

Г.С. Клычова, К.З. Мухамедзянов

БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Учебное пособие

К а з а н ь
Центр инновационных технологий
2 0 1 6

УДК 657.1:338.43
ББК 65.052.253.2
К51

*Рекомендовано к изданию Ученым советом
Казанского государственного аграрного университета
Протокол № 1 от 01.09.2016 г.*

Рецензенты:

С.В. Козменкова, д-р экон. наук, проф. Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»;

Р.А. Алборов, д-р экон. наук, проф., заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия»;

А.Р. Закирова д-р экон. наук, проф. Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Казанский государственный аграрный университет»

Клычова, Г.С.

К51 Бухгалтерский управленческий учет в сельскохозяйственных организациях: учебное пособие / Г.С. Клычова, К.З. Мухамедзянов. – Казань: Центр инновационных технологий, 2016. – 252 с.

ISBN 978-5-93962-790-0

Учебное пособие представляет весь комплекс современных обучающих и контролируемых средств, предназначенных для аудиторной и самостоятельной работы студентов экономических вузов. Учебный материал представлен по темам и содержит методические рекомендации к изучению тем, контрольные вопросы, тесты, практические задания, кейсы и рекомендуемую литературу.

Цель учебного пособия – помочь студентам освоить теоретические аспекты и практические навыки организации и ведения управленческого учета согласно специфики деятельности сельскохозяйственных организаций, а также подготовиться к сдаче текущей, промежуточной и итоговой аттестации.

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего образования третьего поколения. Предназначено для студентов очной, заочной, заочно-дистанционной форм обучения и преподавателей экономических факультетов высших учебных заведений.

ISBN 978-5-93962-790-0

© Г.С. Клычова, К.З. Мухамедзянов, 2016
© Центр инновационных технологий
(оформление), 2016

ВВЕДЕНИЕ

Эффективность работы предприятий в условиях рыночных отношений во многом зависит от управленческой деятельности, обеспечивающей их реальную экономическую самостоятельность, конкурентоспособность и активное положение на рынке. Это потребовало другого подхода и организации информационной системы. Финансовый учет как основная часть существующей информационной системы предприятия не обеспечивает управленцев всех уровней оперативной информацией, необходимой для разработки стратегии и тактики внутреннего управления деятельностью предприятия в современных условиях.

Контроль и регулирование, являясь основными функциями управления, базируются на сопоставлении плановых данных и сведений оперативного учета. Оценка результатов управленческих решений и ответственность за их исполнение производятся по данным внутренней отчетности. Управленческие решения предпринимательской деятельности основываются на плановой, нормативной, технологической, учетной и аналитической информации. Планирование и координация будущего развития предприятия реализуются на аналитических расчетах, произведенных с помощью специфических способов и приемов. Этими и другими проблемами в информационной системе предприятия занимается управленческий учет, который имеет присущие ему отличительные признаки, методы, приемы, способы, принципы ведения и выступает как особая область экономических знаний. Однако следует отметить, что в современных условиях в подавляющем большинстве отечественных организаций управленческий учет либо отсутствует совсем, либо развит очень слабо. В то же время в зарубежной практике вопросам постановки и ведения управленческого учета отдается приоритетное значение.

При этом, очевидно, что в современных условиях хозяйствования сложилась объективная необходимость управления процессами формирования затрат и исчисления себестоимости, так как именно их оптимизация служит базой выпуска конкурентоспособных товаров и способствует повышению рентабельности производства. В системе учета издержек производства необходимо получать достоверную и прозрачную учетную информацию о затратах, которая позволит собственнику посредством ведения управленческого учета ресурсов, вложенных в сферу производства, своевременно оценить эффективность использования капитала, авансируемого в хозяйственный оборот. Именно поэтому изучение проблем управленческого учета, а также его внедрение в отечественную практику приобретают приоритетное значение.

Бухгалтерский управленческий учет — это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта (предприятия, фирмы, банка и т.п.). Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений. Из изложенного следует, что изучение и знание бакалаврами теоретических и практических вопросов управленческого учета — важное требование для современного специалиста в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Дисциплина «Бухгалтерский управленческий учет» предназначена для студентов очной, заочной и дистанционной форм обучения высших учебных заведений и является необходимой составляющей в освоении учебных дисциплин, устанавливающих базовые знания, для получения профессиональных навыков. Каждая тема учебного пособия состоит из теоретической части, примеров задач для самостоятельного решения студентами, контрольных вопросов для самопроверки знаний и тестовых заданий.

