Вопросы к экзамену по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет (продвинутый уровень)»

1. Принципы организации системы управленческого учета как элемента информационной системы организации
2. Принципы разработки учетной политики для целей управленческого учета
3. Основные закономерности взаимодействия центров ответственности хозяйствующих субъектов
4. Понятие управленческой отчетности, ее виды
5. Требования к управленческой отчетности
6. Порядок построения и возможности применения информации сегментарной отчетности
7. Особенности стратегического управленческого учета
8. Управленческий учет материальных расходов
9. Управленческий учет трудовых затрат
10. Принципы учета калькуляционных затрат
11. Понятие дискретных расходов, основные принципы их учета
12. Современные системы управленческого учета затрат и калькулирования
13. Сущность эквивалентных калькуляций
14. Калькулирование сопряженных видов продукции
15. Сущность функционального учета затрат
16. Этапы внедрения АВС-метода
17. Роль бюджетировании в контроле деятельности центров ответственности
18. Варианты организации учета в бюджетировании
19. Принципы учета отклонений в бюджетировании
20. Основные принципы составления операционного бюджета
21. Основные принципы составления финансового бюджета
22. Подготовка аналитических материалов об исполнении смет для оценки мероприятий в области экономической политики
23. Анализ релевантной информации для принятия управленческих решений
24. Использование информации управленческого учета при выработке ценовой политики
25. Использование информации управленческого учета для выбора варианта производственных инвестиций
26. Трансфертное ценообразование
27. Принятие управленческих решений в условиях неопределенности
28. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в ремонтных подразделениях
29. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов автопарка
30. Особенности управленческого учета затрат в растениеводстве
31. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в растениеводстве
32. Особенности управленческого учета затрат в животноводстве
33. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в животноводстве
34. Особенности управленческого учета затрат в подсобных промышленных производствах
35. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в подсобных промышленных производствах
36. Перспективные направления научных исследований и основные результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями по проблемам бухгалтерского управленческого учета

КУРС ЛЕКЦИЙ

МОДУЛЬ №1. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.

Раздел 1.1 Управленческий учет как элемент информационной системы организации

ТЕМА 1 Основные принципы организации системы управленческого учета как элемента информационной системы организации

1. Принципы организации системы управленческого учета как элемента информационной системы организации
2. Учетная политика организации для целей управленческого учета
3. Основные закономерности взаимодействия центров ответственности хозяйствующих субъектов
4. Управленческая отчетность
5. Порядок построения и возможности применения информации сегментарной отчетности
6. Стратегический управленческий учет

1. Принципы организации системы управленческого учета как элемента информационной системы организации

Управленческий учет - это вид деятельности в рамках одной организации, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации в целом и ее отдельных структурных подразделений.

Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность предприятия, как в целом, так и отдельных структурных подразделений (то есть хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер – операции с ценными бумагами, инвестиции, арендные, лизинговые операции – выходят за рамки предмета управленческого учета). В управленческом учете центры ответственности – это структурные подразделение, возглавляемые руководителями, которые не несут ответственность за результаты их работы. Различают центры ответственности: центр затрат, выручки, прибыли, ответственность за выполнение соответствующих подразделений несет руководитель центра.

Объектами бухгалтерского управленческого учета являются:

- издержки (текущее и накапливаемые) предприятия и его отдельных структурных подразделений – центров ответственности;
- результаты хозяйственной деятельности всего предприятия и отдельных центров ответственности;
- внутреннее ценообразование;
- бюджетирование и процесс планирования;
- внутренняя отчетность.

Пользователи информации бухгалтерского управленческого учета – управленческий персонал и собственники предприятия (внутренние пользователи).

Методы, используемые в бухгалтерском управленческом учете весьма разнообразны:

- элементы метода бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод;
- приемы экономического анализа (например, пофакторный анализ);
- математические методы (корреляции, линейного программирования, наименьших квадратов и другие).

Цели БУУ:

- Оказание информационной помощи управляющим в принятии оперативных управленческих решений;
- Контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- Обеспечение базы для ценообразования;
- Выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

При организации управленческого учета целесообразно применять следующие основные принципы и методы:

- двойной записи;
- отражения фактов хозяйственной деятельности в том периоде, когда они произошли (метод начисления);
- существенности (должна отражаться только существенная информация);
- представления правдивой информации;
- баланса между выгодами и затратами (выгоды, извлекаемые из информации, должны быть больше затрат на ее получение),
- приоритета содержания над формой (операции должны отражаться в учете исходя из их экономической сути, а не из юридического содержания);
- соответствия (отнесение расходов к доходам, для получения которых эти расходы и были произведены).

Поскольку управленческий учет регулируется только внутрикорпоративными нормами и предназначен исключительно для внутренних пользователей, то целесообразно утвердить указанные принципы приказом руководства и принять их в качестве основополагающих правил управленческого учета.

2. Учетная политика организации для целей управленческого учета

Применительно к управленческому учету учетная политика организации — это принятая ею совокупность способов ведения учета и составления отчетности. К способам ведения управленческого учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика организации формируется работником, на которого возложена ответственность за организацию и ведение управленческого учета, и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

• выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;

• рабочий план счетов управленческого учета;

• форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;

• формы отчетов центров затрат и центров ответственности;

• перечень центров затрат и центров ответственности;

• методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;

• трансфертные цены;

• правила документооборота и технология обработки учетной информации;

• порядок контроля за хозяйственными операциями;

• другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

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

По основным средствам. Основными элементами учетной политики являются:

• выбор способов начисления амортизации по основным средствам;

• определение сроков полезного использования объектов;

• определение объектов основных средств, стоимость которых не погашается;

• определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции.

При выборе способа начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что в настоящее время используются различные подходы к порядку амортизационных отчислений по амортизируемым активам в финансовом и налоговом учете. Вместе с тем общим для этих видов учета является линейный способ начисления амортизации. Поэтому данный способ в первую очередь следует рекомендовать для использования в финансовом, управленческом и налоговом учете. Сроки полезного использования объектов основных средств и перечень объектов, стоимость которых не погашается, устанавливаются организацией исходя из конкретных условий функционирования объектов основных средств и финансовой стратегии организации.

Порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции целесообразно определять с учетом варианта, принятого в учетной политике финансового учета.

По *нематериальным активам* элементами учетной политики являются:

• способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;

• сроки полезного использования нематериальных активов.

По *материально-производственным запасам* основным элементом учетной политики является выбор способа (метода) оценки израсходованных материально-производственных запасов. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и Налоговым кодексом израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.) разрешается отражать в учете, используя следующие методы оценки запасов:

• по себестоимости каждой единицы;

• по средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам ресурсов;

• по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);

При выборе варианта оценки израсходованных материалов следует принимать во внимание уровень инфляции, финансовое состояние организации, политику ценообразования и налогообложения, а также условия реализации продукции.

По покупным товарам элементом учетной политики является выбор *метода их оценки.*

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

• определение перечня центров затрат;

• установление контролируемых расходов по каждому центру затрат; « выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат;

• выбор способа группировки затрат и списания затрат;

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

Разработка рабочего плана счетов. Планом счетов 2000 г. предусмотрена возможность формирования расходов по обычным видам деятельности на счетах:
• 20-29;
• 20-39.

При использовании счетов 20—39 счета 30—39 рекомендуется применять для учета расходов по элементам затрат. Для целей управленческого учета организации могут вводить новые синтетические счета, используя свободные коды счетов. На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкцией по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также их кодовые обозначения.

Выбор формы управленческого учета. Организации самостоятельно выбирают или разрабатывают форму управленческого учета, под которой понимают перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них.

Организация управленческого учета. Организация самостоятельно выбирает организационное построение службы, занимающейся управленческим учетом.

Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.

Организации самостоятельно разрабатывают систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля, исходя из особенностей функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

3. Основные закономерности взаимодействия центров ответственности хозяйствующих субъектов

Организационная структура предприятия может быть определена как совокупность линий ответственности внутри предприятия. В последние десятилетия появилась тенденция организации структуры крупных предприятий не по традиционному функциональному принципу (маркетинг, финансы, снабжение, производство, отгрузка), а по линиям продукции, каждая из которых группируется вокруг производства определенного типа продуктов или услуг и включает необходимые функциональные службы. Эта тенденция обусловила введение во внутрифирменное управление, в том числе в управленческий учет, нового понятия - «сегмент бизнеса» - как части предприятия, работающей на внешнего потребителя или представляющей относительно самостоятельное структурное подразделение.

Децентрализация управления требует более формализованного подхода к организационной структуре предприятия, охватывающей все структурные единицы сверху и донизу и определяющей место каждой структурной единицы (подразделения, отделения, сегмента) с точки зрения делегирования ей определенных полномочий и тенденций. Таким обобщающим понятием стал «Центр ответственности». В результате, организационную структуру современного предприятия можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности.

Центры ответственности - организационные подразделения, которые находятся под управлением единственного руководителя. Это такая группировка затрат, которая позволяет совместить в одном учетном процессе места возникновения затрат: производство, участок, бригаду, ферму с ответственностью возглавляющих их руководителей (менеджеров). Таким образом, это сегмент деятельности внутри организации, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решение.

При формировании организационной структуры организации для каждого центра ответственности должны быть определены права и обязанности, в которых предусматривается круг решаемых самостоятельно вопросов и самостоятельность в принятии управленческих решений (например, по регулированию технологического процесса, по внутренним и внешним затратам). В то же время определяются границы, за пределами которых центр ответственности должен передавать информацию вышестоящему центру либо предоставлять ее для коллегиального принятия управленческих решений.

Главная цель выделения центров ответственности как объекта - оперативное управление и контроль за издержками и объемами выпуска продукции.

Бухгалтерская система, которая в рамках такой структуры обеспечивает отражение, накопление, анализ и представление информации о затратах и результатах, и позволяет оценивать и контролировать результаты деятельности структурных единиц и конкретных менеджеров, называется учетом по центрам ответственности.

Учет по центрам ответственности в системе внутрифирменного управления выполняет следующие функции:

- удовлетворение информационных потребностей внутри фирменного управления. Позволяет оперативно контролировать затраты и результаты на различных уровнях предприятия и оценивать деятельность менеджеров и подразделений; играет роль сигнальной системы в механизме управления;
- создание своего рода информационного противовеса той свободе, которая представлена менеджерам центров ответственности в целях обеспечения баланса на предприятии в целом.

Система учета по центрам ответственности организуется с учетом следующих основных принципов:

- определение контролируемых статей затрат и поступлений, при условии, что менеджер должен отвечать только за те затраты и поступления, которые он может контролировать и на величину которых может оказывать воздействие;
- персонализация учетных документов, то есть введение в состав реквизитов документов фамилии менеджера или работника, отвечающего за конкретные статьи затрат и поступлений;
- обязанность менеджера центра ответственности составлять бюджеты (сметы) на определенный период и представлять отчетность по фактическим затратам и результатам в разрезе бюджетов (смет).

Менеджер центра ответственности для выполнения своих функций с определенной периодичностью и в определенном объеме должен составлять отчетность о деятельности вверенного ему центра ответственности, чтобы иметь возможность на основании этой информации принимать соответствующие управленческие решения.

Внутренняя отчетность по центрам ответственности должна отвечать определенным требованиям:

- быть настолько оперативной, чтобы позволять оказывать влияние на динамику результатов деятельности центра ответственности;
- содержать информацию об отклонениях от планов и предоставлять возможность прямого доступа к этой информации для анализа отклонений;

- содержание отчетности должно соответствовать персональной ответственности менеджера за принятие решений в конкретной области.

Конкретное содержание отчетности, специфика инструментов и методов, применяемых в системе учета и отчетности по центрам ответственности, зависят от того, каков статус данного центра ответственности.

Выделяют:

1. Центр расходов
2. Центр продаж
3. Центр прибыли
4. Центр инвестиций

В отношении всех этих центров применимы процедуры бюджетирования (планирования). Бюджеты используются для планирования и контроля над затратами, показателями прибыли, инвестициями. С этой точки зрения все виды центров ответственности можно рассматривать как центры бюджетирования.

Центры расходов (затрат) - первичные производственные и обслуживающие единицы, которые характеризуются единообразием функций и производственных операций, сходным уровнем технической оснащенности и организации труда, направленностью затрат. Их выделяют в качестве объекта планирования и учета затрат в целях детализации затрат, усиления контроля и повышения точности калькулирования. Центры затрат - это чаще всего производственные подразделения, например, отдел закупок, отделы административно-управленческого аппарата и т.д. Оценка их деятельности зависит, прежде всего, от эффективности использования ресурсов - выпуска продукции и связанными с ним затратами.

Центр затрат может совпадать с организационной единицей (цехом, отделением, участком, бригадой, фермой) или же быть подразделением, входящим в состав этой единицы. Основой выделения центров затрат является единство используемых основных средств и оборудования, выполняемых операций или функций.

Степень детализации центров затрат зависит от трудоемкости ведения учета и возможностей эффективного использования получаемой информации.

Центры затрат отличаются от мест возникновения затрат тем, что представляют собой группировки затрат в аналитическом учете по отдельным операциям, работам (процессам), функциям внутри производственных подразделений.

Группировка затрат по центрам затрат представляет составную часть системы калькулирования, и его лучше всего вести в единстве с калькуляционным учетом.

Отчетность по центрам расходов играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией о ходе производственного процесса и динамике затрат. Основной формой отчетности является отчет об исполнении сметы. Смета - это формализованный письменный регистр, содержащий плановые стоимостные показатели. Отчет об исполнении сметы включает показатели:

1. Статьи контролируемых затрат. Если за определенным участком закрепляется ответственность за какие-то статьи затрат, то менеджер такого подразделения должен иметь реальную возможность влиять на величину этих затрат. На практике по большей части это невозможно, поэтому используется понятие «относительный контроль», то есть менеджер контролирует большую часть факторов, воздействующих на данную статью сметы.
2. Затраты по смете
3. Фактические затрат
4. Отклонения от сметы

Центры прибыли - относительно самостоятельные подразделения, руководители которых ответственны и за затраты, и за продажи, а следовательно, и за размер получаемой прибыли.

Поскольку управляющие центров прибыли несут ответственность и обладают полномочиями как в части затрат, так и в части поступлений, отчеты, в системе учета для оценки центров прибыли обычно имеют форму отчетов о прибыли. Эти отчеты отражают затраты и поступления подразделений вплоть до формирования валовой прибыли от реализации или операционной прибыли (прибыли от операций или от основной деятельности).

Центр инвестиций можно рассматривать как совокупность центра затрат и центра прибыли. Поэтому к нему в равной мере применимы те учетно-аналитические инструменты, что и к центрам ответственности первых двух видов. В отношении центров инвестиций часто делают допущение, что они являются отдельными предприятиями, поэтому обычно для каждого центра инвестиций подготавливаются традиционные финансовые отчеты предприятия.

Для целей сравнения результатов деятельности отдельных центров инвестиций нецелесообразно применение абсолютных показателей, поскольку отделение, которое обладает большими активами, обычно зарабатывает больше по абсолютной величине, чем отделение с небольшими активами. Поэтому измеряют относительную эффективность работы отделений. Для этого используется показатель рентабельность активов (РА)

Принципиальная формула его расчета:

$$РА = прибыль / активы$$

Исходя из того, как определяются показатели «прибыль» и «активы» существует несколько методов расчета рентабельности активов.

Возможные базы активов:

1) суммарные активы, непосредственно идентифицируемые с отделением.

2) операционные (используемые) активы = суммарные активы – незанятые активы - активы, купленные для будущего использования

3) оборотный капитал (текущие активы минус текущие обязательства) + другие активы (основные средства). При этом исключается часть текущих активов, финансируемых краткосрочными кредитами.

Во всех случаях используются средние величины активов за период. При этом возможно два варианта оценки активов

1. По чистой балансовой стоимости, то есть за вычетом накопленной амортизации (остаточная стоимость)

2. По полной первоначальной стоимости

Показатель прибыли в формуле рентабельности активов может определяться как:

1) операционная прибыль отделения (прибыль до выплаты процентов и налогов на прибыль), учитывающая распределенные на отделение операционные расходы предприятия в целом

2) остаточный доход до косвенных издержек

3) контролируемая прибыль (начиная с остаточного дохода до косвенных расходов, исключая любые затраты и поступления, не контролируемые данным менеджером).

4. Управленческая отчетность

Отчетность является заключительным этапом любой системы учета, завершающей стадией учетного процесса. Управленческая отчетность — это взаимосвязанный комплекс фактических, плановых, прогнозных данных и расчетных показателей о функционировании хозяйственной организации как экономической и производственной единицы. Он включает совокупность данных и показателей как по предприятию в целом, так и в разрезе структурных и производственных подразделений, центров затрат и прибылей. Обычно отчетность воспринимают как совокупность отчетов о том, что есть, что сделано, т.е. применительно к предприятию, какими ресурсами оно располагает и как они использованы, какие результаты получены. Управленческую отчетность следует рассматривать шире, она включает информа-

цию о том, что нужно было сделать, чего достигнуть, и об отклонениях факта от плана и прогноза.

В отличие от бухгалтерской отчетности, ориентированной на внешних пользователей, управленческая отчетность предназначена для самого предприятия в лице стратегического менеджмента и руководителей подразделений. В соответствии с этим формирование отчетности для менеджеров должно отвечать потребностям управления на каждом уровне руководства организацией. Эти потребности индивидуальны, специфичны и во многом зависят от особенностей организации производства и управления на данном предприятии.

Целью составления управленческих отчетов является удовлетворение потребностей пользователей информации. В связи с этим требования к содержанию, периодичности и порядку представления отчетности для управления должны определять сами менеджеры.

Поскольку высшее руководство формирует стратегические цели управления предприятием, оно должно получать интегрированную управленческую отчетность, позволяющую судить о выполнении поставленных задач. Она может содержать данные, характеризующие фактические результаты производственной, инвестиционной и финансовой деятельности организации в целом и в разрезе основных структурных подразделений за прошедший период либо на любой момент времени и результаты анализа воздействия внешних и внутренних факторов, влияющих на достижение долгосрочных целей развития организации, а также плановые и прогнозные показатели деятельности предприятия на предстоящий период. Руководителям среднего звена, представляющим собой руководство структурных подразделений всех уровней, необходима информация, содержащая значения и анализ ключевых показателей деятельности этих подразделений на любой момент времени, а также информация о смежных подразделениях и контрагентах. Руководству и специалистам структурных подразделений, отвечающим за реализацию текущих и долгосрочных целей деятельности участка, который они возглавляют (мастерам, начальникам отделов, секторов и т.п.), необходимы отчетные данные о результатах этой деятельности и планах ее осуществления на ближайшую перспективу с анализом влияния основных внутрипроизводственных факторов.

Основными требованиями к составлению управленческой отчетности являются:

• своевременность — информация должна быть представлена к тому времени, когда в ней возникает необходимость;

• достаточность — отчетные данные не должны содержать излишней информации, но быть достаточно полными;

• целесообразность — информация должна учитывать особенности цели управления, для которой она предназначена;

• адресность — отчетные показатели необходимо довести до ответственного пользователя, соблюдая принцип конфиденциальности;

• объективность — следует исключить возможность предвзятости, субъективности информации для управления, ошибок в ее формировании;

• сопоставимость — отчетные данные и показатели должны быть сопоставимы во времени и по подразделениям предприятия;

• экономичность — затраты на получение управленческой отчетности не должны быть больше эффекта от ее использования.

Для высшего управленческого персонала отчетность служит основанием для принятия стратегических решений по развитию организации и повышению эффективности ее деятельности. Вопреки расхожему мнению информация для управления предприятием далеко не во всех случаях должна быть максимально оперативной. Важнее своевременность подготовки и представления управленческой отчетности, которая характеризуется частотой представления периодических отчетов для управляющих и интервалом между окончанием периода и временем, когда отчетность попадает к ответственному руководителю или исполнителю. Частота

представления периодических отчетов зависит от времени, за которое содержащаяся в них информация устаревает, т.е. перестает быть актуальной и полезной для оперативных управленческих решений. Какая-то информация должна сообщаться в момент возникновения — немедленно, ежечасно, ежесменно или ежесуточно. Другие данные управленческого учета и показатели отчетности достаточно представлять пользователю раз в неделю, месяц и даже реже. Одни и те же сведения для менеджеров низшего и среднего звена могут предоставляться детально и ежедневно, а для дирекции предприятия в обобщенном виде и еженедельно или раз в месяц.

Часть учетной информации для управления может и должна поступать пользователям в режиме реального времени при каждом ее изменении.

Системы формирования управленческой отчетности о фактических затратах и результатах деятельности следует разрабатывать таким образом, чтобы обеспечить представление менеджерам соответствующего уровня необходимой им отчетности в кратчайший срок после окончания отчетного периода.

Главными требованиями к формату и содержанию управленческой отчетности являются доступность для восприятия, степень детализации информации, порядок оформления отчетов, необходимость их стандартизации. Отчет должен быть достаточно простым, понятным, лаконичным, не допускающим неоднозначного толкования. Названия форм отчетности и ее разделов необходимо сформулировать так, чтобы исполнителю и пользователю было ясно их назначение и особенности. Содержание каждого раздела должно отвечать информационным потребностям предполагаемого потребителя отчетности.

Степень частоты и детальности отчетов во многом зависит от уровня менеджмента. Мастерам, прорабам, начальникам производств, руководителям отделов и служб заводоуправления необходимы более частые и подробные отчеты, чем для высшего руководства организации. Чем выше уровень менеджмента, тем реже представление отчетности и меньше в ней подробностей. Слишком детальная и часто представляемая информация делает ее избыточной, не позволяет сосредоточить внимание на главном, а в ряде случаев затрудняет понимание и восприятие отчетных данных и показателей.

Обычно управленческие отчеты разрабатывают и составляют в соответствии со стандартным для данного предприятия форматом.

В теории и в практике управленческого учета различают комплексные отчеты, отчетность по итоговым показателям (ключевым позициям) и аналитические отчеты.

Комплексные отчеты для управления характеризуют деятельность всего предприятия, его дочерних подразделений и филиалов. Они представляются с установленной заранее периодичностью (по итогам работы за неделю, за две недели или месяц).

Отчеты по ключевым позициям могут представляться в любой момент времени. В них отражаются наиболее существенная для текущего функционирования хозяйственной организации информация о количестве полученных заказов, степени их выполнения, величине рекламаций и брака, объемах производства и продаж, об использовании материальных и трудовых ресурсов, величине долговых требований и обязательств, депозитов и т.п.

Аналитические отчеты составляют по запросу руководителей соответствующего уровня. В них, например, могут быть приведены данные и указаны причины существенного роста производственных запасов, увеличения количества сверхурочных часов работы, падения или увеличения объемов продаж, выбытия или пополнения производственного оборудования и других основных средств, замораживания оборотных средств, снижения рентабельности, изменения удельного веса организации на соответствующем рынке и т.п.

В качестве примеров отчетов, формируемых в системе управленческого учета, рекомендуют следующие.

Отчеты об операционной деятельности:

• о производстве продукции (работ, услуг);
• о продаже продукции (работ, услуг);
• о закупках;
• о дебиторской/кредиторской задолженности;
• о запасах готовой продукции;
• о незавершенном производстве;
• о запасах сырья и комплектующих;
• о бартерных сделках;
• о движении денежных средств.

Отчеты об инвестиционной деятельности:
• о движении (приобретении и выбытии) основных средств;
• о движении (приобретении и выбытии) нематериальных активов;
• о долгосрочных финансовых вложениях;
• о планируемых капитальных вложениях;
• в разрезе инвестиционных проектов.

Отчеты о финансовой деятельности:
• о краткосрочных финансовых вложениях;
• о привлечении и обслуживании заемного капитала;
• о привлечении и обслуживании акционерного капитала;
• об управлении денежной наличностью.

Основными формами управленческой отчетности, используемыми в процессе бюджетирования на предприятиях, являются:
• план прибылей и убытков;
• бюджет движения денежных средств;
• проект балансового отчета;
• план налоговых платежей.

5. Порядок построения и возможности применения информации сегментарной отчетности

Особое место занимает сегментарная отчетность, которая предназначена как для внутренних, так и для внешних пользователей. Порядок составления отчетности по сегментам для внешних пользователей установлен ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам", которое утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. N 43 н. Положение применяется при составлении бухгалтерской отчетности всеми коммерческими организациями, за исключением кредитных. Данное Положение не применяется также при формировании отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организацией, и составлении отчетной информации для иных специальных целей.

Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

а) которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы (включая подразумеваемые выгоды и расходы от операций с другими сегментами);

б) результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов (далее - полномочные лица организации);

в) по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности:

а) производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;

б) основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;

в) географические регионы, в которых осуществляется деятельность;

г) структурные подразделения организации.

При выделении сегментов учитывается информация, используемая полномочными лицами организации, сведения, размещаемые в средствах массовой информации, иная доступная информация, в частности, управленческие документы по планированию, отчеты высшего органа управления организации, сведения, опубликованные на Интернет-сайте организации, и тому подобное.

Несколько сегментов могут быть определены как единый сегмент, если такое объединение соответствует целям формирования отчетности по сегментам, а также при условии сходства следующих характеристик объединяемых сегментов:

а) характер (назначение) продукции, товаров, работ, услуг;

б) процесс производства продукции, закупки товаров, выполнения работ, оказания услуг;

в) покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;

г) способы продажи продукции, товаров, работ, услуг;

д) правовые условия деятельности (например, необходимость лицензии (разрешения), режим налогообложения);

е) другие характеристики.

При выделении сегментов, организация может использовать также следующие дополнительные условия:

а) специфический характер отдельного направления деятельности;

б) ответственность конкретных лиц за результаты отдельного направления деятельности;

в) обособленность информации, представляемой совету директоров (наблюдательному совету) организации;

г) другие условия.

6. Стратегический управленческий учет

При основании той или иной компании ее владельцы в большинстве случаев исходят из стратегических, долгосрочных установок, а не из сиюминутных соображений, что дает основание применять учетные оценки в прогнозно-аналитической работе.

В связи с этим существенное внимание в настоящее время уделяется стратегическому управленческому учету, возникшему относительно недавно, но уже сформировавшемуся в достаточно обширное направление научной и практической деятельности.

В нашей стране стратегический управленческий учет находится в стадии зарождения, вследствие чего отечественные публикации и исследования в этой области немногочисленны.

В целом стратегический управленческий учет может быть охарактеризован как направление управленческого учета, в рамках которого формируется информационное обеспечение принятия стратегических управленческих решений.

В рамках стратегического управленческого учета выполняется тщательный анализ внешней бизнес-среды (конкурентов, поставщиков, потребителей, внешних экономических условий, действий правительства), где организация осуществляет свою деятельность, в ходе которой должны быть учтены стратегическая позиция организации на рынке, дифференциация ее продукции, а также должна быть построена полная цепочка ценностей данной организации.

