к указанным группам статей актива и пассива вводят следующие показатели:

- постоянный капитал компании (сумма собственного капитала и долгосрочного заемного капитала);
- две группы оборотных активов (мобильных средств) в зависимости от источников их формирования: *чистые мобильные средства*, или *постоянный минимум мобильных средств* (образуется за

счет постоянного капитала, т.е. долгосрочного заемного капитала и части собственного капитала), и *переменная часть мобильных средств* (образуется за счет краткосрочного заемного капитала).

Выделение этих аналитических группировок статей объясняется потребностями расчета финансовых коэффициентов, который будет приведен далее.

5.3. ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫЙ ЭКСПРЕСС-АНАЛИЗ АНАЛИТИЧЕСКОГО БАЛАНСА ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Французская практика проведения внешнего анализа определила необходимость сопоставления итогов по группам, подсчитываемым в активе структурного баланса, с определенными групповыми показателями его пассива. Такое сопоставление проводится сразу после формирования аналитического баланса в рамках предварительного экспресс-анализа, который позволяет сделать первые выводы о финансовом положении компании еще до начала расчета финансовых коэффициентов. Как правило, экспресс-анализ уделяет внимание назначению и составу оборотных активов (мобильных средств) и факторам, определяющим потребность в них, а также некоторым видам капитала.

В части предварительной оценки оборотных активов проводятся следующие сравнения:

- сумма оборотных активов (мобильных средств) сравнивается с суммой краткосрочной кредиторской задолженности. Хорошим финансовым показателем является превышение суммы мобильных средств над суммой краткосрочной кредиторской задолженности в два раза;
- сумма чистых мобильных средств сравнивается с суммой долгосрочного заемного капитала. Разница между ними дает новый показатель — сумму мобильных средств, образованную только за счет собственного капитала, так называемые *собственные чистые мобильные средства*.

Такие сопоставления дают аналитику возможность выявить и оценить структуру мобильных средств и отклонения фактической их суммы от общепринятых соотношений мобильных средств (и их наиболее ликвидной части) с краткосрочной задолженностью и другими источниками капитала. Экспресс-анализ уделяет внимание этим показателям, поскольку недостаток оборотных активов (мобильных средств) влечет за собой задержки платежей по текущим операциям, что приводит к снижению платежеспособности компании. Излишек оборотных активов (мобильных средств) приводит к тому, что капитал используется с меньшим эффектом (обычно вкладывается в цен-

ные бумаги). Последнее обстоятельство, как следует из практики проведения экспресс-анализа во Франции, на внешних адресатов финансовой отчетности компаний большого впечатления не производит.

Управленческий персонал французских компаний регулирует наличие мобильных средств. Оптимальная потребность в них определяется не только сопоставлением оборотных активов (особенно их самой ликвидной части) с краткосрочной кредиторской задолженностью и другими источниками капитала, но и с прочими факторами:

- размер компании и объем ее деятельности (для больших объемов производства и продаж характерны большие запасы оборотных активов и значительные суммы дебиторской задолженности покупателей);
- отрасль экономики, в которой функционирует компания (от этого зависят спрос на произведенную продукцию и скорость поступления денежных средств за ее реализованную часть);
- длительность производственного цикла (определяет величину незавершенного производства);
- время, необходимое для возобновления запаса сырья и материалов (т.е. продолжительность оборота сырья и материалов влияет на величину их остатков на конец отчетного периода);
- продолжительность сроков кредита по закупкам и сроков кредита по продажам, а также соотношения между этими сроками (оказывают влияние на величину товарно-материальных ценностей);
- вероятность обесценения и потерь оборотных активов;
- сезонность работы компании;
- общая хозяйственная конъюнктура.

Причины, приводящие к недостатку или излишку оборотных активов французских компаний

Причины, приводящие к недостатку оборотных активов (мобильных средств):

- убыток от текущей деятельности в сумме, превышающей амортизационные отчисления;
- чрезвычайные убытки и убытки прошлых лет;
- уценка мобильных средств;
- выплата дивидендов за счет накопленной прибыли;
- капитальные вложения сверх накопленной для этой цели суммы;
- излишние вложения в долгосрочные инвестиции;
- преждевременное погашение облигационных займов;
- инфляция.

Причины, приводящие к излишку оборотных активов (мобильных средств):

- выпуск облигаций и акций на сумму, превышающую размеры капитальных вложений;
- накопление прибыли без расширения капитальных вложений;
- накопление амортизации по причине задержки замены амортизируемых объектов;
- значительные отчисления в резервы от прибыли.

Внешний аналитик может оценить воздействие указанных причин на величину мобильных средств компании, поскольку публикуемая во Франции финансовая отчетность содержит достаточно данных о движении амортизационного фонда, накопленной прибыли, выпуске акций и облигаций, вложении капитала в амортизируемое имущество и его инвестициях в хозяйственный оборот других компаний, а также о движении долгосрочного заемного капитала. При анализе обращается внимание на тот факт, что закупка материалов и приобретение ценных бумаг могут не менять итога мобильных средств, а лишь приводить к смене форм ликвидных оборотных активов. По аналогии с оценкой факторов, влияющих на изменение остатка мобильных средств компании, выполняется анализ изменения остатка чистых мобильных средств за определенный промежуток времени. При этом важно разграничить источники финансирования переменной части мобильных средств и их постоянного минимума.

Конечно, в первом представлении французские специалисты рекомендуют придерживаться проверенного на практике правила о том, что оптимальная потребность компании в оборотных активах находится на уровне превышения ими итога краткосрочной задолженности в два раза. Последующее, более глубокое ознакомление с положением дел в отрасли экономики и производства, к которой принадлежит анализируемая компания, может изменить оценку ее оптимальной потребности в мобильных средствах.

В ходе экспресс-анализа на основе составленного аналитического баланса компании можно также исследовать причины изменения во времени остатков иммобилизованных средств путем сопоставления дополнительно вложенных за анализируемый период сумм в эти внеоборотные активы с суммами, высвободившимися из них.

В части предварительной оценки капитала обычно уделяют внимание следующим двум видам капитала.

Во-первых, это та часть собственного капитала, которая вложена в оборотные активы. Конечно, источником формирования основной части мобильных средств французских компаний является заемный капитал (см. табл. 5.2). Однако считается целесообразным, чтобы некоторая часть собственного капитала компании находилась бы

постоянно в составе его мобильных средств, т.е. представляла бы собою *собственный оборотный капитал* (работающий капитал).

Важность этого показателя объясняется тем, что наличие собственного оборотного капитала в известной степени гарантирует финансирование производственных запасов даже в случае сокращения заемного капитала. Собственный оборотный капитал в основном удовлетворяет потребности компании в производственных оборотных средствах и является структурным показателем, характеризующим вложения собственного капитала в активы, обеспечивающие его основную деятельность. И хотя, как мы увидим далее, французские специалисты относят его к группе финансовых коэффициентов ликвидности, в должной мере он не может характеризовать ликвидность мобильных средств. В ходе экспресс-анализа обычно ставится задача только отслеживания сбалансированности остатка собственного оборотного капитала на начало исследуемого периода, его изменений в течение периода и остатка на конец периода.

Во-вторых, изучается так называемый избыточный капитал. Он соответствует сумме долгосрочного заемного капитала, не вложенной в иммобилизованные средства. В случае отсутствия такого показателя собственный оборотный капитал будет равен сумме чистых мобильных средств.

В заключение отметим, что группировка статей баланса анализируемой компании, приведенная в табл. 5.2, и формирование аналитического баланса проводятся французскими специалистами на основании публикуемой финансовой отчетности за несколько лет. В зависимости от целей последующего анализа берется временной интервал от трех до десяти лет.

Сформированные аналитические балансы подлежат горизонтальному и вертикальному анализу, в ходе которого выявляются и оцениваются удельный вес каждой выделенной группы в общем итоге баланса, а также соотношения между отдельными группами.

5.4. МЕТОДИКА ГОРИЗОНТАЛЬНОГО (ВРЕМЕННОГО) АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Проводя горизонтальный анализ финансовой отчетности компании, французские специалисты ставят своей целью сравнение каждой позиции отчетности за анализируемый период с предыдущим периодом (или несколькими предыдущими периодами). При этом строятся несколько аналитических таблиц, в которых определяются абсолютные и относительные изменения различных статей агрегированного баланса и других отчетов. Абсолютное отклонение представляет собой разницу между показателями отчетности анализиру-

емого (отчетного) и базисного (предыдущего) периодов. Относительное отклонение является процентным отношением и определяется путем деления абсолютного изменения показателя на показатель базисного периода. Выявленные в ходе горизонтального анализа отклонения требуют дальнейшего изучения, позволяют определить общее направление движения баланса. Поэтому задачей аналитика является правильная оценка этих изменений.

При проведении горизонтального анализа могут возникнуть некоторые проблемы. Первая проблема связана с инфляционными процессами. В этом случае анализ отчетности должен проводиться с учетом индексов инфляции, в противном случае результаты анализа нельзя считать достоверными. Вторая проблема заключается в том, что относительные изменения могут создать искаженное представление, если используемая базисная величина необычно мала.

Как правило, проводя финансовый анализ компании, французские специалисты используют такой вариант горизонтального анализа, как *трендовый анализ*, или *анализ тенденций развития*. В ходе этого анализа осуществляются расчеты изменения показателей финансовой отчетности за несколько последовательных лет. Это позволяет определить тренд, т.е. основную тенденцию динамики каждого анализируемого показателя, «очищенную» от случайных влияний и особенностей функционирования компании в конкретном периоде.

Трендовый анализ имеет большое значение, так как позволяет определить размер и основные направления структурных изменений. Он носит перспективный, прогнозный характер, поскольку выводы о величине показателя в будущем делаются на основе изучения закономерности изменения этого показателя в прошлом.

При расчете трендовых показателей выбирается базисный год и все показатели отчетности этого года принимаются за 100%, затем каждый показатель финансовой отчетности последующих лет относится к соответствующим показателям базисного года.

Пример расчета трендовых показателей французской компании, основанный на данных за пять лет, приведен в табл. 5.3.

Таблица 5.3

Трендовые показатели компании

Показатель	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Выручка от реализации, тыс. евро	29,200	30,575	32,900	37,975	45,360
Чистая прибыль, тыс. евро	1,175	1,200	1,365	1,450	1,865
Выручка от реализации, %	100	104,7	112,7	130,1	155,3
Чистая прибыль, %	100	102,1	116,2	123,4	158,7

Расчет трендового показателя выручки от реализации за 2008 г.:

$$\frac{\text{Выручка от реализации, 2008 г.}}{\text{Выручка от реализации, 2004 г.}} \times 100\% = \frac{45,360}{29,200} \times 100\% = 155,3\%.$$

Этот показатель свидетельствует об увеличении объема реализации в 2008 г. по сравнению с 2004 г. более чем на 55%.

Проведение полного трендового анализа может дать картину прибыльности предприятия.

5.5. МЕТОДИКА ВЕРТИКАЛЬНОГО (СТРУКТУРНОГО) АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ ФРАНЦУЗСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Большое значение для оценки финансового состояния имеет вертикальный (структурный) анализ итоговых показателей финансовых отчетов компании, выявляющий влияние каждой позиции отчетности на результат в целом. В ходе вертикального анализа осуществляется выражение каждой статьи рассматриваемого отчета через определенное процентное отношение к соответствующей базовой статье. Такой расчет удельного веса каждой составляющей дает возможность оценить их динамику. При этом французские специалисты в балансе в качестве базовой статьи используют совокупные активы; в отчете о прибылях и убытках — доходы от основной деятельности или нетто-реализацию; в отчете о движении денежных средств — чистый прирост наличных средств за отчетный период.

Вертикальный анализ агрегированного баланса во Франции проводится для оценки структурной динамики активов компании и источников их образования. Для этого определяется удельный вес каждой балансовой статьи в валюте баланса за анализируемый и предшествующий периоды. Это позволяет сделать выводы о перераспределении вложений в различные виды имущества и об изменениях источников финансирования активов компании. Результаты вертикального анализа в кабельном производстве Франции позволяют определить тенденцию последних лет к росту инвестиций в долгосрочные активы (в частности, новые высокие технологии и совершенствование технологических процессов приводят к необходимости замены производственного оборудования, а стремительное развитие электронно-вычислительной техники требует замены одного поколения оборудования на новое).

Вертикальный анализ отчета о прибылях и убытках французской компании требует предварительного выявления отдельных показателей, необходимых для оценки структуры этого отчета. Основу построения отчета о прибылях и убытках во Франции составляет концепция валового объема производства, т.е. в первой строке отчета

указывается сумма реализованной продукции, продукции, находящейся на складе, а также продукции, направленной на собственные нужды. Следовательно, необходимо выделение показателя нетто-реализации. Расходы во французском отчете о прибылях и убытках определяются как затраты, связанные с формированием валовой продукции. Следовательно, необходимо выделить из общей суммы затрат показатель, связанный с реализованной продукцией. Далее, поскольку затраты французского отчета о прибылях и убытках классифицируются по элементам, в состав производственных затрат включают стоимость потребленных материалов и услуг, налоги, заработную плату с отчислениями, амортизацию и прочие затраты. Это означает, что функциональную классификацию затрат с выделением себестоимости реализованной продукции, коммерческих и административных расходов аналитик должен проделать самостоятельно.

После предварительной работы французские специалисты приступают к анализу экономической структуры выручки, которая поступает от покупателей (нетто-реализации), поскольку именно этот показатель является одной из важнейших характеристик эффективности деятельности компании за определенный период. Для этого проводят расчеты удельного веса каждого экономически содержательного компонента в общей стоимости продаж, в частности определяют, сколько затрат приходится на каждую единицу дохода.

За анализируемый период принимается, как правило, календарный год, который во французском учете соответствует отчетному финансовому периоду. Результаты вертикального анализа французского отчета о прибылях и убытках приведены в табл. 5.4.

Таблица 5.4

Вертикальный анализ выручки по отчету о прибылях и убытках французской компании

<i>Показатели</i>	<i>Структура выручки (оборота) в процентах за анализируемый период</i>	<i>Структура выручки (оборота) в процентах за предшествующий период</i>
Выручка	100%	100%
Прямые материальные затраты	$(\text{Прямые материальные затраты} / \text{Оборот}) \times 100$	Аналогично
Прямые трудовые затраты	$(\text{Прямые трудовые затраты} / \text{Оборот}) \times 100$	То же
Итого прямые затраты	$(\text{Прямые затраты} / \text{Оборот}) \times 100$	»
Коммерческие и административные затраты	$(\text{Коммерческие и административные затраты} / \text{Оборот}) \times 100$	»

Показатели	Структура выручки (оборота) в процентах за анализируемый период	Структура выручки (оборота) в процентах за предшествующий период
Амортизация	$(\text{Амортизация} / \text{Оборот}) \times 100$	Аналогично
Финансовые затраты	$(\text{Финансовые затраты} / \text{Оборот}) \times 100$	То же
Итого косвенные затраты	$(\text{Косвенные затраты} / \text{Оборот}) \times 100$	»
Всего затраты	$(\text{Общая сумма затрат} / \text{Оборот}) \times 100$	»
Прибыль до налогообложения	$(\text{Прибыль} / \text{Оборот}) \times 100$	»
Налог на прибыль	$(\text{Налог на прибыль} / \text{Оборот}) \times 100$	»
Накопленная прибыль	$(\text{Накопленная прибыль} / \text{Оборот}) \times 100$	»

Вертикальный анализ выручки по составляющим ее экономическим элементам позволяет сделать выводы о направлении и силе влияния на величину накапливаемой (капитализируемой) прибыли таких важных групп факторов, как прямые и косвенные затраты, амортизация и налоги.

Результаты анализа зависят от эффективности работы не только самой анализируемой компании, но и той отрасли промышленности, в которой она функционирует. Например, в кабельной промышленности Франции вертикальный анализ выручки крупных производителей корпораций за 2006 и 2007 гг. показывает, что изменение доли чистой прибыли в выручке анализируемой компании связано со следующими факторами:

- уменьшение суммы прямых материальных и трудовых затрат (в результате использования высококачественного сырья и снижения доли живого труда);
- рост величины косвенных затрат (в результате увеличения амортизационных отчислений от применяемого дорогостоящего оборудования, увеличения затрат на конструкторские разработки и высоких процентов, выплачиваемых банкам по краткосрочным кредитам).

Все указанные расчеты произошедших изменений в рамках вертикального анализа отчетности компании могут осуществляться в разрезе нескольких лет. Для этого составляют соответствующие таблицы, а для более наглядного изображения используют диаграммы структурных изменений. Вертикальный (структурный) анализ

как метод внешнего финансового анализа широко используется во Франции, так как данные расчетных таблиц, составленных в процентном отношении, или диаграммы позволяют осуществить сравнение и сопоставление финансовых показателей различных компаний одной отрасли экономики страны, а также компаний различных отраслей.

Горизонтальный и вертикальный анализ взаимно дополняют друг друга, на их основе строится сравнительный аналитический баланс, все показатели которого можно разделить на три группы: показатели структуры баланса; показатели динамики баланса; показатели структурной динамики баланса. Сравнительный аналитический баланс является основой анализа структуры имущества и источников его формирования.

5.6. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ КОЭФФИЦИЕНТОВ

Данные финансовых отчетов компании более полезны для внешних пользователей, если они выражены в относительных показателях, или коэффициентах. Анализ коэффициентов позволяет сопоставлять результаты деятельности разных компаний Франции независимо от масштаба абсолютных показателей, а также во временном разрезе, измеряя соотношения между отдельными статьями отчетности. В ходе анализа коэффициентов выделяются факторы, влияющие на величину результативного показателя; устанавливаются причинно-следственные связи между факторами и анализируемым показателем; анализируется «чувствительность» результативного показателя к изменению отдельных факторов.

Международными стандартами учета и отчетности не предусмотрены жесткая регламентация и единая система относительных экономических коэффициентов, их выбор определяется в зависимости от целей анализа и имеет национальные особенности.

Каждая группа пользователей определяет для себя приоритетные коэффициенты в соответствии с собственными интересами: кредиторы проявят интерес к коэффициентам платежеспособности компании; акционеры или инвесторы — к коэффициентам, характеризующим доходность акций; государственные фискальные органы — к коэффициентам налогообложения.

Во французской аналитической практике финансовыми аналитиками разработаны различные системы и модели, включающие огромное количество коэффициентов. Чем более глубокий финансовый анализ требуется, тем большее количество сложных коэффициентов используется для его осуществления с применением компьютерных программ.

Одной из моделей финансового анализа отчетности компаний является модель, следуя которой показатели разделяются на четыре категории (табл. 5.5).