Данное учебное пособие позволит адаптировать полученные знания и навыки к конкретным условиям функционирования сельскохозяйственных предприятий. Учебное пособие подготовлено в соответствии с программой изучения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет», предусмотренной Федеральными государственными образовательными стандартами высшего профессионального образования третьего поколения по направлению 38.03.01 – Экономика, профилю подготовки «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Глава 1. СОДЕРЖАНИЕ, ПРИНЦИПЫ И НАЗНАЧЕНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Цели изучения темы следующие: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины:

- объекты, сущности, назначение и функции управленческого учета;
- причины, этапы возникновения и становления управленческого учета на международном уровне и в России;
- сходства и отличия управленческого учета от финансового и налогового учета;
- роль управленческого учета в развитии управленческой деятельности в условиях рыночной экономики;
- принципы организации и ведения управленческого учета;
- применяемые способы и приемы управленческого учета для выполнения функций, возложенных на него.

Студенты должны уметь аргументированно обосновать необходимость и возможность внедрения управленческого учета в учетную практику предприятий, доказать преимущества организации управленческой бухгалтерии.

Студенты также должны иметь представление об этапах становления и развития управленческого учета на международном уровне и в России, о связи управленческой деятельности и управленческого учета, контроллинга, о пользователях информации управленческого учета, целях и задачах учета для управления.

Для закрепления полученных знаний студенту следует ответить на контрольные вопросы, выполнить тесты, рассмотреть практические аспекты темы посредством решения приведенных практических заданий и кейсов.

1.1. Понятие и сущность управленческого учета

Управленческий учет – область знаний и деятельность, связанные с подготовкой и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта. Его цель заключается в помощи менеджерам в принятии обоснованных управленческих решений. Он является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции. Выделение в 1950-е годы из бухгалтерского учета управленческого учета связано с развитием техники и технологий, усилением конкуренции, увеличением объемов издержек производства, когда традиционные методы учета стали не соответствовать требованиям управления.

Принцип эффективности управления предопределил необходимость появления управленческого учета. Постепенно в разных странах термин «производственный учет» был заменен на «управленческий учет». Однако это было не просто изменение терминологии, но большая организационная и методологическая перестройка системы бухгалтерского учета. Он разделился на две отрасли: финансовый и управленческий учет.

В это время на предприятиях создаются две бухгалтерии: финансовая и управленческая. Каждая имеет свои цели, задачи и функции. Предпосылкой к разделению было также создание калькуляционной бухгалтерии. Возник управленческий учет на базе так называемого калькуляционного учета, суть которого заключалась в определении затрат на определенную дату, в выявлении положительных и отрицательных отклонений от составленных смет и проведении оперативного анализа выявленных отклонений. Новым производственным отношениям должен соответствовать и новый подход к организации бухгалтерского учета и его составных частей.

Прежде всего видоизменились цели управления, затем — требования к калькуляционному учету.

В связи с изменениями целей управления изменились требования к калькуляционному учету. Стала требоваться калькуляция по следующим позициям:

- 1) по центрам ответственности для контроля за соблюдением технологических процессов и деятельностью подразделений;
- 2) по наименованиям изделий для исчисления полных издержек и цен на изделия;
- 3) по видам продукции для расчета частичных издержек и контроля за инвестициями.

Таким образом, разные виды себестоимости необходимы для различных целей управления. Все это и привело к созданию внутренней производственной бухгалтерии.

Официальное признание управленческого учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета произошло в 1972 г. В это время Американской ассоциацией бухгалтеров была разработана программа получения диплома по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика. Соответственно, управленческий учет как самостоятельная учебная дисциплина был введен в учебные планы учебных заведений. В документах Национальной федерации бухгалтеров США управленческий учет определяется как процесс опознания, оценки, накопления, анализа, подготовки, истолкования и сообщения финансовой информации, используемой управленческим аппаратом для планирования, определения стоимости и контроля в рамках предприятия.