Концентрация на внешних факторах, оказывающих влияние на хозяйственную деятельность организации, - основной элемент, который отличает стратегический управленческий учет от традиционного.

В качестве особенностей стратегического управленческого учета выделяется:

- выполнение анализа внутренних факторов и процессов;
- осуществление анализа внешних факторов и процессов;
- проведение анализа нефинансовых факторов;
- утверждение, что объем произведенной продукции не является наиболее существенным фактором, объясняющим поведение затрат;
- существование своей системы анализа для каждого фактора;
- утверждение, что не все определяющие факторы затрат являются одинаково важными в любой момент времени, но некоторые важны в каждом конкретном случае;
- адаптированность к реальным деловым потребностям организации, вследствие чего играет одну из ключевых ролей в ее деятельности.

Процесс стратегического управленческого учета включает в себя не только собственно учет, но и три следующих элемента:

- стратегический анализ;
- стратегическое планирование;
- стратегический контроль.

При этом на практике достаточно тяжело отделить один элемент стратегического управленческого учета от другого.

Стратегический анализ направлен на определение состояния хозяйственной деятельности (бизнеса) организации в конкретный момент времени. Помимо этого в ходе выполнения стратегического анализа дается оценка ясности и реалистичности ее стратегических целей.

Второй важный элемент стратегического управленческого учета - стратегическое планирование. В ходе его осуществления разрабатываются планы долгосрочного характера, которые, в свою очередь, предназначены для достижения долгосрочных, т.е. стратегических, целей организации. Стратегическое планирование также известно как корпоративное планирование или долгосрочное планирование.

Третий важнейший элемент стратегического управленческого учета - это стратегический контроль. Его роль состоит в отслеживании и контроле за достижением поставленных стратегических целей и обеспечении возврата к стадии принятия решений. Такие возвраты необходимы для того, чтобы скорректировать решения и вернуться на путь, который необходимо пройти для достижения целей, или для того, чтобы изменить цели (или скорректировать их) в случае необходимости (в частности, если изменить внешние и внутренние условия хозяйственной деятельности организации).

Основной функцией стратегического управленческого учета является обеспечение условий для наиболее объективного анализа эффективности деятельности предприятия, а также для того, чтобы при принятии стратегических управленческих решений были учтены пожелания всех групп заинтересованных лиц. Иными словами, стратегический управленческий учет должен позволять определить насколько эффективно работает организация с точки зрения различных групп интересов.

Стратегический управленческий учет является достаточно обширным направлением, и при использовании данной технологии необходима некоторая система для практического внедрения стратегического управленческого учета на предприятии.

Ключевые факторы, которые необходимы при разработке системы стратегического управленческого учета на предприятии:

1. Стратегический управленческий учет должен служить поддержкой при принятии и исполнении стратегических решений.
2. Стратегический управленческий учет должен закрывать бреши, которые могут возникнуть в процессе передачи информации.
3. Стратегический управленческий учет должен помогать в определении типов решении.
4. Выбор подходящих финансовых показателей эффективности деятельности организации.
5. Стратегический управленческий учет должен учитывать не только финансовые показатели эффективности.
6. Стратегический управленческий учет должен снабжать менеджеров только существенной информацией.
7. В системе стратегического управленческого учета все затраты должны быть подразделены на регулируемые и согласованные (или обязательные).
8. Система стратегического управленческого учета должна позволять разделить дискреционные затраты и затраты на технологические процессы (engineering type costs).
9. Использование метода стандарт-костинга в системе стратегического управленческого учета должно носить стратегический оттенок.
10. Система стратегического управленческого учета должна следовать за изменениями времени.
11. Необходимость скрупулезного отбора показателей, которые характеризовали бы эффективность работы менеджмента на всех уровнях и были бы согласованы с общей стратегией бизнеса, является основной целью для любой хорошей системы стратегического управленческого учета.

Раздел 1.2 Системы управленческого учета затрат и калькулирования в организации

ТЕМА 2 Особенности учета затрат в управленческом учете

1. Управленческий учет материальных расходов
2. Управленческий учет трудовых затрат
3. Учет калькуляционных затрат и дискретных расходов

1. Управленческий учет материальных расходов

Затраты материальных ресурсов преобладают в расходах большинства хозяйственных организаций и требуют особого внимания менеджеров. Они разнообразны по содержанию и назначению, местам приобретения и хранения на предприятии, по поставщикам и по потребителям внутри организации. Важно не только своевременно приобрести сырье, материалы, комплектующие изделия, инструменты в достаточном количестве по приемлемым ценам. Необходимо их доставить наиболее экономичным видом транспорта, обеспечить сохранность, рациональность производственного потребления, своевременную доставку к местам использования, учет, утилизацию отходов. Часть материальных ресурсов может изготовляться или добываться непосредственно на самом предприятии. Частично для этого используют полуфабрикаты и отходы других производств. Многие виды сырья и материалов требуют подготовки к производственному потреблению: сортировки, комплектации, сушки, измельчения и т.п.

Величина материальных затрат слагается из стоимости потребления сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, топлива, воды и энергии всех видов, части транспортных, заготовительных и других расходов по их приобретению. При изготовлении продукции она непосредственно относится на издержки производства того отчетного периода, в котором имел место расход материальных ценностей. В состав материальных затрат, как экономического элемента издержек, кроме сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов, включаются расходы на топливо и энергию, запасные части и другие материалы для ремонта, на содержание и эксплуатацию основных средств, в том числе природоохранного назначения.

Стоимость собственного сырья включает затраты труда на его добычу или производство, а в некоторых случаях и переработку. Расходы на производство или добычу собственного сырья выделяются в управленческом учете как самостоятельное место затрат и центр ответственности.

В затратах на производство стоимость сырья и материалов определяется за вычетом возвратных (используемых и реализуемых на сторону) отходов. Под ***возвратными отходами*** понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, услуг), частично утратившие потребительные качества исходных ресурсов и в силу этого используемые с повышенными расходами или пониженным выходом продукции, не используемые по прямому назначению.

В расходы на покупные изделия и полуфабрикаты включают стоимость приобретенных в порядке производственной кооперации изделий, заготовок и полуфабрикатов, которые затем входят в состав выпускаемой предприятиями продукции.

Величина материальных затрат в денежном выражении зависит от количества и стоимости (цены) расхода на единицу потребления. Количество потребленного сырья и материалов и других материальных ресурсов определяют одним из трех основных методов:

• метод нарастающего итога. Количество потребленных за отчетный период сырья и материалов определяют в накопительных регистрах, составляемых на основе первичных документов на отпуск материалов, полуфабрикатов и других ценностей в производство (требо-

ваний, лимитных и заборных карт и т.п.). Количество затрат материальных ресурсов в этом случае будет равно сумме количеств, указанных в первичных документах;

• ретроградный метод. Расход материалов определяется путем обратного счета исходя из объема выпущенной продукции и удельных норм расхода с учетом неизбежных отходов и потерь. Этот метод применяют в производствах с непрерывным потреблением сырья, материалов, топлива и других ресурсов. Широко используется он и при планировании материальных затрат;

• инвентарный метод. Расход сырья и материалов определяется на основе данных инвентаризации остатков сырья и материалов на начало и конец периода: Остаток материалов на начало периода + Поступление материалов в течение периода - Остаток материалов на конец периода.

Инвентаризацию проводят в местах хранения и потребления ресурсов. При правильно проводимых инвентаризациях остатков сырья и материалов этот метод учета количества их расхода является наиболее точным, но одновременно и самым трудоемким.

Большое значение в управленческом учете приобрела ***оценка*** материальных затрат. Согласно международным стандартам, оценка материальных затрат и запасов сырья и материалов, полуфабрикатов и товаров в местах хранения производится по одному из семи вариантов или методов: Лифо, Фифо, Хифо, Лофо, по средним ценам приобретения, твердым учетным ценам, на основе непрерывной (перманентной) переоценки. Все эти методы применяют в управленческом учете.

Лифо-метод

При использовании метода Лифо (last in — first out) оценка сырья и материалов (приобретенных для перепродажи товаров) производится по ценам последнего приобретения. Различают периодический и непрерывный Лифо-методы. Особенности их применения рассмотрим на условных примерах.

Периодический, или глобальный, Лифо-метод дает сугубо ориентировочный расчет стоимости расхода материальных ресурсов исходя из условия оценки конечного остатка по ценам начального остатка. На самом деле реальная цена единицы конечного остатка скорее всего будет равна цене последнего поступления. Непрерывный, или перманентный, Лифо-метод устраняет этот недостаток.

В непрерывном Лифо-методе расход материальных ресурсов оценивают после каждого их отпуска в производство или продажу. В результате общая сумма затрат исчисляется точнее. Более обоснованной будет и стоимостная величина остатка товаров и материальных ресурсов. Себестоимость продукции в большей степени учитывает влияние текущих цен, а потому может считаться более реалистичной. В российском бухгалтерском и налоговом учете применение метода Лифо не разрешается. В управленческом учете таких ограничений нет.

Фифо-метод

Метод Фифо (first in — first out) предполагает, что расход сырья и материалов (отпуск товаров для перепродажи) оценивается в последовательности цен приобретения. Последовательно применяемые цены могут снижаться или повышаться в зависимости от конъюнктуры спроса и предложения на соответствующие ресурсы. Метод оценки Фифо считается наиболее приемлемым для управленческого учета, поскольку обеспечивает более объективные данные о затратах на потребленные или реализованные материалы и товары и стоимости неиспользованной части запасов. Поскольку это система учета фактических затрат на приобретение товарно-материальных ценностей, не возникает нереализованных прибылей или убытков в части остатка неиспользованных ресурсов. Поскольку оценка запасов основывается на цене последних по времени приобретения материалов и товаров, она ближе к текущей рыночной стоимости. Вместе с тем себестоимость продукции, исчисленная на основе цен первых по времени приобретения материалов, не в полной мере соответствует текущим условиям, от-

стает от них. В период роста цен на сырье и материалы себестоимость продукции занижается, а прибыль завышается. В периоды падения цен (при дефляции) наблюдается обратная картина. Кроме того, из-за необходимости отслеживания цен каждой партии приобретаемых материалов учет становится громоздким. Осложняется и сопоставление себестоимости отдельных заказов, поскольку цена отпускаемых в производство материалов может изменяться от партии к партии даже в пределах одного и того же дня. Вот почему в условиях возрастания темпов инфляции более оправданно применение метода перманентного Лифо, поскольку он уменьшает искусственно создаваемую прибыль от продаж.

Одним из недостатков существующей практики является стремление списывать на затраты расход товарно-материальных ценностей по наиболее высокой цене, чтобы уменьшить налогооблагаемую прибыль. Эта ошибка может привести к тому, что в балансе остаток неиспользованных материалов и непроданных товаров может быть отрицательной величиной, что противоречит здравому смыслу.

При ***методе Хифо*** (highest in — first out) товарно-материальные ценности списываются на затраты предприятия по наивысшей цене независимо от последовательности приобретения. Разницу относят на финансовые результаты деятельности организации.

В ***системе оценки Лофо*** (last out — first out) списание затрат материалов и приобретенных для перепродажи товаров производится по минимальной цене закупки данного материала или товара независимо от того, когда они приобретены. Разница между учетной и фактической стоимостью ресурсов также относится на финансовые результаты.

Оценка по средним ценам приобретения осуществляется путем умножения количества расхода материалов на средневзвешенные цены в течение периода приобретения с учетом переходящего остатка на его начало.

Оценка по твердым ценам ведется в течение года по заранее установленным ценам и тарифам независимо от текущих цен закупки. Отклонение от этих цен списывают на издержки в конце учетного периода самостоятельной корректирующей статьей расходов сбытовой деятельности организации.

Метод перманентной переоценки (идентификации) заключается в том, что оценка потребляемых материалов осуществляется по текущим рыночным ценам на дату списания. Разница в оценке может рассматриваться как результат деятельности службы логистики (снабжения).

Выбор варианта оценки в рыночном хозяйстве зависит от учетной политики предприятия. Применение твердых учетных цен позволяет выявить ценовые отклонения и их причины. Оценка материалов по средним ценам обеспечивает большую точность исчисления финансовых результатов по периодам (месяцам, кварталам) в пределах года. Применение методов Лифо, Фифо, Хифо, Лофо дает возможность регулировать прибыль в пределах года и нескольких смежных лет. В трудные для предприятия периоды выбирают метод, дающий наименьшую стоимость потребленных материалов, в благополучные годы — наибольшую. В действующей в Российской Федерации практике бухгалтерского учета предприятиям разрешено применение методов Фифо, средневзвешенной оценки на базе твердых учетных цен и оценки по себестоимости единицы запасов.

В бухгалтерском и налоговом учете к материальным расходам приравниваются расходы на горно-подготовительные работы, рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия, потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли, технологические потери при производстве и транспортировке продукции. В управленческом учете эти затраты при оценке расхода материальных ресурсов во внимание не принимаются.

Важное значение в управленческом учете и контроле имеет управление запасами товарно-материальных ценностей. Запасы должны поддерживаться в пределах нормативов, ус-

тановленных администрацией. Излишние запасы сырья, материалов, инструментов и других аналогичных ценностей ведут к потерям дохода с оборотного капитала, оставленного в запасах, увеличению потерь из-за порчи, устаревания, увеличивают расходы на хранение, страхование. Существует также опасность снижения рыночной стоимости приобретенных с излишним запасом материальных ресурсов, недостаточность запасов чревата возможностями остановки производства, срыва поставок. Уровень запасов сырья и материалов зависит от:

• прогнозных оценок объемов производства;

• возможности пополнения запасов и надежности поставщиков;

• цен на сырье и материалы. Если они в данный момент ниже обычных, предприятие может закупить их больше, чем требуется для текущих потребностей.

Запасы незавершенного производства зависят в основном от продолжительности производственного цикла, уровень запасов готовой продукции — от конъюнктуры спроса.

Необходимость запасов и их поддержание на заранее заданном уровне вызывают два типа расходов: затраты на содержание запасов (складское хранение) и расходы на пополнение запасов (исполнение заказа на поставку, приобретение запасов вместо израсходованных).

Общие расходы на содержание запасов определяют по формуле:

$$r*(Q/2) \qquad (1)$$

где r – затраты на содержание единицы запаса

Q – требуемое количество запасов

Расходы на их пополнение будут равны

$$R*D/Q. \qquad (2)$$

Где D - годовой объем заказа

R - затраты на единицу заказа

Тогда общие расходы, связанные с запасами, будут равны сумме двух вышеназванных показателей (Формулы 1 и 2).

Если продифференцировать это выражение по Q, получим оптимальное количество величины заказа

$$Q_{îïò} = \sqrt{\frac{2DR}{r}}$$

Количество запасов, при котором необходимо сделать новый заказ на поставку, определяется по формуле

$$(M*Tз) + (M*Tc)$$

Где М – количество ТМЦ, используемое ежедневно

Тз – время между моментом заказа и поставкой

Тс – время при расчете страхового запаса

Новый подход к проблеме запасов обеспечивает метод «поставка точно в срок» (канбан, «из рук в рот»). В этом случае на предприятии хранится минимальный запас, а поставщики поставляют материалы, полуфабрикаты, детали прямо в цех, точно в срок. В результате высвобождаются значительные средства, сокращаются издержки производства.

2. Управленческий учет трудовых затрат

Затраты времени определяют уровень производительности труда и влияют на величину его оплаты при любой системе организации заработной платы. Для управленческого учета рабочего времени обычно используют два основных регистра:

• машинограмма — ведомость, обобщающая данные учета затрат рабочего времени из первичных документов на оплату. В ней отражаются основное и сверхурочное время, затраты которого являются основанием для расчета общего заработка;

• калькуляционные регистры (ведомости) заказов, отдельных видов продукции или их групп, в которых фиксируются фактические затраты времени на выполнение каждого заказа или изготовление продукта. Эти регистры ведут по видам продукции, работ, услуг и отдельным видам заказов.

В действующей практике расходы на оплату труда, включаемые п себестоимость продукции, подразделяют на выплаты за отработанное время или количество продукции, деталей, полуфабрикатов и выплаты стимулирующего характера.

Кроме прямых затрат на заработную плату во многих странах с рыночной экономикой в составе издержек выделяют ***общие расходы по оплате труда,*** которые включают отчисления на социальные нужды. Они производятся по установленным законодательством нормам от затрат на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции. Некоторые предприятия кроме обязательного проводят дополнительное страхование персонала и осуществляют социальные выплаты.

Управленческий учет затрат труда на выпуск продукции и заработной платы включает учет отработанного времени и заработной платы персонала, непосредственно связанного с изготовлением (добычей) продукции и оказанием производственных услуг. Заработная плата других работников предприятия учитывается в составе цеховых (общепроизводственных) и общезаводских (общехозяйственных) расходов, в коммерческих (внепроизводственных) расходах, в потерях от брака, в расходах на подготовку и освоение производства. Здесь также учитывается оплата труда работников, не состоящих в штате предприятия, выполняющих работу по договорам, но не являющихся предпринимателями.

Основными методами оплаты труда на современном предприятии являются:

• оплата на основании повременной ставки за отработанное время независимо от объема выпущенной продукции;

• оплата по результатам труда независимо от затраченного времени;

• оплата по системе материального стимулирования, которая сочетает повременные ставки и сдельную оплату. Рабочим платят по основной тарифной ставке, исчисленной исходя из существующих норм выработки за произведенное количество продукции и полуфабрикатов, и выплачивают дополнительное вознаграждение и соответствии с объемом выполненной работы сверх минимальной нормы выработки.

3. Учет калькуляционных затрат и дискретных расходов

Особую группу расходов, включаемых в валовые издержки предприятия, составляют ***калькуляционные затраты.*** В отличие от материальных и трудовых издержек они не связаны с потреблением ресурсов в данном отчетном периоде и представляют собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия. Кроме того, в состав калькуляционных расходов могут входить затраты, которые по правилам бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции, работ, услуг и в налоговые вычеты из полученного дохода при определении налогооблагаемой прибыли.

Управленческий учет этой части вмененных затрат важен для объективной оценки влияния всех производственных факторов на издержки и результаты производственно-сбытовой деятельности предприятия. В себестоимость продукции они включаются главным образом для обеспечения полного учета издержек, используемых в калькуляционных расчетах, необходимых для ценовой политики, исчисления финансовых результатов деятельности.

К калькуляционным расходам относя амортизацию активов, являющихся личной собственностью владельцев предприятия, проценты на вложенный в бизнес капитал, заработную плату предпринимателя-собственника, стоимость аренды его имущества, страховые издержки риска и др. Значительная часть этих затрат является условной, включаемой в себестоимость

продукции и цены ее продажи по счетно-техническим соображениям. В управленческом учете это вполне допустимо, а зачастую и необходимо.

Амортизация активов

Наиболее типичным видом калькуляционных затрат является амортизация основных средств и нематериальных активов, занимающая в валовых затратах предприятия существенное место. В отличие от затрат на сырье, материалы, заработную плату и других текущих издержек, предприятие этих расходов в данном отчетном периоде не несет, а лишь возмещает произведенные ранее затраты на приобретение активов.

Длительность периода возмещения, метод начисления амортизации активов в системе управленческого учета определяет само предприятие, исходя из существующей экономической конъюнктуры и ее прогноза на будущее. При этом следует исходить из того, что через амортизацию нужно вернуть не только первоначально затраченные деньги, но и обеспечить покрытие их обесценения в результате инфляции. В ряде случаев необходимо учесть, что новое оборудование и другие активные основные средства вследствие технического прогресса обычно становятся совершеннее, а следовательно, дороже прежних, аналогичных по назначению. Поэтому сумма амортизации одних и тех же объектов в управленческом учете выше той, что начисляется в финансовом и налоговом учете, где она не должна превышать первоначальную (с учетом переоценки) стоимость амортизируемых объектов.

Теория и практика расчетов амортизации в управленческом учете рекомендуют несколько методов ее начисления:

• линейный метод, предполагающий равномерное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования объекта;•

•метод убывающих (возрастающих) сумм амортизации, основанный на арифметической или геометрической прогрессии;

• метод начисления в зависимости от объема выпуска (добычи) продукции, работ, услуг.

При ***линейном методе*** сумма годовой амортизации определяется путем деления первоначальной или воспроизводственной стоимости объекта на число лет его полезного использования.

Дегрессивная (прогрессивная) амортизация может быть арифметически дегрессивной (прогрессивной) и геометрически дегрессивной (прогрессивной). Арифметически дегрессивная амортизация уменьшается из года в год на одну и ту же сумму (величину дегрессии). При геометрически дегрессивной или прогрессирующей величине амортизации ее величина снижается или возрастает ежегодно на определенное постоянное число — знаменатель и образует, таким образом, геометрический ряд.

Варианты и способы исчисления ускоряемой и замедляемой амортизации могут быть различными:

1) по сумме числе лет полезного использования.

2) исходя из остаточной стоимости объекта и ее равномерного погашения (метод дегрессии). Расчет производится по формуле

$$A_0 = \frac{2(R_n - R_0 + a \cdot n)}{n \cdot (n-1)},$$

где A_0 — сумма убывающей амортизации;

R_0, R_n — первоначальная и остаточная стоимость объекта в конце срока использования;

a — сумма амортизации в первый год эксплуатации;

n — число лет полезного использования.

При начислении амортизации исходя из ***объема выпускаемой (производимой) продукции*** амортизируемая стоимость основных средств делится на количество предполагаемой

к выпуску продукции, тем самым находится ставка амортизации на 1 изделие, тонну, т/км и т.п. Умножением этой ставки на фактический объем производства определяют сумму амортизации, включаемую в издержки организации.

Во всех случаях при определении амортизационной стоимости объекта, т.е. суммы амортизации к погашению, учитывают ликвидационную стоимость объекта (лома, цены продажи и т.п.).

Для учета влияния инфляции и технического прогресса амортизацию основных средств целесообразно начислять исходя из восстановительной стоимости объектов по формуле сложных процентов.

Моральный и физический износ — главные факторы, определяющие величину амортизации в управленческом учете. С позиций реальности сумм возмещения амортизации в себестоимости продукции и издержках обращения наиболее рациональным представляется начисление амортизации исходя из объема выпускаемой продукции или степени использования основных средств. Амортизационные отчисления, определенные этим методом, становятся не постоянной, а переменной величиной, не косвенными, а прямыми затратами. К сожалению, возможности такого метода расчета амортизации весьма ограничены условиями его применения. Для этого необходимо, чтобы были достаточно точно измеримы степень использования основных средств и потенциальный срок их службы.

Ограниченные возможности имеют прогрессивный и дегрессивный методы начисления амортизации. Для прогрессирующей амортизации необходимо соблюсти условия, согласно которым динамика изменения стоимости основных производственных средств тоже является прогрессивной. При применении дегрессивного метода учет амортизации вместе с расходами на ремонт, имеющими в течение срока эксплуатации объекта тенденцию к увеличению, обеспечивает относительно равномерное включение амортизационных отчислений в издержки производства и обращения. Величина остаточной стоимости объекта при дегрессивной амортизации, как правило, совпадает или очень близка к сумме ликвидационной выручки при его продаже. На практике в управленческом и финансовом учете чаще всего используется линейный метод начисления амортизации. Он проще с технической точки зрения и исключает возможности искусственного завышения или занижения затрат по конъюнктурным соображениям.

Погашение стоимости ***нематериальных активов*** в управленческом учете производится теми же методами, что и в финансовом учете.

Учет процента на капитал

В состав калькуляционных расходов могут входить условные затраты в виде платежей процентов на собственный капитал, вложенный в бизнес, калькуляционной заработной платы собственника фирмы, арендной платы за пользование принадлежащим владельцу или его семье имуществом. Такие затраты первичными платежными документами не оформляют и не отражают в бухгалтерском учете расходов на производство, поскольку сам себе предприниматель- хозяин ничего не платит, получая при удачном ведении дела компенсацию этих издержек в прибыли. В действительности эти затраты существуют и участвуют в производстве и сбыте продукции, представляя собой своего рода расходы по возмещению прошлых или альтернативных затрат. Для полноты измерения всех издержек на ведение бизнеса, правильной ориентации в ценообразовании и оценки реальных результатов финансово-сбытовой деятельности эта часть калькуляционных расходов отражается в управленческом учете.

Необходимость учета в расчетах величины процента на собственный капитал обусловлена тем, что авансированные для производственно-хозяйственной деятельности средства в виде совокупного капитала являются ресурсом, который стоит денег. Стоимость использования этого ресурса выражается в виде процента на капитал. Эту стоимость также нужно воз-

местить в затратах, учесть в цене и расчетах с потребителями созданной с его помощью продукции, работ, услуг.

Калькуляционный процент рассматривается как упущенная выгода, несостоявшаяся прибыль, поскольку если бы собственные средства, вложенные в производственную деятельность, были помещены на счет в банке или предоставлены другим организациям во временное пользование, предприятие получило бы этот процент без всяких дополнительных затрат и усилий со своей стороны. По правилам управленческого учета упущенная выгода включается в состав вмененных экономических затрат и с полным основанием используется в последующих расчетах цен и показателей эффективности хозяйствования. При определении суммы калькуляционного процента возникает вопрос, с какой величины собственного капитала его исчислять и каким должен быть уровень процентной ставки. Считается наиболее правильным принимать в расчет стоимость так называемого ***производственно-необходимого капитала***. Для этого из состава основных и оборотных средств предприятия исключают объекты непроизводственного назначения и неиспользуемую часть объектов и средств производственного назначения. Остаются активно и пассивно участвующие в производственно-хозяйственной деятельности основные и оборотные средства или собственный капитал. Оборотная часть этих средств оценивается по стабильным для данного отчетного периода ценам. Для основных средств применяют два основных метода расчета — исходя или из остаточной стоимости на конец отчетного периода, или из средней стоимости основных средств производственного назначения на начало и конец отчетного периода.

Вопрос о величине процентной ставки для расчета суммы процентов на собственный капитал в общих затратах предприятия на разных предприятиях решается по-разному. Наиболее распространена практика, при которой в качестве основы принимается ставка ссудного процента для инвестиций, действующая на момент расчета.

Калькуляционная заработная плата предпринимателя (владельца организации) принимается на уровне, соответствующем средним окладам руководящего персонала (менеджеров) на предприятиях, примерно равных по масштабу и роду деятельности.

Аналогично рассчитывается ***калькуляционная арендная плата***. Она начисляется при использовании принадлежащих собственникам общества или членам товарищества недвижимости, помещений и других объектов основных средств. Предприниматели и другие собственники не получают за эту аренду дополнительной платы, но она реализуется в прибыли по результатам производственно-хозяйственной деятельности. Исчисление калькуляционной арендной платы производят по средним ставкам, действующим в данное время для аренды указанных объектов в том или ином регионе.

Издержки риска

С предпринимательской деятельностью всегда связаны определенные риски, которые могут привести к непредвиденным затратам.