Таблица 5.5

Система аналитических показателей (коэффициентов)

<i>Показатели</i>	<i>Содержание показателей</i>
Показатели прибыльности и рентабельности	Общие показатели прибыльности
	Показатели эффективности использования инвестиций
	Другие показатели рентабельности
Показатели ликвидности и платежеспособности	Показатели ликвидности
	Показатели структуры капитала
Показатели деловой активности	Общие показатели оборачиваемости активов
	Показатели управления фондами
Показатели, характеризующие положение на рынке	Показатели доходности акций

Для того чтобы сформулировать адекватные выводы и интерпретировать полученные коэффициенты, аналитик должен сделать следующие сопоставления:

- сравнить фактические коэффициенты текущего финансового года с коэффициентами предыдущего года, а также с отдельными коэффициентами за пять — десять лет;
- сравнить фактические коэффициенты с нормативами, принятыми компанией (для внешних пользователей финансовой отчетности проведение такого сопоставления возможно только в случае, когда компания публикует данные о принятых ею нормах и нормативах);
- сравнить коэффициенты с показателями конкурентов (данные можно получить из публикуемых финансовых отчетов, справочников, бюллетеней, составленных кредит-бюро и другими специализированными организациями, функционирующими во Франции);
- сравнить фактические коэффициенты с отраслевыми показателями.

Картину финансового состояния компании может дать только анализ совокупности аналитических показателей. При проведении анализа учитывается, что рассматриваемые коэффициенты не имеют универсального значения, а лишь ориентировочно указывают на

слабые места и негативные явления в деятельности компании, которые нуждаются в более глубоком и подробном анализе и изучении.

Система специальных финансовых коэффициентов, используемая французскими аналитиками, базируется на расчетах по данным двух основных форм отчетности — бухгалтерского балансового отчета и отчета о прибылях и убытках. Поскольку информация баланса характеризует состояние отражаемых в нем показателей на конкретную дату, а отчета о прибылях и убытках — за определенный период, то для улучшения сопоставимости этих данных показатели баланса берутся в среднем за период.

Расчет коэффициентов является частью национальной французской методики внешнего финансового анализа и ставит своей целью соблюдение так называемого правила «3Е» (*economy, efficiency, effectiveness*) — экономия, производительность, эффективность).

Совокупность финансовых коэффициентов, применяющихся для анализа отчетности компаний во Франции, приведена в Приложении 13.

Показатели прибыльности и рентабельности

Прибыльность является показателем эффективности капиталовложений и способности предприятия к созданию прибылей. Для целей управления достижение прибыльности является важной задачей, поскольку собственники (акционеры) и кредиторы финансируют деятельность компании только в том случае, если они уверены, что компания способна получать прибыль. Показатели прибыльности основываются на данных отчета о прибылях и убытках; помимо них, при оценке прибыльности и рентабельности применяют показатели эффективности использования инвестиций и другие показатели рентабельности. Основой методологии построения и расчета этих коэффициентов во Франции является сопоставление прибыли с основными факторами, влияющими на финансовые результаты компании.

Общие показатели прибыльности

Коэффициент общей прибыльности показывает изменения в ценообразовании и характеризует способность руководства компании контролировать себестоимость реализованной продукции. При рассмотрении значений коэффициента в динамике, т.е. за ряд последовательных лет, можно определить основные направления в политике ценообразования. На уровень этого показателя влияют методы учета материально-производственных запасов.

Норма прибыли отражает долю прибыли в каждой денежной единице, полученной от реализации, и является показателем рентабельности компании.

Коэффициент расходов отражает долю расходов в каждой денежной единице, полученной в результате реализации продукции, работ, услуг.

Показатели эффективности использования инвестиций

Коэффициент отдачи собственного капитала ROE (return on equity) отражает уровень прибыли по отношению к собственному капиталу, т.е. показывает, какую прибыль приносит каждая вложенная инвестором денежная единица. Данный показатель представляет интерес для существующих и потенциальных акционеров (собственников) компании и для руководства.

Коэффициент ROCE (return on capital employed) характеризует уровень отдачи *применяемого капитала (capital employed)*, который равен сумме собственного капитала и долгосрочных обязательств. В отличие от *ROE* знаменатель этого коэффициента увеличен на сумму долгосрочных обязательств; следовательно, числитель также должен быть увеличен на сумму процентов по долгосрочным займам. Это связано с тем, что при анализе данного показателя определяется эффективность использования объединенных средств. При этом объединение средств может включать в себя весь собственный капитал, инвестированный капитал или только акционерный капитал, а при расчете суммы чистой прибыли проценты по долгосрочным займам вычитаются как расходы, поэтому итоговая величина чистой прибыли занижает прибыль, полученную при использовании всех объединенных собственных или инвестированных средств.

Коэффициент фондоотдачи ROA (return on assets) показывает прибыль, приносимую каждой денежной единицей, вложенной в активы компании. Коэффициент *ROA* применяется руководством для оценки использования средств компании независимо от размеров источников, инвестированных в активы (краткосрочные и долгосрочные кредиты, выпуск облигаций и пр.). Фондоотдача является всеобъемлющим показателем рентабельности компании. Данный коэффициент является совокупным результатом двух показателей: оборачиваемости активов и доли прибыли в одной денежной единице собственного капитала. Эту зависимость можно представить в виде следующего выражения:

$$\frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Активы (в среднем)}} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Реализация}} \times \frac{\text{Реализация}}{\text{Активы (в среднем)}}.$$

Это соотношение показывает факторы, влияющие на показатель фондоотдачи. Во-первых, увеличивая показатель нормы прибыли, т.е. получая большую прибыль на денежную единицу реализации, можно улучшить показатель фондоотдачи; во-вторых, отдача активов может быть увеличена путем повышения их оборачиваемости.

Показатели ликвидности и платежеспособности

Ликвидность баланса и платежеспособность компании взаимосвязаны между собой. Обе группы показателей относятся к финансовой политике компании и характеризуют ее финансовое положение.

Показатели ликвидности

Коэффициенты ликвидности служат для оценки взаимосвязи между текущими оборотными активами и краткосрочными финансовыми обязательствами. Наиболее часто используемыми показателями ликвидности являются коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент критической оценки и коэффициент покрытия. При исчислении данных показателей используют общий знаменатель — текущие обязательства, а числитель связан с оборотными активами, так как именно ими покрываются долги компании. В зависимости от степени ликвидности (скорости превращения активов в денежные средства) во Франции принято разделять активы компании на четыре группы: 1) *высоколиквидные активы* — денежные средства и краткосрочные финансовые вложения (легко реализуемые ценные бумаги). Следует отметить, что в разных странах в понятие легко реализуемых ценных бумаг вкладывается различный смысл: во Франции считается, что если ценные бумаги могут быть легко реализованы в течение месяца, то их можно отнести к высоколиквидным активам; 2) *быстро реализуемые активы* — дебиторская задолженность, готовые изделия и товары; 3) *медленно реализуемые активы* — производственные запасы, незавершенное производство; 4) *неликвидные активы* — основные активы (основные активы в вещественной форме, нематериальные активы, финансовые основные активы).

Такое разделение активов при проведении финансового анализа не случайно. Как было отмечено ранее, актив французского баланса состоит из статей, расположенных по мере возрастания их ликвидности. В то же время пассив балансового отчета во Франции, как мы уже видели, построен по юридическому принципу с классификацией обязательств по видам. Следовательно, аналитик должен предварительно выделить из каждой статьи пассива баланса долю обязательств, срок погашения которых превышает один год. Нейтрализовав таким образом влияние долгосрочной задолженности, французские специалисты в области финансового анализа получают величину текущих обязательств, стоящую в знаменателе рассчитываемых коэффициентов ликвидности.

Коэффициент абсолютной ликвидности имеет большое значение для инвесторов и кредиторов компании. Предельная величина этого показателя составляет 0,2–0,25.

Коэффициент критической оценки («лакмусовой бумажки»). В силу того что степень ликвидности отдельных категорий оборотных активов различна, при расчете этого коэффициента запасы вычитаются из общей величины оборотных средств, поскольку для их реализации требуются время и наличие денежных средств у покупателя. Предельная величина данного коэффициента составляет 0,7—0,8.

Коэффициент покрытия отражает достаточность средств компании для погашения текущих обязательств. Значение этого коэффициента должно находиться в пределах 1—2. Превышение оборотных активов над текущими обязательствами более чем в два раза считается отрицательным, так как свидетельствует о нерациональном использовании и инвестировании средств, а значение этого показателя меньше единицы — о недостаточности средств, необходимых для погашения краткосрочных обязательств. Превышение оборотных активов над текущими обязательствами обеспечивает резерв на компенсацию убытков, которые могут возникнуть в результате размещения и ликвидации всех оборотных активов, кроме денежной наличности. Коэффициент покрытия характеризует границу безопасности для компенсации каких-либо нарушений, связанных с потоком наличных денег. Для кредиторов лучше высокое значение данного коэффициента.

Работающий капитал. Абсолютная величина работающего капитала имеет значение только в сравнении с такими показателями, как объем реализации, сумма активов и пр. Французские аналитики полагают, что хорошим финансовым показателем является превышение суммы оборотных активов (мобильных средств) над суммой краткосрочной кредиторской задолженности в два раза.

Отношение движения денежных средств от текущей деятельности к текущим обязательствам. Обязательства покрываются денежными средствами, поэтому другим важным показателем ликвидности является соотношение суммы денежных средств от текущей (операционной) деятельности к текущим обязательствам. Кроме того, при расчете предыдущих коэффициентов ликвидности использовались данные финансовой отчетности на определенный момент времени, которые могут быть необычайно большими или необычайно малыми, и в этом случае рассчитанные коэффициенты не будут отражать действительное положение дел. Предельный уровень данного показателя должен быть более 40%.

Коэффициент достаточности денежных потоков характеризует степень достаточности денежных средств, получаемых компанией в результате текущей (оперативной) деятельности, для покрытия затрат на возмещение капитала, инвестиций в производственные запасы и выплату дивидендов. Ввиду влияния различных экономических процессов при расчете данного показателя используют итоги за

пять лет. Значение этого коэффициента, равное единице, считается нормальным, так как свидетельствует о том, что компания использовала свои источники на покрытие потребностей без привлечения внешних источников финансирования; значение коэффициента ниже единицы свидетельствует о недостаточности собственных внутренних источников у компании.

Показатели структуры капитала (коэффициенты платежеспособности)

Показатели платежеспособности характеризуют устойчивость финансового положения компании и отражают взаимосвязь между суммами, полученными компанией из различных источников. Такими источниками являются *заемный капитал* (долгосрочные обязательства) и *собственный капитал* (акционерный капитал). Поэтому показатели платежеспособности также называют показателями структуры капитала.

Для компаний заемный капитал несет определенную долю риска, так как в случае несвоевременной уплаты процентов по облигациям или несвоевременного возврата кредитов держатели облигаций и прочие кредиторы могут в судебном порядке решить эти проблемы. Акционерный капитал связан с меньшим риском, поскольку выплата и распределение дивидендов определяются Советом директоров и акционеры своими действиями не могут привести компанию к банкротству.

Анализ показателей платежеспособности позволяет выявить признаки банкротства за пять лет до кризисной ситуации. Эти показатели имеют важное значение для инвесторов и кредиторов компании.

Коэффициент процентного покрытия отражает степень защищенности кредиторов от невозвратности кредитов и невыплаты процентов на предоставленные займы. Коэффициент показывает, сколько раз в течение отчетного периода компания заработала средства для погашения процентов.

Коэффициент собственности имеет значение как для собственника компании, так и для кредиторов, поскольку характеризует интересы обеих сторон. Финансовое положение компании будет считаться достаточно стабильным, если доля собственных средств будет составлять 60%.

Коэффициент задолженности характеризует структуру капитала компании с точки зрения заемных средств. Данный показатель интересует кредиторов и инвесторов. Увеличение заемного капитала в структуре капитала компании расценивается как рискованное.

Коэффициент собственного и заемного капитала. Отношение долгосрочных обязательств к собственным средствам компании показывает соотношение между привлеченными ресурсами и средствами

акционеров. Высокий уровень этого показателя будет означать неустойчивое финансовое положение компании.

Отношение основных активов к собственному капиталу характеризует уровень обеспеченности основных активов собственным капиталом.

Отношение основных активов к применяемому капиталу характеризует степень обеспеченности основных активов применяемым капиталом (собственный капитал + долгосрочные обязательства).

Показатели деловой активности

Показатели деловой активности характеризуют эффективность использования средств компанией и имеют большое значение для оценки ее финансового положения. Для анализа в этом случае используют две группы показателей: общие показатели оборачиваемости активов и показатели управления фондами.

Общие показатели оборачиваемости активов

Коэффициент оборачиваемости активов характеризует эффективность использования компанией всех средств независимо от источников их приобретения и отражает, сколько денежных единиц реализованной продукции получено в результате использования активов.

Коэффициент оборачиваемости основных активов показывает, сколько в анализируемом году компании принесла каждая денежная единица, инвестированная в основные активы.

Показатели управления фондами

Коэффициент оборачиваемости материальных запасов характеризует относительный размер материальных запасов. Компания должна поддерживать уровень запасов, чтобы обеспечивать производственную деятельность и вместе с этим не допускать излишней величины запасов, так как они косвенно влияют на ликвидность. Быстрый оборот запасов и их минимальная величина свидетельствуют о более прибыльном и эффективном вложении средств в материальные запасы.

Период хранения запасов определяет количество дней, необходимых для продажи среднего объема запасов в данном году.

Период обращения запасов показывает количество дней, необходимых для обращения запасов в наличность. Коэффициент в большей степени характеризует ликвидность компании.

Коэффициент оборачиваемости собственного капитала характеризует деятельность компании с нескольких сторон: для акционеров — определяет степень риска вложенного ими капитала; для администрации — отражает уровень продаж; для инвесторов и кредиторов — определяет скорость оборота собственного капитала компании.

Коэффициент оборачиваемости требований отражает скорость оборота счетов и векселей к получению и предоставляет информацию о том, сколько раз в течение отчетного периода требования превращались в денежные средства. Несмотря на то что данный показатель характеризует скорость инкассирования и представляет ценность для сопоставления, его значение не следует прямо рассматривать в связи со сроками коммерческого кредита (для компаний, осуществляющих продажу товаров и услуг в кредит). Такое сопоставление имеет смысл проводить, рассчитав период получения по счетам в днях.

Период получения по счетам показывает количество дней, в течение которых оплачиваются счета к получению. Данный показатель следует рассматривать в сопоставлении с условиями договоров поставки продукции и услуг.

Коэффициент оборачиваемости обязательств по поставкам показывает скорость оборота счетов к платежу, т.е. количество оборотов, необходимых компании для оплаты предъявленных ей счетов.

Период оплаты счетов отражает количество дней, необходимых компании для оплаты предъявленных ей счетов.

Цикл обращаемости денежных средств характеризует период, необходимый для полного прохождения денежными средствами операционного цикла.

Коэффициент реинвестирования денежных средств используется для определения доли инвестиций в активы, которые представляют собой денежные средства, начисленные и реинвестированные компанией для замены активов. Значение этого показателя на уровне 8–10% считается удовлетворительным.

Показатели, характеризующие положение на рынке

Компании, зарегистрированные на фондовых биржах и компании, ценные бумаги которых котируются на мировых фондовых рынках, осуществляют расчет и анализ показателей прибыльности акций и степени риска, связанного с обращением ценных бумаг на биржах.

Показатели доходности акций дают представление о положении компании на рынке ценных бумаг. Эта информация необходима акционерам, кредиторам, конкурентам и пр.

Показатели доходности акций

Прибыль в расчете на одну акцию EPS (earning per share). Компании могут иметь простую и сложную структуру капитала. Компании с простой структурой капитала имеют только обыкновенные акции; компании со сложной структурой капитала имеют в его составе, помимо обыкновенных акций, опционы, облигации и акции, конвертируемые в обыкновенные акции.

Если компанией выпущены только обыкновенные акции, то данный показатель рассчитывается по следующей формуле:

$EPS = \text{Чистая прибыль} / \text{Количество выпущенных в обращение обыкновенных акций.}$

При этом если количество находящихся в обращении акций менялось в течение отчетного периода, то необходимо вычислить средневзвешенное число акций в обращении.

При выпуске компанией в обращение привилегированных акций для определения прибыли на одну обыкновенную акцию необходимо из чистой прибыли вычесть дивиденды по привилегированным акциям.

Некоторые французские финансовые аналитики не считают показатель *EPS* показателем прибыльности компании, так как он не отражает сумму средств и капитала, необходимых компании для получения прибыли. Одинаковые по значению показатели прибыли и *EPS* двух различных компаний не дают основания считать их деятельность одинаково прибыльной, поскольку одной из компаний, возможно, требуется активов в два раза больше, чем другой, для достижения одного и того же уровня прибыли.

Из этого можно сделать вывод об ограниченности использования данного показателя, если предположить, что две компании, имеющие одинаковые по величине показатели прибыли, акционерного капитала и коэффициент *ROE*, будут иметь различные показатели *EPS*, поскольку одна из компаний может иметь большее количество акций в обращении и как следствие — более низкий показатель *EPS*, а другая компания достигнет увеличения прибыли на одну акцию путем приобретения собственных акций в портфеле за счет роста объема деятельности при отсутствии дополнительной эмиссии и используя отличную от первой компании дивидендную политику. Данные выводы можно представить на конкретном примере.

Компании со сложной структурой капитала должны представлять два показателя *EPS*:

- рассчитанный обычным методом;
- полностью сниженный.

Полностью сниженный *EPS* отражает максимально возможное снижение, которое могло бы произойти в случае, если держатели опционов, облигаций и конвертируемых акций, выпущенных в обращение, на конец отчетного периода переведут их в обыкновенные акции. Значение этого показателя определяет максимальный предел возможного снижения, которое имело бы место на дату составления баланса. Данный показатель интересен акционерам, так как показывает максимально возможное уменьшение их доли в общем объеме акций компании. Он рассчитывается с указанием в знаменателе дополнительно ценных бумаг с потенциальной способностью снижения прибыли на акцию.

Отношение рыночной стоимости акции к прибыли в расчете на одну акцию P/E (price earnings ratio). Данный показатель отражает, сколько на данный момент согласны платить инвесторы за каждую денежную единицу прибыли, получаемую на одну акцию. При расчете этого показателя используется рыночная цена одной акции, контролировать которую компания не может. В силу этого данный показатель является хорошей оценочной характеристикой деятельности компании и ее положения на рынке ценных бумаг. Его можно сопоставить с показателями других компаний, поскольку информация о P/E постоянно публикуется периодическими изданиями.