Основное содержание управленческого учета составляет учет затрат на производство, ибо его становление осуществлялось на базе калькуляционно - производственного учета, а также аналитичность учетной информации, так как это позволяет объективно выявить результаты деятельности отдельных подразделений и определить долю их участия в получении общей прибыли. Управленческий и производственный учет нельзя отождествлять. Основу производственного учета составляют учетные операции, основной целью которых является определение издержек на производство и выручки на единицу продукции. В системе производственного учета ведется учет фактических затрат, выявляются отклонения затрат от норм, распределяются затраты по конкретным видам продукции, калькулируется себестоимость продукции, что отвечает требованиям внешней отчетности. Основной задачей управленческого учета является подготовка соответствующей финансовой информации для управленческого персонала внутри предприятия.

Таким образом, управленческий учет представляет собой взаимосвязанную систему учета затрат и доходов, планирование, контроля и анализа, систематизирующую информацию для управленческих решений.

Понятие «управленческий учет» отсутствует в нормативных документах первого и второго уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета. Однако необходимо отметить, что во введенных в действие с 1 января 2004 г. «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792, дано определение управленческого учета. В соответствии с пунктом 47 «Методических рекомендаций» управленческий учет представляет собой систему экономической информации о затратах и доходах по отдельным объектам управления, представленной в различных аналитических группировках по установленным признакам [23]. Это позволяет выявить влияние факторов на затраты, объемы производства, объемы продаж, прибыль и воздействовать на них в целях получения высоких экономических результатов.

Часть функций, связанных с получением информации для управления, выполняют бухгалтерский и производственный учет. Соотношение бухгалтерского учета, производственного и управленческого учета, согласно мнению профессора В.Б. Ивашкевича [57], показано на рис. 1.1.

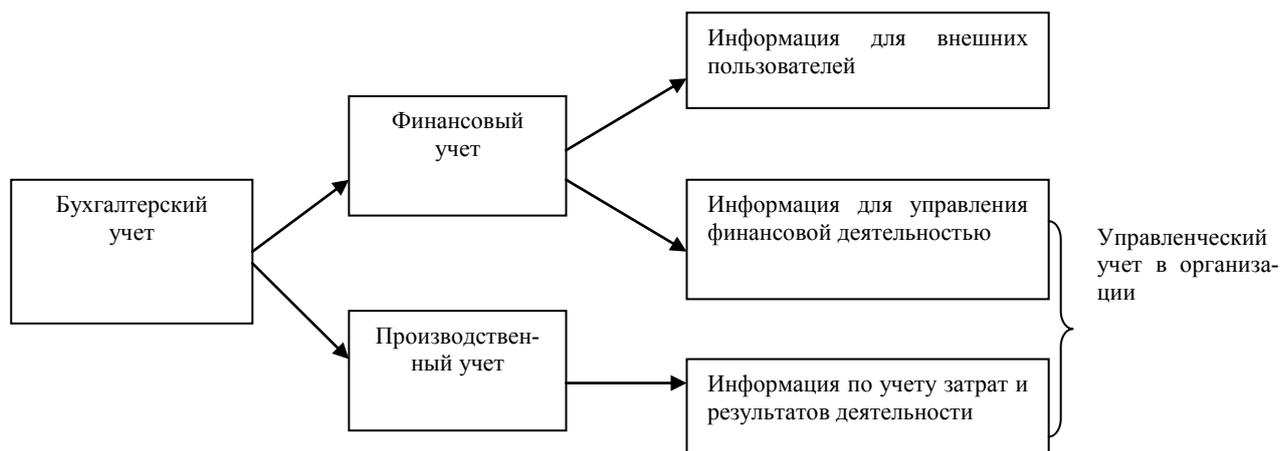


Рис.1.1 Соотношение бухгалтерского учета, производственного и управленческого учета

Как видно, управленческий учет состоит из двух основных частей: производственного учета, который служит для внутреннего управления производством, сбытом продукции, и части финансового учета, который служит для управления финансовой деятельностью в организации. Практика организации управленческого учета показала необходимость обязательного выделения в самостоятельный вид учетной работы измерения затрат и результатов основной деятельности организации. Необходимость обособления управленческого учета во многом связана и с необходимостью сохранения коммерческой тайны деятельности организации, принятия тех или иных управленческих решений. Сохранение коммерческой тайны важно не только для внешних пользователей, но и для управленческого персонала, не имеющего прямого отношения к решению данных проблем.