Среди этих рисков различают:

• общий риск предпринимательской деятельности в целом. К нему относится возможность отставания в экономическом развитии, инфляция, неожиданное изменение спроса, изменения в налоговом законодательстве и т.п.;

• единичные риски, непосредственно связанные с производственной деятельностью. Это риски отдельных видов деятельности, продуктов и товаров. К ним относятся риск излишка или недостаточности запасов, риск возможности претензий со стороны покупателей, риск убытков от списания дебиторской задолженности или изменения стоимости векселей, риск аварийных ситуаций в производстве и т.д.

Общий риск предпринимательской деятельности отражается на величине прибыли и обособленной оценке не подлежит, поскольку она невозможна или технически сложно осуществима. Часть производственных рисков может быть застрахована. В этом случае в качест-

ве дополнительных затрат учитывается сумма страховых платежей. Остальную часть издержек риска определяют как разницу между средними фактическими убытками от риска, имевшими место в прошлом, и исходной величиной предполагаемых потерь. Расчет, судя по западной практике, ведется исходя из периода в 5 лет и лишь в отдельных случаях исходя из 10 лет.

Калькуляционная сумма риска должна покрыть средние убытки от рисков за прошлый период времени.

В текущем отчетном периоде калькуляционные затраты на риск определяют путем умножения ставки риска на фактическую или плановую исходную величину. Имевшие место убытки в результате риска за текущий период учитывают как сверхнормативные или непланируемые расходы.

Компенсационные затраты рекомендуется включить в издержки в управленческом учете предприятия, а также цены заказов исходя из действующей ставки ссудного процента, средней заработной платы работников соответствующего уровня, средних норм амортизации и т.п.

В нашей стране включение калькуляционных затрат, за исключением амортизации активов (по единым нормам), в себестоимость продукции, отражаемой в бухгалтерском и налоговом учете, не допускается. В управленческом учете таких ограничений нет.

Учет дискретных расходов

Особую группу затрат в управленческом учете и контроллинге представляют собой дискретно изменяющиеся (дискретные) расходы. Это издержки на освоение новых видов продукции, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, плановый ремонт оборудования и других основных средств. При неблагоприятной финансовой ситуации предприятие может отложить большую часть этих расходов на более поздние сроки, от некоторых из них — отказаться вообще. Во времена хорошей хозяйственной конъюнктуры, наоборот, часть работ можно ускорить, увеличить затраты на их осуществление (например, затраты на НИОКР, освоение новых изделий и секторов рынка). Дискретные расходы создают хорошую возможность управления затратами и результатами производственно-сбытовой деятельности.

Связанные с основной деятельностью дискретные расходы должны относиться на себестоимость продукции, а не на финансовые результаты деятельности организации. Расходы на освоение новых производств

Затраты на освоение новых производств и видов продукции включают расходы на разработку проектно-сметной документации по освоению, наладке и пробному пуску оборудования, на изготовление необходимой оснастки, оплату сторонним организациям за работы по освоению новых производств и видов продукции, на содержание персонала, занятого на пусконаладочных работах. На расходы по освоению производства составляют отдельную смету. Утвержденная сумма затрат распределяется между цехами и отделами управления, отвечающими за проведение отдельных этапов работ. С момента перехода на серийный или массовый выпуск изделий расходы на освоение их производства погашаются ежемесячно в сроки и размерах, определяемых в специальных расчетах. Расчет погашения расходов на освоение производства составляется по каждому типу изделия исходя из смет затрат и количества данной продукции, намеченной к выпуску по плану. В этих же размерах расходы на освоение производства **включаются** в калькуляции себестоимости изделий. При значительных изменениях объема выпуска новой продукции или общей суммы расходов на освоение в расчет погашения вносятся необходимые коррективы. На дату перевода изготовления нового вида продукции на серийный или массовый выпуск необходимо провести инвентаризацию незавершенного производства по этому изделию. Затраты на его освоение уменьшаются на стоимость остатков материалов, полуфабрикатов, находящихся на рабочих местах, а также годной продукции, полученной во время освоения. При изготовлении продукции по индивидуаль-

ным заказам фактические расходы на подготовку производства полностью относятся на себестоимость отдельного изделия или партии по данному заказу.

Учет расходов на ремонт основных средств

В действующей в настоящее время практике бухгалтерского управленческого учета расходы на все виды ремонта основных средств осуществляются за счет затрат на производство, т.е. включаются в себестоимость продукции. Такая практика соответствует рекомендациям международных стандартов по учету и применяется в большинстве стран мира.

Организация учета затрат на ремонт основных средств зависит от объема и содержания ремонтных работ, а также от того, кем он выполняется: ремонтными службами самого предприятия (ремонтным цехом либо ремонтными бригадами основных производств) или сторонними специализированными организациями.

Расходы на ремонт основных средств включаются в себестоимость продукции в составе затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховых и общезаводских расходов. Объем выполненных работ учитывают, как правило, в условных измерителях (нормочасах, нормированной заработной плате и т.п.) оперативным путем. Затраты на текущий ремонт определяются в бухгалтерии по годовым или квартальным заказам в разрезе

цехов и служб предприятия. В целом по предприятию эти расходы учитывают на счете вспомогательных производств независимо от того, промышленно-производственным персоналом основного или вспомогательного цехов выполнялся ремонт.

ТЕМА 3 Специальные виды калькуляций

1. Современные системы управленческого учета затрат и калькулирования
2. Эквивалентные калькуляции
3. Калькулирование сопряженных продуктов
4. Функциональный учет затрат и результатов деятельности (метод АВС)

1. Современные системы управленческого учета затрат и калькулирования

В 80-х годах XX в. теория и практика калькулирования стали стремительно развиваться в связи с возросшей конкуренцией, усилением неопределенности внешней среды и рисками хозяйствования. Появились принципиально новые методы, расширился круг объектов калькулирования и показателей себестоимости. Наряду с показателями себестоимости единицы продукции и определенной совокупности продуктов востребована информация о себестоимости нетрадиционных объектов калькулирования, таких как операция, бизнес-процесс, канал дистрибуции, жизненный цикл продукта.

Расширяется практика подготовки текущей управленческой отчетности на основе переменных затрат и нормативного учета. Актуальность последнего усиливается в связи не только с потребностями оперативного управления деятельностью, но и с положениями МСФО 2 «Запасы», в соответствии с которыми применение системы «стандарт-кост» разрешено в финансовом учете, а сверхнормативные отклонения декапитализируются.

Традиционные калькуляционные системы (позаказный, попередельный, нормативный методы, «директ-костинг») продолжают функционировать, но их возможности не могут в полной мере удовлетворить требования управления предприятием в изменившихся условиях. Посмотрим, в чем состоят изменения:

- как уже было сказано, усилилась неопределенность вешней среды и риски хозяйствования. Возросла степень конкуренции. Ускорилось появление новых продуктов и технологий. Для снижения рисков хозяйствующие субъекты стали диверсифицировать производство, вести несколько видов деятельности. Все эти факторы привели к необходимости сосредоточения внимания на управлении ассортиментом продуктов, выборе видов деятельности. Для обоснования выбора нужна информация о максимально точной индивидуальной себестоимости, т.е. происходит повышение требований к надежности показателя себестоимости, который во многом зависит от применяемых методов распределения косвенных расходов;
- сократился жизненный цикл продуктов и, как следствие, появилась возможность учесть затраты за отчетный период, равный жизненному циклу. Работая в конкурентной среде, хозяйствующий субъект вынужден производить сбалансированный набор продуктов, т.е. появилась необходимость в расчете себестоимости жизненного цикла продуктов в целях стратегического управления ассортиментом и стратегического ценообразования;
- для обеспечения конкурентных преимуществ требуется информация о себестоимости на стадии проектирования продуктов. Значит, появляется потребность в прогнозном калькулировании, т.е. происходит смещение временного вектора с прошлого на будущее;
- новые системы производства и управления (например, система «точно в срок») также порождают изменения в теории и практике калькулирования.

Перечисленные факторы привели к созданию во второй половине XX в. следующих систем калькулирования: «АВ-костинг», «таргет-костинг», «кайзен-костинг», калькулирование по последней операции, калькулирование по стадиям жизненного цикла. Они дополняют возможности традиционных методов, действуют в сочетании с ними для обеспечения преимуществ и ключевых факторов успеха хозяйствующего субъекта в конкурентной среде.

1. Наиболее широким спектром возможностей обладает калькуляционная система«АВ-костинг» (activity-based costing). В сочетании с традиционными методами она повышает надежность калькулирования полной себестоимости; обеспечивает несколько ключевых факторов успеха в конкурентной борьбе; ориентирована не только на производство, но и на рынок; без нее невозможно применение других новейших систем калькулирования, таких как таргет-костинг, калькулирование по стадиям жизненного цикла.

В основе калькуляционной системы «АВ-костинг» лежит принципиально иной подход к формированию себестоимости продукции на предприятиях с высоким удельным весом косвенных затрат — их распределение на основе установления причинно-следственных связей с включением в расчеты промежуточного объекта калькулирования — операции. Данный подход позволяет получать показатель себестоимости операции, а в итоге учетного процесса — более надежные показатели фактической и плановой себестоимости продукции. В связи с этим система «АВ-костинг», разработанная как улучшающая методологию традиционного калькулирования, развилась в уникальную калькуляционную систему, обеспечивающую широкий спектр управленческих решений собственным продуктом. Показатель «себестоимость операции» открывает возможность управления затратами через реинжиниринг бизнес-процессов. Показатель «себестоимости бизнес-процессов» создает информационную основу для оптимизации диверсификации деятельности. В случае матричной организационной структуры управления обеспечивается оценка деятельности руководителей бизнес-процессов. Показатель «себестоимость процессов продаж по отдельным покупателям» позволяет определять рентабельность этих продаж и ведет к созданию эффективной сети дистрибуции.

2. Для обеспечения управленческих решений в части разрабатываемого продукта, доведения себестоимости до заданных менеджментом параметров создана калькуляционная система «таргет-костинг». Ее продуктом является прогнозная себестоимость проектируемого или улучшаемого изделия в соответствии с целевыми параметрами. Задаются границы будущей цены и размер нормы прибыли изделия, исходя из которых осуществляют поиск конструкции, материалов, технологии, позволяющих выйти на необходимую величину затрат. Данная калькуляционная система эффективна в сочетании с функционально-стоимостным анализом.

3. «Кайзен-костинг» — система калькулирования, направленная на постепенное усовершенствование качества, бизнес-процессов, снижение затрат. Термин «кайзен» заимствован из японской экономики и означает постоянное усовершенствование. Основная функция системы «кайзен-костинг» заключается в минимизации разницы между расчетной (после завершения проектирования) и фактической себестоимостями продукта по отдельным статьям затрат. Систему калькулирования «кайзен-костинг» используют как для бюджетных расчетов, так и для калькулирования фактической себестоимости продукции.

Если система «таргет-костинг» нацелена на доведение себестоимости продукта до заданного уровня в процессе его разработки, то «кайзен-костинг» — отдельных статей затрат и себестоимости в целом в процессе производства. Обе калькуляционные системы могут использоваться в управленческом учете как во взаимосвязи, так и автономно. Чаще всего их применяют именно во взаимосвязи. Прогнозное калькулирование себестоимости начинается в системе «таргет-костинг», затем калькулирование (уже фактических затрат) продолжается в системе «кайзен-костинг». Вместе обе системы дают предприятию весьма ценное конкурентное преимущество, состоящее в достижении более низкого, чем у конкурентов, уровня себестоимости и возможности выбирать удобную ценовую политику для захвата или удержания соответствующих секторов рынка.

4. Калькулирование себестоимости по стадиям жизненного цикла продукта (в двух временных разрезах — прошлое и будущее) позволяет учитывать и оценивать затраты каждого производимого продукта от стадии научно-технической разработки и до периода, когда

предприятие прекращает сервисное обслуживание своего продукта у покупателей. Объектом калькулирования выступает жизненный цикл продукта (например, при производстве компьютеров) или отдельные его стадии (характерно для автомобилестроения). В ситуации, когда большая часть общих затрат жизненного цикла приходится на период до начала производства и получения выручки от продажи, чрезвычайно важен момент установления уровня будущих доходов и затрат, поскольку расчеты во многом обосновывают принятие решения о начале разработки нового продукта. При проектировании продуктов с длительным жизненным циклом, калькулирование осуществляется по отдельным стадиям, например в компаниях Ford, General Motors, Nissan, Toyota при установлении уровня затрат на новые модели машин.

Изучение опыта работы предприятий позволяет говорить о том, что при практическом внедрении данной калькуляционной системы на российских предприятиях возникнет потребность в работах по совершенствованию учета общехозяйственных расходов. Методика калькулирования по стадиям жизненного цикла включает в себя учет и производственных, и общехозяйственных расходов, поэтому необходима организация их аналитического учета. Проблема заключается в идентификации затрат, относящихся к конкретному продукту по научно-исследовательским работам, маркетингу, продажам и др. Как правило, на российских предприятиях затраты на научно-исследовательские разработки, проектирование и дизайн изделия, маркетинг, продажу и оказание сервисных услуг покупателям учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в общих суммах. Аналитических разбивок обычно нет даже по отделам, не говоря уже о продуктах. Если затраты непроизводственного характера значительны, то их необходимо распределять по продуктам с использованием инструментария «АВ-костинга», т.е. внедрению калькулирования по стадиям жизненного цикла должно предшествовать введение системы «АВ-костинг». Калькулирование по стадиям жизненного цикла имеет области пересечения с функционально-стоимостным анализом, калькуляционной системой «таргет-костинг», традиционными методами калькулирования. Для расчетов прогнозной себестоимости в данной калькуляционной системе можно применять имитационное моделирование, задавая разные варианты входных параметров.

5. Специальная система калькулирования «по последней операции» разработана для обеспечения организации производства и управления «точно в срок». Эта система развивается с 80-х годов XX в., созданы две ее модификации. Организация производства и управления «точно в срок» осуществляется в целях поддержания конкурентного преимущества «лидерство в издержках». Управленческие решения направлены на то, чтобы максимально снизить непроизводительные затраты, отказаться от операций и процессов, не дающих дополнительных улучшений качества продукции или услуг. Прежде всего на предприятиях, применяющих систему «точно в срок», организуют мероприятия по снижению запасов и затрат на внутризаводское перемещение грузов. Запасы сырья, материалов и комплектующих изделий, незавершенного производства и готовой продукции существуют на случай, если будут нарушены договорные условия по срокам, качеству, комплектации поставки материалов, а также на случай остановки производственного процесса из-за аварий оборудования, допущенного брака и т.д. На хранение запасов необходимы дополнительные ресурсы на содержание складских помещений, оплату труда кладовщиков. Могут возникнуть потери и в процессе хранения. При системе «точно в срок» все эти расходы должны быть сведены к минимуму.

Для системы управления «точно в срок» важны три ключевых аспекта:

- организация бизнес-процессов, способствующая приближению совокупных затрат к величине затрат на обработку;
- сплошной контроль качества;
- организация материального потока с ориентацией на спрос покупателя (принцип втягивания).

6. Система калькулирования «по последней операции» создана для информационного обеспечения управления производством «точно в срок». В рамках калькулирования «по последней операции» есть модификации, в основе которых лежит принцип устранения избыточной информации для управления. В связи с минимизацией расходов на хранение и внутризаводскую транспортировку становятся нерелевантными данные бухгалтерского учета по всем стадиям движения материального потока, как следствие, вносятся изменения в рабочий план счетов; сокращается число учетных записей.

Варианты калькулирования в системе «точно в срок»:

- не учитываются операции, связанные с движением и наличием материалов на складах;
- не учитываются операции, связанные с отпуском на производство материалов и выпуском готовой продукции;
- не учитываются операции, связанные с движением и наличием материалов на складах; учет затрат в процессе производства; учет операций, связанных с выпуском готовой продукции. Калькулирование себестоимости начинается только при отгрузке продукции покупателю.

Для всех трех вариантов характерно отсутствие обособления статьи затрат, связанной с отражением трудовых затрат производственных рабочих. Они учитываются в составе общепроизводственных расходов. Например, первый вариант характеризуется объединением счетов материалов и основного производства в единый счет материалов и производства.

Основная особенность калькулирования «по последней операции» связана сприобретением материалов у поставщиков. Затраты на приобретение материалов сразу же отражаются на счете материалов и производства. Вторая особенность связана с прочими производственными затратами. Понесенные общепроизводственные расходы отражаются так же как и в других калькуляционных системах, на счете общепроизводственных расходов. Различие заключается в том, что на данном счете учитывается начисленная заработная плата производственных рабочих. Однако последующие операции с этим счетом отличают калькулирование «по последней операции» от традиционных учетных записей: счет общепроизводственных расходов закрывается на счет готовой продукции, а не на счет основного производства. Экономия или перерасход декапитализируются — относятся к периодическим расходам и списываются на счет продаж в том же месяце.

Вариант 2 калькулирования в системе «точно в срок» имеет также две точки учета на материальном потоке, позволяющие обойтись без традиционного учета затрат на производство. Счет продаж является ключевым. На нем собираются данные о всех затратах и осуществляется калькулирование себестоимости продукции.

- Первая особенность связана с отпуском материалов в производство, данная операция не отражается на счетах; затраты, связанные с производственным потреблением материалов относятся на счет продаж.
- Вторая особенность связана с учетом прочих производственных расходов. Учет понесенных затрат аналогичен учету при варианте 1, но закрывается счет общепроизводственных расходов не на счет готовой продукции, а напрямую на счет продаж.
- Третий подход к калькулированию в системе «точно в срок» наиболее радикален. Он имеет всего одну точку учета на материальном потоке. Счет продаж является ключевым. На нем осуществляются сбор всех затрат и калькулирование себестоимости продукции. Эта особенность связана с приобретением материалов и их отпуском в производство. Затраты, связанные с приобретением и производственным потреблением материалов, относятся на счет продаж. Таким образом, данная операция не отражается на счетах материалов и основного производства.

2. Эквивалентные калькуляции

В ряде отраслей промышленности и сельского хозяйства производят продукцию одного наименования и назначения, но отличающуюся содержанием полезного вещества, влажностью, трудоемкостью изготовления на отдельных стадиях производства и т.п. Как правило, такая продукция изготавливается по единой технологии, на одном и том же оборудовании, с соблюдением единой рецептуры исходного сырья и других компонентов. Учесть затраты по каждому виду и разновидности этой продукции, а иногда и по каждому ее сорту либо невозможно, либо нецелесообразно из-за высокой стоимости учетных работ.

Для таких производств составляют так называемую ***эквивалентную коэффициентную калькуляцию***, при которой один из продуктов принимается за единицу, а другие, исходя из соотношений плановых либо нормативных затрат, показателей трудоемкости изготовления, потребительских характеристик или цен продаж каждого изделия, приравниваются к продукту — эталону по коэффициентам больше или меньше единицы.

Эквивалентные калькуляции являются разновидностью передельных (делительных) калькуляций. Они также могут быть одно- и многоступенчатыми. Все зависит от того, потребляется ли полностью продукция первого производства в последующих или нет.

Часто в цехах последующей обработки к распределенным коэффициентным методом затратам прибавляют индивидуальные расходы на обработку в следующих производствах. Калькуляции себестоимости разновидностей конечной продукции становятся менее усредненными, а следовательно, более точными.

Коэффициентный метод калькулирования себестоимости предполагает распределение комплексных затрат пропорционально соотношению стоимостных показателей (ценам и плановой себестоимости) сопряженных продуктов, натуральным измерителям их выпуска (весу, объему), техническим характеристикам (полезному содержанию вещества, теплотворной способности и т.д.).

В теории пока не разработаны какие-либо критерии, позволяющие оценить целесообразность применения того или иного варианта коэффициентного метода. В управленческом учете в данном случае необходимо исходить прежде всего из характера комплексных производств и специфики их продукции.

Для производств с однородной продукцией при ее одинаковом весовом или объемном измерении вполне приемлемо распределять затраты комплексных производств пропорционально стоимостным показателям.

В качестве таковых в настоящее время используются:

- оптовая или розничная цена продуктов, по которой они реализуются потребителям;
- цена приобретения или фактическая себестоимость товарных продуктов;
- плановая себестоимость товарных продуктов;
- цены или себестоимость производства аналогичных или заменяющих продуктов;
- уровень переменных затрат на изготовление каждого из продуктов.

Каждый из перечисленных показателей может служить основанием для расчета коэффициентов соотношения с большей или меньшей степенью условности, вызванной влиянием ценового фактора на величину базы распределения. Измерители количества затрат в этом отношении дают более правильные результаты, однако они, как правило, несопоставимы друг с другом и потому не могут в необходимых случаях суммироваться.

Предпочтение здесь при равных прочих условиях следует отдавать показателю плановой себестоимости продукта, поскольку цены содержат разный уровень рентабельности, оказывающей влияние на пропорции распределения. Кроме того, на соотношения между ценами влияет не только себестоимость продуктов, но и ряд других ценообразующих факторов, таких как потребительские свойства продукции, ее социальная значимость и др.

Плановая себестоимость — экономически более обоснованный показатель, дающий возможность исчислять коэффициент распределения издержек комплексных производств.

Соотношения между величинами плановой себестоимости отдельных сопряженных продуктов, если они исчислены достаточно точно, выражают реальные пропорции такого распределения. Поэтому при исчислении плановой себестоимости единицы продукции следует добиваться максимальной точности расчетов. Она может быть обеспечена путем распределения каждого элемента пропорционально индивидуальной базе. Можно использовать в таких расчетах и параметрический метод определения себестоимости продукции комплексных производств. Поскольку исчисление плановой себестоимости единицы продукции является разовым, значительного увеличения трудоемкости учетно-плановых работ не будет.

Расчет коэффициентов распределения издержек, исходя из весового или объемного количества каждого из одновременно вырабатываемых продуктов, возможен в производствах с примерно одинаковой материалоемкостью изделий. Непосредственная зависимость между весом или объемом и величиной себестоимости отдельных продуктов имеется, как правило, лишь в отношении прямых затрат труда, поскольку эти показатели характеризуют в основном трудоемкость производства. При калькулировании себестоимости сопряженной продукции с различным удельным несом материальных затрат применение коэффициентов, исчисленных на основе соотношения веса или объема выпущенной продукции, приведет к искажению показателей фактической себестоимости отдельных изделий.

К аналогичным результатам приводит распределение совокупных затрат пропорционально коэффициентам, исчисленным с учетом потребительских свойств одновременно вырабатываемых продуктов. Здесь пропорциональность между базой распределения и себестоимостью отдельных изделий может быть в еще большей степени случайной, так как ни удельный вес материальных затрат, ни трудоемкость изготовления продукции непосредственно не зависят от ее ценности для потребителя. К тому же потребительские свойства (содержание полезного вещества в продукте, его теплотворная способность и т.п.) в большинстве случаев несопоставимы, что значительно сокращает возможности применения данного метода для расчета коэффициентов, используемых при эквивалентном калькулировании.

При отнесении затрат сырья и материалов на продукты комплексных производств по прямому признаку и распределении между ними только расходов по обработке целесообразнее эти коэффициенты исчислять на базе показателей трудоемкости, поскольку от них в основном зависят все остальные издержки.

3. Калькулирование сопряженных продуктов

Получение сопряженной продукции связано с переработкой комплексного сырья в условиях единого технологического процесса, при котором изготавливается множество разновидностей готовой продукции, либо с производством одного основного, целевого продукта, при котором получается один или несколько побочных продуктов и отходов, используемых самим предприятием или реализуемых на сторону.

Различие между основной или побочной продукцией и реализуемыми отходами заключается главным образом в том, что законченные продукты и товарные полуфабрикаты отвечают требованиям единых стандартов или технических условий, а отходы такой качественной определенности не имеют. Используемая их часть содержит минимум полезного вещества или максимум вредных примесей.

В практике управленческого учета применяют три основных метода калькулирования себестоимости сопряженной продукции комплексных производств:

• ***метод исключения***, при котором побочную продукцию и реализуемые отходы условно оценивают по твердым (оптово-отпускным или планово-расчетным) ценам и полученный результат вычитают из общей суммы совокупных издержек, исчисляя таким образом затраты на основной (целевой) продукт;

• ***коэффициентный метод***, когда затраты распределяют между видами продукции пропорционально коэффициентам, исчислением с учетом содержания полезного вещества, выхода отдельных продуктов из единицы сырья и других натуральных показателей, или исходя из соотношения затрат на обработку, цен на отдельные продукты комплексного производства и т.д.;

• ***комбинированный метод***, при котором после исчисления части затрат по твердым оценкам оставшуюся сумму издержек распределяют коэффициентным методом.

Для исчисления ***фактической себестоимости комплексных производств*** целевых продуктов важно правильно оценить побочную продукцию и отходы, а также экономически обосновать расчетную базу для коэффициентов распределения. Достоинство оценки исключаемой части стоимости продукции и отходов по оптовым ценам реализации заключается в относительной стабильности ценового фактора. При сравнении показателей себестоимости продукции за ряд отчетных периодов на их величину при прочих равных условиях влияет лишь объем побочной продукции и отходов в натуральном выражении, а он прямо пропорционален количеству исходного сырья и его стоимости.

Метод остаточной стоимости используют в тех случаях, когда из сопряженных продуктов можно выделить один главный, а остальные считаются побочными. Себестоимость главного продукта исчисляется путем вычитания из общей суммы учтенных по данному производству комплексных затрат стоимости побочных продуктов по ценам их реализации или плановой себестоимости и деления полученного результата на количество произведенного главного продукта. Все остальные затраты исчисляют методом дополнительных ставок или учитывают отдельно как дополнительные прямые расходы по обработке и сбыту.

Оценка побочной продукции по цене реализации за вычетом общих затрат по управлению и сбыту позволяет получить более точные данные о себестоимости основных продуктов.

Метод распределения используют тогда, когда продукты сопряженного производства нельзя однозначно разделить на основные и побочные. В этом случае общие затраты на производство распределяют по коэффициентам, пересчитанным на фактическое количество выпуска каждого из продуктов (как в эквивалентной калькуляции).

Комбинированный метод калькуляции себестоимости сопряженных продуктов является сочетанием методов остаточной стоимости и распределения: из совокупных затрат исключается стоимость побочных продуктов, а оставшаяся часть распределяется между несколькими видами основных изделий методом коэффициентного (эквивалентного) распределения.

4. Функциональный учет затрат и результатов деятельности (метод АВС)

Функциональный учет затрат и результатов деятельности предприятия (activity based costing, или АВС-метод) предназначен для определения стоимости и других характеристик изделий, работ, услуг в целом и в разрезе их потребителей на основе систематизации расходов по функциям и ресурсам, задействованным в производстве и сбыте продукции, снабжении, маркетинге, техническом обеспечении, обслуживании покупателей.