Дивидендное покрытие. Этот коэффициент показывает, во сколько раз прибыль компании превышает сумму выплачиваемых акционерам дивидендов. Если значение данного показателя будет ниже единицы, то, следовательно, компания не располагает необходимой суммой чистой прибыли для выплаты дивидендов, и это является тревожным сигналом.

Норма дивидендов. Данный показатель характеризует отдачу вложенного капитала. Если компания увеличивает собственный капитал путем капитализации части прибыли, то акционеры получают меньшие суммы в виде дивидендов и значение этого показателя относительно невысокое. Данный показатель зависит от дивидендной политики, которую проводит компания.

Другие показатели

Коэффициент Альтмана. Вероятность банкротства французской компании по данным отчетности определяется на основе комплексного анализа (*multiple-discriminant analysis — MDA*) с использованием Z-коэффициента Э. Альтмана, который апробирован на практике и имеет интервалы значений, отраженные в табл. 5.6.

Таблица 5.6

Значения Z-коэффициента Альтмана

Значения Z-коэффициента	Вероятность банкротства
До 1,8	Очень высокая
1,8–2,7	Высокая
2,71–2,8	Весьма возможна
2,81–2,9	Возможна
2,91–3,0	Низкая
Свыше 3,01	Очень низкая

Обширный перечень аналитических коэффициентов дополняется сравнением абсолютных значений отчетных статей в динамике и изучением диаграмм и графиков, содержащихся в пояснениях к отчетности.

Завершающий этап анализа коэффициентов — обобщение всех показателей и отбор наиболее значимых по следующим признакам: величина; стабильные за ряд лет показатели; возникшие впервые показатели. Окончательно отобранные показатели используются для интерпретации деятельности компании. Обобщение окончательно отобранных показателей составляет финансовую диагностику предприятия.

Анализ коэффициентов — один из наиболее эффективных методов финансового анализа отчетности. Но вместе с тем необходимо учитывать некоторые ограничения, касающиеся использования и интерпретации коэффициентов:

- 1) коэффициенты основаны на фактических данных финансовой отчетности, а отчетность отражает события, произошедшие в прошлом. Поэтому при анализе нужно учитывать тот факт, что коэффициенты воспроизводят существовавшие ранее условия;
- 2) на значения коэффициентов могут оказать влияние использование альтернативных методов учета (например, применение метода равномерной амортизации или метода ускоренной амортизации);
- 3) направления деятельности компании могут быть разными, и в этом случае будет сложно отнести ее к конкретной области экономики, что осложняет процесс сопоставления данных;
- 4) достаточно сложно сравнивать компании, работающие в различных отраслях и неодинаковые по размеру;
- 5) коэффициенты рассчитываются на основе фактических данных, что не отражает влияния различных факторов (колебание цен, инфляция и пр.). В свою очередь, эти факторы могут быть различными в текущем и прошлом годах;
- 6) не существует абсолютных стандартов, с которыми можно было бы сопоставить значения коэффициентов;
- 7) коэффициенты, рассчитываемые на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности, являются важными, но не всеобъемлющими.

Перечисленные коэффициенты не представляют собой полный набор экономических показателей, рассматриваемых при анализе финансовых отчетов, — это лишь наиболее часто используемые общие показатели. Каждый пользователь финансовой отчетности в зависимости от своих целей и интересов сам определяет объем используемых коэффициентов.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные задачи финансового анализа, определяемые интересами пользователей.
2. В какой последовательности осуществляется анализ отчетности французских предприятий?
3. Какие принципы составляют основу формирования актива и пассива аналитического баланса французской компании?
4. Изложите структуру агрегированного аналитического баланса.
5. Какова методика проведения предварительного экспресс-анализа оценки капитала по данным аналитического баланса французских предприятий?
6. Изложите методику временного трендового анализа отчетности французских предприятий в отношении определения тенденции развития.
7. Изложите методику структурного анализа агрегированного баланса и отчета о прибылях и убытках французских предприятий.
8. Какова методика анализа финансовой устойчивости французских предприятий с использованием экономических коэффициентов?
9. Как анализируются на предприятиях Франции показатели деловой активности?
10. Сделайте выводы из заключения книги, где изложены результаты проведенного авторами сравнительного анализа методологии управленческого учета и анализа показателей отчетности на предприятиях России и Франции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В связи с процессом реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России, приведением учетных систем в соответствие с МСФО повысился интерес к изучению организации учета в западных странах, в частности Франции, где бухгалтерский учет имеет давнюю историю и традиции.

Становление и развитие системы учета той или иной страны предопределяются экономической, политической и социальной средой, в которой функционируют организации и компании. Схожесть определенных факторов этой среды позволяет говорить о сходстве систем бухгалтерского учета отдельных стран. Так, французская учетная система традиционно относится к континентальной модели, поскольку ей исторически присущи главные черты данной модели: законодательное регулирование бухгалтерского учета (четкое соблюдение учетных правил и процедур); консервативность учетной политики; ориентация на требования налогообложения и макроэкономического регулирования.

Несмотря на то что система бухгалтерского учета в России изначально формировалась в качественно иных экономико-социальных условиях, чем во Франции, ей присущи отмеченные выше характеристики континентальной модели учета, что позволяет, по нашему мнению, сделать вывод о тяготении российской учетной системы к данной модели. Следовательно, для определения путей дальнейшего развития отечественного бухгалтерского учета необходимо учитывать опыт стран континентальной Европы, и особенно Франции.

В работе отмечено, что интернационализация хозяйственной жизни, глобализация рынков капитала обуславливают необходимость сближения национальных систем бухгалтерского учета и отчетности, приведения их в соответствие с единой системой высококачественных стандартов, признаваемых во всем мире, которыми являются МСФО, разрабатываемые Советом по международным стандартам. В связи с этим авторами исследована и определена позиция Франции и России в вопросах реформирования национальной системы учета и отчетности. Обе страны участвуют в процессе конвергенции (ранее — гармонизации) с международными стандартами.

В работе выявлено, что во Франции главные направления реформирования национальной учетной системы определяются общеевропейской позицией по отношению к МСФО. Эта позиция нашла выражение в целом ряде европейских бухгалтерских директив, а также в постановлении №1660/2002, предписывающем применение с 01.01.2005 г. всеми европейскими компаниями, котирующимися ак-

ции на фондовых биржах стран — членов ЕС, МСФО при составлении *консолидированной отчетности*.

Кроме того, Европейской комиссией была разработана и введена в действие контрольная процедура одобрения международных стандартов при активном участии профессионалов в области бухгалтерского учета из стран — членов ЕС, в том числе и Франции, вошедших в состав Европейской консультативной группы по финансовой отчетности.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (далее — Концепция) в числе приоритетных задач отмечены вопросы формирования инфраструктуры применения МСФО, в том числе создания процедуры одобрения МСФО. При решении этих задач может быть учтен положительный европейский опыт, подробно исследованный авторами.

В работе отмечено, что позиция России в отношении необходимости первостепенного применения международных стандартов для целей формирования консолидированной отчетности общественно значимыми компаниями (ценные бумаги которых допущены к обращению на организованном финансовом рынке), нашедшая отражение в Концепции, близка общеевропейскому (и французскому) подходу к данному вопросу.

Авторами проведен *анализ нормативно-правовой базы*, регулирующей систему бухгалтерского учета и отчетности во Франции. Законодательная система Франции относится к романо-германской правовой семье, для которой характерны следующие черты: становление и развитие на основе римского права; концептуальность права; кодифицированность законодательства; относительно самостоятельный характер существующего коммерческого права; доктрина как источник права. Изучение позиций отечественных и зарубежных ученых в отношении определения места российской правовой системы позволило сделать вывод о том, что она в большей степени тяготеет к романо-германской (континентальной) правовой семье, что проявляется прежде всего в особой роли закона.

Выявлен ряд особенностей французской системы нормативного регулирования, изучение которых представляет интерес для России, с целью использования накопленного опыта Франции в процессе реформирования бухгалтерского учета и отчетности.

Для Франции характерно четкое разделение нормативных документов по бухгалтерскому учету и отчетности на две группы: документы, регулирующие вопросы организации и составления индивидуальной отчетности юридического лица, и документы, посвященные вопросам учета и формирования отчетности групп предприятий (консолидированной отчетности). Такой подход определяет направ-

ления реформирования французской учетной системы в рамках процесса конвергенции: разграничения сфер, в которых применяется жесткое регулирование (правила формирования индивидуальной отчетности), и альтернативности выбора (методология составления консолидированной отчетности).

Регулирование бухгалтерского учета во Франции осуществляется организациями, созданными под эгидой правительства (Национальный совет по бухгалтерскому учету, Комитет по регламентации бухгалтерского учета, Национальное общество ревизоров по проверке учета, Комиссия по контролю биржевых операций). Характерная черта современной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности во Франции — тенденция к совместному участию органов государственной власти и представителей профессионального сообщества (через деятельность Национального совета по бухгалтерскому учету и Комитета по регламентации бухгалтерского учета) в процессе разработки норм учета и их внедрения в практику. При этом государственные структуры отвечают преимущественно за разработку и утверждение учетных правил (норм), контроль соблюдения законодательства. Профессиональные организации играют существенную роль в разработке методических рекомендаций по практическому применению учетных норм, обобщению и распространению прогрессивного опыта в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

На основе изучения французского опыта сделан вывод о том, что профессиональное бухгалтерское сообщество России должно стать активным участником (наряду с государственными органами) процесса разработки и применения проектов национальных стандартов и осуществления их профессиональной общественной экспертизы с целью повышения доверия к учетным правилам и убежденности в их качестве. К числу актуальных задач в деятельности профессионального сообщества следует также отнести обеспечение контроля за выполнением принятых правил бухгалтерского учета, разработку и распространение методических рекомендаций и информационных материалов по бухгалтерскому учету.

В соответствии с Концепцией включение профессионального сообщества в процесс регулирования системы бухгалтерского учета и отчетности (путем разработки и принятия национальных стандартов) предполагается осуществлять через специально созданный совещательный орган при Министерстве финансов Российской Федерации, который должен объединить высококвалифицированных представителей этого сообщества. В качестве одного из вариантов предлагается формирование смешанной организации (аналогичной Национальному совету по бухгалтерскому учету Франции), созданной под эгидой Министерства финансов Российской Федерации, но

с доминирующим представительством членов профессионального сообщества.

В работе выявлены *характерные особенности* организации систем бухгалтерского учета во Франции и в России.

Во Франции имеются две составляющие бухгалтерской информационной системы: общий учет и аналитический учет.

Под *общим* бухгалтерским учетом подразумевается регламентированный учет, который представляет информацию об имущественном, финансовом положении и результатах деятельности предприятия различным группам пользователей. Он включает в себя черты статического, динамического и макроэкономического типов учета, а также испытывает влияние системы налогообложения.

Понятие *аналитический учет* в узкой трактовке сводится к производственному учету затрат, а в более широком понимании представляет собой внутреннюю учетную систему, формирующую информацию, необходимую для управления предприятием.

В работе установлено, что особенности организации учетной системы определяются характером взаимосвязи ее составляющих. Во Франции взаимосвязь общего бухгалтерского учета (результатом ведения которого является публикуемая отчетность) и управленческого (аналитического) учета основана на принципе «формального дуализма» и представляет собой систему с двумя кругооборотами.

На уровне учетной процедуры это означает, что в общем бухгалтерском учете, который основан на использовании метода периодической (или дискретной) инвентаризации, в течение отчетного периода отражается информация о продажах и закупках, при этом затраты учитываются без указания их принадлежности к продукции, услугам и т.п., также не производится списание реализованных ценностей. В конце отчетного периода по данным аналитического учета учитывается себестоимость реализованной продукции и определяется финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Аналитический учет затрат выделяется в самостоятельный учетный цикл, в рамках которого формируется информация о производстве и движении товарно-материальных ценностей в течение отчетного периода (о потреблении сырья и материалов в производстве, производственной себестоимости готовой и реализованной продукции) на базе постоянной (или перманентной) инвентаризации товарно-материальных ценностей. Обмен информацией между двумя составляющими системы бухгалтерского учета осуществляется с помощью зеркальных (отражающих) счетов доходов и расходов.

В отличие от Франции бухгалтерский учет в России традиционно рассматривается как единая интегрированная система, в которой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости явля-

ются неотъемлемой частью регламентируемого бухгалтерского учета. Такая модель организации учета получила название «формального минимизма» или однокруговой системы.

Развитие в России рыночных отношений поставило вопрос о необходимости разделения единой информационной системы бухгалтерского учета на внешнюю и внутреннюю подсистемы, ориентированные на цели разных пользователей и имеющие результатом разные виды отчетности. Модель организации бухгалтерского учета во Франции представляет собой один из вариантов отделения внешней информационной подсистемы, нацеленной на подготовку информации для публичной отчетности, от детализированной аналитической информации, необходимой в большей степени для внутрифирменного управления, и в связи с этим, по нашему мнению, может представлять интерес для российской практики.

На основе подходов к организации систем бухгалтерского учета в работе определены *модели построения унифицированных планов счетов* во Франции и в России.

Во Франции, как и в России, государство оказывает существенное влияние на организацию системы бухгалтерского учета, внедряя обязательную для применения всеми предприятиями и компаниями модель унифицированного плана счетов бухгалтерского учета.

Французская учетная система является примером модели с двумя кругооборотах. Поэтому классификация счетов в национальном плане (своде) счетов бухгалтерского учета осуществляется по принципу отнесения их либо к счетам общего бухгалтерского учета, либо к счетам аналитического учета. При этом счета общего бухгалтерского учета группируются по элементам *бухгалтерской (финансовой) отчетности* с выделением счетов актива, пассива, доходов и расходов; их применение обязательно для тех организаций, которые ведут бухгалтерский учет и составляют бухгалтерскую отчетность. Классификация счетов аналитического (производственного) учета строится индивидуально в зависимости от специфики деятельности компаний.

Проведенный в работе анализ структуры и содержания французского Общего плана счетов по сравнению с российским аналогом позволил сделать несколько выводов. Общий план счетов Франции, в отличие от плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в России, представляет собой не просто свод счетов, а *кодекс*, содержащий методологические принципы организации и ведения бухгалтерского учета и составления индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Он регулирует все стадии бухгалтерского учета — от регистрации хозяйственных операций на основе единого плана счетов до составления отчетности.

Французский план (свод) счетов характеризуется значительной детализацией счетов (в отличие от российского он построен по десятичной системе) и наличием строгих правил их кодификации, что существенно облегчает агрегирование данных и обеспечивает их сопоставимость. Кроме того, классификация счетов французского плана нацелена на формирование показателей индивидуальной бухгалтерской отчетности.

Преимуществом унифицированного плана (свода) счетов во Франции является возможность использования сокращенного, стандартного и расширенного вариантов плана, которые адаптированы под информационные потребности малых, средних и крупных предприятий, при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, как это предусмотрено Четвертой директивой ЕС «О годовой отчетности определенных видов компаний».

Процесс сближения национальных систем с международной учетной практикой отражается на структуре национального плана счетов бухгалтерского учета, что проявляется в исключении из состава французского Общего плана счетов разделов, посвященных описанию методологических основ консолидации отчетности, а также организации управленческого (аналитического) учета.

В работе представлена методика организации взаимосвязи счетов финансового (общего бухгалтерского) учета и управленческого (аналитического) учета, применяемая во Франции, с целью определения возможностей использования французского опыта в ходе реформирования отечественной системы учета. Отмечено, что действующий в России план счетов бухгалтерского учета позволяет специалистам рассматривать возможность, как и во французской учетной практике, ведения отдельного учета затрат и по элементам, и по статьям калькуляции (на счетах 20–39 раздела III «Затраты на производство» плана счетов бухгалтерского учета) с применением распространенной во Франции техники зеркальных (отражающих) счетов. По нашему мнению, любая методика должна прежде всего учитывать характерные черты организации системы бухгалтерского учета. Особенности французской модели ведения учета на счетах общей и производственной бухгалтерии обусловлены тем, что в подсистеме общего бухгалтерского учета принята классификация расходов по элементам, что соответствует информационным потребностям типового формата отчета о прибылях и убытках, в то время как в управленческом (аналитическом) учете расходы группируются по функциональной принадлежности. Российскими учетными правилами для целей формирования отчета о прибылях и убытках установлена классификация расходов по функциям, поэтому возможно обособление учета производственных затрат по статьям калькуляции на счетах 20–29 от учета расходов по элемен-

там на счетах 30—39 в рамках единого плана счетов бухгалтерского учета.

В работе сопоставлены *концептуальные принципы* ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности во Франции и в России и показано их соответствие МСФО.

Национальные учетные системы базируются на определенных принципах, составляющих основу разработки конкретных правил ведения учета, провозглашенных общих правил и законов построения систем учета и отчетности в разных странах. Использована классификация по трем направлениям: принципы-допущения, принципы-требования и принципы-правила.

В работе утверждается, что основные принципы-допущения (продолжающаяся деятельность, учет по методу начислений, последовательное применение учетной политики), провозглашенные в системе международных стандартов, закреплены в нормативных документах по бухгалтерскому учету как во Франции, так и в России.

Среди принципов-требований выделены два наиболее важных: достоверное предоставление информации и приоритет содержания перед формой, трактовка которых в национальных учетных системах России и Франции отличается от международных стандартов. Отмечено, что под достоверным и объективным предоставлением информации во французском учете, аналогично российской учетной практике, в основном понимается четкое и правильное соблюдение предписанных нормативными актами правил и процедур ведения учета и формирования отчетности, что не соответствует пониманию достоверности в системе международных стандартов. Согласно МСФО достоверное и объективное предоставление информации обеспечивается прежде всего соблюдением определенных требований к учетной информации — качественных характеристик, подтверждающих ее полезность, в то время как не все из них задекларированы в бухгалтерском законодательстве Франции и России. Одним из серьезных препятствий на пути реализации принципа-требования приоритета содержания перед формой в учетной практике двух стран служит концепция собственности, согласно которой в составе имущества компании могут отражаться только средства, находящиеся в ее безусловной собственности.

В отношении таких традиционных правил ведения бухгалтерского учета, как документирование хозяйственных операций, оценка объектов учета в денежном выражении и т.п., между системами бухгалтерского учета Франции и России существенные различия не просматриваются.