1.2. Слагаемые производственной деятельности как объект управленческого учета

Производственная деятельность состоит из хозяйственных процессов, основным из которых является снабжение, производство и реализация. В управленческом учете производственные процессы систематизируют по видам деятельности: снабженческо-заготовительной, производственной, финансово-сбытовой и организационной. Все они являются объектами управленческого учета, ибо в каждом из них образуются свои издержки. Таким образом, объектом управленческого учета является предприятие как единый хозяйственный комплекс.

Процесс *снабженческо-заготовительной деятельности* является первой стадией производства. От его состояния зависит производственная, сбытовая и организационная деятельность.

Задачами управленческого учета снабженческо-заготовительной деятельности являются: методы оценки запасов материалов, сбор информации о показателях затрат на запасы, учет затрат на запасы. Непосредственно *производственная деятельность* определяет главную цель организации – выпуск продукции, которая будет реализована и получена прибыль. Главной особенностью этой стадии является образование затрат на производство продукции. К издержкам производственной стадии относятся издержки, обусловленные технологией производства, зависящие от объема выпуска продукции и составляющие вещественную основу выпущенной продукции. Учет издержек производства является определяющим в общей системе управленческого учета, так как именно на этой стадии образуется основная часть издержек предприятия. Между производственной и сбытовой деятельностью существует тесная связь, так как готовая продукция, полученная из стадии производства, поступает на склад (а иногда и минуя его, как, например, молоко в сельскохозяйственных предприятиях) и

оттуда начинается процесс ее реализации, где объектом управленческого учета являются издержки сбытовой деятельности.

Управление *финансово-сбытовой деятельностью* требует учетной информации в виде внутренней отчетности, содержащий показатели о текущей отгрузке, сумме издержек, объеме складских запасов готовой продукции, сведения о качестве продукции, о коммерческих расходах и затратах на рекламу.

Для выполнения функций управления и *организационной деятельности* создается специальный аппарат управления, руководящий деятельностью организации. Управленческий учет организационной деятельности в качестве своей основной задачи выделяет эффективное функционирование служб и отделов на основе обработанной информации при оптимальном уровне расходов на обслуживание и управление производством.

Наряду с этим, к объектам управленческого учета, по мнению Т.П. Карповой, относятся и производственные ресурсы, обеспечивающие целесообразный труд людей в процессе хозяйственной деятельности предприятия [59].

В состав производственных ресурсов входят:

- основные фонды – это средства труда, их состояние и использование в процессе производства и продажи продукции;
- нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения, их состояние и использование в процессе производства и продажи продукции, а также управленческой деятельности;
- материальные ресурсы – предметы труда, предназначенные для обработки в процессе производства или при помощи средств труда на всем протяжении их движения по стадиям производственного цикла.

1.3. Взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета

Финансовый и управленческий учет представляет собой взаимосвязанные части единого бухгалтерского учета. Тесная взаимосвязь объясняется едиными методологическими основами их ведения. Так, в ходе текущего управления производством в качестве единых объектов учета выступают средства труда и их использованием. В финансовом учете учитывается начисление амортизации, а в управленческом учете начисленная амортизация относится на издержки соответствующего вида производства, где и используются данные основные средства. Единым объектом учета являются также и предметы труда. Их первоначальное состояние учитывается в финансовом учете, а выдача и движение в производстве – в управленческом учете.

Взаимосвязь финансового и управленческого учета, по мнению некоторых авторов [59], выражается так, как показано на рис. 1.2.

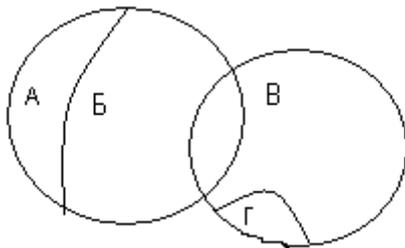


Рис. 1.2. Взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета: А – управленческий учет; Б – производственный учет; В – финансовый учет; Г – налоговый учет

В финансовом и управленческом учете используются следующие единые методы ведения:

- документация и инвентаризация;

- оценка, калькуляция и отчетность;
- единые планово-учетные цены для обоих видов учета. Так, если производственные запасы учитываются по единым планово-учетным ценам, то и их списание в производство в управленческом учете осуществляться по тем же ценам;
- единство нормативно-справочной информации;
- отчетность (внутренняя и внешняя);
- однократное введение первичной информации для всех видов учета, преемственность и дополнение информации одного вида учета в другом. Например, информация первичного документа «Расчет начисления заработной платы работникам животноводства» в управленческом учете используется с целью отнесения начисленной заработной платы на соответствующую продукцию животноводства, а в финансовом учете – для организации аналитического и синтетического учета расчетов по заработной плате.