При этом методе затраты предприятия, учтенные по видам (элементам издержек и статьям калькуляции), группируют вначале по функциям производственно-хозяйственной деятельности, а затем относят на себестоимость конкретных изделий, работ, услуг. Функции снабжения, производства, продаж и управления детализируются на составные части, операции и процессы, такие, например, как логистика, технологические операции, ремонт оборудования, улучшение качества продукции, послепродажное обслуживание, НИОКР, реклама и т.п.

В основе АВС-метода лежит понятие ***действия*** (activity), т.е. того, что выполняется людьми или техникой для удовлетворения нужд и желаний потребителей. Эти действия требуют затрат материальных, трудовых и финансовых ресурсов бизнеса. Стоимость потребленных ресурсов включает расходы на оплату персонала, используемое сырье и материалы, работу машин и оборудования и другие факторы, обеспечивающие производственную деятельность и обслуживание внутренних и внешних потребителей и клиентов. Сложные процессы производственно-хозяйственной деятельности предприятий можно представить в виде совокупности действий (операций) по выполнению функций снабжения, производства и сбыта, а также координирующую их сферу управления, работу которой также можно представить в виде совокупности определенных действий. Каждая операция или действие требует затрат соответствующих ресурсов. Система АВС определяет эти затраты с использованием средств и методов управленческого и бухгалтерского учета, в частности группировки предстоящих и имевших место затрат по местам формирования и центрам ответственности. Однако те или иные действия совпадают с деятельностью функционального подразделения предприятия лишь в случаях, когда она однородна, если это подразделение выполняет только одну функцию, например снабжения или сбыта. Большинство подразделений осуществляют разнородные функции, требующие разных расходов. Кроме того, даже однородную функцию можно разделить на ряд последовательных этапов действий, отличающихся разным уровнем затрат. АВС-метод позволяет это сделать системно. В результате менеджеры получают информацию вначале о стоимости действий производством и продажей которых эти действия связаны. Особенно это важно для накладных расходов, непропорционально потребляемых разными изделиями, видами работ и услуг. С помощью метода АВС на изделия и другие объекты калькулирования можно прямо отнести часть накладных расходов, представив их как затраты действий цеховых и общезаводских служб, непосредственно связанных с теми или иными видами продукции.

В отличие от традиционных методов исчисления себестоимости продукции метод АВС не учитывает затраты по периодам в разрезе отдельных наименований изделий и услуг, а, наоборот, относит на них только те издержки, которые связаны с набором действий по производству и сбыту конкретных видов продукции. Конечно, и в этом случае часть накладных расходов должна распределиться, но это будет меньшая часть, и базу их распределения можно выбрать более обоснованную.

Драйвер — это носитель затрат для каждого обособленного действия или операции. Его величина определяет размер совокупных издержек, который по возможности должен находиться от нее в пропорциональной зависимости. Обычно драйверы издержек, или ***кост-драйверы,*** — это детали, полуфабрикаты и другие составные части продукции, ее отдельные виды, количество заказов на поставку сырья и материалов, число единиц их хранения, количество наладок оборудования и т.д.

Драйверы являются измерителями выходного результата действия или операции и поэтому должны быть количественно определенными. Обычно они устанавливаются в единицах измерения соответствующей деятельности. Так, для операций снабжения и соответствующей статьи затрат это будет количество закупок, для грузов, для обслуживания покупателей — количество часов работы с ними.

Драйверы обычно кодируют и объединяют в общий реестр. По каждому из них рассчитывается ставка потребления того или иного ресурса. В дальнейшем драйверы издержек позволяют списывать затраты каждого действия на его объекты. Для этого находят сумму произведений ставок отдельных носителей затрат на объем потребления в отчетном периоде.

Преимущества АВС-метода

АВС-метод известен специалистам еще с начала прошлого века, но применять его на практике стали недавно. Основная причина заключалась в большом объеме счетных работ и трудоемкости учета. Ведь действий, т.е. операций производственно-хозяйственной деятельности, можно насчитать сотни и тысячи. Со временем были найдены пути укрупнения учетных признаков действий и операций, их систематизации в комплексы более высокого порядка. Решать проблему помогает широкое использование в учете и экономическом анализе персональных компьютеров.

Первоначально АВС-метод пытались применить для повышения точности калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг. Уже давно многие специалисты отмечали, что обезличенный расчет и учет общей суммы накладных расходов, даже с разбивкой их на затраты, связанные с работой оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, при распределении их пропорционально единой базе дает искаженные результаты о величине реальной себестоимости изделий и услуг, что приводит к неправильным решениям. Применение метода АВС позволяет существенно улучшить методику калькуляционных расчетов, повысить их точность и использование для целей управления.

Вместе с тем качественно новый уровень управленческих задач, информационной базой решения которых может стать АВС-метод, расширили сферу его применения. Он стал одним из важнейших методов изыскания возможностей снижения издержек изготовления и сбыта, трудоемкости и машиноемкости, повышения производительности труда и рентабельности производства, улучшения стоимостных показателей деятельности предприятия.

В отличие от группировки затрат в финансовом учете этот метод:

• представляет информацию в форме, понятной для персонала предприятия, непосредственно участвующего в бизнес-процессе;

• распределяет накладные расходы в соответствии с участием их в процессах изготовления и сбыта тех или иных товаров, видов продукции и услуг;

• позволяет определить возможные пути снижения затрат и трудоемкости продукции роста, производительности труда.

Расчеты по АВС-модели позволяют получить больший объем информации для принятия управленческих решений и решения задач поставки точно в срок, управления качеством, непрерывного совершенствования производства и сбыта, реинжиниринга, бизнес-процессов.

Концепция АВС позволяет получить более точную информацию об издержках, что обеспечивает менеджерам возможность принимать более обоснованные решения и добиваться конкурентного превосходства на рынке.

АВС — один из методов, позволяющих указать на возможные пути улучшения стоимостных параметров деятельности предприятий, достичь улучшений в их работе по показателям стоимости, трудоемкости и производительности. Кроме того, расчеты, основанные на АВС-модели, обеспечивают получение большего объема информации в проблемных областях, например при выборе клиентов или в ценообразовании.

Хорошо спроектированная АВС-система позволяет избежать искажений при распределении издержек благодаря минимизации усреднения накладных издержек, столь характерного для традиционных систем бухгалтерского учета. АВС-метод устраняет эти искажения, давая возможность определять реальную стоимость процессов, услуг, продукции. Одновременно он позволяет учитывать и некоторые другие специфические затраты, например на освоение производства, повышение качества продукции, послепродажное обслуживание покупателей и др.

АВС является методом, на основе которого осуществляется управление деятельностью предприятия. Хотя существуют общие принципы управления, в нем много индивидуального, специфического для каждого предприятия. Методы управления, в том числе и АВС, должны учитывать эту специфику. Одна из основных целей внедрения АВС-моделей заключается в

получении максимально точной информации о себестоимости продукции или расходах, связанных с определенным клиентом или сектором рынка. Исходя из этого производится более дифференцированная группировка издержек, которые могут быть прямо отнесены на избранный объект калькулирования. Относительно них организуется схема документооборота и механизм сбора информации, близкие к традиционным.

В целом 'АВС-метод следует рассматривать как инструментальное средство, позволяющее достаточно точно произвести оценку стоимости операций, процессов и результатов действий в разрезе видов продукции и услуг, а также групп поставщиков и каналов продаж.

Механизм внедрения АВС-метода обычно включает следующую последовательность этапов разработки и внедрения.

1 . Формирование и утверждение реестра и классификатора действий.

2. Выбор и утверждение драйверов для каждого действия.

3. Формирование и утверждение требований к первичным документам.

4. Оформление первичных документов в соответствии с требованиями АВС.

5. Сбор и группировка информации о затратах по каждому процессу в единый стоимостный комплекс.

6 . Расчет ставок драйверов (носителей затрат) в разрезе действий (функций).

7. Отнесение затрат по процессам на объекты (например, продукты) в соответствии с объемами потребленных действий.

8 . Калькуляция затрат на объекты.

Метод АВС характеризуется следующими особенностями

• Метод АВС рассматривает затраты с точки зрения не только себестоимости конечных продуктов, но и как расходы на работу, выполнение определенных функций и действий. Это создает дополнительные возможности для контроля затрат теми, кто их осуществляет.

• Метод АВС позволяет более эффективно управлять накладными расходами, поскольку создает возможность для анализа причин возникновения затрат в рамках предприятия.

• Метод АВС позволяет более точно оценить не только рентабельность отдельных видов продукции, но и выгодность клиентов, сегментов рынка, каналов сбыта.

• Метод АВС достаточно сложен и допускает определенные условности в применении. Его использование и особенно замена им традиционных методов группировки затрат в управленческом учете должны быть экономически и методологически обоснованными.

МОДУЛЬ №2. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Раздел 2.1 Бюджетирование в системе управления затратами организации

ТЕМА 4 Основные принципы бюджетирования в системе управления затратами организаций

1. Учет и контроль исполнения бюджетов
2. Техника операционного бюджетного планирования
3. Техника финансового планирования
4. Подготовка аналитических материалов об исполнении смет для оценки мероприятий в области экономической политики

1. Учет и контроль исполнения бюджетов

В управленческом учете для планирования деятельности организации используется бюджетирование.

Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий, это прогноз будущих финансовых операций.

Бюджет - это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, показывающий планируемую величину доходов, расходов и капитал, который необходимо привлечь для достижения цели.

Система бюджетирования охватывает как производственные, так и функциональные службы и подразделения непроизводственной обслуживающей сферы деятельности данного хозяйства.

В целях организации системы управления затратами через механизм их бюджетирования следует создать в организации сквозную систему из функциональных бюджетов по элементам затрат:

- материальных затрат и потребления энергии всех видов, в том числе электроэнергии;
- фонда оплаты труда;
- амортизации;
- финансовых затрат;
- прочих затрат.

Это позволит повысить конкурентоспособность по отдельным видам продукции и услуг, видам бизнес-процессов и структурным подразделениям организации, обеспечивая, в конечном счете, финансовую устойчивость всего предприятия.

В зависимости от периодов планирования (период планирования - временной промежуток, на который составляются и в течение которого реализуются планы) различают:

- оперативное (текущее) планирование - на период до 1 года;
- тактическое (среднесрочное) планирование - на период 1 - 3 года;
- стратегическое (долгосрочное) планирование - на период свыше 3 лет.

Бюджет может иметь бесконечное количество видов и форм, он не имеет стандартизированной формы.

Структура бюджета зависит от того, что является предметом бюджета, особенностей финансово-хозяйственной деятельности, размера организации, квалификации разработчиков.

Бюджет должен предоставлять информацию доступно и ясно для пользователей.

Бюджет может не содержать одновременно и доходы, и расходы (например, бюджет использования материалов).

Бюджет составляется на год с разбивкой на кварталы, месяцы и другие периоды (13 четырехнедельных периодов).

Во многих зарубежных фирмах осуществляется непрерывное планирование, при котором ежегодно конкретизируются планы предстоящего года и уточняются показатели сле-

дующих двух лет.

Бюджеты разрабатываются как в целом для организации, так и для структурных подразделений или отдельных функций производства.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, он состоит из таких **этапов**.

1. Планирование с участием руководителей деятельности организации и структурных подразделений.

2. Определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности.

3. Корректировка планов с учетом предложенных поправок.

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

- главные и частные;
- гибкие и статичные.

Бюджет, который отхватывает общую деятельность организации, называется главным. Его суть - объединить планы структурных подразделений (частных бюджетов).

Статичные разрабатываются исходя из одного объема продаж, а гибкие бюджеты - исходя из разных уровней объема продаж. При этом переменные расходы планируются исходя из объема продаж, а постоянные - общей суммой.

Принято также различать основные и вспомогательные планы (бюджеты).К основным сметам относят:

- План продаж
- План производства
- Бюджет прямых материальных затрат
- Бюджет прямых затрат на оплату труда
- План потребности в мощностях
- План общепроизводственных затрат
- Бюджет цеховой (производственной) себестоимости
- План общехозяйственных затрат
- План коммерческих затрат
- Бюджет доходов и расходов
- Бюджет инвестиций (План капитальных затрат)
- Бюджет движения денежных средств (План денежных потоков)
- Прогнозный баланс (Расчетный баланс)

Вспомогательные планы призваны обеспечить составление основных.

Совокупность основных планов, составленных для предприятия в целом, называют генеральным бюджетом (мастер - бюджетом).

Таким образом, можно говорить о планах отдельных структурных единиц предприятия (отдельных подразделений и направлений деятельности) и консолидированных планах (планах для предприятия в целом).

Бюджеты (сметы) и отчеты об их исполнении являются одним из способов контроля деятельности центров ответственности. Отклонения, которые выявляются с помощью бюджетного контроля, считаются благоприятными, если полученный результат оказался лучше ожидавшегося или запланированного, или неблагоприятными при обратной ситуации.

Важно понимать, что следует анализировать не только неблагоприятные отклонения, но и все значимые отклонения.

Значимость отклонений определяется с помощью различных подходов (методов):

- задается абсолютной величиной в денежном выражении;
- выражается в процентах к бюджету;
- определяется статистическими методами.

В виде абсолютной величины в денежном выражении значимость отклонений устанавливается по решению руководства организации. Например, все отклонения свыше 5000 д.е. предлагается считать значимыми, независимо от того благоприятны они или неблагоприятны, и анализировать причины их возникновения.

Главный недостаток такого подхода заключается в том, что абсолютная величина очень часто не отражает фактической значимости различий.

Подход к определению значимости отклонений в «процентах к бюджету» заключается в том, что для целей анализа величину отклонений определяют в процентах к бюджетным величинам. Например: подвергать детальному рассмотрению каждое отклонение, величина которого превышает 5% бюджетного значения.

Этот метод легко осуществим на практике, но границы отклонений устанавливаются, как и в первом случае, произвольно, и поэтому надежность контрольных процедур, основанных на таких подходах, остается под вопросом.

Объективный метод определения значимости отклонений может представить статистика. Однако, статистический метод установления границ контроля требует значительных затрат и может использоваться в организациях, занимающихся производством продукции, при котором результаты деятельности носят повторяющийся характер.

Кроме перечисленных подходов (методов) определения значимости отклонений в последнее время нашел применение метод, основанный на профессиональном суждении специалистов-практиков (менеджеров)

Варианты организации учета в бюджетировании

Основу учета в бюджетировании составляет учет по центрам ответственности. В отличие от аналитического учета по носителям затрат, который может носить эпизодический характер вследствие своего предназначения для решения конкретной управленческой задачи, учет по центрам ответственности в системе бюджетирования предполагает отражение, накопление и представление постоянного потока информации, входящей и исходящей из центра его формирования и соответствующей ответственности. Руководству предприятия необходима полная сравнительная информация о деятельности центров ответственности, поэтому учет в бюджетировании должен использовать все существующие системы учета затрат, основанные на исчислении полных и переменных издержек, их группировки по носителям и функциям.

Организационное обеспечение процесса бюджетирования многовариантно и зависит от многих факторов: масштабов предприятий целей и задач применяемой системы управленческого учета, отраслевой принадлежности, сложившихся традиций учетно-аналитической практики в данной стране и т.п.

На ряде зарубежных компаний и фирм бюджетированием занимаются специальные отделы, иногда называемые бюджетной бухгалтерией, и работники этих отделов, именуемые контроллерами.

Бюджетная бухгалтерия призвана представлять фактические и нормативные бюджетные затраты и результаты, разрабатывать рекомендации по их оптимизации. Исходя из задач, поставленных генеральной дирекцией организации, контроллеры должны рассчитать ожидаемы результат деятельности по видам бизнеса и оценить реальность е достижения. Кроме того, они призваны предвидеть экономическую ситуацию предприятия по истечении определенного периода времен через анализ исполнения бюджетом.

Бюджетная бухгалтерия обеспечивает эффективный управленческий контроль результатов хозяйствования, объединяя контроль предстоящих затрат и будущих результатов, связанных с ответственностью, в момент формирования бюджетов и контроль в ходе исполнения бюджета, позволяющий проводить корректирующие изменения в ходе одного и того же

экономического процесса до того момента, пока экономическая ситуация потребует вмешательства.

Современная бюджетная бухгалтерия развивается по двум направлениям: в виде интегрированного учета исполнения бюджета в составе финансовой или управленческой бухгалтерии; как самостоятельная бюджетная бухгалтерия, построенная на информации управленческого учета.

Исходя из этого возможны три формы связи финансовой, управленческой и бюджетной бухгалтерий.

Первый вариант - автономная система с выделением бюджетной бухгалтерии в самостоятельную подсистему, использующую данные управленческого учета. При втором варианте существует обособленный учет исполнения бюджета, но бюджетная бухгалтерия не выделена в самостоятельную и находится в составе управленческой. Третий вариант предполагает интегрированную систему, в которой объединены финансовая, управленческая и бюджетная бухгалтерии. При этом используется единая система счетов и бухгалтерских проводок, связь показателей осуществляется при помощи контрольных счетов доходов и расходов финансовой бухгалтерии, а задачи, поставленные перед управленческой и бюджетной бухгалтериями, в основном решаются внесистемными методами.

Принципы учета отклонений в бюджетировании

Отклонения фактических показателей от плановых в обязательном порядке фиксируются в учетно-аналитической системе. При этом возможно использование одного из следующих вариантов учета.

Первый вариант основан на отражении отклонений в *системном бухгалтерском учете* на базе использования соответствующих счетов синтетического и аналитического учета и последующего списания на счета продаж или результатов производственно-сбытовой деятельности.

При этом отклонения учитываются по различным категориям затрат и результатов, по использованным ресурсам, центрам ответственности, сегментам деятельности.

Второй вариант ориентируется на отражение отклонений в *первичной документации* и учетных регистрах без использования специальных счетов и субсчетов. Основой этого варианта может быть нормативный метод выявления и учета отклонений, который всегда обходился без счетов синтетического учета.

Реализация первого варианта имеет несколько разновидностей. При выявлении отклонений до определения производственной себестоимости она учитывается в нормативной оценке согласно рассчитанному бюджету, а отклонения отражаются на специальном счете отклонений по соответствующим субсчетам и аналитическим счетам. В общем виде схема такого учета представлена на рис. 1.

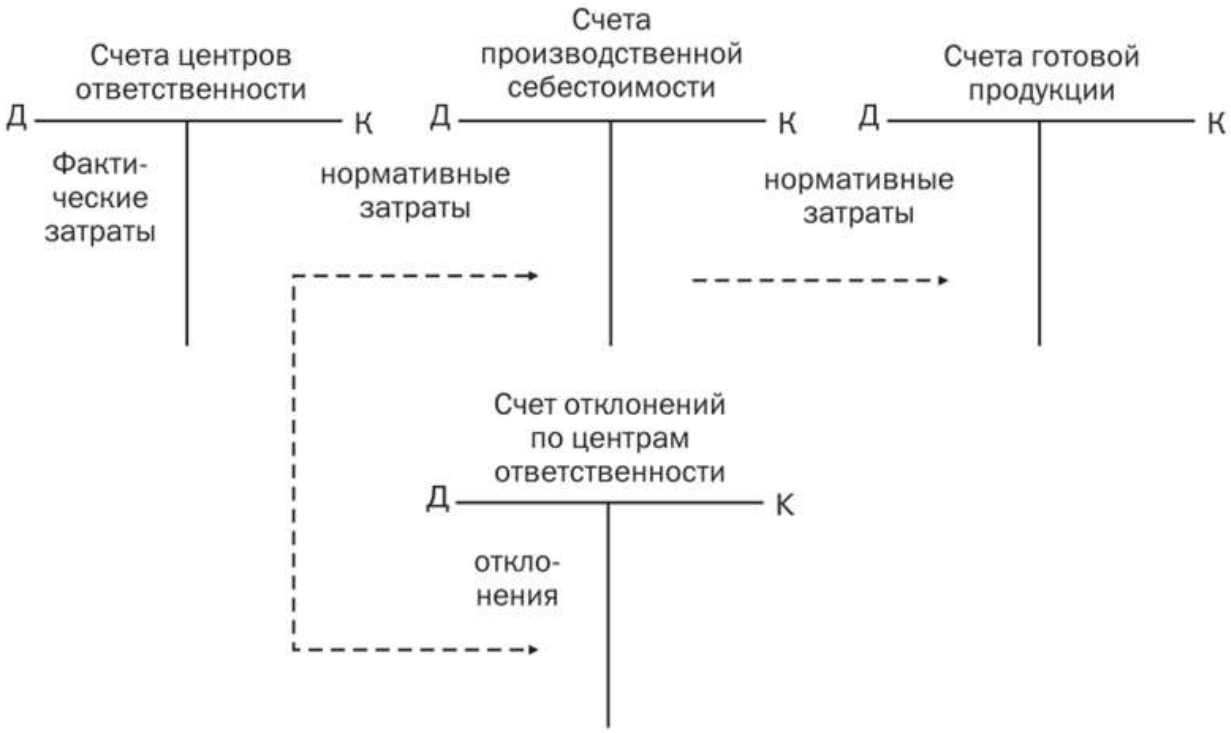


Рис. 1- Схема учета отклонений от бюджетных затрат до определения производственной себестоимости продукции

При этой схеме фактические затраты центра ответственности по элементам издержек собираются по дебету счета центра и кредиту отражающего (зеркального) счета. Отражение нормативных (бюджетных) затрат проводят по дебету счета затрат на производство и кредиту счета центра по нормативной величине. В этой же оценке производственную себестоимость списывают в дебет счета готовой продукции. Отклонения между фактическими и бюджетными (нормативными) затратами по видам в зависимости от характера учитывают по дебету или кредиту счета отклонений и соответственно кредиту или дебету счета центра ответственности.

На практике чаще отклонения выявляют и учитывают после определения фактической себестоимости выпущенной продукции. В этом случае готовая продукция в текущем учете отражается по нормативной себестоимости, а выявленные отклонения определяют и списывают на счета отклонений после завершения производственного процесса. Организацию учетного процесса в этом случае можно представить в виде схемы на рис. 2.

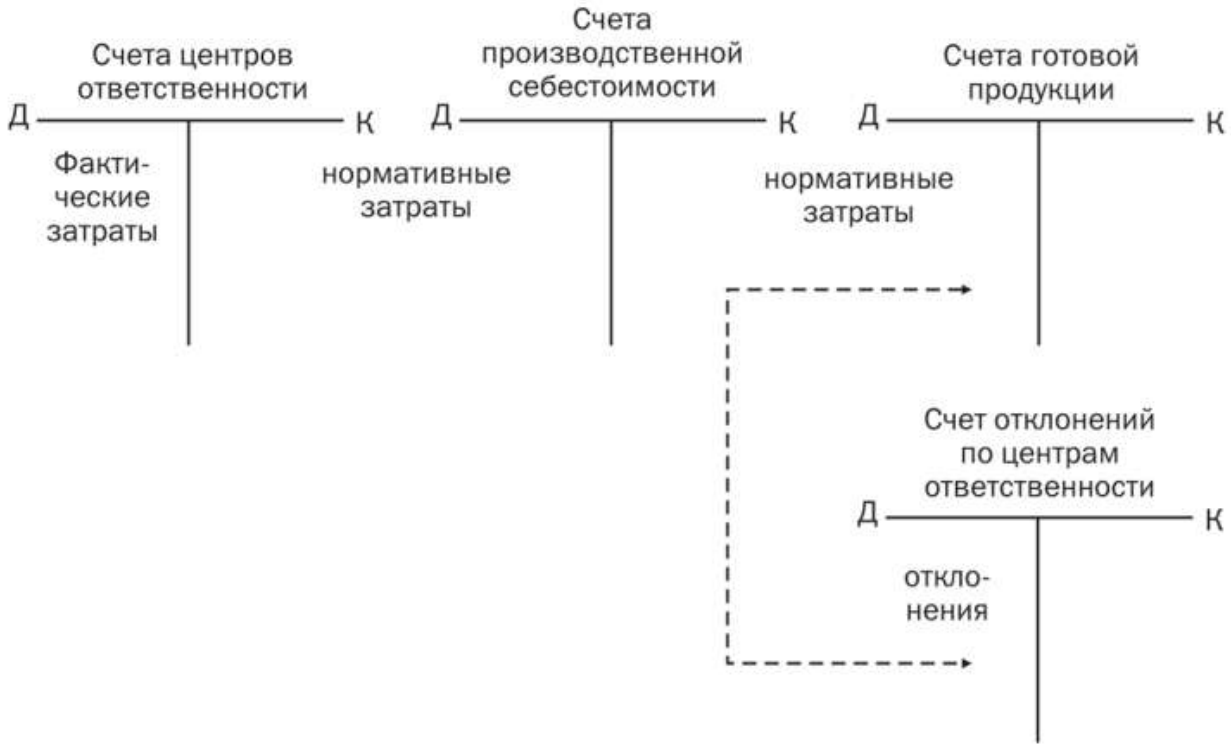


Рис. 2- Учет отклонений после определения производственной себестоимости

Отличие этой схемы от предыдущей состоит в том, что отклонения выявляются на счетах производственной себестоимости после процесса изготовления продукции и систематизируются на отдельном счете.

При интегрированной форме учета для формирования отчета по исполнению бюджета фактические данные берутся из счетов финансового учета, а отклонения выявляют внесистемно, путем сравнения фактических и бюджетных данных.

При организации учета по данному варианту необходимо выделять для каждого центра ответственности и соответствующего бюджета синтетические и аналитические счета.

2. Техника операционного бюджетного планирования

Операционный бюджет показывает планируемые операции на предстоящий год для сегмента или отдельной функции компании.

Такой бюджет включает в себя прогнозный отчет о прибылях и убытках, который формируется на основе нескольких бюджетов.

1. Бюджет продаж.

Прогноз объема продаж является отправной точкой и критическим моментом всего процесса подготовки бюджета. План продаж определяется высшим руководством на основе маркетинговых исследований. Объем продаж ограничен производственными мощностями. Бюджет объема продаж и его товарная структура определяют уровень и характер деятельности, оказывают воздействие на другие бюджеты.

Бюджет продаж определяется возможностями сбыта на реальном рынке, который подвержен неконтролируемым **факторам**:

- деятельность конкурентов;
- общее положение на национальном и мировом рынке;
- стабильность поставщиков и покупателей;
- результативность рекламы и средств содействия;
- сезонные и случайные колебания;

- политика ценообразования;

- рентабельность продукта.

Существует два основных **способа** определения показателей бюджета продаж:

1) статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста производства;

2) экспертная оценка путем опроса персонала.

Многие компании используют сложные методики, такие как регрессионный анализ, анализ "выпуск-затраты" и эконометрические модели, выборка прошлых периодов и др.

На основе прогноза продаж составляется бюджет продаж.

Таблица - Бюджет продаж

Виды продукции	Количество, шт.	Цена за ед., руб.	Итого, руб.
А Б Всего			

2. Бюджет расходов на продажу.

В этом бюджете детализируются предполагаемые расходы по сбыту продукции: комиссионные, транспортные, на рекламу и др..