В работе сделан вывод о том, что для России характерна более разветвленная, чем во Франции, структура основополагающих принципов учета и отчетности, которая имеет определенное сходство

с концептуальными основами МСФО. В отличие от Франции в России отдельные положения международных стандартов, в том числе и принципы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, были внесены непосредственно в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и в Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также задекларированы в Концепции развития бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

Среди французских учетных принципов выделены традиционные принципы (осмотрительность, правильное и точное применение бухгалтерских правил, оценка по первоначальной стоимости); обусловленные влиянием общеевропейских бухгалтерских директив (концепция достоверного и объективного представления, непрерывности деятельности, последовательность, метод начисления и др.) и международной, преимущественно англо-американской, практики учета, которые, как правило, используются во Франции при составлении консолидированной отчетности (например, приоритет содержания перед формой). Таким образом, французское законодательство по вопросам консолидации в большей степени подвержено процессу реформирования с целью сближения с МСФО.

В работе проведен *методологический анализ основных форм отчетности* (баланса и отчета о прибылях и убытках) во Франции и в России.

Для Франции характерно разделение бухгалтерской отчетности на индивидуальную (формируемую на базе индивидуальных счетов общего бухгалтерского учета) и консолидированную. Индивидуальная отчетность составляется в соответствии с национальной методологией бухгалтерского учета (определенной Общим планом счетов), которая отличается значительной стандартизацией и испытывает влияние налогового законодательства. Правила составления консолидированной отчетности допускают свободу выбора учетных методик (принимая во внимание особенности рынков капитала, на которых функционируют предприятия), они максимально приближены к положениям системы МСФО.

В России разделение бухгалтерской отчетности на индивидуальную и консолидированную провозглашено в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. При этом в Концепции подчеркивается, что индивидуальная бухгалтерская отчетность должна составляться по российским национальным стандартам, разрабатываемым на основе МСФО. В то же время для формирования консолидированной отчетности предполагается непосредственное применение МСФО. Такой подход в целом соответствует идеологии реформирования национальных учетных систем, принятой в рамках ЕС.

В ходе методологического анализа были выявлены различия в трактовке основных элементов баланса согласно национальным

учетным правилам и международным стандартам. Понятие актива сводится в национальных системах обеих стран к *имуществу*, находящемуся *в собственности* предприятия; в то же время международные стандарты исходят не из юридических критериев собственности, а из экономической концепции *контроля активов как ресурсов* предприятия. Преобладание принципа собственности при формировании статей балансового отчета препятствует соблюдению основного международного требования — приоритета экономического содержания перед юридической формой. Существуют расхождения и в подходах к отражению величины капитала в балансе: согласно национальным учетным правилам учитывается вся сумма заявленного капитала, а не фактически внесенного, как принято в международной практике.

Методология учета отдельных статей французского бухгалтерского баланса (прежде всего статьи нематериальных активов, основных средств, резервов) определяется влиянием правил системы налогообложения, что является дополнительным барьером на пути сближения принципов формирования индивидуальной отчетности с международными стандартами. В отношении критериев оценки статей баланса отмечено, что преобладает оценка по исторической стоимости; при этом отдельные виды затрат не подлежат включению в себестоимость, что приводит к занижению стоимости объектов в балансе; еще не проработаны методологические вопросы учета обесценения активов.

В нормативных документах по бухгалтерскому учету обеих стран предусмотрена возможность представления индивидуальной бухгалтерской отчетности в сокращенном, стандартном и расширенном вариантах. Но если в России такое разделение осуществляется на основе числа отчетных форм, то во Франции — на основе количества раскрытых в этих формах статей. По мнению авторов, французский подход является более целесообразным и может быть принят во внимание в ходе реформирования российской учетной системы.

На основе проведенного анализа формирования французского индивидуального отчета о прибылях и убытках в сравнительном контексте с аналогичной российской формой сделаны следующие выводы. Основу французского отчета о прибылях и убытках составляет концепция валовой продукции (реализованной продукции, продукции на складе и продукции для собственного потребления). Следовательно, расходы предприятия понимаются как затраты, связанные с формированием себестоимости валовой, а не только реализованной продукции, как принято в российской практике. При этом из-за разницы в оценке составляющих валовой продукции усложняются расчет и анализ этого показателя.

В учетной практике Франции и России приняты разные модели классификации расходов (в России — по функциональному назна-

чению, во Франции — по элементам расходов), каждая из которых предусмотрена системой стандартов МСФО. Для совершенствования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности представляет интерес изучение аналитических возможностей французской формы отчета о прибылях и убытках, которая позволяет проследить изменение показателя добавленной стоимости, являющегося ключевым при анализе экономических показателей.

По результатам методологического анализа структуры баланса и отчета о прибылях и убытках во Франции и в России можно заключить, что отчетные формы содержат развернутое представление элементов бухгалтерской отчетности, что несколько снижает значение дополнительных сведений, раскрываемых в примечаниях к бухгалтерской отчетности. В то же время МСФО ориентированы на требования раскрытия достаточно большого объема информации в примечаниях к отчетности, а не в самих ее формах.

В целом сравнительный анализ методологии и организации бухгалтерского учета и отчетности во Франции и в России позволяет синтезировать опыт этих двух стран для дальнейшего международного сотрудничества, улучшения инвестиционного климата, организации совместных предприятий в условиях сближения национальных учетных систем с МСФО.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. — Екатеринбург: Каменный пояс, 1992.
2. Карсенти А. Центры управления в сельском хозяйстве Франции // АПК: экономика, управление. М.: Колос. — 1992. — № 12. — С. 8–59.
3. Кобищан И.В. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность во Франции // Бухгалтерский учет. — 2004. — № 14. — С. 57–61.
4. Козельцева Е.А. Организация бухгалтерского учета во Франции // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 10. — С. 58–61.
5. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие / Под ред. засл. деят. науки РФ., д-ра экон. наук, проф. Л.И. Ушвицкого. — М.: КНОРУС, 2005.
6. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. — СПб.: Бизнес-пресса, 2003.
7. Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г. Учет: международная перспектива/ Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1996.
8. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом. — М.: Новое знание, 2003.
9. Пешков И.Б. Долгосрочные тенденции развития и структурные изменения мировой кабельной промышленности // Кабели и провода. — 2003. — № 1(278). — С. 3–8.
10. Ришар Жак. Бухгалтерский учет: теория и практика/ Пер. с фр. под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000.
11. Ришар Жак. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Пер. с фр. под ред. Л.П. Белых. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997.
12. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. — Минск: Новое знание, 2002.
13. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
14. Соколов Я.В., Семенова М.В. Бухгалтерский учет во Франции // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 5. — С. 69–77.
15. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебник / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; Отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. — М.: ТК Велби: Проспект, 2005.
16. Стуков С.А. Современные методы калькуляции себестоимости. — М.: Финансы и статистика, 1991.
17. Ткач В.И. Общенациональный план счетов бухгалтерского учета Франции — М.: Финансы и статистика, 1990.

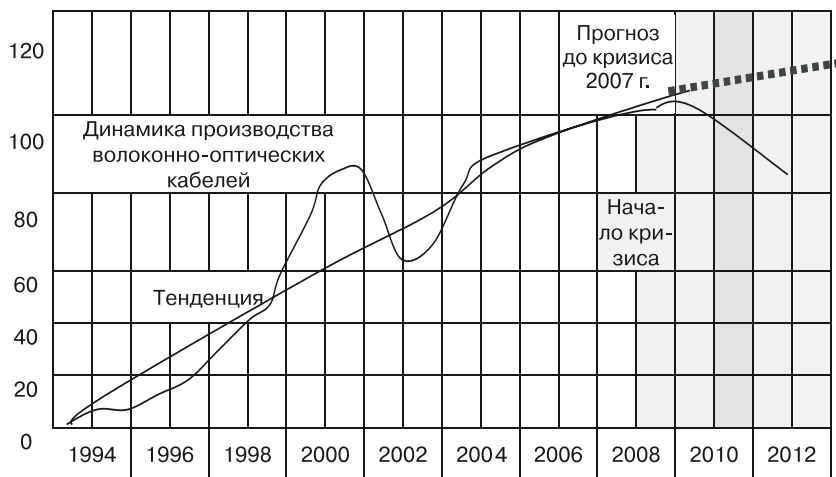
18. *Ткач В.И., Ткач М.В.* Международная система учета и отчетности. — М.: Финансы и статистика, 1991.
19. *Тютюрюков Н.Н.* Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. — М.: Дашков и Ко, 2002.
20. Учет по международным стандартам / Под ред. Л.В. Горбатовой — М.: Издательский дом Бухгалтерский учет, 2003.
21. *Хахонова Н.Н.* Реформирование бухгалтерского учета. — М.: Бухгалтерский учет, 2003.
22. *Шнейдман Л.З.* От гармонизации к конвергенции национальных стандартов с МСФО // Бухгалтерский учет. — 2003. — № 11. — С. 71–78.
23. Accounting Review Supplement to Vol. 52, 1977, American Accounting Association.
24. Comprendre et utiliser la comptabilite des explotations agricoles / sous la direction de Madeleine Asdrubal et Gerard Gaboriaud. — 2eme Edition. Educagri Editions. 2003. 248 p.
25. Comptabilite agricole. — 3e edition revue et completee. -conforme au PCA du 2 janvier 1987 / Georges Lejet (HEC, Agrege des techniques de gestion, Intervenant en formation continue), Patrick Arnold (expert-comptable, Diplome par l'Etat Comissaire aux comptes, Specialiste des guesctions agricoles)/ Tec & Doc (Lavoisier).1998. 282 p.
26. Gestion de l'exploitation Agricole/ Elements pour la prise de decision / F/Rethore, D. Riquier.Tec & Doc (Lavoisier). Paris/ 1998/ 250 p.
27. Guide comptable des exploitations agricoles / D. Bourdenx, A. Genin, S. Kubersky, J.-Y. Bars. -2eme Edition. CNCER. CNERTA. 1996. 447 p.
28. ISACOMPTA explique aux eleves: Logiciel de comptabilite agricole, 2eme Edition: Livret pedagogique / Philippe Beguyot et d'autres. Educagri Editions. 2004/ 95 p.
29. Journal officiel, 1967, № 71.
30. Journal officiel, 1998, № 82.
31. *Lassegue P.* Gestion de l'entreprise et comptabilite. — Paris, Dalloz, 1975.
32. *Standish P.* The French Plan Comptable. Paris, 1997.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Динамика мирового производства кабельной продукции

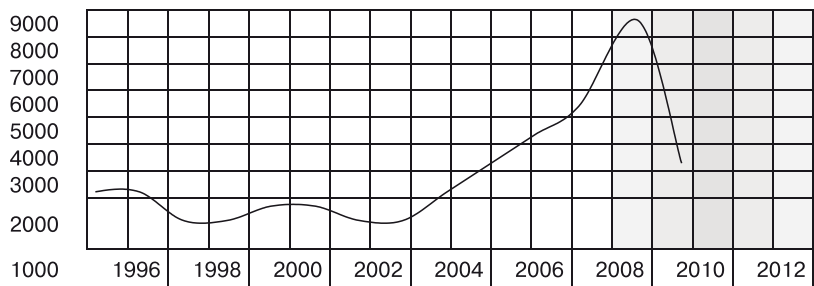
МЛН ВОЛОКНО-КМ



МЛН ТОНН ПРОВОДНИКА



Динамика котировок Лондонской биржи металлов на медь
(долл. США за тонну)



ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Важнейшие вехи в развитии кабельной промышленности России

Период	Характеристика
1878–1895 гг.	Создание в Санкт-Петербурге и Москве первых предприятий кабельного производства в России
1900–1917 гг.	Организация производства силовых кабелей на напряжение до 20 кВ
1920–30 гг.	Разработка теории, конструирования и технологии, организации производства силовых гибких кабелей, ранее не производившихся в России, для энергетики, угольной промышленности, машиностроения
1931–1940 гг.	Разработка и производство силовых кабелей на напряжение 35 кВ и 110 кВ для первых кабельных линий в Ленинграде и Москве
1941–1945 гг.	Перемещение промышленности на восток, создание новых производств на Урале и в Сибири
1946–1955 гг.	Переход на производство кабельной продукции с новыми видами резиновой изоляции на агрегатах непрерывной вулканизации. Развитие производства кабельной продукции с поливинилхлоридной изоляцией
1956–1965 гг.	Масштабный переход на поточное производство кабелей и проводов (волочение, отжиг, изолирование, испытание). Создание производства нового поколения проводов с изоляцией из полиамида, фторопласта, полиэтилена и других полимеров
1970–80 гг.	Массовое производство мощных силовых кабелей для подземной прокладки на напряжение 220–380 кВ, на напряжение 500 кВ для Усть-Илимской и Токтогульской ГЭС, проведение широкой замены в силовых кабелях с бумажной изоляцией свинцовой оболочки на алюминиевую. Ввод в действие первых отечественных алюминиевых прессов на заводе «Камкабель»
1980–90 гг.	Строительство и ввод нового поколения ускорителей электронов и организация производства кабельной продукции с облученно-модифицированной изоляцией из полиэтилена. Освоение производства нового поколения силовых кабелей, в том числе на напряжение 110 кВ, с полиэтиленовой изоляцией. Производство изолированных проводов для ЛЭП и высокопрочных алюминиевых сплавов. Начало производства волоконно-оптических кабелей
1991–2003 гг.	Проведение оптимизации неиспользуемых мощностей промышленности, сертификации производства. Развитие промышленного производства волоконно-оптических кабелей, самонесущих проводов, кабелей для компьютерных сетей

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Крупнейшие предприятия кабельного производства России

<i>Наименование</i>	<i>Город</i>
КАМКАБЕЛЬ (крупнейшее предприятие кабельного производства в Европе)	Пермь
АГРОКАБЕЛЬ	Акуловка (Новгородская область)
АМУРКАБЕЛЬ	Хабаровск
ВОЛГАКАБЕЛЬ	Самара
ВОРОНЕЖКАБЕЛЬ	Воронеж
ИРКУТСКАБЕЛЬ	Шолохов
КАВКАЗКАБЕЛЬ	Прохладный (Кабардино-Балкария)
КИРСКАБЕЛЬ	Кирс
ЛЮДИНОВОКАБЕЛЬ	Людиново (Калужская область)
НЕВАКАБЕЛЬ	Санкт-Петербург
ПСКОВКАБЕЛЬ	Псков
РЫБИНСКАБЕЛЬ	Рыбинск
САРАНСКАБЕЛЬ	Саранск
СЕВКАБЕЛЬ	Санкт-Петербург
СИБКАБЕЛЬ	Томск
Самарская кабельная компания	Самара
УРАЛКАБЕЛЬ	Екатеринбург
ЭЛЕКТРОКАБЕЛЬ	Кольчугино (Владимирская область)
Смоленский кабельный завод	Смоленск
МОСКАБЕЛЬМЕТ	Москва
МИКРОПРОВОД	Москва
ТЕХНОСКАТ	Москва
ЭНЕРГОКАБЕЛЬ	Электроугли (Московская область)

Описание кабельной продукции

Кабели силовые с пластмассовой изоляцией марок АВВГ и ВВГ	
Конструкция	
Жила	Алюминиевая или медная проволока
Изоляция	Поливинилхлоридный пластикат
Оболочка	Поливинилхлоридный пластикат
Технические данные	
Рабочее напряжение	От 0,66 до 1 кВ с частотой 50 Гц
Рабочая температура	От –50 до + 50°С
Количество жил	От 1 до 5 шт.
Сечение жил	От 0,5 до 240 мм ²
Назначение	
Передача и распределение электрической энергии в стационарных установках в местах, не подверженных механическим повреждениям	
Примечание	
Кабели могут быть изготовлены в негорючем исполнении, для этого используют пластика-ты, в рецептуру которых входят специальные негорючие добавки	
Кабели силовые бронированные с пластмассовой изоляцией марок АВБбШв и ВБбШв	
Конструкция	
Жила	Алюминиевая или медная проволока
Изоляция	Поливинилхлоридный пластикат
Подушка	Две ленты ПВХ- или ПЭ-пленки
Броня	Две наложенные с перекрытием стальные ленты
Защитный покров	Полиэтиленерефталатная лента, битум
Оболочка	Поливинилхлоридный пластикат
Технические данные	
Рабочее напряжение	От 0,66 до 1 кВ с частотой 50 Гц
Рабочая температура	От –50 до +50°С
Количество жил	От 1 до 5шт.
Сечение жил	От 0,5 до 240 мм ²
Назначение	
Передача и распределение электрической энергии в стационарных установках в местах, предполагающих возможность механических воздействий	
Примечание	
Кабели могут быть изготовлены в негорючем исполнении, для этого используют пластика-ты, в рецептуру которых входят специальные негорючие добавки	

Провода установочные марок АПВ, АППВ, ПВ-1, ПВ-3, ППВ	
Конструкция	
Жила	Алюминиевая или медная проволока 1-го, 2-го или 3-го класса гибкости
Изоляция	Поливинилхлоридный пластикат
Технические данные	
Рабочее напряжение	Переменное 0,450 кВ с частотой до 400 Гц или постоянное до 1000 В
Рабочая температура	От –30 до + 80°С
Количество жил	От 1 до 3 шт.
Сечение жил	От 0,5 до 120 мм ²
Назначение	
Для электрических установок при стационарной прокладке в осветительных и силовых сетях, а также для негибкого монтажа электрооборудования, машин, механизмов и станков	
Провода гибкие соединительные марок ПВС и ШВВП	
Конструкция	
Жила	Алюминиевая или медная проволока 5-го или 6-го класса гибкости
Изоляция	Поливинилхлоридный пластикат
Оболочка	Поливинилхлоридный пластикат
Технические данные	
Рабочее номинальное переменное напряжение	380/450 В
Рабочая температура	От –25 до + 60°С
Количество жил	От 2 до 4 шт.
Сечение жил	От 0,35 до 4 мм ²
Назначение	
Для присоединения электрических машин и приборов бытового и аналогичного назначения к электрической сети	

Примечание: перечень составлен на основании основных видов кабельной продукции, выпускаемой ЗАО «Завод "Энергокабель"» (г. Электроугли Московской области), отдельные марки кабелей и проводов выделены в однородные группы.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Бланки отчета руководителей центров ответственности

Ежедневный отчет ответственного лица участка грубого волочения

Наименование производственного участка: <i>Волочение</i>	
Ответственное лицо (должность, Ф.И.О.): <i>Старший мастер бригады волочения</i>	
Период (дата, номер смены): <i>30 июня 2004 года, смена № 1 (8.00–16.00)</i>	
Израсходованное сырье, материалы:	
Наименование	Количество, кг
<i>Медная катанка</i>	<i>4200</i>
<i>Алюминиевая катанка</i>	—
<i>Эмульсия для ВСК-13</i>	<i>3</i>
Показания счетчика расхода воды (литры):	30
Время работы:	
Наименование	Количество, ч
<i>Производственный персонал (поименно)</i>	<i>8</i>
<i>Волоочильное оборудование ВСК-13</i>	<i>8</i>
<i>Электродистиллятор</i>	<i>8</i>
Подпись ответственного лица	

Сводный отчет по участку грубого волочения за период июнь 2004 г.