1.4. Различие финансового, управленческого и налогового учета

Имея тесную взаимосвязь с финансовым учетом, управленческий учет обладает и существенными различиями:

1. Так, *по степени нормативной регламентации* ведение финансового учета является для всех обязательным. Обязанность вести финансовый учет с использованием счетов бухгалтерского учета определена Федеральным законом Российской Федерации от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории РФ. Финансовый учет должен осуществляться в соответствии с нормативными документами Правительства РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. Ведение управленческого учета, его глубина и аналитичность зависят от администрации. Управленческим учетом в РФ занимается Министерство экономического развития РФ, где создан экспортно-консультационный совет по вопросам управленческого учета. Ими были подготовлены методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, утвержденные Министерством протоколом № 4 от 22.04.2002 г., но их строгое соблюдение необязательно. Управленческий учет ведут по правилам, установленным самой организацией, учитывающим специфику ее деятельности, особенности решения тех или иных управленческих задач. Ограничений по выбору систем управленческого учета не существует. Вопрос о том, вести ли на предприятии управленческий учет, решает сама организация. Сбор и обработка информации для управления считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

2. *По степени точности информации* данные финансового учета более точны, так как финансовая отчетность составляется для внешних пользователей и законом установлены жесткие требования к точности и объективности их показателей. Информация, содержащаяся в управленческом учете, более оперативная и может иметь приблизительные оценки, т.е. требования к точности здесь ослаблены в сторону ускорения получения информации. Например, ежедневная оперативная отчетность о ходе заготовки кормов и уборке зерновых культур, о ходе весеннее - полевых работ, которая используется для оперативного контроля и управления процессами снабжения и производства. Основным здесь является ее оперативность, формирование информации по принципу «чем быстрее, тем лучше».

3. *По масштабам информации* управленческий учет более ограничен и учетная информация содержится в отчетах об отдельных видах производимой продукции, видах деятельности, подразделениях и центрах ответственности. Например, лицевой счет (производственный отчет) подразделения (ф.83 - АПК) содержит аналитическую постатейную информацию о затратах производственных подразделений растениеводства, животноводства и полученной продукции по ее видам. Данные же финансового учета обобщают информацию о деятельности всей организации.

4. *По целям учета* управленческий учет обеспечивает получение и обработку информации для принятия управленческих решений. Цель финансового учета – это составление финансовой отчетности внешним пользователям. Она считается достигнутой, если финансовая отчетность составлена и сдана пользователям по назначению в установленные сроки.

5. Финансовый и управленческий учет *имеют разных пользователей*, определяющих основное содержание каждого вида учета.

Пользователями информации управленческого учета являются должностные лица – управленцы данной организации несущие ответственность за определенный вид деятельности. Например, в сельскохозяйственных предприятиях – это руководители подразделений растениеводства, животноводства, вспомогательных производств, агрономы, зоотехники, инженерно-технические работники, главные специалисты, руководитель сельскохозяйственного предприятия и его заместители. Естественно, каждому из них необходим индивидуальный перечень учетных данных для управления, соответствующий их правам и обязанностям. Информация управленческого учета закрыта для сторонних физических и юридических лиц, налоговой службы и других государственных органов. Даже внутри предприятия она является объектом коммерческой тайны.

В отличие от управленческого учета данные финансового учета, финансовой и налоговой отчетности в основном представляются внешним пользователям: налоговым органам, внебюджетным фондам, кредитным организациям, органам власти и т.п. Руководство организации несет ответственность за подготовку финансовой и налоговой отчетности, но сами руководители пользуются этой информацией ограниченно.