Таблица - Пример бюджета расходов на продажу

Виды расходов	Сумма расходов, руб.
1 2 3 Всего	

3. Бюджет производства.

После определения объема продаж становится возможным определить количество единиц продукции, требуемое для обеспечения запланированного объема продаж и необходимого уровня запасов.

Бюджет составляется как в натуральных, так и в денежных единицах.

Руководство должно определить, останется уровень запасов на прежнем уровне или он должен быть уменьшен или увеличен.

Объем производства в натуральных единицах рассчитывается следующим образом:

Бюджет производства = бюджет продаж + прогнозируемый запас готовой продукции на конец периода - запас готовой продукции на начала периода.

Бюджет производства имеет следующий вид.

Таблица - Бюджет производства в натуральных единицах

Показатели	Продукция			
	А	Б	В	Г
1. Продажи по плану 2. Плановые запасы на конец периода 3. Всего необходимо (стр. 1 + стр. 2) 4. Запасы на начало периода 5. Планируемое производство (стр. 3 -стр. 4)				

4. Бюджет закупки и использования материалов.

Плановые потребности в закупке материалов и их использовании могут быть подготовлены как в одном документе, так и в самостоятельных бюджетах.

При планировании закупок материалов необходимо учитывать уровень запасов на начало и конец периода (определяется руководством).

Для расчета расхода материалов в натуральных единицах необходимо знать:

- запасы материалов на начало периода;
- потребности в материалах для выполнения производственного бюджета.

Стоимость материалов, необходимых для обеспечения плановых показателей производства, рассчитывается по формуле:

Количество материалов, необходимых для закупки = материалы, необходимые для производства - запасы материалов на начало периода.

Таблица - Затраты материалов, необходимые для производства планового объема готовой продукции, в натур. ед.

Наименование материала	А		Б		Всего
	на ед.	на объем производства	на ед.	на объем производства	

Далее разрабатывается бюджет прямых материальных затрат

Таблица - Бюджет прямых материальных затрат

Показатель	Материал А	Материал Б	Всего
1. Всего потребности в материалах для производства, ед. 2. Использовано из запасов, ед. 3. Цена за единицу, руб. 4. Стоимость запасов материалов, использованных в производстве, руб. (стр. 2 х стр. 3) 5. Объем закупок материалов, необходимых для выполнения плана производства (стр. 1 - стр. 2), ед. 6. Цена за единицу, руб. 7. Стоимость закупок материалов, необходимых для выполнения плана производства (стр. 5 х стр. 6), руб. 8. Общая стоимость материалов (стр. 4 + стр. 7), руб.			

Для того чтобы определить, сколько материалов необходимо закупить в плановом периоде, следует учесть, на какой уровень запасов к концу периода предприятие должно выйти.

Таблица - Бюджет закупки материалов в натуральном и стоимостном выражении

Показатель	Материал А	Материал Б	Всего
1. Потребности в материалах для производства, ед. 2. Запасы материалов на конец периода, ед. 3. Всего потребность в материалах (стр. 1 + стр. 2), ед. 4. Запасы материалов на начало периода, ед. 5. Объем закупок (стр. 3 - стр. 4), ед. 6. Цена за единицу, руб. 7. Объем закупок материалов (стр. 5 х стр. 6), руб.			

5. Бюджет трудовых затрат.

Стоимость затраченного труда зависит от типа и количества производимой продукции, ее трудоемкости, системы оплаты труда.

Этот бюджет определяет необходимое рабочее время в часах, требуемое для выполнения объема производства, которое рассчитывается умножением количества единицы продукции на норму затрат труда в часах на единицу продукции.

Таблица - Бюджет затрат труда в натуральном и стоимостном выражении

Показатель	Кол-во произведенной продукции, шт.	Затраты рабочего времени на единицу продукции, ч	Общие затраты рабочего времени, ч	Почасовая ставка, руб.	Всего, руб.
А Б Итого					

6. Бюджет накладных расходов.

Составлению данного бюджета предшествует классификация накладных расходов на постоянные и переменные, зависящие от объема выпущенной продукции.

Таблица - Бюджет накладных расходов

Накладные расходы	Сумма, тыс. руб.
1. Переменные накладные расходы, всего, в том числе: - вспомогательные материалы - заработная плата вспомогательных рабочих - электроэнергия - расходы по содержанию и эксплуатации оборудования 2. Постоянные накладные расходы, всего, в том числе: - амортизация - налоги - заработная плата персонала - электроэнергия - ремонт 3. Всего расходов	

7. Бюджет себестоимости проданной продукции.

Таблица - Бюджет себестоимости проданной продукции

Показатель	Сумма, тыс. руб.
1. Запасы готовой продукции на начало периода 2. Затраты материалов 3. Затраты труда 4. Накладные расходы 5. Себестоимость произведенной продукции (стр. 2 + стр. 3 + стр. 4) 6. Запасы готовой продукции на конец периода 7. Себестоимость проданной продукции (стр. 1 + стр. 5 - стр. 6)	

Себестоимость проданной продукции = запас готовой продукции на начало периода + себестоимость произведенной за планируемый период продукции - запас готовой продукции на конец периода.

Себестоимость произведенной за планируемый период продукции = прямые затраты материалов в планируемом периоде + прямые затраты труда в планируемом периоде + на-

кладные расходы в планируемом периоде.

8. Бюджет общих и административных расходов.

Этот бюджет представляет собой детализированный план расходов, связанных с управлением организацией в целом. Большинство элементов этого бюджета составляют постоянные расходы.

Таблица - Бюджет административных расходов

Показатель	Сумма, руб.
1. Заработная плата управляющих 2. Заработная плата служащих 3. Содержание административных помещений 4. Разное Итого	

Составление оперативного бюджета завершается подготовкой прогноза прибылей и убытков на основе бюджета себестоимости проданной продукции, бюджета продаж, бюджета расходов на продажу и др..

Таблица - Прогноз прибылей и убытков

Показатель	Сумма, руб.
1. Выручка от продажи продукции 2. Себестоимость проданной продукции 3. Валовая прибыль (стр. 1 - стр. 2) 4. Прочие расходы 5. Прочие доходы 6. Прибыль от основной деятельности (стр. 3 - стр. 4 + стр. 5)	

Некоторые из этих показателей для детализированного планирования могут быть разложены на составляющие.

3. Техника финансового планирования

Преимущества финансового планирования состоят в том, что оно:

- воплощает стратегические цели в форму конкретных финансовых показателей;
- обеспечивает финансовыми ресурсами, заложенными в производственном плане экономические пропорции развития;
- предоставляет возможность определения жизнеспособности проекта предприятия в условиях реальной рыночной конкуренции;
- служит важным инструментом получения финансовой поддержки от внешних инвесторов.

Планирование помогает предотвращать ошибочные действия в области финансов, а также уменьшает число неиспользованных возможностей.

Основные задачи финансового планирования на предприятии:

1. обеспечивать необходимыми финансовыми ресурсами производственную, инвестиционную и финансовую деятельности;
2. определять пути эффективного вложения капитала, оценки степени рационального его использования;
3. выявлять внутрихозяйственные резервы увеличения прибыли за счет экономичного использования денежных средств;
4. устанавливать рациональные финансовые отношения с кредиторами, бюджетом, банками и другими контрагентами;

5. соблюдать интересы акционеров и других инвесторов;

6. контролировать финансовое состояние, платежеспособность и кредитоспособность предприятия.

Финансовый план обеспечивает предпринимательский план хозяйствующего субъекта финансовыми ресурсами и оказывает большое влияние на экономику предприятия. Происходит это благодаря целому ряду существенных обстоятельств. Во-первых, в финансовых планах происходит соизмерение намечаемых затрат для осуществления деятельности с реальными возможностями. В результате корректировки достигается материально-финансовая сбалансированность. Во-вторых, статьи финансового плана связаны со всеми экономическими показателями работы предприятия и увязаны с основными разделами предпринимательского плана: производством продукции и услуг, научно-техническим развитием, совершенствованием производства и управления, повышением эффективности производства, капитальным строительством, материально-техническим обеспечением, труда и кадров, прибыли и рентабельности, экономическим стимулированием. Таким образом, финансовое планирование оказывает воздействие на все стороны деятельности хозяйствующего субъекта посредством выбора объекта финансирования, направления финансовых средств и способствует рациональному использованию трудовых, материальных и денежных ресурсов.

Финансовый бюджет включает следующие бюджеты.

1. Бюджет капитальных расходов.

Определение направлений капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов для них является комплексной задачей всего управленческого учета.

Проблема состоит в том, чтобы решить, какие долгосрочные активы необходимы, определить рентабельность инвестиций, источники капитальных вложений.

2. Бюджет денежных средств составляется после того, когда составлены все вышеперечисленные бюджеты.

Бюджет денежных средств - план поступления денежных средств, платежей и выплат на будущий период.

Бюджет денежных средств суммирует все потоки денежных средств, показывает ожидаемое конечное сальдо на счетах денежных средств и финансовое положение организации (выявляются периоды излишка или недостатка финансовых ресурсов).

Бюджет денежных средств состоит из двух частей - ожидаемые поступления и ожидаемые платежи и выплаты. Для определения ожидаемых поступлений используется информация из бюджета продаж, данные о продажах в кредит и других источников (продажа активов, займы, получение процентов, дивидендов и т.п.).

Суммы ожидаемых платежей берутся из периодических бюджетов (бюджет трудовых расходов, бюджет закупки материалов, бюджет расходов на продажу, административных расходов и др.). При этом важно знать политику платежей и выплат компании (отсрочка платежа и др.). Помимо текущих расходов денежные средства могут быть использованы на приобретение оборудования и других активов, возврат займов и других долгосрочных обязательств.

При подготовке бюджета денежных средств необходимо концентрироваться на времени фактических поступлений или платежей, а не на времени совершения хозяйственных операций.

Чтобы составить бюджет получения денежных средств, необходимо бюджет продаж детализировать по месяцам.

Аналогично составляются планы выплат денежных средств в счет погашения кредиторской задолженности. После этого все бюджеты объединяются в бюджет денежных средств.

3. Прогнозный бухгалтерский баланс. Последним шагом в процессе подготовки

главного бюджета является разработка прогнозного отчета о финансовом положении организации или прогнозного бухгалтерского баланса организации.

Прогнозируемый баланс на конец планируемого периода строится на основе баланса на начало периода с учетом предполагаемых изменений каждой статьи баланса. Для определения изменений используется формула:

Сальдо конечное = сальдо начальное + начисление (из плана прибылей и убытков) + поступления (из бюджета денежных средств) - выплаты (из бюджета денежных средств).

Баланс строится по следующей схеме.

Активы:

- текущие активы (денежная наличность, счета к получению, запасы готовой продукции, сырья, материалов, ценные бумаги и др.);
- фиксированные активы (оборудование, амортизация и др.).

Пассивы и собственный капитал предприятия:

- долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства (счета к оплате, текущие обязательства по долгосрочным займам).

Собственный капитал предприятия (активы - пассивы).

Итого пассивов и собственного капитала предприятия.

После составления бухгалтерского баланса начинается его предварительный анализ. Если в результате составления бюджета выявятся проблемы, то руководство начинает всю плановую работу заново, при этом может быть изменена кредитная политика, условия оплаты и отсрочки платежей. После внесения корректировок в бюджеты вновь анализируется финансовое положение организации.

4. План по источникам и использованию средств. Должен показать источники получения средств и их использования, изменения активов предприятия за определенный период. План дает возможность определить взаимосвязь между источниками средств и оборотным капиталом предприятия. Предприниматели, акционеры и инвесторы могут точнее определить финансовое положение предприятия, оценить эффективность принятой финансовой политики и результаты хозяйственной деятельности.

План по источникам и использованию средств включает следующие показатели:

- средства из всех источников, в том числе: ссуды (долгосрочные, краткосрочные); чистая прибыль; амортизация; прочие собственные средства;
- использование средств, в том числе: покупка оборудования, сооружений; прирост запасов сырья, материалов; погашение ссуд; покупка ценных бумаг; выплаты дивидендов и др.;
- прирост оборотного капитала.

5. Расчет точки безубыточности (достижения самоокупаемости). Планируя создание нового предприятия или выпуск новой продукции (услуги), необходимо знать, когда и при каких условиях начнется отдача от вложенных в проект средств. Другими словами, необходимо определить точку безубыточности (самоокупаемости). Точка безубыточности (самоокупаемости) - это такое состояние в деятельности предприятия, когда разность между доходами и расходами равна нулю. При этом суммарный объем продаж совпадает с суммой постоянных и переменных издержек предприятия и наступает безубыточность производства.

Точка самоокупаемости рассчитывается по следующей формуле:

$$К = \frac{З_{пост}}{Ц - И_{пер}}, \quad (1)$$

где К - количество произведенной продукции (услуг), при котором достигается безубыточность производства;

Зпост- сумма постоянных затрат, необходимых для производства продукции (услуг);

Ц - цена за единицу продукции (услуг);

Ипер - сумма переменных издержек, необходимых для изготовления единицы продукции, оказания единицы услуг.

Объем производства, обеспечивающий безубыточность продукции, рассчитывается на основе данных, прогнозируемых в соответствующих разделах бизнес-плана. Если намечается производство не одного, а нескольких видов продукции (услуг), то совокупный объем производства, обеспечивающий безубыточность, можно рассчитывать но следующей формуле:

$$П = \frac{З_{пост}}{(Ц_1 - И_{пер\ 1}) * К_1 + \ldots + (Ц_п - И_{пер\ п}) * К_п}, \quad (2)$$

где П - объем производства продукции;

Зпост - сумма постоянных затрат;

Ц1 - цена за единицу каждого вида продукции;

Ипер - переменные издержки единицы продукции каждого вида;

К1 - доля выручки от реализации каждого вида продукции в общей выручке от реализации всей производимой предприятием продукции (в долях единицы).

В заключительной части финансового раздела бизнес-плана излагается стратегия финансового обеспечения проекта, намечаемого к осуществлению в бизнес-плане. При этом освещаются следующие вопросы:

- размер денежных средств, необходимых для осуществления мероприятия;
- источники получения этих средств (кредиты, паевые взносы акционеров, собственные средства и др.);
- срок окупаемости средств, вложенных инвесторами. Основным разработчиком финансового плана бизнес-плана и раздела «Стратегия финансирования» является финансовый менеджер предприятия.

4. Подготовка аналитических материалов об исполнении смет для оценки мероприятий в области экономической политики

Анализ исполнения бюджетов (смет) проводится по окончании совершения предусмотренных хозяйственных операций. Периодичность анализа определяется вместе с утверждением бюджета. Если бюджеты составлены в помесячной разбивке, то анализ проводится по истечении месяца, а если в подекадной то по окончании декады.

Анализ исполнения бюджетов направлен на решение следующих задач.

1. Определение достижения контрольных показателей деятельности.
2. Выявление факторов, обусловивших отклонение фактических показателей от плановых, а также степени их влияния на результаты деятельности бизнес-сегментов.
3. Проверка допустимости исходных предпосылок (сценарных условий).
4. Уточнение входящей информации для разработки планов и бюджетов на последующие периоды.
5. Контроль согласованности бюджетного процесса и утвержденной методологии планирования.
6. Контроль соответствия методологии планирования и формирования отчетности об исполнении планов и бюджетов.

При анализе исполнения смет необходимо учитывать весь комплекс факторов, приведших к возникновению отклонений, особенно нежелательных (отрицательных). Пример: в бюджете доходов и расходов увеличение доли собственных доходов фирмы может быть оценено отрицательно в том случае, если произошло законсервирование производства, реструктуризация кредиторской задолженности как предприятия-банкрота или наблюдается нестабильное экономическое состояние государства.

Оценка исполнения бюджетов проводится следующими методами.
1. Простой анализ отклонений, т. е. сравнение фактических данных с плановыми (расчет темпов роста и прироста) без последующей корректировки бюджетов.
2. Анализ отклонений, ориентированный на последующие управленческие решения. Он предполагает более детальный факторный анализ влияния различных отклонений на денежный поток организации и внесение соответствующих корректив (изменений) в бюджеты.
3. Анализ отклонений в условиях неопределенности, когда все показатели задаются неопределенными числами. При этом используется способ имитационного моделирования.
4. Стратегический подход к анализу отклонений, т. е. должен выполняться принцип обязательного выполнения разработанной стратегии предприятия даже в случаях непредвиденных ситуаций.

Раздел 2.2 Использование информации управленческого учета для принятия управленческих решений

ТЕМА 5. Приемы и методы принятия организационно-управленческих решений на базе информации управленческого учета

1. Анализ релевантной информации для принятия управленческих решений

2. Определение ценовой политики и другие оперативные решения

3. Использование информации управленческого учета для выбора варианта производственных инвестиций

4. Трансфертное ценообразование

5. Принятие управленческих решений в условиях неопределенности

1. Анализ релевантной информации для принятия управленческих решений

Процесс принятия управленческих решений является видом деятельности, требующим высокой квалификации, практического опыта, развитой интуиции. Многие решения являются уникальными, и процесс их выработки не может быть определен строгими правилами. Тем не менее можно выделить определенные **этапы** в процессе принятия управленческих решений.

1. Возникновение проблемы.

2. Определение возможных направлений действий.

3. Анализ влияния каждой альтернативы на хозяйственные операции (рассчитываются затраты, экономия ресурсов и финансовый результат хозяйственных операций).

4. Принятие решения - выбор наилучшей альтернативы.

5. Анализ последствий решений.

На всех этапах процесса принятия управленческого решения бухгалтер обеспечивает обработку необходимой информации. Для этих целей должны быть использованы определенные учетные процедуры и система специальной отчетности. Принятие решения предполагает сравнительную оценку ряда альтернативных вариантов и выбор из них оптимального, в наибольшей степени отвечающего целям организации.

Все причины, побуждающие выбрать один из рассматриваемых вариантов, подразделяются на две группы: количественные факторы и качественные факторы. Количественные имеют числовое выражение (затраты, расходы). Качественные не поддаются количественному измерению (качество продукции, уровень удовлетворения вкусов потребителей, стабильность отношений с поставщиками и т.д.).

При принятии решений должны анализироваться и те, и другие факторы.

Процесс выработки управленческого решения заключается в сравнении двух и более возможных вариантов решения проблемы и выбор наилучшего из них.

Релевантный подход позволяет в процессе принятия управленческого решения сконцентрировать внимание только на релевантной информации, что позволяет облегчить и ускорить процесс выработки наилучшего решения.

Релевантная информация существенна для принятия решения, т.е. она содержит те данные, которые следует принимать в расчет. Нерелевантная информация включает несущественные данные о затратах и доходах. Они могут привести к принятию ошибочного решения, снижению оперативности и повышению трудоемкости процесса принятия решения.

Два правила релевантности:

1) информация для руководителя должна обеспечивать правильные решения;

2) должна быть представлена в удобном для восприятия виде и не должна содержать избыточных данных.

Управленческие решения являются продуктом управления труда, это один из возможных способов достижения цели, признанный эффективным по определенному критерию.

Управленческие решения целесообразно группировать на основе классификационных

признаков.

1. По степени полноты и достоверности информации, использованной для принятия решения:

- решения, принимаемые в условиях определенности, применяются тогда, когда есть исчерпывающая информация о проблемной ситуации;

- решения, принимаемые в условиях вероятной определенности, применяются, когда информации недостаточно или она недостоверна;

- решения, принимаемые в условиях неопределенности, применяются, когда информации явно недостаточно для принятия правильного решения (новые задачи).

2. По масштабу объекта управления - общие и локальные.

3. По характеру целей - стратегические и тактические.

4. По количеству целей - одноцелевые и многоцелевые.

5. По периоду действия - долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные.

6. По числу лиц, принимающих решение, - индивидуальные и коллективные.

7. По содержанию - экономические, технические, организационные и политические.

Управленческие решения должны быть эффективными, своевременными, рациональными, обоснованными и реально осуществимыми.

При разработке и принятии управленческих решений целесообразно использовать следующие методы.

1. Традиционные методы применяются тогда, когда решения принимаются на основе личного опыта либо по результатам специальных экономических расчетов (используются в типовых стандартных ситуациях). Преимуществами данных методов являются простота и испытанность, а недостатком - отсутствие решений при усложнении производства.

2. Экономико-математические методы (экономико-статистические методы, методы экономической кибернетики, методы оптимизации и эконометрия) применяются ограниченно, так как не всегда можно построить математическую модель проблемы, они не учитывают социальные, организационные и психологические факторы, которые не поддаются математическому измерению.

3. Специальные методы:

- методы экспертных оценок - основаны на количественной оценке явлений и процессов (мозговой атаки);

- улучшение оценок экспертов при последовательном уточнении задания;

- эвристические методы - основаны на опыте и логике.

Эти методы эффективны при решении проблемы в условиях риска и неопределенности.

4. Системно-целевые методы используются при решении смежных стратегических проблем.

К ним относят:

1) методы системного анализа:

- декомпозиция - метод расчленения системы на части для выявления взаимосвязей между ними;

- диагностика системы - метод исследования каждого из элементов для выявления наиболее "узких" мест;

2) программно-целевые методы (после определения глобальной цели разрабатывается программа ее достижения в виде "дерева" целей и определяются мероприятия для достижения целей низшего порядка).

2. Определение ценовой политики

В качестве примеров типичных ситуаций для управленческого учета, требующих принятия управленческих решений, можно привести:

- планирование производственной программы и выбор ассортимента продукции (работ, услуг);

- ценообразование, в том числе расчет цен, обеспечивающих достижение целевых показателей деятельности, а также трансфертное ценообразование, используемое при обмене полуфабрикатами и изделиями между различными подразделениями одного предприятия;

- выбор варианта организации процесса снабжения комплектующими (приобретение комплектующих у сторонних поставщиков или организация собственного производства комплектующих), включающий в себя рассмотрение как финансовых, так и нефинансовых факторов. Финансовые факторы связаны с величиной затрат.

- оценка целесообразности принятия дополнительного заказа по цене ниже обычной или рыночной. Такой подход целесообразно применять в случае:

резкого спада производства;

наличия свободных производственных мощностей;

столкновения фирмы с острой производственной конкуренцией;

- определение "вклада" отдельных подразделений предприятия в общие результаты деятельности для выбора наиболее прибыльных направлений, а также для оценки деятельности руководителей подразделений (менеджеров различных уровней управления) для определения размеров их стимулирования;

Рассмотрим, каким образом принимаются оперативные решения на базе информации управленческого учета.

Планирование ассортимента продукции

Анализ безубыточности позволяет определить совокупный объем продаж, обеспечивающий получение желаемого финансового результата. Но эта задача для организации, производящей однородную продукцию или торгующей ею. Перед организациями, имеющими большой ассортимент продукции (товаров), стоит задача планирования ассортимента продукции (товаров), подлежащей продаже.

Анализ проводится по следующим **этапам**.

1. Собирается информация о видах продукции, расходах организации, ценах продажи, структуре спроса по каждому виду в процентах (всего 100%), сумме планируемой прибыли.

2. Определяется количество продукции, которое необходимо продать, чтобы получить заданную прибыль, с помощью уравнения:

$$П = Ц \times V_{продаж} - З_{пер.ед} \times V_{продаж} - З_{пост}.$$

Для этого обозначают за X объем продаж того вида продукции, которая имеет самый низкий процент продажи. По другим видам продукции объем продаж рассчитывают из сложившейся структуры продаж.

3. Далее анализируют рентабельность отдельных видов продукции исходя из данных п. 2.

Для этого рассчитывают полную себестоимость отдельных видов продукции и прибыль (разница между ценой и полной себестоимостью).

Так как переменные расходы даны на каждый вид продукции, а постоянные - общей суммой за год, то необходимо распределить постоянные затраты между видами продукции. Базой распределения может быть структура продаж, удельный вес отдельных видов переменных затрат (например, для материалоемких производств - основные материалы).

Рентабельность отдельных видов продукции рассчитывается следующим образом:

$$Р = \frac{П}{\text{Полная себестоимость видов продукции}} \times 100\%.$$

4. Далее разрабатываются варианты оптимизации производственной программы.

Для этого могут быть предусмотрены варианты снятия с производства или уменьшения объемов продаж низкорентабельных видов продукции.

После разработки нового ассортимента продукции оценивается рентабельность оставшихся видов продукции и финансовый результат.

Анализируются новые показатели усовершенствованной производственной программы и делаются выводы об ее эффективности. При этом может оказаться, что снятие с производства одного низкорентабельного (убыточного) вида продукции ведет к снижению прибыли и рентабельности всех других видов продукции.

Для анализа может использоваться маржинальный подход, т.е. используется показатель маржинального дохода, а не прибыли. В условиях неполной загрузки производственных мощностей решение о снятии с производства убыточного изделия может быть неверным, если это изделие приносит положительный маржинальный доход. Таким образом, решение данного вопроса только на основе калькулирования полной себестоимости приведет к негативным последствиям.

Лимитирующий фактор при определении структуры продукции

При формировании производственной программы в условиях ограниченных производственных мощностей (человеко-часы или машино-часы) приходится выбирать определенные виды продукции (работ, услуг), которые приносят наибольшую прибыль. Для определения того, какой продукт производить или продавать с целью максимизации прибыли, полезно использовать маржинальный подход.

Для этого бухгалтер определяет маржинальную прибыль каждого продукта.

Выбор следует сделать в пользу того продукта, при производстве которого достигается большая прибыль на единицу лимитирующего фактора и на весь объем деятельности.

На практике действует не один, а несколько лимитирующих факторов. Задача максимизации прибыли и минимизации затрат решается с помощью линейного программирования.

Принятие решения о производстве или покупке частей продукции

Руководство производственных подразделений сталкивается с выбором: производить самим или покупать отдельные или все части продукта (сборочные производства).

Для этого определяют все элементы затрат и доходов.

Преждевременно принимать решение только на основании сравнения покупной стоимости с фактическими расходами по производству. Необходимо учитывать долю постоянных расходов, которых нельзя избежать: амортизация оборудования, налоги на имущество, страховые выплаты, заработная плата управленческого персонала и другое (нерелевантные расходы).

В процессе анализа сравнивается несколько вариантов управленческих решений: если производить самим, если освободившееся оборудование никак не будет использовано, если будет сдано в аренду или если будет использоваться для производства другой продукции.

То есть, в ситуации принятия решения "купить или производить" выбор основывается не только на сравнении данных о себестоимости их изготовления и цене закупки, а на анализе альтернативного использования оборудования и других производственных ресурсов.

Управленческие решения по ценообразованию

Среди целей управленческого учета установление цены на продукцию (работы, услуги) имеет особое значение.

Процесс ценообразования становится скорее искусством, чем наукой. Искусство определения цены заключается в возможности осознания положения на рынке и в предсказании реакции потребителя на товар и его цену. Устанавливая цену, менеджер задумывается о спросе по предлагаемой цене. Если цена не устраивает покупателя, то она должна быть сни-

жена до уровня, удовлетворяющего покупателя, с одновременным снижением затрат по производству.