Израсходовано сырья, материалов:		
Наименование	Количество, кг	Сумма, руб.
Медная катанка	92 000	6 440 000,00
Алюминиевая катанка	160 000	6 400 000,00
Итого по сырью		12 840 000,00
Эмульсия для ВСК-13	65	6500,00
Эмульсия для ВМ-13	30	2400,00
Графит для BROETENBACH 3x550+5x450	21	1050,00
Итого по материалам		9950,00

Затраты на энергоносители:		
Наименование	Количество, ч	Сумма, руб.
<i>Волоочильное оборудование ВСК-13</i>	528	98 600,00
<i>Волоочильное оборудование ВМ-13</i>	1056	197 300,00
<i>Волоочильное оборудование BROETENBACH 3x550 + 5x450</i>	160	30 100,00
<i>Электродистиллятор</i>	500	93 500,00
Итого электроэнергии		419 500,00
Затраты на воду:		
Наименование	Количество, л	Сумма, руб.
<i>Показания счетчика воды</i>	2200	22 000,00
Затраты на оплату труда:		
Наименование	Количество, ч	Сумма, руб.
<i>Основной производственный персонал</i>	1232	65 000,00
ВСЕГО		13 356 450,00
Должность, Ф.И.О., подпись ответственного сотрудника бухгалтерии:		
Дата составления сводного отчета		

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Отраслевой управленческий план счетов отечественного предприятия кабельного производства

Учет затрат по экономическим элементам	
Счета	Наименование счетов, субсчетов и аналитических счетов
30	Материальные затраты (счет)
300	Исходное сырье (собираемый субсчет первого порядка)
3000	Алюминиевая катанка (собираемый субсчет второго порядка)
30000	Алюминиевая катанка марки АКЛП-ПТ(Т1)-5Е, диаметр 9,0 мм
30001	Алюминиевая катанка марки АКЛП-ПТ(Т1)-5Е, диаметр 9,5 мм
30002	Алюминиевая катанка марки АКЛП-ПТ(Т1)-5Е, диаметр 14,0 мм
30003	Алюминиевая катанка марки АКЛП-ПТ(Т1)-5Е, диаметр 19,0 мм
30004	Алюминиевая катанка марки АКЛП-ПТ(Т1)-7Е, диаметр 9,5 мм
...	Другие марки алюминиевой катанки, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
30009	
3001	Медная катанка (собираемый субсчет второго порядка)
30010	Медная катанка марки МКЛПС, диаметр 8 мм, класса А (ТУ 16-705.491-2001)
30011	Медная катанка марки МКЛПС, диаметр 8 мм, класса В (ТУ 16-705.491-2001)
30012	Медная катанка марки МКЛПС, диаметр 8 мм, класса С (ТУ 16-705.491-2001)
...	Другие марки медной катанки, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
30019	
3002	Стальная проволока (собираемый субсчет второго порядка)
30020	Стальная проволока оцинкованная термообработанная ГОСТ 3282-74, диаметр 2,2 мм
30021	Стальная проволока оцинкованная термообработанная ГОСТ 3282-74, диаметр 2,5 мм
30022	Стальная проволока оцинкованная термообработанная ГОСТ 3282-74, диаметр 2,7 мм
30023	Стальная проволока оцинкованная термообработанная ГОСТ 3282-74, диаметр 3,0 мм

30024	Стальная проволока оцинкованная термообработанная ГОСТ 3282-74, диаметр 3,5 мм
...	Другие марки стальной проволоки, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
30029	
3003	<i>Проволока (собираТЕЛЬный субсчет второго порядка)</i>
30030	Проволока Константан МНМц 40-1.5, диаметр 1,76 мм
30031	Проволока Копель ф 1.76
30032	Проволока Хромель ф 1.76
...	Другие виды проволоки, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
30039	
3004	Другие виды исходного сырья, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
...	
3009	
301	Основные материалы (собираТЕЛЬный субсчет первого порядка)
3010	<i>Пластикат поливинилхлоридный для изоляции проводов и кабелей (собираТЕЛЬный субсчет второго порядка)</i>
30100	И40-13 (изоляционный) (ГОСТ 5960-72)*
30101	И40-13А (изоляционный) (ГОСТ 5960-72)*
30102	И50-13 (изоляционный) (ГОСТ 5960-72)*
30103	И40-14 (изоляционный) (ГОСТ 5960-72)*
30104	И50-14 (изоляционный) (ГОСТ 5960-72)*
30105	И60-12 (изоляционный) (ГОСТ 5960-72)*
30106	ИТ-105 (изоляционный термостойкий) (ГОСТ 5960-72)*
...	Другие марки пластика, применяемые в кабельно-проводниковом производстве для изоляции
30109	
3011	<i>Пластикат поливинилхлоридный для защитных оболочек проводов и кабелей (собираТЕЛЬный субсчет второго порядка)</i>
30110	И045-12 (изоляционный для оболочек) (ГОСТ 5960-72)**
30111	О-40 (для оболочек) (ГОСТ 5960-72)**
30112	О-50 (для оболочек) (ГОСТ 5960-72)**
30113	О-55 (для оболочек) (ГОСТ 5960-72)**
30114	ОМБ-60 (для оболочек) (ГОСТ 5960-72)**
30115	ОНМ-50 (для оболочек) (ГОСТ 5960-72)**

30116	ОНЗ-40 (для оболочек) (ГОСТ 5960-72)**
30117	Поливинилхлоридный кабельный пластикат в гранулах марки НГП 30-32 (ТУ 6-01-1328-86)
...	Другие марки пластика, применяемые в кабельно-проводниковом производстве для защитных оболочек
30119	
3012	<i>Бронированная лента (собирательный субсчет второго порядка)</i>
30120	Бронелента ст.3 пс Бр II ГОСТ 3559-75 0,3х20
30121	Бронелента ст.3 пс Бр II ГОСТ 3559-75 0,3х25
30122	Бронелента ст.3 пс Бр II ГОСТ 3559-75 0,3х35
30123	Бронелента ст.3 пс Бр II ГОСТ 3559-75 0,3х45
30124	Бронелента ст.3 пс Бр II ГОСТ 3559-75 0,5х35
30125	Бронелента ст.3 пс Бр II ГОСТ 3559-75 0,5х45
30126	Бронелента ст.3 пс Бр II ГОСТ 3559-75 0,5х50
...	Другие марки бронированной ленты, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
30129	
3013	<i>Полиэтилентерефталатная пленка ПЭТ (собирательный субсчет второго порядка)</i>
3014	<i>Битумные составы (собирательный субсчет второго порядка)</i>
3015	<i>Резиновые шланги (собирательный субсчет второго порядка)</i>
3016	<i>Красители (собирательный субсчет второго порядка)</i>
3017	<i>Нити полипропиленовые плечные ТУ 2272-016-05766623-02 (собирательный субсчет второго порядка)</i>
...	Другие виды основных материалов, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
3019	
302	<i>Вспомогательные материалы (собирательный субсчет первого порядка)</i>
3020	<i>Промышленные синтетические жиры (эмульсии) (собирательный субсчет второго порядка)</i>
3021	<i>Промышленные легковязкие минеральные масла (собирательный субсчет второго порядка)</i>
3022	<i>Промышленные жирные кислоты (собирательный субсчет второго порядка)</i>
3023	<i>Промышленные порошки (собирательный субсчет второго порядка)</i>
30230	Графит
30231	Сухие мыльные порошки
...	Другие виды промышленных порошков, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
30239	

3024	Термоусаживаемая полиэтиленовая пленка (собира­тельный субсчет второго порядка)
3025	Веревки промышленного назначения (собира­тельный субсчет второго порядка)
3026	Бумага промышленного назначения (собира­тельный субсчет второго порядка)
3027	Деревянные маты (собира­тельный субсчет второго порядка)
3028	Оргалит (собира­тельный субсчет второго порядка)
...	Другие виды вспомогательных материалов, применяемые в кабельно-проводни­ковом производстве
3029	
31	Затраты на энергоносители (счет)
310	Затраты на топливо (собира­тельный субсчет первого порядка)
3100	Дизельное топливо (собира­тельный субсчет второго порядка)
3101	Бензин (собира­тельный субсчет второго порядка)
...	Другие виды топлива, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
3109	
311	Затраты на энергию (собира­тельный субсчет первого порядка)
3110	Электрическая энергия (собира­тельный субсчет второго порядка)
3111	Тепловая энергия (собира­тельный субсчет второго порядка)
...	Другие виды энергии, применяемые в кабельно-проводниковом производстве
3119	
32	Трудовые затраты (счет)
320	Затраты на оплату труда основного производственного персонала (собира­тельный субсчет первого порядка)
3200	Затраты на оплату труда производственного персонала цеха № 1 (собира­тельный субсчет второго порядка)
32000	Заработная плата бригады волочения
32001	Заработная плата бригады отжига
32002	Заработная плата бригады скрутки
32003	Заработная плата бригады изоляции
32004	Заработная плата бригады наложения оболочки
...	Другие виды трудовых затрат основного производственного персонала
32009	
3201	Затраты на оплату труда производственного персонала цеха № 2 (собира­тельный субсчет второго порядка)

321	<i>Затраты на оплату труда вспомогательного производственного персонала (собираемый субсчет первого порядка)</i>
322	<i>Затраты на оплату труда управленческого персонала (собираемый субсчет первого порядка)</i>
323	<i>Затраты на оплату других видов труда (собираемый субсчет первого порядка)</i>
324	<i>Затраты на оплату различных компенсаций персоналу (собираемый субсчет первого порядка)</i>
...	<i>Другие виды трудовых затрат</i>
329	
33	<i>Социальные затраты (счет)</i>
330	<i>Отчисления на социальные нужды с ФОТ основного производственного персонала (собираемый субсчет первого порядка)</i>
331	<i>Отчисления на социальные нужды с ФОТ вспомогательного производственного персонала (собираемый субсчет первого порядка)</i>
332	<i>Отчисления на социальные нужды с ФОТ управленческого персонала (собираемый субсчет первого порядка)</i>
333	<i>Отчисления на социальные нужды с других видов труда (собираемый субсчет первого порядка)</i>
334	<i>Отчисления на социальные нужды с различных компенсаций персоналу (собираемый субсчет первого порядка)</i>
335	<i>Затраты на различные виды добровольного страхования персонала (собираемый субсчет первого порядка)</i>
3350	<i>Страхование жизни (собираемый субсчет второго порядка)</i>
3351	<i>Страхование здоровья (собираемый субсчет второго порядка)</i>
336	<i>Другие социальные расходы на содержание персонала</i>
...	<i>Другие виды социальных затрат</i>
339	
34	<i>Калькулируемые затраты (счет)</i>
340	<i>Амортизация основных средств (собираемый субсчет первого порядка)</i>
341	<i>Амортизация нематериальных активов (собираемый субсчет первого порядка)</i>
342	<i>Проценты, уплаченные за кредиты (собираемый субсчет первого порядка)</i>
343	<i>Выплаты за коммерческие риски (собираемый субсчет первого порядка)</i>
344	<i>Арендная плата (собираемый субсчет первого порядка)</i>

...	
349	Другие виды калькулируемых затрат
35	Прочие затраты (счет)
350	Расходы на управление (собирательный субсчет первого порядка)
351	Расходы на командировки и поездки делового характера (собирательный субсчет первого порядка)
352	Отраслевые затраты (собирательный субсчет первого порядка)
353	Представительские затраты (собирательный субсчет первого порядка)
354	Расходы на выполнение публичных обязательств (собирательный субсчет первого порядка)
3540	Оплата налогов, пошлин, государственных сборов и взносов (собирательный субсчет второго порядка)
3541	Оплата обязательного аудита (собирательный субсчет второго порядка)
3542	Оплата расходов на обязательную публикацию отчетов предприятия (собирательный субсчет второго порядка)
355	Расходы на оплату вспомогательных работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними организациями (собирательный субсчет первого порядка)
3550	Расходы на содержание, ремонт и восстановление основных средств и имущества (собирательный субсчет второго порядка)
3551	Транспортные расходы (собирательный субсчет второго порядка)
3552	Расходы на погрузочно-разгрузочные работы и услуги и отправку грузов (собирательный субсчет второго порядка)
3553	Почтовые расходы (собирательный субсчет второго порядка)
3554	Канцелярские расходы (собирательный субсчет второго порядка)
3555	Консультационные расходы (собирательный субсчет второго порядка)
...	
359	Другие виды затрат, возникающих в кабельно-проводниковом производстве
37	Отражение общих затрат
Учет затрат по калькуляционным статьям	
Счета	Наименование счетов, субсчетов и аналитических счетов
20	Основное производство по местам возникновения затрат
200	Основное производство производственных бизнес-единиц
2000	Основное производство цеха № 1
20000	Основное производство первого передела (волочение)
20001	Основное производство второго передела (изготовление кабельной продукции)

200010	Основное производство первой операции второго передела (отжиг)
200011	Основное производство второй операции второго передела (скрутка)
200012	Основное производство третьей операции второго передела (наложение изоляции)
200013	Основное производство четвертой операции второго передела (общая скрутка)
200014	Основное производство пятой операции второго передела (наложение оболочки)
2001	Основное производство цеха № 2
2002	Расходы на подготовку и освоение производства
21	Полуфабрикаты собственного производства
210	Полуфабрикаты собственного производства цеха № 1
211	Полуфабрикаты собственного производства цеха № 2
23	Вспомогательное производство по местам возникновения затрат
230	Вспомогательное производство производственных бизнес-единиц
2300	Вспомогательное производство цеха № 1
23000	Затраты на сборку кабельных барабанов в цехе № 1
2301	Вспомогательное производство цеха № 2
23010	Затраты на сборку кабельных барабанов в цехе № 2
25	Общепроизводственные расходы по местам возникновения затрат
250	Общепроизводственные расходы производственных бизнес-единиц
2500	Производственные накладные расходы цеха № 1
2501	Производственные накладные расходы цеха № 2
2502	Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования цеха № 1
2503	Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования цеха № 2
251	Общепроизводственные расходы сервисных бизнес-единиц
26	Общехозяйственные расходы по местам возникновения затрат
260	Общехозяйственные расходы производственных бизнес-единиц
261	Общехозяйственные расходы сервисных бизнес-единиц
27	Отражение производственных затрат
28	Брак в производстве по местам возникновения затрат
280	Брак основного производства
2800	Брак основного производства цеха № 1
28000	Брак основного производства на первом переделе (волочение)

28001	Брак основного производства на втором переделе (изготовление кабельной продукции)
280010	Брак основного производства первой операции второго передела (отжиг)
280011	Брак основного производства второй операции второго передела (скрутка)
280012	Брак основного производства третьей операции второго передела (наложение изоляции)
280013	Брак основного производства четвертой операции второго передела (общая скрутка)
280014	Брак основного производства пятой операции второго передела (наложение оболочки)
280015	Затраты на исправление брака основного производства цеха № 1
2801	Брак основного производства цеха № 2
281	Брак вспомогательного производства
2810	Брак вспомогательного производства цеха № 1
2811	Затраты на исправление брака вспомогательного производства цеха № 1
2812	Брак вспомогательного производства цеха № 2
2813	Затраты на исправление брака вспомогательного производства цеха № 2
29	Обслуживающие производства и хозяйства
290	Затраты сервисных бизнес-единиц
2900	Затраты отдела снабжения (бизнес-единица 1)
2901	Затраты отдела сбыта (бизнес-единица 3)
2902	Затраты транспортного парка (бизнес-единица 4)
2903	Затраты складских площадей (бизнес-единица 5)
2904	Затраты экономического отдела (бизнес-единица 6)
2905	Затраты администрации (бизнес-единица 7)

Карточка учета затрат

Наименование подразделения: Отдел технического обслуживания
Отчетный период: 12 мая 2004 года
Направлено (куда): В аналитический отдел бухгалтерии

№ п/п	Вид работ / Причина проведения*	Кол-во проведенных работ*	Кол-во израсходованных деталей, материалов*	Кол-во отработанных часов*	Стоимость работ, руб. **
1	Наладка оборудования		—		
	Производство АВВГ 2х2,5	2	—	1	592,00
2	Наладка оборудования		—		
	Производство АВВГ 2х4	1	—	1/4	296,00
3	Наладка оборудования		—		
	Производство АВВГ 3х2,5	1	—	1/4	296,00
	Наладка оборудования		—		
4	Производство АВВГ 3х4	1	—	1/4	296,00
	ИТОГО	5	—	2	1480,00
5	Ремонт оборудования волочения	1	—	6	600,00
	Замена дисков				
	ИТОГО	1	—	6	600,00
№ п/п	Наименование израсходованных деталей, материалов*				
1	Диски		7	—	5600,00
	ИТОГО		—	—	5600,00

* Заполняется лицом, ответственным за проведение работ.

** Заполняется ответственным работником бухгалтерии.

Подпись лица, ответственного за проведение работ _____

Подпись ответственного работника бухгалтерии _____

Подпись ответственного работника аналитического отдела бухгалтерии о получении _____

Дата _____

Дата _____

ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Приложение
к приказу Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н
(с учетом приказа Госкомстата РФ и Минфина РФ
от 14 ноября 2003 г. № 475/102н)

Бухгалтерский баланс

на _____ 20 _____ г.	Коды
Форма № 1 по ОКУД	0710001
Дата (год, месяц, число)	
Организация _____ по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН	
Вид деятельности _____ по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ	384/385
Местонахождение (адрес) _____	

Дата утверждения _____
Дата отправки (принятия) _____

Актив	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		

Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190		
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210		
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214		
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
В том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
В том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290		
БАЛАНС	300		

<i>Пассив</i>	<i>Код по-каза-теля</i>	<i>На начало отчетного периода</i>	<i>На конец отчет-ного периода</i>
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410		
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411		
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
В том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
Итого по разделу III	490		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
В том числе:			
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622		
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623		
задолженность по налогам и сборам	624		
прочие кредиторы	625		
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		

Итого по разделу V	690		
БАЛАНС	700		
СПРАВКА о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства	910		
В том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Товары, принятые на комиссию	930		
Списанная в убыток задолженность, неплатеже- способность дебиторов	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и дру- гих аналогичных объектов	980		
Нематериальные активы, полученные в пользова- ние	990		

Руководитель	Главный бухгалтер
_____	_____
(подпись)	(подпись)
_____	_____
(расшифровка подписи)	(расшифровка подписи)

« _____ » _____ 20 ____ г.