6. *По времени соотношения*, данные финансового учета и финансовой отчетности показывают результат свершившихся фактов и хозяйственных операций за отчетный период. В управленческом учете вместе с этим получают и информацию, обращенную к будущему. Например, в ходе бюджетирования рассчитываются показатели будущих доходов и расходов, финансовых результатов, которые предполагается достичь в предстоящие отчетные периоды. Или же в условиях нормативного метода учета на основе действующих в организации норм рассчитывается нормативная себестоимость продукции, которая будет достигнута при условии соблюдения установленных норм. Исходя из этого, считается, что цель финансового учета показать, как «это было», а управленческого учета – как «это должно быть», т.е. большое внимание уделяется оценкам будущих периодов. При этом управленческий учет предполагает вариантность расчетов, что проявляется при составлении так называемых гибких бюджетов, в которые закладывается определенный диапазон объема выпуска и продаж продукции.

7. *По формам выражения информации* в финансовом и налоговом учете конечные финансовые документы составляются в денежном выражении. В управленческом учете применяются как денежные, так и натуральные единицы измерения. В качестве основы для анализа используются такие понятия, как условные эталонные гектары, машино-смена, машино-час, норма-смена, норма-час, часы, чел/часы, измерители объемов производства. В ряде случаев они объективнее оценивают эффективность затрат и результатов, чем стоимостные показатели. В управленческом учете широко используются относительные показатели, маржинальные затраты, предельные издержки и другие показатели. В управленческом учете могут использоваться любые измерители.

8. *По степени частоты, периодичности подачи информации* финансовая и налоговая отчетность подготавливается и сдается внешним пользователям систематически (ежеквартально, ежегодно). В управленческом учете внутренняя отчетность может составляться систематически (ежедневно, еженедельно, ежемесячно), а также по запросам отдельных должностных лиц по мере потребности в них или по определенному, заранее установленному сроку.

9. *Сроки предоставления информации* в финансовом и налоговом учете устанавливается законодательством, а в управленческом учете – администрацией.

10. Финансовый учет ведется путем *двойной записи* на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Управленческий учет может придерживаться этого принципа полностью или частично, а может вообще не придерживаться. Измерение и оценка доходов, издержек, активов без использования специальных счетов управленческой бухгалтерии ведется статистическими методами накопления выборки, сравнения и т.д.

11. *По степени ответственности* на более высокой ступени стоит финансовый и налоговый учет и отчетность, ибо за ее искажение, несоблюдение методологии учета могут быть наложены штрафные санкции, т.е. можно понести административную ответственность. Данные управленческого учета зачастую приблизительны и используются в самой организации. За ошибочные решения, которые были приняты на основе искаженной учетной управленческой информации, можно понести дисциплинарную ответственность.

Для сравнения приведем различия между финансовым и управленческим учетом, рассмотренные в книге Б. Нидлза, Х. Андерсона, Д. Колдуэлла «Принципы бухгалтерского учета» (табл. 1.1) [69].

Таблица 1.1 Сравнение финансового и управленческого учета

Области сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Основные потребители информации	Лица и организации вне хозяйственной единицы	Различные уровни внутри фирменного управления
2. Виды систем бухгалтерского учета	Система двойной записи	Не ограничен системой двойной записи; используется любая система, которая дает результат
3. Свобода выбора	Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета	Нет норм и ограничений; единственный критерий – пригодность
4. Используемые измерители	Денежная единица по курсу, действующему в момент возникновения факта хозяйственной жизни	Любая денежная или натуральная единица измерений: человеко-час, машино-час и т.д. Если осуществляется оценка в долларах, то может использоваться фактическая или будущая стоимость доллара
5. Основной объект анализа	Хозяйственная единица в целом	Различные структуры подразделения хозяйственной единицы
6. Частота составления отчетности	Периодически, на регулярной основе	Когда требуется, может составляться и на нерегулярной основе
7. Степень надежности	Требует объективности, историчен по природе	Сильно зависит от целей планирования; но когда требуется, используются точные данные; футуристичен по природе

С 2002 г. налоговым законодательством РФ введен новый вид учета – *налоговый*. Его отличия от управленческого учета очевидно. Вместе с тем многие решения по управлению предприятием, в особенности на вышестоящем уровне, должны принимать с учетом налоговых последствий. В этом отношении управленческий и налоговый учет имеют определенную связь и взаимообусловленность. В конечном счете управленческий учет, в отличие от финансового, не предполагает фактического учета величины имущества, затрат и доходов, состояния расчетов, обязательств и условий, влияющих на производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организаций. Его цель дать информацию для принятия решений по управлению экономикой предприятия и проверить эффективность выполнения принятых решений.