Установление цены - это сложный процесс, требующий учета внешних и внутренних факторов.

Внешние факторы определяются рынком:

- общий покупательский спрос;
- количество конкурирующей продукции на рынке;
- качество конкурирующей продукции на рынке;
- текущие цены на конкурирующую продукцию на рынке;
- предпочтение покупателем высокого качества или низкой цены;
- сезонность покупательского спроса.

Для принятия решения по установлению цены необходимо знать положение на рынке, потребности покупателя.

Если на рынке существует сильная конкуренция, то фирма для завоевания рынка обычно устанавливает низкие цены (иногда ниже полной себестоимости).

Если фирма начинает производство новой продукции, то надо иметь в виду, что покупателю следует привыкнуть к новому продукту, нужно сформировать покупательский спрос (цены должны быть гибкими).

Внутренние факторы должны учитываться также при ценообразовании:

- себестоимость продукции;
- необходимость покрытия долгосрочных капитальных вложений;
- качество материалов и труда;
- трудоемкость производства;
- использование ограниченных ресурсов.

Хорошей основой для ценообразования является себестоимость продукции.

В настоящее время существуют **методы ценообразования** на основе:

1) переменных затрат;
2) валовой прибыли;
3) рентабельности продаж;
4) рентабельности активов.

Метод переменных затрат целесообразно использовать, если соблюдены условия: стоимость активов, вовлеченных в производство, и отношение переменных затрат к остальным расходам одинаковы для каждого вида продукции.

Метод заключается в том, что рассчитывается процентная наценка к переменным производственным затратам для каждого вида продукции.

Метод валовой прибыли заключается в том, что использует в качестве расчетной базы валовую прибыль (разница между выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукцией). Этот метод легко применяется, так как информацию о расходах можно взять из учетных данных, нет необходимости деления затрат на постоянные и переменные.

Метод рентабельности продаж предполагает использование желаемой прибыли для расчета процентной наценки. Чтобы этот метод был эффективным, все затраты должны быть распределены на единицу продукции. Однако распределение коммерческих, общих, административных расходов может привести к ошибкам в определении цены.

Этот метод может быть использован в качестве исходной цены в решении ценообразования, далее учитываются такие внешние факторы, как конкуренция и положение на рынке.

Метод рентабельности активов должен обеспечивать компании определенный уровень рентабельности активов.

Принятие решения о дополнительном заказе.

При принятии решений такого рода цену нужно сравнивать с переменными издержка-

ми, а не полной себестоимостью, так как постоянные расходы будут заложены в себестоимость ранее принятой производственной программы. Такой заказ является случайным событием, поэтому его не включают в планы продаж и расходов. Компания может принять такой заказ, если производственные мощности позволяют его выполнять.

Экономия на удельных постоянных расходах позволяет снизить цену продажи.

3. Использование информации управленческого учета для выбора варианта производственных инвестиций

Среди основных источников инвестиций в уже действующее предприятие и вновь создаваемое выделяют:

1) инвестиции за счет собственных средств;

2) инвестиции за счет банковских кредитов.

В случае использования собственных средств основными источниками инвестирования являются амортизационные отчисления и чистая прибыль. Такой способ инвестирования, как правило, используется для поддержания непрерывной действующей деятельности. Однако и для таких видов инвестирования необходимы правильный расчет вложенных средств и программа их эффективного использования. С этой целью организации ведут управленческий (производственный) учет затрат, проводят сметное (бюджетное) планирование, проводят анализ вложенных средств и эффективность их использования. Этим занимаются экономисты (экономико-аналитический отдел) организации, задача которых выявить эффективные направления инвестирования, их использование и рентабельность произведенных вложений.

Использование кредитов является одним из наиболее распространенных в России способов привлечения инвестиций. Для получения банковского кредита организации должны представить технико-экономическое обоснование эффективности использования денежных ресурсов. С этой целью банку предоставляется финансовая отчетность организации в составе бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, на основании которой банк проводит анализ финансового состояния организации, доходности его деятельности, ликвидности, эффективности вложения кредитных ресурсов, менеджмента, планируемой стратегии маркетинга и пр. Иными словами, необходим бизнес-план мероприятия, на который требуются денежные средства.

Следует отметить, что все инвестиционные проекты делятся на тактические и стратегические. Целью тактических проектов является привлечение инвестиций для изменения объемов производства, повышения качества продукции, модернизации оборудования и др. Стратегические проекты направлены на изменение форм собственности, качественное изменение характера производства и другие цели.

Успешность прямых инвестиций заключается в системном подходе к оценке инвестиционной стоимости и рисков инвестиционных проектов.

Исходя из классической теории стоимости, основанной на подходе Миллера-Модильяни, доходность вложений инвестора (ROE - Return on Earnings) определяется следующим образом:

$$ROE = [(1 - T) \times (R - I)] / [(1 - D/C)],$$

где D/C - доля заемных (привлеченных) средств, непосредственно управляемых инвестором;

R - рентабельность проекта, обусловленная конъюнктурой цен на рынках сырья и продукции;

T - налоговая нагрузка;

I - стоимость привлеченных средств.

В соответствии с Законом РФ № 39-ФЗ под совокупной налоговой нагрузкой понимается расчетный суммарный объем денежных средств, подлежащих уплате в виде ввозных та-

моженных пошлин (за исключением особых видов пошлин, вызванных применением мер по защите экономических интересов Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами в соответствии с законодательством Российской Федерации), федеральных налогов (за исключением акцизов, налога на добавленную стоимость на товары, производимые на территории Российской Федерации) и взносов в государственные внебюджетные фонды (за исключением взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации) инвестором, осуществляющим инвестиционный проект, на день начала финансирования инвестиционного проекта.

При этом зависимость I от D/C является прямой, то есть чем больше налоговая нагрузка, тем дороже становятся кредиты. В то же время зависимость I от R является обратной, то есть кредитование высокорентабельных проектов более простое и рентабельное. Кроме того, показатель I снижается при повышении качества управления проектом.

Также особое значение имеют проектные риски, которые должны быть учтены в стоимости заемных средств.

Таким образом, доходность инвестиций представляет собой определенную зависимость от различных критериев оценки. В связи с этим для повышения уровня доходности инвестиций необходимо проводить меры по оптимизации всех факторов, влияющих на доходность вложений. С этой целью квалифицированный проектный инвестор должен разработать оптимальную инвестиционную стратегию, в которой должны быть закреплены основные задачи инвестирования:

1) увеличение доли заемных средств с сохранением их стоимости;

2) уменьшение стоимости привлеченных средств путем эффективного использования финансовых инструментов;

3) снижение налоговой нагрузки путем оптимизации и налогового планирования;

4) обеспечение эффективного управления проектом;

5) риск-менеджмент.

Перед финансовыми аналитиками всегда стоит задача выбора источников финансирования проекта, а также определения эффективности их использования, последовательности и комбинаций.

Как уже отмечалось, среди источников финансирования выделяют собственные средства. Так, финансирование проекта за счет собственных средств, как правило, осуществляется за счет внутренних займов, реже за счет вкладов в уставный капитал. Кроме того, используется реинвестирование прибыли, как правило, через паевые инвестиционные фонды, создаваемые инвесторами для финансирования проектов в целях налоговой оптимизации. С целью финансирования новых проектов также привлекаются средства новых акционеров путем размещения акций.

Еще одним источником финансирования являются заемные средства в виде кредитования и облигационных займов. Их стоимость по каждому проекту зависит от отраслевой специфики и схемы финансирования в целом.

Следует отметить, что необходимость в финансовых инструментах на различных стадиях инвестиционного проекта отличается. Так, в начальной стадии инвестиционного проекта возникает потребность в инвестициях, устойчивых к высоким рискам. К таким инвестициям относятся финансирование за счет средств венчурных фондов или частных инвесторов, а также эмиссии векселей. В процессе развития инвестиционного проекта инвестиционные риски, как правило, снижаются, что дает возможность привлечь эффективное облигационное финансирование.

Как уже отмечалось, для любого инвестиционного проекта необходимо составление соответствующим образом бизнес-плана. Причем он требуется как для вновь создаваемого предприятия, так и для уже действующего.

Бизнес-план включает в себя следующие разделы:

1) введение;

2) описание организации;

3) описание планируемой к производству (реализации) продукции (услуг, товаров);

4) анализ рынка и конкурентов;

5) маркетинговые исследования;

6) план производства (реализации);

7) организационный план;

8) финансовый и инвестиционный (стратегия финансирования) планы;

9) резюме;

10) приложения.

Таким образом, в бизнес-плане отражается подробное описание финансового плана и стратегии финансирования в организации, а также проводятся анализ эффективности инвестиционного проекта и оценка рисков. Кроме того, в бизнес-плане необходимо отразить мероприятия, разработанные для минимизации рисков.

Так, раздел "Финансовый план" бизнес-плана содержит описание основных этапов планирования финансового обеспечения деятельности организации с целью наиболее эффективного использования вложенных средств. При этом данный раздел должен содержать такие планово-отчетные документы, как:

1) оперативный план развития деятельности организации на целевых рынках по каждому товару и рынку;

2) отчет о прибылях и убытках;

3) отчет о движении денежных средств;

4) балансовый отчет, отражающий результаты деятельности организации за отчетный период.

Следует отметить, что основные требования к разработке финансовых планов инвестиционных проектов для всех видов деятельности особо не отличаются. При этом анализ финансового плана должен содержать всю необходимую информацию для проведения такого анализа с отражением таких показателей, как:

1) производство и (или) реализация продукции (товаров, работ, услуг);

2) себестоимость производства и или расходы на продажу;

3) амортизационные отчисления;

4) структура финансирования;

5) оплата кредитных ресурсов и пр.

Одной из основных задач финансовых аналитиков как инвестируемой организации, так и инвестора является оценка эффективности произведенных вложений.

В процессе анализа текущей деятельности организации и эффективности использования привлеченных средств в первую очередь необходимо оценить эффективность текущей деятельности организации в качестве потенциального заемщика или реципиента инвестиций. Анализ эффективности деятельности организации осуществляется по ряду различных финансовых коэффициентов и показателей, а также по их соответствию нормам и плановым величинам. Такой анализ осуществляется на основе форм бухгалтерской отчетности. Кроме того, необходимо проанализировать величину и уровень денежных потоков.

Основными элементами финансовой отчетности, необходимыми для принятия управленческих и инвестиционных решений, являются активы, пассивы, доходы, расходы, прибыль и убытки. При этом активы и пассивы характеризуют средства организации, их источники финансирования и обязательства на отчетную дату. Доходы, расходы, прибыль и убытки, в свою очередь, отражают операции и события хозяйственной деятельности организации,

повлиявшие на финансовое положение организации в течение отчетного периода и обусловившие изменение ее активов и пассивов.

4. Трансфертное ценообразование

Цена на товары и услуги может определяться различными способами. Один из этих способов – трансфертное ценообразование (ТЦ).

Трансфертное ценообразование – это установление стоимости на основании внутрифирменных цен. Они могут отличаться от рыночных. Главное преимущество этого способа – максимальное уменьшение налогов компании. Суть его заключается в том, что происходит трансфер общей прибыли в пользу фирм, располагающихся в странах с минимальной налоговой нагрузкой. Установление трансфертных цен отличается следующими преимуществами:

- Распределением сфер влияния между разными филиалами компаниями.
- Выводом средств, заработанных дочерними фирмами, из государств с ограничениями на вывод капитала.
- Захватом большей части рынка посредством искусственного уменьшения стоимости продукции.

Трансфертное ценообразование актуально не только для крупных холдингов, но и представителей малого и среднего бизнеса. Уменьшение налогообложения и, как следствие, увеличение прибыли достигается совершенно законными путями. Конечная стоимость образуется на основании субъективных свойств объекта.

Первые законы, касающиеся трансфертного ценообразования, были приняты в США более полувека назад. В 90-х годах появились соответствующие международные нормы. В России законы были приняты только в 2012 году. Трансфертное ценообразование регулируется главой 6.1 НК РФ, а также статьями 20 и 40 НК РФ. В нормативных актах перечислены ситуации, при которых налоговые службы имеют право проверять установленные компанией цены. Рассмотрим цели регулирования ценообразования:

- Создание препятствий по искусственному занижению прибыли, получаемой компанией.
- Исключение преград для фирм, которые являются добросовестными налогоплательщиками.

Законы РФ основаны на международном опыте. В частности, действует важный принцип: сравнение стоимости, установленной взаимозависимыми фирмами, с ценами, которые были бы сформированы независимыми компаниями.

Дополнительный контроль вводится относительно сделок, отличающихся следующими характеристиками:

- Операции между сторонами, которые зависят друг от друга (в том числе с участием сторонника).
- Операции между российскими фирмами и представительствами других стран.
- Сделки, совершаемые на внешнем рынке с биржевой продукцией (к ней относятся, к примеру, металлы). Дополнительная проверка осуществляется только тогда, когда годовая выручка фирмы превышает 60 млн рублей.
- Один из контрагентов находится в зоне со льготным налогообложением.
- Для одного из контрагентов действует налоговая ставка 0%.
- Сделка осуществляется с участием субъекта, который добывает природные ресурсы и перечисляет средства в казну НДПИ.
- Операции между сестринскими фирмами, если доля их участия в головной фирме равна 25% и более.
- Сделки между субъектом и его гендиректором.
- Операции между предприятиями, гендиректор в которых – это один и тот же человек.

Могут существовать и другие основания для проверок. Однако все они должны подтверждаться законом. Контроль осуществляется только тогда, когда сумма сделки превышает определенный уровень. Как правило, это 60-100 млн рублей.

Перечень сделок, в отношении которых не выполняется дополнительный контроль, определен статьей 104.4 НК РФ:

- Операции, выполненные представителями консолидированной группы, которые соответствуют законам РФ.
- Сделки, совершаемые между лицами с юридическими адресами в рамках одного региона.
- Операции между предприятиями, у которых нет обособленных подразделений в иных субъектах страны или других государствах.
- Операции между сторонами, которые уплачивают налог в бюджет одного и того же региона.
- У одной из сторон отсутствуют убытки за предыдущий период, которые сокращают налоговую нагрузку.
- Ни один из участников не перешел на специальный режим налогообложения.

Нормативными актами предполагается, что стоимость сделок между независимыми фирмами является априори рыночной.

На компании, формирующие трансфертные цены, возлагаются следующие обязанности:

- Ежегодное направление в ФНС о сделках, подлежащих дополнительному контролю. Уведомление нужно направить до 20 мая следующего периода.
- По запросу налоговых органов компания должна предоставить все документы по совершаемой сделке.

Методы трансфертного ценообразования

1. Метод сопоставимых рыночных цен

Метод сопоставимых рыночных цен считается приоритетным. То есть он может использоваться во всех случаях, исключая ситуации с наличием законных ограничений. Суть его состоит в установлении стоимости на основании цен на аналогичные объекты. Актуален этот метод только в том случае, если есть информация из открытых источников о ценах на идентичную продукцию. Рассмотрим ситуации, в которых метод СРЦ использовать необходимо:

- Сделка с контрагентом, условия которой идентичны условиям внутренних сделок, производимых субъектом.
- Выдача займа.
- Разработка товарного знака.
- Операции с продукцией, по которой есть биржевые котировки или прочие статистические данные.

Во всех этих случаях можно найти сведения о ценах на объекты, которые сопоставимы с реализуемым объектом.

2. Метод цены последующей продажи и затратный метод

Принцип применения способа цены последующей продажи и затратного метода кроется в том, что в этом случае происходит сопоставление рыночного интервала рентабельности независимых лиц с валовой рентабельностью, приобретенной вследствие сделки с лицом, которое зависит от компании.

К примеру, компания закупает продукцию у взаимозависимого лица и продает ее в дальнейшем независимому лицу. В этой ситуации актуален метод цены последующей реализации. В его рамках проверяется получение дистрибьютором валовой рентабельности (ВР), объективность закупочных цен. Полученное значение нужно сравнить с ВР независимых дистрибью-

торов. Если РР в рамках сделки находится внутри рыночного интервала, закупочная стоимость признается рыночной.
Затратный метод подразумевает анализ не закупочных цен, а стоимостей при продаже. Нужно сравнить РР трат с рыночным интервалом независимых лиц.
Перечисленные методы применяются достаточно редко. Связано это с тем, что компании достаточно сложно отыскать данные о РР независимых лиц. Кроме того, сравниваемые сделки должны быть сопоставимыми.

3. Метод сопоставимой рентабельности

Метод сопоставимой рентабельности является довольно популярным. В его рамках во внимание принимаются параметры операционной рентабельности. Рассмотрим этапы применения метода:

1. Проведение функционального анализа.
2. Выбор участника, который будет тестироваться.
3. Подбор финансового показателя.
4. Поиск источника получения данных.
5. Поиск компаний, показатели которых являются сопоставимыми.
6. Определение рыночного интервала рентабельности.
7. Сравнение рентабельности тестируемого участника с рыночным интервалом.

4. Метод распределения прибыли

Данный способ применяется крайне редко. Связано это с тем, что он очень сложен. Суть его заключается в перераспределении прибыли всех участников операции пропорционально функциям, которые ими исполнялись. При распределении можно ориентироваться на особенности распределения между независимыми участниками в рамках сопоставимой сделки.
ТЦ предполагает использование определенного перечня данных. Нужные сведения можно брать из таких источников, как:

- Данные о ценах фондовых и товарных бирж.
- Таможенная статистика.
- Информация, размещенная на государственных ресурсах.
- Сведения, полученные информационно-ценовыми организациями.
- Данные о сопоставимых операциях, уже проведенных субъектами.
- Финансовая и статистическая отчетность.
- Заключение, полученное от независимых оценщиков.

Также предприятие имеет право использовать прочую информацию, которая нужна для адекватного ценообразования.
Предприятие должно вести документацию по ТЦ тогда, когда сумма ее доходов от сделок с одним и тем же участником составляет более 100 млн рублей. Форма документов законом не установлена, однако бумаги обязательно должны содержать следующие сведения:

- Деятельность участников сделок, которые контролируются.
- Перечень участников операций.
- Сведения об операции: условия, выбранный метод ценообразования, сроки поступления платежей.
- Информация об участниках сделки: их функции, имеющиеся риски.
- Разъяснение выбора способа формирования цены.
- Ссылки на источники данных, примененные при ценообразовании.
- Данные о доходах и расходах по операции.
- Данные о проведенных корректировках размера налога.

Документы должны содержать информацию, которая могла повлиять на ценообразование в рамках сделки.

Компании обязаны сдавать отчетность по осуществленным операциям в налоговую службу только в том случае, если доход по операции составил более 100 миллионов рублей. Сдавать документацию нужно не позже 20 мая последующего года. В документе нужно обязательно указать следующие сведения:

- Предмет операции.
- Информацию об участниках сделки.
- Данные о доходах, возникших в результате операции.

Налоговые службы вправе проверять верность ТЦ. Нужно это для контроля оплаты налога в полном размере.

5. Принятие управленческих решений в условиях неопределенности

Принятие решений в условиях неопределенности основано на том, что вероятности различных вариантов развития событий неизвестны.

Обоснование и выбор конкретных управленческих решений, связанных с финансовыми рисками, базируется на концепции и методологии теории принятия решений. Эта теория предполагает, что решениям, связанным с риском, всегда свойственны элементы неизвестности конкретного поведения исходных параметров, которые не позволяют четко детерминировать значения конечных результатов этих решений.

В зависимости от степени неизвестности предстоящего поведения исходных параметров принятия решений различают условия риска, в которых вероятность наступления отдельных событий, влияющих на конечный результат, может быть установлена с той или иной степенью точности, и условия неопределенности, в которых из-за отсутствия необходимой информации такая вероятность не может быть установлена. Теория принятия решений в условиях риска и неопределенности основывается на следующих исходных положениях:

1. Объект принятия решения четко детерминирован и по нему известны основные из возможных факторов риска. В финансовом менеджменте такими объектами выступают отдельная финансовая операция, конкретный вид ценных бумаг, группа взаимоисключающих реальных инвестиционных проектов и т.п.
2. По объекту принятия решения избран показатель, который наилучшим образом характеризует эффективность этого решения. По краткосрочным финансовым операциям таким показателем избирается обычно сумма или уровень чистой прибыли, а по долгосрочным — чистый приведенный доход или внутренняя ставка доходности.
3. По объекту принятия решения избран показатель, характеризующий уровень его риска. Финансовый риск характеризуются обычно степенью возможного отклонения ожидаемого показателя эффективности (чистой прибыли, чистого приведенного дохода и т.п.) от средней или ожидаемой его величины.
4. Имеется конечное количество альтернатив принятия решения (конечное количество альтернативных реальных инвестиционных проектов, конкретных ценных бумаг, способов осуществления определенной финансовой операции и т.п.)
5. Имеется конечное число ситуаций развития события под влиянием изменения факторов риска. В финансовом менеджменте каждая из таких ситуаций характеризует одно из возможных предстоящих состояний внешней финансовой среды под влиянием изменений отдельных факторов риска. Число таких ситуаций в процессе принятия решений должно быть детерминировано в диапазоне от крайне благоприятных (наиболее оптимистическая ситуация) до крайне неблагоприятных (наиболее пессимистическая ситуация).
6. По каждому сочетанию альтернатив принятия решений и ситуаций развития события может быть определен конечный показатель эффективности решения (конкретное зна-

чение суммы чистой прибыли, чистого приведенного дохода и т.п., соответствующее данному сочетанию).

7. По каждой из рассматриваемой ситуации возможна или невозможна оценка вероятности ее реализации. Возможность осуществления оценки вероятности разделяет всю систему принимаемых рисковых решений на ранее рассмотренные условия их обоснования («условия риска» или «условия неопределенности»).
8. Выбор решения осуществляется по наилучшей из рассматриваемых альтернатив.

Методология принятия решения в условиях риска и неопределенности предполагает построение в процессе обоснования рисковых решений так называемой «матрицы решений», которая имеет следующий вид (табл. 1).

Таблица 1. «Матрица решений», выстраиваемая в процессе принятия решения в условиях риска или неопределенности

Варианты альтернатив принятия решений	Варианты ситуаций развития событий			
	С1	С2	…	С n
А1	Э11	Э12	…	Э1 n
А2	Э21	Э22	…	Э2 n
…			…	
А n	Э n1	Э n2	…	Э nn

В приведенной матрице значения А1; А2;… А n характеризуют каждый из вариантов альтернатив принятия решения; значения С 1; С2;…; С n — каждый из возможных вариантов ситуации развития событий; значения Э11; Э12; Э1 n; Э21; Э22; Э2 n; Э n1; Э n2; …; Э nn — конкретный уровень эффективности решения, соответствующий определенной альтернативе при определенной ситуации.

Приведенная матрица решений характеризует один из ее видов, обозначаемый как «матрица выигрышей», так как она рассматривает показатель эффективности. Возможно также построение матрицы решений и другого вида, обозначаемого как «матрица рисков», в котором вместо показателя эффективности используется показатель финансовых потерь, соответствующих определенным сочетаниям альтернатив принятия решений и возможным ситуациям развития событий.

На основе указанной матрицы рассчитывается наилучшее из альтернативных решений по избранному критерию. Методика этого расчета дифференцируется для условий риска и условий неопределенности.

Принятие решений в условиях неопределенности основано на том, что вероятности различных вариантов ситуаций развития событий субъекту, принимающему рисковое решение, неизвестны. В этом случае при выборе альтернативы принимаемого решения субъект руководствуется, с одной стороны, своим рисковым предпочтением, а с другой — соответствующим критерием выбора из всех альтернатив по составленной им «матрице решений».

Основные критерии, используемые в процессе принятия решений в условиях неопределенности, представлены ниже:

1. критерий Вальда (критерий «максимина»)
2. критерий «максимакса»
3. критерий Гурвица (критерий «оптимизма-пессимизма» или «альфа-критерий»)
4. критерий Сэвиджа (критерий потерь от «минимакса»)

1. Критерий Вальда (или критерий «максимина») предполагает, что из всех возможных вариантов «матрицы решений» выбирается та альтернатива, которая из всех самых неблагоприятных ситуаций развития события (минимизирующих значение эффективности) имеет

наибольшее из минимальных значений (т.е. значение эффективности, лучшее из всех худших или максимальное из всех минимальных).

Критерием Вальда (критерием «максимина») руководствуется при выборе рисковых решений в условиях неопределенности, как правило, субъект, не склонный к риску или рассматривающий возможные ситуации как пессимист.

2. Критерий «максимакса» предполагает, что из всех возможных вариантов «матрицы решений» выбирается та альтернатива, которая из всех самых благоприятных ситуаций развития событий (максимизирующих значение эффективности) имеет наибольшее из максимальных значений (т.е. значение эффективности лучшее из всех лучших или максимальное из максимальных).

Критерий «максимакса» используют при выборе рисковых решений в условиях неопределенности, как правило, субъекты, склонные к риску, или рассматривающие возможные ситуации как оптимисты.

3. Критерий Гурвица (критерий «оптимизма-пессимизма» или «альфа-критерий») позволяет руководствоваться при выборе рискового решения в условиях неопределенности некоторым средним результатом эффективности, находящимся в поле между значениями по критериям «максимакса» и «максимина» (поле между этими значениями связано посредством выпуклой линейной функции). Оптимальная альтернатива решения по критерию Гурвица определяется на основе следующей формулы:

A i=a *Э MAXi+ (1 — a) * Э MINi,

где A i — средневзвешенная эффективность по критерию Гурвица для конкретной альтернативы;

a — альфа-коэффициент, принимаемый с учетом рискового предпочтения в поле от 0 до 1 (значения, приближающиеся к нулю, характерны для субъекта, не склонного к риску; значение равное 0,5 характерно для субъекта, нейтрального к риску; значения, приближающиеся к единице, характерны для субъекта, склонного к риску);

Э MAXi — максимальное значение эффективности по конкретной альтернативе;

Э MINi — минимальное значение эффективности по конкретной инициативе.

Критерий Гурвица используют при выборе рисковых решений в условиях неопределенности те субъекты, которые хотят максимально точно идентифицировать степень своих конкретных рисковых предпочтений путем задания значения альфа-коэффициента.

4. Критерий Сэвиджа (критерий потерь от «минимакса») предполагает, что из всех возможных вариантов «матрицы решений» выбирается та альтернатива, которая минимизирует размеры максимальных потерь по каждому из возможных решений. При использовании этого критерия «матрица решения» преобразуется в «матрицу потерь» (один из вариантов «матрицы риска»), в которой вместо значений эффективности проставляются размеры потерь при различных вариантах развития событий.

Критерий Сэвиджа используется при выборе рисковых решений в условиях неопределенности, как правило, субъектами, не склонными к риску.