Приложение
к Приказу Минфина РФ
от 22.07.2003 № 67н
(в ред. Приказа Минфина РФ
от 18.09.2006 № 115н)

3a 200 г.

Дата (год, месяц, число)

Организация

Идентификационный номер налогоплательщика

по ОКВЭД

Вид деятельности

Организационно-правовая форма/форма собственности

по ОК0ПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб./млн руб. (ненужное зачеркнуть)

по ОКЕИ

Коды	
0710002	
384/385	

265

РАСШИФРОВКА ОТДЕЛЬНЫХ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
Наименование	Код	Прибыль	Убыток	Прибыль	Убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании					
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы		X		X	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель _____ (подпись)	_____ (расшифровка подписи)	Главный бухгалтер _____ (подпись)	_____ (расшифровка подписи)
---------------------------------	--------------------------------	--------------------------------------	--------------------------------

« _____ » _____ 20 ____ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 10

Баланс				
Modele de bilan				
Стандартный вариант представления, предусмотренный французским Общим планом счетов (Systeme de base prevue par Plan Comptable General)				
	Финансовый год N			Финансовый год N 1
Актив Actif	Валовая сумма Brut	Амортизация и резервы Amortissement et provisions (a deduire)	Чистая сумма Net	Чистая сумма Net
1	2	3	4	5
Подписной капитал — непривлеченный <i>Capital souscrit — non appele</i>				
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ Actif immobilise				
Нематериальные активы: <i>Immobilisations incorporelles:</i>				
Организационные расходы <i>Frais d'etablissement</i>				
Затраты на исследования и разработки <i>Frais de recherche et developpement</i>				
Концессии, патенты, лицензии, товарные знаки, программное обеспечение, аналогичные права и активы <i>Concessions, brevets, licences, marques, procedes, logiciels, droits et valeurs similaires</i>				
Деловая репутация (1) <i>Fonds commercial</i>				
Прочие <i>Autres</i>				
Незавершенные капитальные вложения в нематериальные активы <i>Immobilisations incorporelles en cours</i>				

1	2	3	4	5
Платежи в счет причитающейся суммы <i>Avances et acomptes</i>				
Основные средства: <i>Immobilisations corporelles:</i>				
Земля <i>Terrains</i>				
Здания и сооружения <i>Constructions</i>				
Производственные средства и машин- ное оборудование <i>Installations techniques, materiels et outillages industriels</i>				
Прочие <i>Autres</i>				
Незавершенные капитальные вложения в основные средства <i>Immobilisations corporelles en cours</i>				
Платежи в счет причитающейся суммы <i>Avances et acomptes</i>				
Долгосрочные финансовые вложения (2) <i>Immobilisations financieres (2)</i>				
Доли участия <i>Participations</i>				
Ссуды предприятиям, с которыми ком- пания связана посредством доли учас- тия <i>Creances rattachees a des participations</i>				
Долгосрочные ценные бумаги в инве- стиционном портфеле <i>Titres immobilises de l'activite de porte- feuille</i>				
Прочие долгосрочные ценные бумаги <i>Autres titres immobilises</i>				
Займы предоставленные <i>Prets</i>				

1	2	3	4	5
Прочие <i>Autres</i>				
ИТОГО I Total I	X	X	X	X
(1) В том числе стоимость юридического права на аренду основных средств. <i>Dont droit au bail.</i>				
(2) В том числе менее одного года (валовая сумма). <i>Dont a mains d'un an (brut).</i>				
ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ Actif circulant				
Запасы и незавершенное производство (a) <i>Stocks et en-cours</i>				
Сырье и материалы <i>Matieres premieres et autres approvisionnements</i>				
Незавершенное производство (товары и услуги) (c) <i>En-cours de production [biens et services]</i>				
Полуфабрикаты и готовая продукция <i>Produits intermediaires et Finis</i>				
Товары для перепродажи <i>Marchandies</i>				
Авансовые платежи в счет заказов <i>Avances et acomptes verses sur commandes</i>				
Дебиторская задолженность (3): <i>Creances</i>				
Дебиторская задолженность покупателей (a) и аналогичные счета к получению (d) <i>Creances Clients et Comptes rattaches</i>				
Прочая дебиторская задолженность <i>Autres</i>				

1	2	3	4	5
Подписной капитал — привлеченный, но неоплаченный <i>Capital souscrit — appele, non verse</i>				
Краткосрочные вложения в ценные бумаги (e): <i>Valeurs mobilières de placement</i>				
Собственные акции <i>Action propres</i>				
Прочие ценные бумаги <i>Autres titres</i>				
Денежные инструменты <i>Instruments de trésorerie</i>				
Денежные средства <i>Disponibilités</i>				
Предоплаты (3) <i>Charges constatées d'avances</i>				
ИТОГО II Total II	X	X	X	X
Отложенные расходы (III) <i>Charges à répartir sur plusieurs exer- cices</i>	X	X	X	X
Выкупные премии (IV) <i>Primes de remboursement des emprunts</i>	X		X	X
Нереализованный курсовой убыток (V) <i>Ecarts de conversion Actif</i>	X		X	X
ИТОГО (I+II+III+IV+V) Total general	X	X	X	X
(3) В том числе менее одного года (валовая сумма). <i>Dont a moins d'un an (brut).</i>				
(a) С подразделением на товары и услуги. <i>A ventiler, le cas échéant, entre biens, d'une part, et services d'autres part, et services d'autres part.</i>				

1	4	5
(d) Дебиторская задолженность, которая возникла в результате продажи продукции или предоставления услуг в кредит. <i>Creances resultant de ventes ou de prestation de services.</i>		
(e) Сумма отражается напрямую, если не было выкупа собственных акций. <i>Poste a servir directement s'il n'existe pas de rachat par antite de ses propres actions.</i>		
До распределения финансового результата (Avant repartition)		
Пассив Passif	Финансовый год N	Финансовый год N I
1	2	3
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ Capitaux propres		
Капитал (оплаченный) (a) <i>Capital [dont verse]</i>		
Эмиссионный доход (премии по выпуску акций, слияниям, вкладам) <i>Primes d'emission, de fusion, d'apport</i>		
Резерв переоценки (b) <i>Ecarts de reevaluation</i>		
Резерв по методу участия (c) <i>Ecarts d'equivalence</i>		
Резервы: Reserves		
Резерв, образованный в соответствии с национальным законодательством <i>Reserve legale</i>		
Резервы, установленные в соответствии с учредительными документами, договором <i>Reserves statutaires ou contractuelles</i>		
Резервы, созданные по налоговому законодательству <i>Reserves reglementees</i>		
Прочие резервы <i>Autres</i>		

1	2	3
Нераспределенная прибыль или непокрытый убыток прошлых лет (d) <i>Report a nouveau avant repartition</i>		
Прибыль или убыток отчетного периода (e) <i>Resultat de l'exercice [benefice ou perte]</i>		
Правительственные инвестиционные субсидии <i>Subventions d'investissement</i>		
Установочные оценочные резервы <i>Provisions reglementees</i>		
ИТОГО I Total I	X	X
РЕЗЕРВЫ НА ПОКРЫТИЕ РИСКОВ и РАСХОДОВ Provision pour risques et charges		
Резервы на покрытие рисков <i>Provision pour risques</i>		
Резервы на покрытие расходов <i>Provision pour charges</i>		
ИТОГО II Total II	X	X
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (1) (g) Delles		
Конвертируемые облигационные займы <i>Emprunts obligataires convertibles</i>		
Прочие облигационные займы <i>Autres emprunts obligataires</i>		
Задолженность перед кредитными организациями (2) <i>Emprunts et dettes aupres des etablissements de credit</i>		
Займы и различная финансовая задолженность (3) <i>Emprunts et dettes financieres diverses</i>		
Платежи, поступившие по незавершенным заказам <i>Avances et acomptes requs sur commandes en cours</i>		
Задолженность перед поставщиками (f) <i>Dettes fournisseurs et comptes rattaches</i>		

1	2	3
Налоговые и социальные обязательства <i>Dettes fiscale et sociale</i>		
Кредиторская задолженность по долгосрочным активам <i>Dettes sur immobilisations et comptes rattaches</i>		
Прочая кредиторская задолженность <i>Autres dettes</i>		
Денежные инструменты <i>Instruments de tresorerie</i>		
Доходы будущих периодов (1) <i>Produits constatés d'avance</i>		
ИТОГО III Total III	X	X
Нереализованная курсовая прибыль (IV) <i>Ecart de conversion passif</i>	X	X
ИТОГО (I+II+III+IV) Total general	X	X
(1) В том числе более года и менее года. <i>Dont a plus d'un an, dont a moins d'un an.</i>		
(2) В том числе краткосрочные банковские льготные кредиты и кредитовые сальдо банковского счета. <i>Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.</i>		
(3) В том числе субординационные займы. <i>Dont emprunts participatifs.</i>		
(a) Включая подписной капитал непривлеченный. <i>Y compris capital souscrit non appelé.</i>		
(b) В соответствии с действующим законодательством. <i>A détailler conformément à législation en vigueur.</i>		
(c) Если инвестиции отражаются по методу участия. <i>Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.</i>		
(d) В случае убытка сумма указывается в скобках или со знаком минус. <i>Montant entre parenthèses ou précède du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées</i>		
(e) Кредиторская задолженность, которая возникла в результате закупок товаров или потребления услуг. <i>Dettes sur achats ou prestations de service.</i>		

(f) За исключением авансовых поступлений по незавершенным заказам (1).		
<i>A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes requis sur commandes en cours.</i>		
После распределения финансового результата (Après repartition)		
Пассив Passif	Финансовый год N	Финансовый год N I
1	2	3
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ Capitaux propres		
Капитал (оплаченный) (a) <i>Capital [dont verse]</i>		
Эмиссионный доход (премии по выпуску акций, слия- ниям, вкладам) <i>Primes d'emission, de fusion, d'apport</i>		
Резерв переоценки (b) <i>Ecarts de reevaluation</i>		
Резерв по методу участия (c) <i>Ecarts d'equivalence</i>		
Резервы: Reserves		
Резерв, образованный в соответствии с национальным законодательством <i>Reserve legale</i>		
Резервы, установленные в соответствии с учредитель- ными документами, договором <i>Reserves statutaires ou contractuelles</i>		
Резервы, созданные по налоговому законодательству <i>Reserves reglementees</i>		
Прочие резервы <i>Autres</i>		
Нераспределенная прибыль или непокрытый убыток прошлых лет (d) <i>Report a nouveau avant repartition</i>		
Прибыль или убыток отчетного периода (e) <i>Resultat de l'exercice (benefice ou perte)</i>		

1	2	3
Промежуточный итог: Стоимость активов за вычетом обязательств (чистые активы)		
<i>Sous-total: Situation nette</i>	X	X
Правительственные инвестиционные субсидии <i>Subventions d'investissement</i>		
Установочные оценочные резервы <i>Provisions reglementees</i>		
ИТОГО I		
<i>Total I</i>	X	X
РЕЗЕРВЫ НА ПОКРЫТИЕ ЗАТРАТ и РИСКОВ		
<i>Provision pour risques et charges</i>		
Резервы на покрытие рисков <i>Provision pour risques</i>		
Резервы на покрытие расходов <i>Provision pour charges</i>		
ИТОГО II		
<i>Total II</i>	X	X
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА (f)		
<i>Delles</i>		
Конвертируемые облигационные займы <i>Emprunts obligataires convertibles</i>		
Прочие облигационные займы <i>Autres emprunts obligataires</i>		
Задолженность перед кредитными организациями (2) <i>Emprunts et dettes aupres des etablissements de credit</i>		
Займы и различная финансовая задолженность к оплате (3) <i>Emprunts et dettes financieres diverses</i>		
Платежи, поступившие по незавершенным заказам <i>Avances et acomptes requis sur commandes en cours</i>		
Задолженность перед поставщиками (e) <i>Dettes fournisseurs et comptes rattaches</i>		

1	2	2
Налоговые и социальные обязательства <i>Dettes fiscale et sociale</i>		
Кредиторская задолженность по долгосрочным активам <i>Dettes sur immobilisations et comptes rattaches</i>		
Прочая кредиторская задолженность <i>Autres dettes</i>		
Денежные инструменты <i>Instruments de tresorerie</i>		
Доходы будущих периодов (1) <i>Produits constatés d'avance</i>		
ИТОГО III Total III	X	X
Нереализованная курсовая прибыль (IV) <i>Ecart de conversion passif</i>	X	X
ИТОГО (I+II+III+IV) Total general	X	X
(1) В том числе более года и менее года. <i>Dont a plus d'un an, dont a moins d'un an.</i>		
(2) В том числе краткосрочные банковские льготные кредиты и кредитовые сальдо банковского счета. <i>Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques.</i>		
(3) В том числе субординационные займы. <i>Dont emprunts participatifs.</i>		
(a) Включая подписной капитал непривлеченный. Y compris capital souscrit non appelé.		
(b) В соответствии с действующим законодательством. <i>A détailler conformément à la législation en vigueur.</i>		
(c) Если инвестиции отражаются по методу участия. <i>Poste à présenter lorsque des titres sont évalués par équivalence.</i>		
(d) В случае убытка сумма указывается в скобках или со знаком минус. <i>montant entre parenthèses ou précède du signe moins (-) lorsqu'il s'agit de pertes reportées.</i>		
(e) Кредиторская задолженность, которая возникла в результате закупок товаров или потребления услуг. <i>Dettes sur achats ou prestation de service.</i>		
(f) За исключением авансовых поступлений по незавершенным заказам (1). <i>A l'exception, pour l'application du (1), des avances et acomptes reçus sur commandes en cours.</i>		

ПРИЛОЖЕНИЕ 11

Отчет о прибылях и убытках (горизонтальный формат) Modele de compte de resultat de l'exercice (en compte)		
Стандартный вариант представления, предусмотренный французским Общим планом счетов <i>Systeme de base prevue par Plan Comptable General</i>		
Расходы (без учета налогов) Charges (hors taxes)	Отчетный период N	Отчетный период N 1
Операционные расходы (1): Charges d'exploitation		
Закупки товаров для перепродажи (a) <i>Achats de marchandises</i>		
Изменение запасов (b) <i>Variation des stocks</i>		
Закупки сырья и материалов (a) <i>Achats de matieres et autres approvisionnements</i>		
Изменение запасов (b) <i>Variation des stocks</i>		
*Прочие закупки и внешние расходы <i>Autres achats et charges externes</i>		
Налоги и прочие сборы <i>Impots, taxes et versements assimiles</i>		
Расходы на оплату труда <i>Salaires et traitements</i>		
Расходы на социальное страхование и обеспечение <i>Charges sociales</i>		
Отчисления на амортизацию и резервы: <i>Dotations aux amortissements et aux provisions</i>		
Внеоборотные активы: расходы на амортизацию (c) <i>Sur immobilisations: dotations aux amortissements</i>		
Внеоборотные активы: отчисления в резервы <i>Sur immobilisations: dotations aux provisions</i>		

Расходы (без учета налогов) Charges (hors taxes)	Отчетный период N	Отчетный период N 1
Оборотные активы: отчисления в резервы <i>Sur actif circulant: dotations aux provisions</i>		
По рискам и расходам: отчисления в резервы <i>Pour risques et charges: dotations aux provisions</i>		
Прочие расходы <i>Autres charges</i>		
ИТОГО I Total I	X	X
Доля в прибыли или убытке совместного предприятия (II) <i>Quote-parts de resultat sur operations faites en commun</i>	X	X
Финансовые расходы: Charges financiers:		
Отчисления на амортизацию и резервы <i>Dotations aux amortissements et provisions</i>		
Проценты и аналогичные расходы (2) <i>Interets et charges assimilees</i>		
Курсовые убытки <i>Difference negative de change</i>		
Убытки реализации краткосрочных ценных бумаг <i>Charges nettes sur cessions de valeurs mobilieres de place- ment</i>		
ИТОГО III Total	X	X
Чрезвычайные расходы Charges exceptionnelles:		
По текущему управлению <i>Sur operations en gestion</i>		
По операциям с капиталом <i>Sur operations en capital</i>		

Расходы (без учета налогов) Charges (hors taxes)	Отчетный период N	Отчетный период N 1
Отчисления на амортизацию и резервы <i>Dotations aux amortissements et provisions</i>		
ИТОГО IV Total	X	X
Доля работников в прибыли (V) <i>Participations des salaries aux resultats</i>	X	X
Налог на прибыль (VI) <i>Impots sur les benefices</i>	X	X
ИТОГО РАСХОДЫ (I+II+III+IV+V+VI) Total des charges	X	X
Кредитовое сальдо = прибыль (3) <i>Solde crediteur = benefice</i>	X	X
ИТОГО Total	X	X
* Включая лизинговые платежи за движимое имущество и лизинговые платежи за недвижимость. <i>Y compris redevances de credit-bail mobilier et redevances de credit-bail immobilier dont charges afferents a des exercices anterieurs.</i>		
(1) В том числе к предыдущим периодам. <i>Dont charges afferents a des exercices anterieurs.</i>		
Эффект исправления существующих ошибок (за вычетом налога) должен отражаться отдельной строкой, за исключением случаев, когда корректировка отражается непосредственно в капитале. <i>Les consequences des corrections d'erreurs significatives, calculees apres impot, sont presentees sur une ligne separee saufs'il s'agit de corriger une ecriture ayant ete directement imputees sur les capitaux propres.</i>		
(2) В том числе расходы по процентам, связанные с аффилированными компаниями. <i>Dont interets concernant les entites liees.</i>		
(3) После учета чрезвычайного убытка до налога. <i>Compte tenu d'un resultat exceptionnel avant impots.</i>		
(a) Включая таможенные пошлины. <i>Y compris droits de douane.</i>		