1.5. Принципы управленческого учета

Любая система учета, организованная на предприятии, должна отвечать определенным принципам. К принципам управленческого учета относят:

□ непрерывность деятельности организации, которая заключается в отсутствии планов самоликвидироваться, снизить объем производства. Это означает, что организация

будет развиваться и в дальнейшем выполнять свои обязательства. Соблюдение данного принципа нацеливает учетных работников на создание действенной системы подготовки информации для обслуживания решений долгосрочных задач;

□ использование единых планово-учетных цен, единиц измерения при планировании (бюджетировании) и учете производства, что обеспечивает между ними тесную связь. Несоблюдение данного принципа ведет к несопоставимости учетных данных и бюджетных показателей;

□ оценка результатов деятельности подразделений предприятия. В соответствии с данным принципом в совокупности с системой планирования (бюджетирования) и контроля соблюдение данного принципа способствует определению тенденций и перспектив каждого подразделения в образовании общей прибыли организации;

□ принцип комплексности. Заключается в однократной фиксации данных в первичных документах и многократного их использования во всех видах управленческой деятельности без дополнительной фиксации. Данный принцип также заключается в том, что информация финансового учета используется в управленческом учете, а данные управленческого учета – в финансовом учете, а также в том, что данные одних и тех же первичных документов используются как в финансовом, так и в управленческом учете;

□ принцип полноты и аналитичности информации означает, что показатели, содержащиеся в производственных отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде. Например, лицевой счет (производственный отчет) подразделения (ф.83 - АПК), содержащий аналитическую постатейную информацию о затратах производственных подразделений растениеводства, животноводства и полученной продукции по ее видам, должен быть представлен в таком виде, чтобы руководители подразделений на его основе могли принять определенные управленческие решения;

□ принцип периодичности также весьма важен для организации систем в управленческом учете, так как он отражает производственный и коммерческий циклы. Обычно администрация устанавливает периодичность составления отчетных и первичных данных, так как информация ей нужна тогда, когда это целесообразно. Для этого устанавливается график сбора первичных данных, их обработки и группировки;

□ принцип бюджетного (сметного) метода управления затратами. Бюджетный цикл состоит из планирования всех видов деятельности. В сметах отражаются затраты на производство всего и по подразделениям организации, получение доходов от различных видов деятельности, подразделений и всего по организации.

Совокупность всех указанных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учета.

1.6. Функции, назначение и методы управленческого учета

Поскольку управленческий учет является связующим звеном между бухгалтерским учетом и управлением, функции, выполняемые управленческим учетом, зависят от задач управления, включающих в себя планирование, контроль, оценку, организационную работу, стимулирование и внутреннюю информационную связь.

Планирование – процесс описания вариантов действий, которые могут быть осуществлены в будущем. Включает постановку цели, формулировку задач, изыскание путей их решения для достижения поставленной цели, выбор вариантов альтернативных действий.

Контроль – проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера, состоит из определения состояния объекта, сопоставления фактических результатов с плановыми, пересмотра планов, если они не могут быть выполнены, выявление отклонений от запланированного и регулирования (исходные данные – отчеты).

Оценка – заключительный процесс анализа всей системы принятия решения. Определяется была ли достигнута цель, причины отклонений, недостатки планирования, неопти-

мальный выбор действий, несоответствие системы контроля требованиям управления, выбор неверной цели.

Организационная работа – создание организационной структуры предприятия, предназначенной для практической реализации поставленных целей; распределения обязанностей между исполнителями, координации действий исполнителей на основе внутренних информационных связей, объединяющих разные уровни управления; установления коммуникационных каналов связи с использованием линейных и нелинейных отношений.

Стимулирование – средство мотивации участников производственного процесса, побуждающее уяснить цели и задачи предприятия и принимать решения, соответствующие этим целям. В этом качестве выступают сметы и исполнительские отчеты об их выполнении.

Внутренняя информационная связь - обмен информацией и отчетностью, что позволяет скоординировать действия различных структурных подразделений для выполнения конечной цели, конкретизировать задачи каждого подразделения на предстоящий бюджетный период, определять условия, в которых будет действовать каждый руководитель подразделения, и требования к нему смежных производственных подразделений.