Модуль №3. Особенности управленческого учета в отдельных отраслях производственной сферы

Раздел 3.1. Организация управленческого учета во вспомогательных производствах

Тема 6. Учет затрат и калькулирование себестоимости вспомогательных производств

1. Основные принципы учета вспомогательных производств
2. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в ремонтных подразделениях
3. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов автопарка

1. Основные принципы учета вспомогательных производств

Вспомогательными производствами называются производства, созданные для оказания услуг основному производству и не имеющие самостоятельного хозяйственного значения. К вспомогательным производствам относят:

- ремонтные мастерские
- ремонт зданий и сооружений
- машинно-тракторный парк
- автомобильный транспорт
- энергетические производства (хозяйства)
- водоснабжение
- гужевой транспорт
- прочие производства

Основные задачи учета вспомогательных производств.

- Правильное и точное определение размеров затрат и выполненных работ;
- Правильное списывание работ и услуг и распределения отклонений фактической себестоимости от плановой по назначению.

Для учета вспомогательных производств предназначен счет 23 «Вспомогательные производства». Счет активный, калькуляционный. По дебету счета в течение года накапливают затраты вспомогательных производств, по кредиту отражают их списание. На каждом аналитическом счете затраты отражают в разрезе типовой номенклатуры калькуляционных статей для счета 23 "Вспомогательные производства" :

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве Д 23 – К 10
в том числе:
   а) нефтепродукты;
   б) топливо и энергия на технологические цели;
   в) работа и услуги сторонних организаций Д23- К60.
2. Оплата труда Д23 – К 70:
   а) основная;
   б) дополнительная;
   в) натуральная;
   г) другие выплаты.
3. Отчисления на социальные нужды Д 23 – К 69.
4. Содержание основных средств:
   а) амортизация Д 23 – К 02;
   б) ремонт и техническое обслуживание основных средств Д 23 – К 23/1.
5. Работы и услуги вспомогательных производств Д 23 – К 23.
6. Налоги, сборы и другие платежи Д23 – К 68.
7. Прочие затраты Д 23 – К 76, 71 и др.

Основным направлением списания затрат вспомогательных производств является их отнесение на основе производство Д 20 – К 23. Также возможно оказание услуг для других подразделений:

- на общепроизводственные нужды Д 25 – К 23
- на общехозяйственные нужды Д 26 – К 23
- на продажу Д 90 К23

Порядок закрытия счета зависит от вида производства.

Можно выделить два варианта списания затрат

1. Списание фактических затрат
2. Списание в течение года услуг вспомогательных производств по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактических сумм. В этом случае при закрытии счета поводится расчет себестоимости услуг вспомогательных производств, определение калькуляционных разниц, списание калькуляционных разниц на счета потребителей.

Регистром аналитического учета затрат и выхода продукции вспомогательных производств является производственный отчет (лицевой счет), регистром синтетического учета – журнал-ордер №10-АПК.

2 Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в ремонтных подразделениях

Классификация ремонтов

1. По субъектам выполнения ремонт делится на хозяйственный и выполненный подрядным способом.

При хозяйственном способе все работы по ремонту выполняются в самом хозяйстве. *При подрядном способе* ремонт осуществляется сторонней организацией (физическим лицом) на основании заключенного договора на проведение ремонта.

2. В зависимости от объема и характера ремонтных работ различают ремонты капитальные и текущие. Данная классификация не закреплена законодательно, нормативно – правовыми документами определены только различия между понятиями «ремонт», «модернизация» и «реконструкция».

Основной целью *ремонта* является устранение неисправностей ОС или замена изношенных деталей конструкций.

Текущий ремонт предназначен для профилактики серьезных поломок, а также устранения мелких повреждений и неисправностей. Текущий ремонт проводится ежегодно.

Капитальный ремонт проводится реже. Он подразумевает полную замену всех изношенных и неисправных деталей.

К работам по *достройке, дооборудованию, модернизации* относятся работы, связанные с изменением технологического или служебного назначения ОС, повышенными нагрузками и другими новыми качествами.

К *реконструкции* относятся переустройство существующих объектов ОС, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции ОС в целях увеличения производственной мощности, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

К *техническому перевооружению* относятся комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей ОС или их основных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, модернизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым более производительным.

Порядок первичного, аналитического и синтетического учета в ремонтных подразделениях зависит от их вида.

Ремонтная мастерская (23/1)

На синтетическом счете 23-1 "Ремонтные мастерские" объектами учета прямых затрат ремонтной мастерской являются виды ремонтируемых сельскохозяйственных машин (тракторы, комбайны, автомашины) по маркам и наименованиям, а также изготавливаемых изделий, инструментов, хозяйственных принадлежностей.

Аналитические счета открываются на каждый заказ (ремонтируемый объект, наименование производимых запасных частей, инструментов и т.д.).

На каждом аналитическом счете затраты отражают в разрезе вышеприведенной типовой номенклатуры калькуляционных статей. Они содержат прямые расходы. Все косвенные затраты объединены в обособленной статье "Общепроизводственные (цеховые) расходы ремонтной мастерской". Они в течение отчетного периода отражаются на отдельном аналитическом счете аналогичного названия по следующим статьям:

- Материальные ресурсы (стоимость материалов на ремонт и содержание здания, оборудования и других основных средств мастерской).
- Оплата труда (административно-управленческого и хозяйственного персонала мастерской, работников, занятых на обслуживании и ремонте основных средств мастерской).
- Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам от суммы оплаты труда, отраженных во второй статье).
- Амортизация основных средств ремонтной мастерской (здания, оборудования и др.).
- Услуги других вспомогательных производств.
- Налоги, сборы и другие платежи (относящиеся к указанному производству).
- Прочие затраты (командировочные, представительские, амортизация нематериальных активов и др.).

Основным документом ремонтной мастерской является ведомость дефектов на ремонт машин. В ней дают краткую характеристику состояния основных узлов и агрегатов машины, описывают выявленные дефекты, определяют объем ремонтных и монтажных работ, расход запасных частей, ремонтных материалов, оплату труда, устанавливают сметную стоимость ремонта.

Ведомость составляется в двух экземплярах, первый передается кладовщику для подбора и выдачи необходимых материалов, второй остается в мастерской. На основании ведомости выписывают наряды на сдельную работу, накладные, лимитно-заборные ведомости.

После завершения ремонта ведомость дефектов вместе с другими документами сдают в бухгалтерию, где определяют фактическую себестоимость ремонта.

Аналитический учет затрат в мастерских ведут в регистре сводного учета "Журнал учета затрат в ремонтной мастерской", в котором накапливаются данные из первичных документов о затратах в ремонтной мастерской. На отдельных страницах Журнала систематизируются общепроизводственные (цеховые) расходы по установленной номенклатуре затрат, а также расходы передвижных мастерских.

Затраты, накопленные на аналитическом счете "Общепроизводственные расходы ремонтной мастерской", в конце отчетного периода распределяются по аналитическим счетам, открытым по заказам, пропорционально сумме прямой оплаты труда, учтенной по статье "Оплата труда" данной номенклатуры. Распределение общецеховых расходов списывают внутренней проводкой Д23/1-К23/1

Общепроизводственные (цеховые) расходы относят также на незавершенное производство мастерских.

По каждому завершенному заказу (законченному ремонту, видам изготовленных инструментов, запасных частей и т.д.) определяется фактическая себестоимость, по которой продукция (работы, услуги) мастерской списывается Д 10, 23, 20, 25, 26 – К 23/1.
Затраты по незаконченным ремонтам (заказам) остаются как незавершенное производство ремонтной мастерской на конец отчетного периода.

Ремонт зданий и сооружений

По субсчету 23-2 "Ремонт зданий и сооружений" ведут учет всех затрат по проведению подрядным или хозяйственным способом объектов капитального и текущего ремонтов независимо от источников их покрытия.
По этому субсчету открывают две группы аналитических счетов
- объекты капитального ремонта
- объекты текущего ремонта.
В составе затрат на *капитальный ремонт* учитывают также расходы по реконструкции отдельных агрегатов и модернизации оборудования и подвижного состава, если эти мероприятия осуществляются одновременно с ремонтом и за счет средств, предназначенных на капитальный ремонт.
При капитальном ремонте объектов подрядным способом организация заключает с подрядчиком договор на его проведение. Выписывается наряд-заказ, и объект передается заказчику.
После выполнения ремонта подрядчиком выписывается счет на оплату за ремонтные работы.
На основании актов приема выполненных работ, систематизированных в регистре сводного учета "Акт приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг", производят записи по элементу "Работы и услуги сторонних организаций" комплексной статьи "Материальные ресурсы" (без отражения по другим статьям затрат):
дебет счета 23-2 "Ремонт зданий и сооружений",
дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям",
кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".
Учтенные затраты составляют фактическую себестоимость отремонтированного объекта.
Аналитический учет затрат по каждому ремонтируемому объекту в составе субсчета 23-2 "Ремонт зданий и сооружений" ведут в специальной "Ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту".
Затраты на *текущий ремонт* зданий и сооружений учитывают по следующим статьям:
- Материальные ресурсы (стоимость израсходованных на объектах текущего ремонта строительных и ремонтных материалов: кирпича, цемента, шифера, лесоматериалов, железа, стекла, гвоздей, краски и т.п., а также услуг сторонних организаций).
- Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная оплата труда работников, занятых на ремонтных работах).
- Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам ЕСН от суммы оплаты труда).
- Амортизация основных средств (машин, механизмов и других основных средств, используемых при проведении текущего ремонта).
- Работы и услуги вспомогательных производств (стоимость электроэнергии, воды, услуг автотранспорта и т.д.).
Затраты по каждой статье оформляют соответствующими первичными документами: нарядами на сдельную работу (индивидуальные и групповые), накладными, лимитно-заборными ведомостями, путевыми листами и др..
На их основании расходы обобщаются по статьям по каждому объекту ремонта в "Накопительной ведомости учета затрат".

Из "Накопительной ведомости учета затрат" итоги затрат переносятся в "Производственный отчет по ремонту зданий и сооружений": по каждому объекту расходы - в дебетовую часть, себестоимость завершенного ремонтом и сданного объекта - в кредитовую часть.

В ремонтных подразделениях нет единой учетной единицы. Себестоимость выполненных работ определяется по каждому заказу или группе однородных заказов, по которым ведут аналитические счета в журнале учета затрат. Регистр синтетического учета – журнал-ордер № 10 АПК.

Если ремонтные работы не завершены в отчетном году, по счету 23/1 (23/2) будет числиться незавершенное производство, которое отражается в активе баланса (2 раздел в составе запасов).

По капитальному ремонту может иметь место и другой вариант учета. Поскольку основная часть затрат по капитальному ремонту на сельскохозяйственных организациях приходится на первые месяцы года, то затраты по ремонту зданий и сооружений лучше учитывать сначала на счете 97 "Расходы будущих периодов", постепенно списывая их на счета издержек производства. Это должно быть отражено в учетной политике организации. Затраты по законченному капитальному ремонту списывают сначала в дебет счета 97 "Расходы будущих периодов" с кредита 23-2 "Ремонт зданий и сооружений", а затем равными частями с кредита 97 на счета издержек производства или обращения.

3 Формирование информационной базы калькуляционных расчетов автопарка

На субсчете 23-4 "Автомобильный транспорт" учитывают затраты по содержанию и эксплуатации грузового, легкового, пассажирского автотранспорта и автомашины специального назначения.

В развитие этого субсчета целесообразно открыть следующие аналитические счета (при большом парке автомобилей):

23-4-1 "Грузовой автотранспорт" (бортовые машины, самосвалы, бензовозы, молоковозы и т.д.);

23-4-2 "Пассажирский транспорт" (автобусы и др.);

23-4-3 "Легковой автотранспорт";

23-4-4 "Специальные автомашины" (пожарные автомашины, тягачи, краны и т.д.);

23-4-5 "Общепроизводственные расходы", которые в свою очередь учитываются по следующим статьям:

1. Материальные ресурсы (стоимость горюче-смазочных материалов, расходы мелкого производственного инвентаря, обтирочных материалов, спецодежды, отопление и освещение гаражей, стоимость услуг сторонних организаций и т.д.).

2. Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная шоферов, обслуживающего и административно-управленческого персонала и т.д.).

3. Отчисления на социальные нужды.

4. Содержание основных средств (амортизация основных средств - зданий и оборудования гаража, автомашин, прицепов, оборудования, навесов, площадок и т.д.). По этой же статье отражают суммы затрат на ремонт основных средств, относящихся к автотранспорту, либо отчислений в резерв на ремонт основных средств.

В составе данной статьи учитывают также расходы, связанные с восстановлением износа автомобильных шин (по вулканизации авторезины, наложению протектора и прочим работам по ее ремонту и восстановлению).

Сюда же списывают стоимость авторезины при замене износившейся.

5. Работы и услуги вспомогательных производств (относят выполненные для автотранспорта работы и услуги других вспомогательных производств).

6. Налоги, сборы и другие платежи (относящиеся к указанному производству).

7. Прочие затраты (не учтенные в предыдущих статьях).

8. Общепроизводственные расходы автотранспорта (данная статья выделена для учета затрат по содержанию цехового персонала гаража и других общегаражных расходов, которые предварительно накапливаются постатейно).

При небольшом парке автомобилей по автотранспорту открывается один аналитический счет (он же субсчет) независимо от их марок и грузоподъемности. Затраты учитываются по вышеприведенной номенклатуре статей (без статьи "Общепроизводственные расходы"). Распределение цеховых расходов между грузовым, легковым и пассажирским автотранспортом производят пропорционально машино-дням работы.

Первичный учет работ грузового автотранспорта ведут в путевом листе грузового автомобиля. Имеются две формы путевого листа автомобиля: путевой лист грузового а/м при сдельной оплате, при повременной оплате. Для легкового транспорта используется путевой лист легкового автомобиля.

При наличии в хозяйстве автобуса может применяться специализированная форма « Путевой лист автобуса необщего пользования». Работы по перевозке грузов, реализуемых на сторону учитывают в товарно-транспортных накладных.

Данные из путевых листов переносят в накопительную ведомость учета работы грузового автотранспорта.

В конце месяца в накопительной ведомости подводят итоги, которые переносят в лицевой счет (производственный отчет) подразделения.

Работы, выполненные автотранспортом, списывают на счета потребителей услуг одним из способов:

1. по фактической себестоимости одного тонно-километра, а затраты по работам специальных машин и по перевозке людей списывают на соответствующие объекты учета пропорционально отработанным машино-дням.

2. Распределение затрат по автотранспорту производятся ежемесячно по потребителям услуг пропорционально объему работ и их плановой стоимости с корректировкой в конце года до уровня фактических затрат.

Затраты списывают с кредита счета 23/4 в Дебет счетов:

- 10,11,12 - на стоимость перевозок по доставке МЦ.
- 20/1,20/2,20/3 - на стоимость услуг, оказанных основным отраслям и промышленному производству.
- 23 - на стоимость услуг оказанных другим вспомогательным производствам.
- 25,26 - на стоимость перевозок общехозяйственного и общепроизводственного назначения.
- 29 - на стоимость перевозок для обслуживающих производств и хозяйств.
- 90 -на стоимость перевозок на сторону и по реализации продукции.

Т.о. объектом калькуляции по автотранспорту является т-км и работа машины. Калькуляционными единицами являются т/км, 1 Машино–день по перевозке людей, 1 машино-день работы специализированных машин нетранспортного назначения.

Для определения стоимости одного т-км используется формула:

$$C = \frac{З_Ф - П_З - П_С - С_В}{К_Ф - К_З - К_С},$$

где C – фактическая себестоимость тонно-километра, руб.;

$З_ф$ – фактические затраты по грузовому автотранспорту, руб;

$П_з$ – плановая оценка услуг тем потребителям, затраты которых уже распределены (счет закрыт), руб;

$П_с$ – плановая оценка услуг по самообслуживанию, руб;

$С_в$ – стоимость возвратных отходов, руб;

$К_ф$ – фактический объем работ за год, т-км;

$К_з$ – фактический объем работ для тех потребителей, затраты по которым уже распределены (счет затрат), т-км;

$К_с$ – фактический объем работ по самообслуживанию, т-км.

- Себестоимость отработанного машино-дня определяется

$$\mathbf{C}= (З_ф - С_{в)/} К_ф$$

где $С$ – фактическая себестоимость машино-дня, руб.;

$З_ф$ – фактические затраты, руб;

$С_в$ – стоимость возвратных отходов, руб;

$К_ф$ – фактический объем работ за год, машино-дней

После расчета фактической себестоимости определяют и списывают калькуляционные разницы, после чего счет 23/4 закрывают.

Раздел 3.2. Организация управленческого учета в основном производстве

Тема 7 **Учет затрат и выхода продукции растениеводства**

1. Особенности управленческого учета затрат в растениеводстве
2. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в растениеводстве

1. Особенности управленческого учета затрат в растениеводстве

Растениеводство – одна из основных отраслей сельскохозяйственного производства.

В соответствии с особенностями производства в отрасли растениеводства в учете должно быть обеспечено разграничение затрат и получение соответствующих итоговых данных:

- По смежным годам производства,
- По основным видам производства и культур,
- По основным видам выполняемых работ,
- По основным статьям (видам) затрат,
- По конкретным подразделениям хозяйства.

Объектами учета затрат в отрасли растениеводства являются:

1. Сельскохозяйственные культуры (или группы культур)

2. Сельскохозяйственные работы это работы под урожай будущего года, которые не могут быть отнесены на объекты учета затрат по культурам под урожай текущего года:

– расходы на посев (озимых культур, зимний посев овощных культур)

– подъем зяби, лущение

– внесение органических и минеральных удобрений

– снегозадержание

– известкование, гипсование

– пары под яровые культуры урожая будущего года

– освоение новых земель

– поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ

3. Затраты, подлежащие распределению – это затраты, которые относятся к нескольким или многим объектам учета и, следовательно, подлежат распределению. В течение года их учитывают на отдельных аналитических счетах, а в конце года распределяют. Их отличие от объектов учета затрат второй группы состоит в том, что они полностью распределяются в отчетном году и, следовательно, не переходят на следующий год в качестве незавершенного производства.

К таким затратам относятся:

– амортизация основных средств

– затраты на ремонт ОС

– затраты по орошению, осушению

– затраты по содержанию полу защитных полос.

4. Прочие затраты. Некоторые виды затрат в отрасли растениеводства связаны с производством кормов, послеуборочной доработкой продукции. Эти затраты учитывают на отдельных аналитических счетах. Выделение этих затрат в качестве отдельных объектов учета связано либо с необходимостью более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, либо с обособлением в отдельные группы затрат по кормопроизводству (заготовка силоса, заготовка сенажа, заготовка сена, заготовка соломы, заготовка ботвы, послеуборочная доработка продукции, производство травяной муки)

Затраты под урожай будущих лет учитываются на отдельных аналитических счетах, т.к. зачастую неизвестно к возделыванию каких культур они будут относиться.

Все затраты по незавершенному производству в 1-й год учитывают по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года. Если затраты учитывают в течение нескольких лет, то затраты учитывают без детализации, т.е. комплексной статьей.

Порядок списания затрат зависит от их вида:

- расходы на посев озимых – перечисляют по каждой статье отдельно на аналитические счета озимых культур урожая соответствующего года
- работы под яровые культуры – распределяют весной пропорционально площади посева.
- Затраты по посевам многолетних трав – распределяют по годам, исходя из периода их использования без детализации по статьям (комплексно).

Для распределения составляется специальный расчет.

Учет распределяемых расходов (амортизационные отчисления, ремонт, орошение, осушение). Затраты по содержанию ОС учитываются по каждому виду ОС (амортизационных отчислений).

Распределение сумм зависит от вида расходов:

1. Амортизация и затраты на ремонт:

1.1. узкоспециализированная техника - прямо по назначению

1.2. остальная - пропорционально объемам выполняемых работ в зависимости от вида ОС базой распределения может быть:

- тракторы – объем в условных эт га;
- помещения для хранения продукции - площадь занимаемой продукции конкретной культуры
- почвообрабатывающие машины – обрабатываемая под культуры площадь
- сеялки – площадь посева,
- машины для уборки урожая – площадь уборки;
- машины для внесения удобрения – количество вносимых удобрений под культуры
- основные мелиоративные средства - мелиоративные площади

2. затраты по орошению, которые непосредственно могут быть отнесены на счета затрат по культурам списывают на эти счета. Оставшуюся часть расходов распределяют пропорционально поливо–гектарам постатейно.
3. Затраты по осушению распределяют примерно в таком же порядке: прямые затраты списывают на соответствующие объекты учета затрат, остальные распределяют пропорционально посевным площадям, размещенным на осушенных землях
4. Затраты по содержанию полезащитных лесных полос за вычетом используемой побочной продукции списывают на аналитические счета культур, находящихся под воздействием полезащитных полос, пропорционально посевным площадям с отнесением на статью «Затраты по содержанию ОС».

2. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в растениеводстве

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны быть оформлены оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные документы в растениеводстве могут быть объединены в четыре группы.

1. Документы по учету затрат труда:

- учетный лист тракториста-машиниста
- путевой лист трактора
- наряд на работу (индивидуальные, групповые)
- учетный лист труда и выполненных работ (индивидуальные, групповые)
- табель учета использования рабочего времени

2. Документы по учету расхода предметов труда:
   - акт расхода семян и посадочного материала
   - акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений
   - лимитно-заборная ведомость
   - накладная внутрихозяйственного назначения
3. Документы по учету затрат средств труда:
   - ведомость начисления амортизации и отчета в ремонтный фонд по ОС
   - ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчета в ремонтный фонд
   - начисления амортизации и отчета в ремонтный фонд (без а/трактора)
   - ведомость начисления амортизации и отчета в ремонтный фонд по ОС отрасли растениеводства
4. Документы по учету выхода продукции:

   4.1 зерновая продукция
   - реестровый способ (реестр отправки зерна и другой продукции с поля, реестр приема зерна и т.д.)
   - путевки (путевка на вывоз продукции с поля)
   - талоны (талон комбайнера, шофера, реестр приема зерна от шофера и т.д.)

   4.2 другая продукция
   - дневник поступления сельскохозяйственной продукции
   - дневник поступления продукции закрытого грунта
   - дневник поступления продукции садоводства
   - акт прима грубых и сочных кормов
   - акт на оприходование пастбищных кормов

Синтетический учет затрат и выхода продукции ведут по счету 20 «Основное производство» субсчет 1 «Растениеводство». По дебету счета в течение года накапливают затраты на производство. По кредиту производят их списание. В течение года готовая продукция растениеводства списывается с кредита счета 20 в плановой оценке. В конце года по кредиту счета 20-1 списывают суммы корректировки по доведению плановой себестоимости продукции до фактической.

Аналитический учет затрат на производство ведется в разрезе типовой номенклатуры калькуляционных статей для счета 20/1 "Растениеводство":

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве, в том числе:

а) семена и посадочный материал Д 20/1 – К 10

б) удобрения минеральные и органические Д 20/1 – К 10

в) средства защиты растений Д 20/1 – К 10

г) нефтепродукты; Д 20/1 – К 10

д) топливо и энергия на технологические цели; Д 20/1 – К 10

е) работы и услуги сторонних организаций. Д 20/1 – К 60

На статью «Семена» относят израсходованные под соответствующую культуру семена (в том числе семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов). Затраты семян отражают в двух измерителях: в натуральном и в денежном. Семена культур, израсходованные на посев учитывают в размере фактических затрат на их приобретение. Если

на посев используются собственные семена, то семена яровых культур учитывают по фактической себестоимости. Что касается озимых культур, то при посеве их фактическая себестоимость не известна, поэтому их списывают по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактических сумм.

Статья “Удобрения” предназначена для учета внесенных под данную культуру всех видов удобрений. Не включают в данную статью все расходы на подготовку удобрений к использованию и их внесению: измельчение удобрений, смешивание и погрузка в транспортные средства, подвозка в поле, загрузка в разбрасыватели, внесение в почву.

Стоимость средств защиты учитывается в размере фактических сумм на приобретение.

По статье «Нефтепродукты» отражают стоимость горючего, списанного на полевых работах тракторов. Эти затраты не учитывают предварительно на счете 23/3 «Вспомогательные производства. Машинно-тракторный парк», а прямым путем на основании данных учетных листов списывают на затраты под культуры. Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство.

Затраты топлива и энергии для технологических целей учитываются по стоимости приобретаемого со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемого на технические цели, выработку и приобретение всех видов энергии - электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные, хозяйственные и управленческие нужды организации);

Статья «Работы и услуги сторонних организаций» включает затраты на оплату услуг производственного характера, по выполнению отдельных операций технологического процесса в растениеводстве, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые для предприятия сторонними организациями, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг). К ним, в частности, относится стоимость выполняемых работ и услуг за механизацию работ в растениеводстве, повышение плодородия почв, химизацию, мелиорацию, транспортные работы, по обработке посевов средствами химической защиты растений гражданской сельскохозяйственной авиацией и т.п.

2.Оплата труда: Д 20/1 – К 70

а) основная;

б) дополнительная;

в) натуральная;

г) другие выплаты.

К основной оплате труда относится заработная плата, начисленная за выполненную работу, полученную продукцию или за фактически проработанное время. По этому элементу данной статьи отражают:

- заработную плату за отработанное время;

- заработную плату по сдельным расценкам за объем выполненных работ (пахота, сев, уход за посевами, уборка);

- доплату за продукцию с учетом ее качества после уборки урожая;

- оплату труда лиц, принятых на работу по совместительству.

К дополнительной оплате труда относится такая оплата, необходимость которой обусловлена особенностями сельскохозяйственного производства, применением различных видов доплат и премий (за повышение качества сельскохозяйственных работ, проведение их в лучшие агротехнические сроки и т.д.). К дополнительной оплате относятся также стимулирующие надбавки и доплаты.

Натуральная оплата как составной элемент калькуляционной статьи "Оплата труда с

отчислениями на социальные нужды" во многом определяется внутренними потребностями организации, общественной значимостью того или иного продукта, спросом его на рынке, степенью платежеспособности предприятия по выдаче заработной платы в денежной форме.

К другим выплатам, представляющим собой элемент статьи "Оплата труда", относятся:

- единовременные премии;
- вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
- иные выплаты, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемые работникам в соответствии с условиями коллективного договора, соглашений и трудовых договоров (суммы, выплачиваемые работникам на удешевление питания; суммы оплаты медицинских и бытовых услуг и др.);
- другие выплаты.

Затраты труда по статье "Оплата труда" отражают в двух измерителях: в денежном - суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом - количество затраченных часов.

3.Отчисления на социальные нужды Д 20/1 – К 69.

По статье "Отчисления на социальные нужды" отражают обязательные отчисления по установленным ставкам в Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд РФ от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг) (как правило, все выплаты и иные вознаграждения, которые принимаются в качестве расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль), за исключением тех, на которые эти взносы не начисляются

4.Содержание основных средств:

а) амортизация; Д 20/1 – К 02

б) ремонт и техническое обслуживание основных средств Д20/1 – К23/1

. В статью "Содержание основных средств" включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в данном производстве.