Расходы (без учета налогов) Charges (hors taxes)	Отчетный период N	Отчетный период N 1
(b) Входящий остаток за вычетом исходящего остатка: величина уменьшения запасов отражается в скобках или со знаком минус. <i>Stock initial moins stock final: montant de la variation en moins entre parentheses ou precede du signe (-).</i>		
(c) Включая выделение средств на списание отложенных расходов, если таковые имеются. <i>Y compris eventuellement dotations aux amortissements des charges a repartir.</i>		
Доходы (без учета налогов) Produits (hors taxes)	Отчетный период N	Отчетный период N 1
Операционные доходы (1): Produits d'exploitation		
Продажа товаров <i>Ventes de marchandises</i>		
Проданная продукция (и услуги) (a) <i>Production vendue [biens et service]</i>		
Промежуточный итог A — чистый оборот , в том числе на экспорт: Sous-total A — Montant net du chiffre d'affaires dont d'exportation	X	X
Продукция, обращенная в запасы (b) <i>Production stockee</i>		
Производство для внутреннего потребления <i>Production immobilisee</i>		
Часть чистого дохода по долгосрочным операциям (c) <i>Produits net partiels sur operations a long terme</i>		
Субсидии на осуществление деятельности <i>Subventions d'exploitation</i>		
Возврат убытков от обесценения, перевод расходов из одной категории в другую <i>Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de chatges</i>		

Доходы (без учета налогов) Produits (hors taxes)	Отчетный период N	Отчетный период N 1
Прочие доходы <i>Autres produits</i>		
Промежуточный итог B Sous-total	X	X
ИТОГО (A+B) Total	X	X
Доля в прибыли или убытке совместного предприятия (III) <i>Quotes-parts de resultat sur operations faies en commun</i>	X	X
Финансовые доходы Produits financiers		
Доходы от участия (2) <i>De participations</i>		
Доходы по прочим краткосрочным ценным бумагам и поступления в счет задолженности по внеоборотным активам (2) <i>D'autres valeurs mobilieres et creances de l'actif immobilise</i>		
Прочие проценты и аналогичные доходы (2) <i>Autres interets et produits assimiles</i>		
Возврат убытков от обесценения и перевод расходов из одной категории в другую <i>Reprises sur provisions et transferts de charges</i>		
Положительные курсовые разницы <i>Differences positives de change</i>		
Прибыль от реализации краткосрочных ценных бумаг <i>Produits nets sur cessions de valeurs mobilieres de placement</i>		
ИТОГО III Total	X	X
Чрезвычайные доходы: Produits exceptionnels		

Доходы (без учета налогов) Produits (hors taxes)	Отчетный период N	Отчетный период N 1
По текущему управлению <i>Sur operations de gestion</i>		
По операциям с капиталом <i>Sur operations en capital</i>		
Изъятие из резервов и перевод расходов из одной категории в другую <i>Reprises sur provisions et transferts de charges</i>		
ИТОГО IV Total	X	X
ИТОГО ДОХОДЫ (I+II+III+IV) Total des produits	X	X
Дебетовое сальдо = убыток (3) <i>Solde debiteur = perte</i>	X	X
ИТОГО Total general	X	X
(1) В том числе, относящиеся к предыдущим периодам. Dont produits afferents a des exercices anterieurs.		
Эффект исправления материальных ошибок (за вычетом налога) должен отражаться отдельной строкой за исключением случаев, когда корректировка отражается непосредственно в капитале. <i>Les consequences des corrections d'erreurs significatives, calculees apres impot, sont presentees sur une ligne separee saufs'il s'agit de corriger une ecriture ayant ete directement imputees sur les capitaux propres.</i>		
(2) В том числе расходы по процентам, связанные с аффилированными компаниями. <i>Dont interets concernant les entites liees.</i>		
(3) После учета чрезвычайного убытка до налога. Compte tenu d'un resultat exceptionnel avant impots.		
(a) Если применимо, то отражается отдельной строкой. A inscrire, le cas echeant, sur des lignes ditictes.		

(b) Входящий остаток за вычетом исходящего остатка: величина уменьшения запасов отражается в скобках или со знаком минус.

Stock initial moins stock final: montant de la variation en moins entre parentheses ou precede du signe (-).

(c) Отражается, если применимо, со знаком «плюс» или «минус» (или в скобках).

Poste a ne presenter qu en cas besoin. Le montant qui est inscrit a ce poste peut etre positif ou negatif. Le montant negatif est entre parentheses ou precede par signe (-).

ПРИЛОЖЕНИЕ 12

Отчет о прибылях и убытках (вертикальный формат) Modele de compte de resultat de l'exercice (en liste)		
Стандартный вариант представления, предусмотренный французским Общим планом счетов <i>Systeme de base prevue par Plan Comptable General</i>		
	Отчетный период N	Отчетный период N 1
Операционные расходы (1): Charges d'exploitation		
Продажа товаров <i>Ventes de marchandises</i>		
Проданная продукция (и услуги) (a) <i>Prouction vendue (biens et service)</i>		
Промежуточный итог А — чистый оборот , в том числе на экспорт: Montant net du chiffre d'affaires — dont d'exportation	X	X
Продукция, обращенная в запасы (b) <i>Production stockee</i>		
Производство для внутреннего потребления <i>Production immobilisee</i>		
Часть чистого дохода по долгосрочным операциям (c) <i>Produits nets partiels sur operations a long terme</i>		
Субсидии на осуществление деятельности <i>Subventions d'exploitation</i>		
Возврат убытков от обесценения, перевод расходов из одной категории в другую <i>Reprises sur provisions (et amortissements), transferts de charges</i>		
Прочие расходы <i>Autres produits</i>		
ИТОГО I Total	X	X

Операционные расходы (2): <i>Charges d'exploitation</i>		
Закупка товаров для перепродажи (d) <i>Achats de marchandises</i>		
Изменение запасов (e) <i>Variation des stocks</i>		
Закупки сырья и материалов (d) <i>Achats de matieres et autres approvisionnements</i>		
Изменение запасов (e) <i>Variation des stocks</i>		
*Прочие закупки и внешние расходы <i>Autres achats et charges externes</i>		
Налоги и прочие сборы <i>Impots, taxes et versements assimiles</i>		
Расходы на оплату труда <i>Salaires et traitements</i>		
Расходы на социальное страхование и обеспечение <i>Charges sociales</i>		
Отчисления на амортизацию и резервы: <i>Dotations aux amortissements et aux provisions</i>		
Внеоборотные активы: расходы на амортизацию (f) <i>Sur immobilisations: dotations aux amortissements</i>		
Внеоборотные активы: отчисления в резервы <i>Sur immobilisations: dotations aux provisions</i>		
Оборотные активы: отчисления в резервы <i>Sur actif circulant: dotations aux provisions</i>		
По рискам и расходам: отчисления в резервы <i>Pour risques et charges ^ dotations aux provisions</i>		
Прочие расходы <i>Autres charges</i>		
ИТОГО II <i>Total</i>	X	X

1. Прибыль (убыток) по операционной деятельности (I-II) $\pm$ X <i>Resultat d'exploitation</i>		
Доля в прибыли или убытке совместного предприятия (II) <i>Quotes-parts de resultat sur operations faites en commun</i>		
Перенос прибыли или убытка (III, IV) <i>Benefice ou perte transferee</i>	X	X
Финансовые доходы: <i>Produits financiers</i>		
Доходы от участия (3) <i>De participations</i>		
Доходы по прочим краткосрочным ценным бумагам и поступлениям в счет задолженности по внеоборотным активам (3) <i>D'autres valeurs mobilieres et creances de l'actif immobilise</i>		
Прочие проценты и аналогичные доходы (3) <i>Autres interets et produits assimiles</i>		
Возврат убытка от обесценения и перевод расходов из одной категории в другую <i>Reprises sur provisions et transferts de charges</i>		
Положительные курсовые разницы <i>Differences positives de change</i>		
Прибыль от реализации краткосрочных ценных бумаг <i>Produits nets sur cessions de valeurs mobilieres de placement</i>		
ИТОГО V <i>Total</i>	X	X
Финансовые расходы: <i>Charges financiers:</i>		
Отчисления на амортизацию и резервы <i>Dotations aux amortissements et provisions</i>		
Проценты и аналогичные расходы (4) <i>Interets et charges assimilees</i>		
Курсовые убытки <i>Difference negative de change</i>		

Убытки реализации краткосрочных ценных бумаг <i>Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement</i>		
ИТОГО VI Total	X	X
2. Прибыль (убыток) по финансовым операциям (V-VI) $\pm$ X <i>Resultat financier</i>		
3. Прибыль (убыток) по текущей деятельности (до налогообложения) (I-II + III-IV + V-VI) $\pm$ X <i>Resultat courant avant impôts</i>		
Чрезвычайные доходы: Produits exceptionnels		
По текущему управлению <i>Sur opérations de gestion</i>		
По операциям с капиталом <i>Sur opérations en capital</i>		
Изъятия из резервов и перевод расходов из одной категории в другую <i>Reprises sur provisions et transferts de charges</i>		
ИТОГО VII Total	X	X
Чрезвычайные расходы: Charges exceptionnelles:		
По текущему управлению <i>Sur opérations de gestion</i>		
По операциям с капиталом <i>Sur opérations en capital</i>		
Отчисления на амортизацию и резервы <i>Dotations aux amortissements et provisions</i>		
ИТОГО VIII Total	X	X
4. Чрезвычайная прибыль (убыток) (VII-VIII) $\pm$ X <i>Resultat exceptionnel</i>		

Доля работников в прибыли (IX) <i>Participations des salaires aux resultats</i>	X	X
Налог на прибыль (X) <i>Impots sur les benefices</i>	X	X
ИТОГО ДОХОДЫ (I+III+V+VII) <i>Total des produits</i>	X	X
ИТОГО РАСХОДЫ (II+IV+VI+VIII+IX+X) <i>Total des charges</i>	X	X
Прибыль или убыток <i>Benefice ou perte</i>	X	X
* Включая лизинговые платежи за движимое имущество и лизинговые платежи за недвижимость. <i>Y compris redevances de credit-bail mobilier et redevances de credit-bail immobilier.</i>		
(1) В том числе доходы, относящиеся к предыдущим периодам. <i>dont charges afferents a des exercices anterieurs.</i>		
Эффект исправления существенных ошибок (за вычетом налога) должен отражаться отдельной строкой, за исключением случаев, когда корректировка отражается напосредственно в капитале. <i>Les consequences des corrections d'erreurs significatives, calculees apres impot, sont presentees sur une ligne separee sauf s'il s'agit de corriger une ecriture ayant ete directement imputees sur les capitaux propres.</i>		
(2) В том числе расходы, относящиеся к предыдущим периодам. <i>dont charges afferents a des exercices anterieurs.</i>		
Эффект исправления существенных ошибок (за вычетом налога) должен отражаться отдельной строкой, за исключением случаев, когда корректировка отражается напосредственно в капитале. <i>Les consequences des corrections d'erreurs significatives, calculees apres impot, sont presentees sur une ligne separee sauf s'il s'agit de corriger une ecriture ayant ete directement imputees sur les capitaux propres.</i>		
(3) В том числе доходы, относящиеся к аффилированным компаниям. <i>Dont produits cocernant les entites liees.</i>		
(a) Если применимо, то отражается отдельной строкой. <i>A inscrire, le cas echeant, sur des lignes distinctes.</i>		

(b) Входящий остаток за вычетом исходящего остатка: величина уменьшения запасов отражается в скобках или со знаком «минус».

Stock initial moins stock final: montant de la variation en moins entre parentheses ou precede du signe (-).

(c) Отражается, если применимо, со знаком «плюс» или «минус» (или в скобках).

Poste a ne prenter qu'en cas de besoin. Le montant qui est inscrit a ce poste peut etre positif ou negatif. Le montant negatif est entre parentheses ou precede par signe (-).

(d) Включая таможенные пошлины.

Y compris droits de douane.

(e) Входящий остаток за вычетом исходящего остатка: величина уменьшения запасов отражается в скобках или со знаком «минус».

Stock initial moins stock final: montant de la variation en moins entre parentheses ou precede du signe (-).

(f) Включая выделение средств на списание отложенных расходов, если таковые имеются.

Y compris eventuellement dotations aux amortissements des charges a repartir.

Таблица
(Table)
(List)

Совокупность финансовых коэффициентов,
применяющихся для анализа отчетности французских компаний
(L'ensemble des ratios financiers pour l'analyse des comptes de l'entreprise)
(Totality of financial ratios put into practice for accounts analysis of French companies)

Терминология (Terminologie) (Terminology)	Наименование коэффициента (Ratio) (Ratios)	Формула для расчета (Formule de calcul) (Formula for calculation)
В России Во Франции Международная	Коэффициенты прибыльности	
	Ratios de bénéfice	
	Profitability ratios	
В России Во Франции Международная	Коэффициент общей прибыльности	Валовая прибыль / Реализация
	Taux de marge brute	Résultat brut / Chiffres d'affaires
	Gross profit margin	Gross profit / Sales
В России Во Франции Международная	Норма прибыли (рентабельность продаж)	Чистая прибыль / Реализация
	Rentabilité commerciale	Résultat net / Chiffres d'affaires
	Net profit margin (Return on sales - ROS)	Net profit / Sales

В России Во Франции Международная	Коэффициент расходов	Расходы / Реализация
	<i>Ratio de charges</i>	<i>Charges / Chiffres d'affaires</i>
	<i>Expense ratio</i>	<i>Expenses / Sales</i>
В России	Коэффициенты эффективности использования инвестиций	
Во Франции	<i>Ratios d'efficacité des investissements</i>	
Международная	<i>Efficiency ratios</i>	
В России Во Франции Международная	Рентабельность собственного капитала	Чистая прибыль / Собственный капитал (средний)
	<i>Rentabilité financière</i>	<i>Résultat net / Fonds propres (moyens)</i>
	<i>Return on equity (ROE)</i>	<i>Net profit / Equity (average)</i>
В России Во Франции Международная	Рентабельность инвестированного собственного капитала	Чистая прибыль / Инвестированный капитал (средний)
	<i>Rentabilité des fonds investis</i>	<i>Résultat net / Fonds propres investis (moyens)</i>
	<i>Return on investments (ROI)</i>	<i>Net profit / Investment equity (average)</i>
В России Во Франции Международная	Рентабельность применяемого капитала	(Чистая прибыль + Проценты по долгосрочным займам) : : (Собственный капитал + Долгосрочные кредиторские обязательства)
	<i>Rentabilité de l'actif économique</i>	<i>(Résultat net + Intérêts sur emprunts à long terme) :</i> <i>: (Capitaux propres + Dettes à long terme)</i>
	<i>Return on capital employed (ROCE)</i>	<i>(Net profit + Long-term loans interests) / (Equity + Long-term liabilities)</i>
В России Во Франции Международная	Коэффициент фондоотдачи (рентабельность активов)	Чистая прибыль / Общая сумма активов (чистых или средних)
	<i>Rentabilité économique</i>	<i>Résultat net / Actif total (actifs nets et moyens)</i>
	<i>Return on assets (ROA)</i>	<i>Net profit / Total assets (net or average)</i>

В России	Рентабельность основных активов	Чистая прибыль / Основные активы
Во Франции	<i>Rentabilité des actifs immobilisés</i>	<i>Résultat net / Actif immobilisé</i>
Международная	<i>Return on fixed assets</i>	<i>Net profit / Fixed assets</i>
В России	Рентабельность текущих активов	Чистая прибыль / Оборотные активы
Во Франции	<i>Rentabilité de l'actif circulant</i>	<i>Résultat net / Actif circulant</i>
Международная	<i>Return on current assets</i>	<i>Net profit / Current assets</i>
В России	Сводный коэффициент рентабельности	(Чистая прибыль / Реализация) x (Реализация / Активы)
Во Франции	<i>Rentabilité économique</i>	<i>(Résultat net / Chiffres d'affaires) x (Chiffres d'affaires / Actif total)</i>
Международная	<i>Net profit to sales ratio and Sales to assets ratio</i>	<i>(Net profit / Sales) x (Sales / Assets)</i>
В России	Обобщающая формула Дюпона	(Чистая прибыль / Чистые продажи) × × (Чистые продажи / Чистые активы) × × (Чистые активы / Собственный капитал)
Во Франции	<i>La formule de Dupont de Nemours</i>	<i>(Résultat net / Ventes nettes) × (Ventes nettes / Actif net) × × (Actif net / Capitaux propres)</i>
Международная	<i>Du Pont formula</i>	<i>(Net profit / Net sales) × (Net sales / Net assets) × (Net assets / Equity)</i>
В России	Коэффициенты ликвидности	
Во Франции	<i>Ratios de liquidité</i>	
Международная	<i>Liquidity ratios</i>	
В России	Коэффициент абсолютной ликвидности	(Денежные средства + Ценные бумаги рыночные) :
Во Франции	<i>Degré de liquidité 1</i>	: Текущие кредиторские обязательства
Международная	<i>Cash ratio</i>	<i>(Disponibilité + Titres négociables) / Dettes à court terme</i> <i>(Cash + Marketable securities) / Current liabilities</i>

В России	Коэффициент быстрой ликвидности (коэффициент критической оценки или коэффициент «лапмусовой бумажки»)	Быстроликвидные активы (Денежные средства + Ценные бумаги рыночные + Счета к получению) / Текущие кредиторские обязательства или (Оборотные активы – Запасы) / Текущие кредиторские обязательства
Во Франции	<i>Degré de liquidité 2</i>	<i>(Disponibilité + Titres négociables + Créances) / Dettes à court terme OU (Actif circulant – Provisions) / Dettes à court terme</i>
Международная	<i>Quick ratio ("acid-test" ratio)</i>	<i>Quick assets (Cash + Marketable securities + Accounts Receivables) / Current liabilities OR (Current assets - Stocks) / Current liabilities</i>
В России	Коэффициент покрытия	Оборотные активы / Текущие кредиторские обязательства
Во Франции	<i>Degré de liquidité 3</i>	<i>Actif circulant / Dettes à court terme</i>
Международная	<i>Current ratio</i>	<i>Current assets / Current liabilities</i>
В России	Отношение движения денежных средств от текущей деятельности к текущим обязательствам	Движение денежных средств от текущей деятельности : : Текущие кредиторские обязательства (средние)
Во Франции	<i>Le rapport entre Cash Flow et Dettes à court terme</i>	<i>Cash Flow / Dettes à court terme (moyennes)</i>
Международная	<i>Cash Flow to Current liabilities ratio</i>	<i>Cash Flow / Current liabilities</i>
В России	Коэффициент достаточности денежных потоков	Движение денежных средств от текущей деятельности за 5 лет : : Сумма расходов на возмещение капитала, прироста запасов и уплачиваемых дивидендов за 5 лет
Во Франции	<i>Ratio de la suffisance de Cash Flow</i>	<i>Cash Flow pour 5 années / Charges pour rembourser le capital. augmenter les stocks. donner les dividendes pour 5 années</i>
Международная	<i>Cash Flow sufficiency ratio</i>	<i>Cash Flow during 5 years / Expenses for capital repayment, stocks increment, dividends payable during 5 years</i>