В составе затрат на содержание основных средств учитываются:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции);
- отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты;
- амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данную культуру (группу культур);
- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

В состав затрат на ремонт основных средств относят:

- расходы на оплату труда работников, занятых ремонтом и техническим обслуживанием основных средств (вне ремонтной мастерской организации);
- отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты работникам в производственных подразделениях, выполняющих работы по ремонту основных средств;
- стоимость запасных частей, ремонтно-строительных и других материалов, расходуемых при ремонте основных средств;
- стоимость услуг пунктов технического обслуживания, мастерских по ремонту тракторов, машин и оборудования (кроме сторонних организаций);
- затраты по ремонту и замене гусениц и резиновых шин тракторов и сельскохозяйственных машин;

- стоимость пленки, используемой на ремонт пленочных теплиц и парников.

5.Работы и услуги вспомогательных производств Д 20/1 – К 23.

По статье "Работы и услуги" отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия (организации), обеспечивающих производственные нужды.

К вспомогательным производствам сельскохозяйственной организации относятся: автомобильный грузовой автотранспорт, гужевой транспорт, производство и службы по электро-, тепло-, водо-, газоснабжению, холодильным установкам.

Услуги грузового автотранспорта и гужевого транспорта по перемещению расходуемых непосредственно в производственном процессе материальных ресурсов с центральных складов, складов производственных подразделений предприятия и других мест их постоянного хранения на поля, фермы, места заправки тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин во время работы на поле, вывозке сельскохозяйственной продукции с поля в места ее хранения и использования (закладка силоса и т.п.) исчисляются исходя из объема выполненных работ (тонно-километров, рабочих коне-дней) и фактической себестоимости.

Затраты на услуги по электро-, тепло-, водо- и газоснабжению определяются исходя из объема потребленных в производственном процессе электрической и тепловой энергии, воды и газа и их фактической себестоимости.

Затраты на содержание и эксплуатацию холодильных установок распределяются по потребителям (складам, хранилищам и др.) пропорционально объему обслуживаемых помещений, а по видам продукции - пропорционально тонно-дням ее хранения.

6.Налоги, сборы и другие платежи Д 20/1 – К 68.

На статью "Налоги, сборы и другие платежи" относят:

- налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; и другие налоги, определенные действующим законодательством);

- платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, установленным действующим законодательством.

7.Прочие затраты Д 20/1 – К 71, 76.

Статья “Прочие затраты” выделена для учета основных затрат растениеводства, не вошедших в предыдущие статьи (затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (парниково-тепличных комбинатов и др.), командировочные расходы и др.).

8. Общепроизводственные расходы Д 20/1 – К 25/1.

В статье “Общепроизводственные расходы» учитывают суммы отраслевых расходов, которые относятся сюда путем распределения со счета 25 “Общепроизводственные расходы” пропорционально установленной базе. В качестве базы распределения как правило используется сумма затрат на выращивание культур без стоимости семян. К общепроизводственным расходам относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общеотраслевого назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, использование инвентаря и принадлежностей, расходы на транспортное обслуживание работ (доставка работников к месту непосредственной работы и другие затраты, связанные с организацией и обслуживанием производства).

9. Общехозяйственные расходы Д 20/1 – К 26.

На статью "Общехозяйственные расходы" относятся затраты, связанные с управлением производством в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; канцелярские, типографские, почтово-телефонные расходы; затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и другие. Общехозяйственные расходы распределяют на объекты учета в конце года в порядке, аналогичном порядку распределения общепроизводственных расходов.

Производственный отчет подразделения является регистром аналитического учета работ и затрат по соответствующему подразделению. Он состоит из двух разделов. В первом разделе группируются данные о затратах за месяц и с начала года в разрезе статей калькуляции по каждой группе культур. Во втором в натуральном и стоимостном выражении приводятся данные о выходе продукции. Производственные отчеты составляют на отделениях хозяйства и в установленные графиком документооборота сроки передают в центральную бухгалтерию.

Сводный синтетический учет затрат на производство ведется в журнале-ордере № 10-АПК в разрезе счетов (субсчетов). В этом журнале-ордере объединен синтетический учет по счетам материальных ценностей, затрат на производство, расходов на оплату труда, резервов, основных средств и др.

Журнал-ордер № 10-АПК является сводным регистром для учета дебетовых и кредитовых оборотов по счетам учета затрат. В нем по каждому счету (субсчету) дебетовые и кредитовые обороты накапливаются по корреспондирующим счетам на основании отчетов движения продукции материалов, производственных отчетов и других регистров.

Сгруппированные по корреспондирующим счетам обороты журнала-ордера № 10-АПК сверяют с другими регистрами бухгалтерского учета, после чего кредитовые обороты его переносят в Главную книгу.

Фактическая себестоимость продукции растениеводства определяется в конце года. В расчет включается фактическая сумма затрат, относимая под урожай текущего года; масса продукции в весе после доработки.

При исчислении себестоимости продукции возникает необходимость распределения затрат между основной, побочной и сопряженной продукцией. К основной относится продукция, для получения которой организовано производство (зерно, овощи и др.). К побочной относится такая продукция, которая получается в силу биологических особенностей и производственных условий одновременно с основной, но имеет второстепенное значение (солома, полова и др.). Два и более основных продукта, являющихся результатом одного итого же производственного процесса, называют сопряженными (зерно и зерноотходы и др.). При этом могут использоваться следующие методы распределения затрат:

- Исключение из общей суммы затрат стоимости побочной продукции по установленным оценкам.
- Использование специальных коээфициентов.
- Распределение общей суммы затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции по реализационным ценам.
- Прямое отнесение прямых затрат и распределение согласно установленной базе общих расходов.
- Оценка затрат на отдельные виды продукции экспертным путем.
- Распределение затрат про установленным нормативам.

По каждому виду продукции растениеводства установлен предельные затраты, которые включаются в производство себестоимости (до места первичной обработки, пункта хранения и т.д.)

В настоящее время для каждого вида продукции установлено свое Франко:

— зерно, хлопок - сырец, семена подсолнечника - франко - поле (ток или другое место первичной подработки), включая затраты по подработке после уборки урожая;

— солома, сено - франко - пункт хранения;

— сахарная свекла, картофель, овощи, корнеплоды - франко - поле (место хранения);

— плоды, ягоды, овощи - франко - пункт приемки (хранения);

— семена трав, льна, овощных и других культур - франко - пункт хранения;

— зеленая масса на корм - франко - место потребления;

— зеленая масса на силос, травяную муку, сенаж, гранулы - франко - место силосования, закладки сенажа (башня, траншея, яма), приготовления травяной муки, гранул.

Стоимость единицы продукции по культурам одного вида продукции(без побочной) образуют делением общей суммы затрат по культуре (группе культур) учтенной по дебету соответствующею аналитическому счета, на валовой выход продукции, отраженный по К ту счета. Однако таких случаев по счету 20/1 сравнительно не много.

Поэтому предварительно образуют затраты, приходящиеся на побочную продукцию путем отнесения на них затрат, связанных с расходами на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и др. работы по заготовке этой продукции. Затем оставшиеся затраты относят на себестоимость основной продукции.

Тема 8 **Учет затрат и исчисление себестоимости продукции животноводства**

1. Особенности управленческого учета затрат в животноводстве
2. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в животноводстве

1. Особенности управленческого учета затрат в животноводстве

Животноводство является важнейшей отраслью сельскохозяйственного производства. Кругооборот средств в животноводстве имеет существенные отличия и особенности по сравнению с растениеводством:

- вложение средств в производство, выход продукции отличаются равномерностью;
- они не разграничены строго по времени;
- в животноводстве нет большого разнообразия выполняемых работ;
- в животноводстве производственный процесс, как правило, сконцентрирован: производство крупного молочного животноводства – на фермах КРС, свиноводство – на свинофермах и т.д.

Следовательно, в соответствии с особенностями производства в отрасли животноводства в учете достаточно разграничения затрат:

- по основным видам производства и группам животных;
- по основным статьям затрат.

В качестве объектов аналитического учета затрат выделяют отдельные виды и группы животных в пределах отраслей. Номенклатура объекта учета затрат в животноводстве установлена Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию стоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными Минсельхозом РФ 06.06.2003г. приказ № 792

2. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в животноводстве

Документы первичного учета затрат на производство

1. Документы по учету затрат труда:
   - расчет начисления оплаты труда работникам животноводства
   - табель учета использования рабочего времени.
2. Документы по учету затрат предметов труда:
   - ведомость учёта расхода кормов
   - лимитно-заборная ведомость,
   - накладная (внутрихозяйственного назначения) и др.
3. Документы по учету затрат средств труда:
   - ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам,
   - ведомость расчета амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд,
   - ведомость начислений амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта),
4. Документы первичного учета выхода готовой продукции
   - журнал учёта надоя молока
   - акт настрига и приёма шерсти (,
   - дневник поступления сельскохозяйственной продукции,
   - акт на оприходование приплода животных,
   - ведомость взвешивания животных ,
   - расчёт определения привеса и др.

Учет затрат в животноводстве ведется по следующим статьям:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве.

В том числе:

1.1.Корма

а) приобретенные и собственного производства прошлых лет; Д 20/2 – К 10.

б) собственного производства текущего года. Д20/2 – К 10.

1.2. Средства защиты животных Д 20/2 – К 10.

1.3. Нефтепродукты. Д 20/2 – К 10.

1.4. Топливо и энергия на технологические цели. Д 20/2 – К 60 .

1.5. Работы и услуги сторонних организаций. Д 20/2 – К60.

2. Оплата труда:

а) основная; Д 20/2 – К 70.

б) дополнительная; Д 20/2 – К 70.

в) натуральная; Д 20/2 – К 70.

г) другие выплаты. Д 20/2 – К 70.

3. Отчисления на социальные нужды. Д 20/2 – К 69

4. Содержание основных средств:

а) амортизация; Д 20/2 – К 02

б) ремонт и техническое обслуживание основных средств. Д 20/2 – К 23/1.

5. Работы и услуги вспомогательных производств. Д 20/2 – К 23 .

6. Налоги, сборы и другие платежи. Д 20/2 – К 68 .

7. Прочие затраты. Д 20/2 – К 71, 76.

8. Потери от падежа животных Д20/2 – К 94

9. Общепроизводственные расходы. Д 20/2 – К 25/2 .

10. Общехозяйственные расходы. Д 20/2 – К 26.

Для обобщения и сводки данных первичных документов в животноводстве, как и в растениеводстве, применяется накопительная ведомость учета затрат. В первом разделе ведомости отражают производственные показатели по соответствующей ферме или учетной группе животных. Во втором – по каждой учетной группе животных накапливаются данные о затратах (кроме кормов). В третьем разделе отражают выход продукции животноводства по каждому виду и каналы использования побочной продукции.

Обобщающим регистром аналитического учета затрат в животноводстве является лицевой счет (производственный отчет продукции). Вместо него может использоваться ведомость аналитического учета затрат на производство. Порядок ведения этих регистров аналогичен порядку их ведения в растениеводстве.

Регистры составляют по итогам данных за месяц в подразделениях хозяйства.

Оттуда документы ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки представляются в центральную бухгалтерию. Там после соответствующей проверки включенных в них данных делают записи в бухгалтерские регистры. Для получения сводных данных по объектам учета затрат в целом по хозяйству ведут сводный лицевой счет (производственный отчет) по животноводству, в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции животноводства в целом.

Одновременно с записями сводный лицевой счет итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в ЖО№10-АПК, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу.

Затраты и выход продукции животноводства учитывают на счете 20/2 «Животноводство».

По счету 20/2 корреспонденция счетов имеет много общего со счетом 20/1, но вместе с тем есть существенные отличия.

По дебету этого счета, как и по счету 20/1 отражают затраты на производство в корреспонденции с кредитом счетов: 02, 05, 10, 23, 25, 26, 60, 68, 69, 70, 71, 76, 96.

Вместе с тем, на затраты животноводства относится стоимость падежа молодняка животных и откормочного поголовья за исключением падежа, подлежащего взысканию с виновных лиц, и потерь вследствие стихийных бедствий.

Отнесение сумм падежа на затраты проводится со счета 94:

Д 94- К 11-описание сумм падежа;

Д 20/2- К 94-отнесение сумм падежа на затраты.

На счет 20/2 на статью «Корма» относится стоимость пищевых отходов, использованных на корм скоту:

Д 20/2 – К29/3 «Обслуживающие производства и хозяйства» субсчет «Предприятия общественного питания»

По Кредиту сч. 20/2 отражают выход продукции отрасли и описание затрат в корреспонденции с $Д^{том}$ счетов:

- 10 (стоимость оприходованного навоза) 20/1 (стоимость внесенного под культуру навоза без его предварительного оприходования по сч. 10);
- 43 – стоимость оприходованных молока, яиц, шерсти;
- 11 – стоимость приплода, привеса.

Кроме того по кредиту субсчета 20/2 отражают списание в конце года калькуляционных разниц по продукции животноводства на соответствующие счета в зависимости от направления использования продукции.

Весьма своеобразно отражение затрат и выхода продукции пчеловодства в увязке со счетом 20/1. С одной стороны часть затрат растениеводства относится на пчеловодство (по

медоносным культурам) Д 20/2 – К 20/1. С другой стороны, часть затрат пчеловодства относится на растениеводство, на опыляемые пчелами культуры Д 20/1 – К 20/2.

В животноводстве часть получаемой продукции расходуется на внутренние нужды (молоко на выпойку телятам). В связи с этим некоторая часть затрат может остаться в плановой оценке. Поэтому закрытие аналитических счетов следует начинать с тех учетных групп скота, продукция которых в наибольшей степени поступает во внутренний оборот с постепенным переходом к группам, не имеющим ее.

Соответственно, последовательность закрытия аналитических счетов по счету животноводства выглядит следующим образом:

1. Кормоцеха и кормокухни
2. Молочное стадо КРС
3. Молодняк КРС всех возрастов и взрослые животные на откорме.
4. Свиноводство
5. Птицеводство
6. Другие отрасли

По счету 20/2 может иметь место незавершенное производство:

- в птицеводстве – стоимость яиц, заложенных на инкубацию после 10 декабря
- в рыбоводстве – затраты по зарыблиданию прудов, не давшим в отчетном году товарной продукции.

Источником данных для исчисления себестоимости продукции животноводства являются производственные отчеты подразделений (лицевые счета).

Объектами исчисления себестоимости является основная продукция (молоко, шерсть, приплод, прирост живой массы и др.). При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов сопряженной продукции:

- молочное скотоводство – молоко и приплод
- овцеводство – шерсть и приплод
- птицеводство – яйца и мясо и т.д.

Поэтому объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают.

Кроме того, в животноводстве получают побочную продукцию.

Стоимость побочной продукции животноводства (навоза, помета) определяется исходя из фактических затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов. Прочая побочная продукция, получаемая в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования.

Исчисление фактической себестоимости продукции осуществляется одновременно с окончательным закрытием калькуляционных счетов в конце года.

Калькулирование себестоимости продукции животноводства осуществляется, исходя из особенностей его отдельных отраслей.

Тема 9 **Учет затрат и исчисление себестоимости продукции подсобных промышленных производств**

1. Особенности управленческого учета затрат в подсобных промышленных производствах

2. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в подсобных промышленных производствах

1. Особенности управленческого учета затрат в подсобных промышленных производствах

Организация подсобных промышленных производств имеет большое значение для равномерного использования рабочей силы и материальных ресурсов, что сглаживает сезонный характер работы, а также для диверсификации производства с целью увеличения его рентабельности.

К подсобным промышленным производствам сельскохозяйственных предприятий относятся:

- производства по переработке сельскохозяйственной продукции (растениеводства, животноводства)
- производства по изготовлению строительных материалов
- прочие производства

Согласно методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях выделяются следующие объекты аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:

1. Переработка продукции растениеводства

- Производство комбикормов
- Переработка зерна
- Первичная обработка льна и лубяных культур
- Переработка овощей, фруктов и картофеля
- Переработка масличных культур
- Винодельческое производство
- Производство витаминно-травяной муки

2. Переработка продукции животноводства

- Скотоубойные площадки и птицеубойные цеха
- Переработка молока
- Цехи утилизации отходов и сушки перо-пухового сырья

3. Производства прочей промышленной продукции

- изготовление строительных материалов (кирпичное, столярное, лесопильное производство и др.)
- добыча нерудных ископаемых (песка, щебня)

В связи с тенденциями дальнейшего развития промышленных производств наряду с традиционной типовой номенклатурой объекты их аналитического учета могут выделяться (по видам производств) применительно к порядку, установленному для соответствующих отраслей промышленности, например, в мясоперерабатывающем производстве - колбасное производство, производство мясных полуфабрикатов и кулинарных изделий, консервное производство, производство технических жиров, переработка шерсти и др.; производство хлебобулочных изделий; кондитерское производство; швейное производство; гончарное производство; лесоразработки и т.д.

2. Формирование информационной базы калькуляционных расчетов в подсобных промышленных производствах

Первичный учет организуется в следующих документах:

1. <u>Документы по учету затрат труда:</u>
   - наряды на сдельную работу
   - табель учета использования рабочего времени.
2. <u>Документы по учету затрат предметов труда:</u>
   - лимитно-заборная ведомость,
   - накладная (внутрихозяйственного назначения) и др.

3. Документы по учету затрат средств труда:
   - ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам,

4. Документы первичного учета выхода готовой продукции
   - дневник поступления сельскохозяйственной продукции,
   - отчёт о движении материальных ценностей
   - отчёт о переработке продукции
   - ведомость переработки молока и молочных продуктов
   - производственный отчёт о переработке птицы и выходе продукции.

Объектами учета затрат в промышленном производстве в зависимости от размера и характера деятельности являются отдельные виды промышленных производств или стадии (фазы) технологического процесса (переделы).

Для учета затрат и выхода продукции подсобных промышленных производств используют счет 20/3 «Подсобные промышленные производства». Счет активный калькуляционный. По дебету счета в течение года учитывают затраты на производство, по кредиту – выход продукции. В конце года по кредиту счета 20/3 отражают списание калькуляционных разниц.

Аналитический учет затрат по каждому объекту ведут в соответствии с типовой номенклатурой статей:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве. В том числе:
   1.1.Сырье Д 20/3 – К 10
   1.2. Нефтепродукты. Д 20/3 – К 10.
   1.3. Топливо и энергия на технологические цели. Д 20/3 – К 60 .
   1.4. Работы и услуги сторонних организаций. Д 20/3 – К60.
2. Оплата труда:
   а) основная; Д 20/3 – К 70.
   б) дополнительная; Д 20/3 – К 70.
   в) натуральная; Д 20/3 – К 70.
   г) другие выплаты. Д 20/3 – К 70.
3. Отчисления на социальные нужды. Д 20/3 – К 69
4. Содержание основных средств:
   а) амортизация; Д 20/3 – К 02
   б) ремонт и техническое обслуживание основных средств Д 20/3 – К 23/1.
5. Работы и услуги вспомогательных производств Д 20/3 – К 23 .
6. Налоги, сборы и другие платежи Д 20/3 – К 68 .
7. Прочие затраты Д 20/3 – К 71, 76.
8. Потери от брака Д20/3 – К 28
9. Общепроизводственные расходы Д 20/3 – К 25/2 .
10. Общехозяйственные расходы Д 20/3 – К 26.

Для обобщения и сводки данных первичных документов применяется накопительная ведомость учета затрат. В первом разделе ведомости отражают производственные показатели по соответствующему цеху или производству. Во втором – по каждому виду продукции. В третьем разделе отражают выход продукции по каждому виду и каналы использования побочной продукции.

Обобщающим регистром аналитического учета затрат подсобных промышленных производств является лицевой счет (производственный отчет) подразделения. Вместо него может использоваться ведомость аналитического учета затрат на производство. Порядок ведения этих регистров аналогичен порядку их ведения в растениеводстве и животноводстве.

Регистры составляют по итогам данных за месяц в подразделениях хозяйства.

Оттуда документы ежемесячно в установленные графиком документооборота сроки представляются в центральную бухгалтерию. Там после соответствующей проверки включенных в них данных делают записи в бухгалтерские регистры. Для получения сводных данных по объектам учета затрат в целом по хозяйству ведут сводный лицевой счет (производственный отчет), в котором обобщают данные о затратах и выходе продукции подсобных промышленных производств в целом.

Одновременно с записями сводный лицевой счет итоговые данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений с группировкой по корреспондирующим счетам заносят в ЖО №10-АПК, а из него кредитовые обороты в установленном порядке ежемесячно переносят в Главную книгу.

От переработки могут быть получены возвратные отходы (побочная продукция). Они приходуются по цене возможной продажи или использования Д 43,10 – К 20/3.

Промышленные производства могут перерабатывать не только собственное сырье, но и сырье заказчиков. Переработка такого сырья – это своеобразный вид услуг промышленного производства, оказываемый сторонним организациям. Объектом исчисления себестоимости соответственно будет являться не выход продукции, а себестоимость единицы услуг по переработке давальческого сырья.

Давальческое сырье учитывают на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые на переработку» и на затраты перерабатывающих производств не относят. На соответствующем аналитическом счете затрат промышленного производства учитывают лишь расходы по переработке сырья. Себестоимость переработки единицы продукции из давальческого сырья определяют как частное от деления суммы расходов по переработке (без затрат сырья) на количество переработанного сырья.

Полученную продукцию из давальческого сырья в системном учете не приходуют. Фактические затраты по переработке списывают Д 90 – К 20/3. После передачи продукции переработки заказчику стоимость давальческого сырья списывают с забалансового счета 003.

Закрытие аналитических счетов по счету 20/3 производится во взаимосвязи с закрытием аналитических счетов растениеводства и животноводства. При этом соблюдается определенная последовательность:

1. Распределяются общепроизводственные расходы промышленного производства, если они учитывались на отдельных аналитических счетах в составе счета 20/3, а не на счете 25/3. При этом базой распределения будут:

- по промышленным производствам, перерабатывающим сельскохозяйственное сырье – затраты без стоимости сырья;
- по производствам, перерабатывающим промышленное сырье – прямая заработная плата производственных рабочих.

2. Закрываются аналитические счета по учету затрат на переработку продукции растениеводства: производства травяной муки, гранул, комбикормов, переработки зерна на дерть. Это надо сделать до закрытия аналитических счетов по учету затрат в животноводстве.

3. Аналитические счета по учету затрат на переработку продукции животноводства закрываются после определения фактической себестоимости продукции животноводства, т.е. после закрытия счета 20/2.

4. Аналитические счета, не связанные с учетом затрат по переработке сельскохозяйственной продукции закрываются в зависимости от конкретных условий производства. Если, например, стройматериалы, полученные из своего промышленного производства, используются на нужды основных отраслей, то аналитические счета по учету затрат на производство строительных материалов должны закрываться в первую очередь.

Таким образом, закрытие аналитических счетов по счету 20/3 осуществляют по правилу: от производств с максимумом оказываемых услуг к производствам с максимумом получаемых услуг.

В промышленных производствах при отклонениях от установленной технологии, а также по другим причинам возможно получение брака.

Брак – это продукты, изделия, полуфабрикаты, детали, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по прямому назначению или могут быть использованы лишь после их переработки или исправления.

В зависимости от характера дефектов брак делится на исправимый и неисправимый.

Исправимым браком считается та продукция, исправление которой технически возможно и экономически нецелесообразно; **неисправимым** – если это невозможно или экономически нецелесообразно.

Кроме того по месту обнаружения брак делится на:

- **внутренний** –выявлен в самом хозяйстве до отправки продукции покупателям;
- **внешний** – выявлен за пределами хозяйства у покупателя.

Внутренний неисправимый брак оценивается исходя из плановой себестоимости продукции. Стоимость *внешнего брака* слагается из стоимости забракованной продукции, расходов по ее исправлению (если брак исправимый) либо замене (если брак неисправимый) и транспортировке этой продукции.

Потери от внешнего брака, относящиеся к произведенной продукции прошлого периода, списывают на затраты производства аналогичной продукции текущего отчетного периода.

В настоящее время сельскохозяйственные предприятия учитывают брак по промышленным производствам, а также в ремонтных мастерских, обслуживающих и прочих производствах (пекарни, столовые, пошивочные мастерские и др.).

Выявленный брак должен быть немедленно принят на учет. Для этого в первичных документах на оприходование продукции указывают причины и виновников его возникновения, сумму прямых затрат по этой продукции, ее количество.

Аналитический учет брака в производстве ведут по каждому виду забракованной продукции в специально открываемых для этих целей лицевых счетах (производственных отчетах). Для этого на каждый вид забракованной продукции отводят отдельную графу. В первом разделе по строкам производственного отчета отражают составные части брака: стоимость забракованной продукции, расходы (по видам) на исправление. Во втором разделе лицевого счета отражают списание потерь от брака по назначению.

Для учета допущенного брака предназначен счет 28 «Брак в производстве». Счет активный. По дебету отражают все затраты, связанные с выявленным внешним и внутренним браком:

- стоимость неисправимого брака в оценке по плановой себестоимости (кроме затрат по статье «Общехозяйственные расходы» - они на внутренний брак не относят) Д 28 – К 20/3
- расходы по исправлению брака (исправимого) Д 28 – К 70, 69, 10…

По кредиту счета 28 отражают суммы, направленные на уменьшение потерь от брака:

- стоимость забракованной продукции по цене возможной реализации Д 90 – К 28
- суммы, удержанные с виновников брака Д 73 – К 28
- суммы остающихся (невозмещаемых) потерь. Их относят на затраты производства по статье «Потери от брака» Д 20/3 – К 28. Указанные невозмещаемые потери от брака списывают со счета 28 ежемесячно, после чего счет 28 закрывают.

Следует отметить, что отнесение потерь от брака на стоимость незавершенного производства не допускается. Все суммы относят на выпущенную продукцию. Сальдо по счету 28 на конец месяца быть не должно.

Исчисление фактической себестоимости продукции подсобных промышленных производств проводится в конце отчетного года, (ежемесячно, ежеквартально), исходя из суммы затрат на ее производство, за вычетом стоимости возвратных и безвозвратных отходов по цене возможной продажи или использования, и объемов производства продукции.

Объектами исчисления себестоимости являются отдельные виды продукции.

Методы калькуляции зависят от характера технологического процесса. Однако общий порядок расчета себестоимости можно выразить формулой

$$С/с=(З_ф+ НП_н- НП_к- НП_к)/ К$$

Где С/с – себестоимость продукции

$З_ф$- фактические затраты отчетного периода

$НП_н$- незавершенное производство на начало периода

$НП_к$ – незавершенное производство на конец периода

$П_п$ – стоимость побочной продукции в принятой оценке

К – количество выработанной продукции

Широкое распространение получил также нормативный метод