В России	Период окупаемости (число дней)	Быстроликвидные активы (Денежные средства + Ценные бумаги рыночные + Счета к получению) / Среднедневные операционные расходы
Во Франции	<i>Période (quantité des jours)</i>	<i>(Disponibilité + Titres négociables + Créances) / Charges moyennes d'exploitation par jour</i>
Международная	<i>Number of days (Interval measure)</i>	<i>Quick assets (Cash + Marketable securities + Accounts Receivables) / Average daily expenses from operative activity</i>
В России	Рабочий капитал (чистые активы)	Оборотные активы – Текущие кредиторские обязательства
Во Франции	<i>Actif net</i>	<i>Actif circulant – Dettes à court terme</i>
Международная	<i>Working capital (net current assets)</i>	<i>Current assets – Current liabilities</i>
В России	Кэффициенты платежеспособности	
Во Франции	<i>Ratios de solvabilité</i>	
Международная	<i>Solvency ratios</i>	
В России	Кэффициент платежеспособности	Акционерный капитал / Общая сумма активов
Во Франции	<i>Ratio de solvabilité</i>	<i>Capital social / Actif total</i>
Международная	<i>Solvency ratio</i>	<i>Share capital / Total assets</i>
В России	Кэффициент процентного покрытия	Чистая прибыль до выплаты процентов / Начисленные проценты
Во Франции	<i>Ratio de justification par intérêts</i>	<i>Résultat net avant payer les intérêts / Intérêts calculés</i>
Международная	<i>Interest coverage ratio (Times interest earned)</i>	<i>Net profit before interest / Charged interest</i>
В России	Кэффициент собственности	Собственный капитал / Итого баланса
Во Франции	<i>Degré d'autofinancement</i>	<i>Fonds propres / Total du Bilan</i>
Международная	<i>Equity-total ratio</i>	<i>Equity / Total</i>
В России	Кэффициент дебиторской задолженности	Общая сумма дебиторских требований / Общая сумма активов
Во Франции	<i>Ratios de créances</i>	<i>Créances / Actif total</i>
Международная	<i>Debt ratio</i>	<i>Total debts / Total assets</i>

В России	Коэффициент собственного и заемного капитала	Общая сумма дебиторских требований / Собственный капитал
Во Франции	<i>Ratio des fonds propres et des emprunts</i>	<i>Créances / Fonds propres</i>
Международная	<i>Debt-equity ratio</i>	<i>Total debts / Equity</i>
В России	Отношение заемных средств к капитализированным средствам	Долгосрочные кредиторские обязательства : : (Собственный капитал + Долгосрочные кредиторские обязательства)
Во Франции	<i>Rapport entre les emprunts et fonds propres + emprunts</i>	<i>Dettes à long terme / (Fonds propres + Dettes à long terme)</i>
Международная	<i>Long-term liabilities to equity and Long-term liabilities ratio</i>	<i>Long-term liabilities / (Equity + Long-term liabilities)</i>
В России	Отношение основных активов к собственному капиталу	Основные активы / Собственный капитал
Во Франции	<i>Rapport entre Actif immobilisé et Fonds propres</i>	<i>Actif immobilisé / Fonds propres</i>
Международная	<i>Fixed assets to Equity ratio</i>	<i>Fixed assets / Equity</i>
В России	Отношение основных активов к применяемому капиталу	Основные активы / Применяемый капитал
Во Франции	<i>Rapport entre Actif immobilisé et Actif économique</i>	<i>Actif immobilisé / Actif économique</i>
Международная	<i>Fixed assets to Capital employed ratio</i>	<i>Fixed assets / Capital employed</i>
В России	Коэффициенты деловой активности	
Во Франции	<i>Ratios Activité</i>	
Международная	<i>Activity ratios</i>	

В России	Кэффициент оборачиваемости активов	Реализация / Общая сумма активов (средних или на конец года)
Во Франции	<i>Ratio de rotation des actifs</i>	<i>Chiffres d'affaire / Actif total (actifs moyens ou pour la fin de l'année)</i>
Международная	<i>Assets turnover ratio</i>	<i>Sales / Total assets (average or ending)</i>
В России	Кэффициент оборачиваемости основных активов	Реализация / Основные активы (средние или на конец года)
Во Франции	<i>Ratio de rotation de l'actif immobilisé</i>	<i>Chiffres d'affaire / Actif immobilisé (actifs moyens ou pour la fin de l'année)</i>
Международная	<i>Fixed assets turnover ratio</i>	<i>Sales / Fixed assets (average or ending)</i>
В России	Кэффициент оборачиваемости текущих активов	Реализация / Оборотные активы (средние или на конец года)
Во Франции	<i>Ratio de rotation de l'actif circulant</i>	<i>Chiffres d'affaire / Actif circulant (actifs moyens ou pour la fin de l'année)</i>
Международная	<i>Current assets turnover ratio</i>	<i>Sales / Current assets (average or ending)</i>
В России	Кэффициент оборачиваемости запасов	Себестоимость реализованной продукции / Запасы (средние)
Во Франции	<i>Ratio de rotation des stocks</i>	<i>Prix de revient des ventes / Stocks (moyens)</i>
Международная	<i>Inventory turnover ratio</i>	<i>Cost of sales / Inventory (average)</i>
В России	Период оборачиваемости запасов	365 дней / Коэффициент оборачиваемости запасов
Во Франции	<i>La periode</i>	<i>365 jours / Coefficient de rotation des stocks</i>
Международная	<i>No. of day's (interval inventory turnover)</i>	<i>365 / Inventory turnover ratio</i>
В России	Кэффициент оборачиваемости собственного капитала	Реализация / Собственный капитал (средний)
Во Франции	<i>Ratio de rotation du capital</i>	<i>Chiffres d'affaire / Fonds propres (moyens)</i>
Международная	<i>Turnover of equity</i>	<i>Sales / Equity (average)</i>

В России	Коэффициент оборачиваемости рабочего капитала	Реализация / Рабочий капитал (средний)
Во Франции	<i>Ratio de rotation de l'actif net</i>	<i>Chiffres d'affaire / Actif net (moyen)</i>
Международная	<i>Working capital turnover</i>	<i>Sales / Working capital (average)</i>
В России	Коэффициент оборачиваемости дебиторских требований	Реализация / Общая сумма дебиторских требований (средних)
Во Франции	<i>Ratio de rotation des créances</i>	<i>Chiffres d'affaire / Créances (moyennes)</i>
Международная	<i>Debtor's turnover ratio</i>	<i>Sales / Total debts</i>
В России	Период получения по счетам	365 дней / Коэффициент оборачиваемости дебиторских требований
Во Франции	<i>Période d'échéance des factures</i>	<i>365 jours / Ratio de rotation des créances</i>
Международная	<i>No. of day's (interval debtor's turnover)</i>	<i>365 / Debtor's turnover ratio</i>
В России	Коэффициент оборачиваемости кредиторских обязательств поставщикам	(Себестоимость реализованной продукции – Запасы на начало года + Запасы на конец года) / Кредиторские обязательства поставщикам (средние)
Во Франции	<i>Ratio de rotation des Dettes fournisseurs</i>	<i>(Prix de revient des ventes – Provisions au début de l'année + Provisions à la fin de l'année) / Dettes fournisseurs (moyennes)</i>
Международная	<i>Creditor's turnover ratio</i>	<i>(Cost of sales - Inventory beginning + Inventory ending) / Supplier's credit liabilities</i>
В России	Период оплаты счетов	365 дней / Коэффициент оборачиваемости кредиторских обязательств поставщикам
Во Франции	<i>Période de règlement des factures</i>	<i>365 jours / Ratio de rotation des Dettes fournisseurs</i>
Международная	<i>No. of day's (interval creditor's turnover)</i>	<i>365 / Creditor's turnover ratio</i>
В России	Цикл обращения денежных средств	Период получения по счетам + Период оборачиваемости запасов – Период оплаты счетов
Во Франции	<i>Cycle de rotation des fonds</i>	<i>Période d'échéance des factures + Période de rotation des provisions – Période de règlement des factures</i>
Международная	<i>No. of day's (interval cash turnover)</i>	<i>Interval debtor's turnover + Interval inventory turnover – Interval creditor's turnover</i>

В России	Кэффициент реинвестирования денежных средств	(Движение денежных средств от текущей деятельности - Дивиденды) / (Общая стоимость оборудования + Инвестиции + Прочие активы + Рабочий капитал)
Во Франции	<i>Periode de réinvestissement des fonds</i>	<i>(Cash Flow – Dividendes) / (Installation techniques + Investissements +</i>
Международная	<i>Cash reinvestment ratio</i>	<i>+ Autres actifs + Actif net)</i> <i>(Cash Flow – Dividendes) / (Equipment assets + Investments + Other assets + Working capital)</i>
В России	Кэффициенты финансового положения (финансовые рычаги)	
Во Франции	Ratios de situation financière	
Международная	Financial status ratios (Leverage Ratios, Gearing ratios)	
В России	Лeverидж	Собственный капитал / Заемный капитал
Во Франции	<i>Leverage</i>	<i>Capitaux propres / Capital emprunté</i>
Международная	<i>Capital leverage</i>	<i>Equity / Loan capital</i>
В России	Финансовый рычаг	Акционерный капитал / Заемный капитал (привилегированные акции, долгосрочные облигации)
Во Франции	<i>L'effet de levier</i>	<i>Capital social / Capital emprunté (actions de préférence, obligations à long terme)</i>
Международная	<i>Financial leverage</i>	<i>Share capital / Loan capital</i>
В России	Лeverидж акционерного капитала	Акционерный капитал в привилегированных акциях / Акционерный капитал в обыкновенных акциях
Во Франции	<i>Leverage de capital social</i>	<i>Capital social en actions de préférence / Capital social en actions ordinaires</i>
Международная	<i>Share capital leverage</i>	<i>Share capital preference / Share capital ordinary</i>

В России Во Франции Международная	Операционный леверидж <i>Leverage opérationnel</i> <i>Operational leverage</i>	Постоянные затраты / Переменные затраты <i>Charges fixes / Charges variables</i> <i>Fixed costs / Variable costs</i>
В России Во Франции Международная	Кэффициенты ценных бумаг	
	Ratios du marché	
	Stock ratios (Market value ratios)	
В России Во Франции Международная	Доход на акцию <i>Rendement par action</i> <i>Earning per share (EPS)</i>	Дивиденды объявленные / Число акций <i>Dividendes déclarés/ Quantité des actions</i> <i>Dividends / Number of shares</i>
В России Во Франции Международная	Кэффициент, характеризующий цену акции <i>Price earnings ratio</i> <i>Price earnings ratio (P/E)</i>	Средняя рыночная цена акции / Чистая прибыль на акцию <i>Prix moyen de marché de l'action / Bénéfice net par action</i> <i>Stock price / Earning (net profit) per share</i>
В России Во Франции Международная	Покрытие дивиденда <i>Justification de dividende</i> <i>Dividend cover</i>	Чистая прибыль на акцию / Объявленные дивиденды на акцию <i>Bénéfice net par action / Dividendes déclarés par action</i> <i>Earning (net profit) per share / Dividend per share</i>
В России Во Франции Международная	Дивидендный доход <i>Ratio de rendement financier d'un titre</i> <i>Dividend yield</i>	Объявленные дивиденды на акцию / Среднерыночная цена акции <i>Dividendes déclarés par action / Prix moyen de marché de l'action</i> <i>Dividend per share / Stock price</i>

В России Во Франции Международная	Кэффициент оплаты <i>Taux de distribution</i> <i>Pay-out ratio</i>	Объявленные дивиденды на акцию / Чистая прибыль на акцию <i>Dividendes déclarés par action / Bénéfice net par action</i> <i>Dividend per share / Earning (net profit) per share</i>
В России Во Франции Международная	Кэффициент рыночной цены к учетной стоимости акции <i>Market to book ratio</i> <i>Market to book ratio</i>	Среднерыночная цена акции / Номинальная стоимость акции (рыночная привлекательность акции) <i>Prix moyen de marché de l'action / Prix nominal de l'action</i> <i>Stock price / Book value per share</i> <i>(Common shareholders equity / Average number of common shares)</i>
В России Во Франции Международная	Другие коэффициенты	
	<i>Autres ratios</i>	
	<i>Other ratios</i>	
В России Во Франции Международная	Кэффициент налогообложения <i>Taux d'imposition</i> <i>Tax ratio</i>	Начисленное налогообложение / Балансовая прибыль <i>Imposition / Résultat</i> <i>Taxation / Profit</i>
В России Во Франции Международная	Окупаемость капитала <i>Compensation du capital</i> <i>Cover of equity</i>	Активы / Чистая прибыль <i>Actif / Résultat net</i> <i>Assets / Net profit</i>
В России Во Франции Международная	Кэффициент Джеймса Тобина (q) (имеет значение при инфляции) <i>Le Q ratio de James Tobin</i> <i>James Tobin's ratio (q)</i>	Продажная рыночная стоимость активов : : Расчетная стоимость (т.е. покупная рыночная стоимость) <i>Capitalisation boursière / Actif net évalué au prix de remplacement</i> <i>Market value of Assets / Estimated replacement cost</i>

В России	Коэффициент Альтмана (Z) (имеет значение при банкротстве)	3,3 (Прибыль до процентов и налогов) / Активы + + 1,0 (Чистый доход / Активы) + + 0,6 (Капитал, в т. ч. добавочный / Дебиторская задолженность) + + 1,4 (Чистая прибыль, в т.ч. прошлых периодов / Активы) + + 1,2 (Чистые активы / Активы)
Во Франции	<i>La méthode d'Altman (Z)</i>	3,3 (<i>Bénéfice avant l'imposition et paiement des intérêts</i>) / <i>Actif total</i> + + 1,0 (<i>Chiffres d'affaires / Actif total</i>) + + 0,6 (<i>Fonds propres/ Dettes</i>) + + 1,4 (<i>Bénéfice net, y inclus pour les exercices / Actif total</i>) + + 1,2 (<i>Actif net / Actif total</i>)
Международная	<i>Altman's Z-ratio</i>	3,3 (<i>Earning before interest and tax / Assets</i>) + + 1,0 (<i>Net sales / Assets</i>) + + 0,6 (<i>Equity / Book value of debt</i>) + + 1,4 (<i>Retained earnings / Assets</i>) + + 1,2 (<i>Working capital / Assets</i>)

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
-----------------------	----------

Раздел I. ОТЕЧЕСТВЕННЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАТРАТ КОММЕРЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ 12

Глава 1. Управленческий учет, классификация затрат и методов учета 12

1.1. Зависимость управленческого учета от особенностей организации и технологии промышленного производства	12
1.2. Связь учета затрат на производство и калькуляционного учета себестоимости промышленной продукции	21
1.3. Многоуровневая классификация затрат для целей управленческого и финансового учета	24
1.4. Классификация методов учета затрат и калькуляционного учета себестоимости для целей управленческого учета	53
1.5. Особенности применения методов учета затрат и калькуляционного учета себестоимости на отечественных предприятиях кабельного производства	59

Глава 2. Отчетность и методы ее анализа на отечественных предприятиях... 93

2.1. Понятие и методика финансового и управленческого анализа	93
2.2. Использование данных бухгалтерского баланса и других форм отчетности для проведения финансового анализа организации	95
2.3. Анализ финансовой устойчивости	99
2.4. Количественное измерение финансовой устойчивости	101
2.5. Анализ и оценка ликвидности и платежеспособности	103
2.6. Анализ показателей деловой активности	106
2.7. Анализ безубыточности производства	107
2.8. Анализ положения на рынке ценных бумаг	109
2.9. Критерии оценки удовлетворительности структуры баланса	111
2.10. Оценка финансового состояния с целью установления возможного банкротства	113
2.11. Комплексный анализ прибыли	116
2.12. Факторный анализ прибыли	119
2.13. Анализ направлений использования прибыли	120
2.14. Анализ рентабельности деятельности предприятия	122

РАЗДЕЛ II. ЗАРУБЕЖНЫЕ МЕТОДЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ И АНАЛИЗА ОТЧЕТНОСТИ 125

Глава 3. Система бухгалтерского учета Франции 125

3.1. Унификация национальных систем бухгалтерского учета разных стран. Участие Франции и России в международной интеграции учета	125
3.2. Регулирование бухгалтерского учета во Франции	132
3.3. Французская модель бухгалтерского учета	148
3.4. Позиция Франции в вопросах реформирования национальной системы бухгалтерского учета	150
3.5. Формы бухгалтерского учета, применяемые на французских предприятиях	152
3.6. Общий план счетов предприятий Франции	155
3.7. Управленческий учет затрат на французских предприятиях	179

Глава 4. Система финансовой отчетности предприятий Франции 191

4.1. Содержание и состав финансовой отчетности	191
4.2. Баланс французских предприятий — важнейшая форма отчетности	193

4.3.	Отчет о прибылях и убытках французских предприятий	194
4.4.	Другие отчетные документы французских предприятий.....	197
Глава 5. Анализ финансовой отчетности французских предприятий		202
5.1.	Задачи, последовательность и процедуры анализа отчетности	202
5.2.	Формирование аналитического баланса французских предприятий.....	206
5.3.	Предварительный экспресс-анализ аналитического баланса французских предприятий	211
5.4.	Методика горизонтального (временного) анализа отчетности французских предприятий	214
5.5.	Методика вертикального (структурного) анализа отчетности французских предприятий	216
5.6.	Анализ финансовой устойчивости предприятия с использованием экономических коэффициентов	219
ЗАКЛЮЧЕНИЕ		232
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ		242
ПРИЛОЖЕНИЯ		244

По вопросам приобретения книг обращайтесь:

Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в, тел.: (495) 380-4260; факс: (495) 363-9212
E-mail: books@infra-m.ru

•

Отдел «Книга—почтой»:

тел. (495) 363-4260 (доб. 232, 246)

•

Центр комплектования библиотек:

119019, Москва, ул. Моховая, д. 16 (Российская государственная библиотека, кор. К)
тел. (495) 695-9315

Валентина Ивановна Петрова

Алексей Юрьевич Петров

Ирина Валентиновна Кобищан

Елена Андреевна Козельцева

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

С примерами из российской и зарубежной практики

Оригинал-макет подготовлен в «Издательстве ИНФРА-М»

Подписано в печать 25.02.2010.

Формат 60х90/16. Бумага офсетная.

Гарнитура Newton. Печать офсетная.

Усл. печ. л. 19,0. Уч.-изд. л. 17,2.

Тираж 500 экз. Заказ №

Цена свободная.

Издательский Дом «ИНФРА-М»

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в.

Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12

E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>