Функции и задачи управления позволяют определить назначение и соответственно функции управленческого учета:

- 1) обеспечение информацией управленцев организации, необходимой для принятия оперативных управленческих решений, контроля и текущего планирования;
- 2) систематизация информации, служащей средством внутренней коммуникационной связи между различными подразделениями и службами организации;
- 3) оперативный контроль и оценка результатов деятельности подразделений и организации в целом для достижения поставленных целей;
- 4) перспективное планирование и координация развития организации в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности (оценка эффективности инвестиций, выбор ассортимента производства и продаж, проведение ценовой политики).

Для выполнения возложенных на него функций управленческий учет владеет определенными методами. Методом управленческого учета называется совокупность приемов и способов, с помощью которых отражаются объекты управленческого учета в информационной системе организации. Он включает в себя следующие составные части: документацию, инвентаризацию, оценку, группировку и обобщение, контрольные счета, планирование и лимитирование, нормативную базу, контроль и анализ. Рассмотрим каждый из них подробнее.

Документация – первичные документы и машинные носители информации, гарантирующие управленческому учету достаточно полное отражение производственной деятельности предприятия. Первичный учет применительно к специфике предприятия является основным источником информации как для финансового, так и для управленческого учета.

Инвентаризация – способ выявления фактического состояния объекта. При помощи инвентаризации определяют отклонения фактического состояния объекта от учетных данных либо неучтенные ценности, потери, недостачи, хищения. Основными объектами инвентаризации в управленческом учете в сельскохозяйственных предприятиях являются незавершенное производство в растениеводстве (посев озимых зерновых, подъем зяби, вывозка удобрений, снегозадержание, т.е. затраты по выполненным сельскохозяйственным работам под урожай будущего года, которые не могут быть отнесены под сельскохозяйственные культуры урожая текущего года), животноводстве (птицеводстве, пчеловодстве, рыбоводстве), ремонтно-механических мастерских, ремонте зданий и сооружений, подразделениях подсобных промышленных производств. Инвентаризация способствует сохранности материальных ценностей, контролю за их использованием, установлению полноты и достоверности управленческой учетной информации.

Группировка и обобщение – это способ, позволяющий накапливать и систематизировать информацию об объектах управленческого учета по определенным признакам: в соответствии с технологией производства, со спецификой производственной и организационно-

управленческой деятельности. Например, организация учета общепроизводственных расходов в сельскохозяйственных предприятиях зависит от наличия отраслей (растениеводства, животноводства, подсобных промышленных производств) и подразделений в составе отраслей. Систематизированная информация более эффективно используется для оценки результатов деятельности и для принятия управленческих решений.

Контрольные счета – итоговые счета, где записи производят по итоговым суммам операций данного периода. Система контрольных счетов является связующим звеном между финансовым и управленческим учетом и позволяет установить полноту и объективность учетных записей.

Планирование – циклический процесс, направленный на приведение в соответствие возможностей организации с условиями рынка. Является эффективным, когда основывается на данных анализа хозяйственной деятельности. Анализ же осуществляется по данным информации, обработанной в соответствии с целями управленческого учета.

Лимитирование – одна из ступеней контроля за издержками производства. Лимит – это норматив расхода какого-либо вида на единицу продукции, установленный технологической документацией (технологическими картами) и планируемый каждому подразделению, исходя из состава производимой продукции или работ. В системе управленческого учета лимитирование является оперативной информацией, позволяющей активно влиять на издержки производства через соблюдение установленных лимитов расходов.

Нормативная база – комплекс нормативов, охватывающий все виды производственной деятельности организации. Организация управленческого учета невозможна без нормативной базы. Плановые и нормативные показатели определяют систему показателей учета производства, что способствует сопоставимости показателей нормативного хозяйства, планирования, учета по нормативам затрат и отклонениям от них. Аналитическую базу производственного учета составляют именно технологические нормативы, обеспечивающие его соответствующими данными о деятельности подразделений. Нормы как основа системы контроля классифицируются и группируются по центрам ответственности, продуктам и операциям.

Анализ – взаимодействует со всеми остальными составными частями метода управленческого учета. Анализу подвергается производственная деятельность как отдельных подразделений, так и всей организации. В ходе анализа выявляются взаимосвязи и взаимозависимости между подразделениями по выполнению установленных производственных заданий, отклонения и вызвавшие их причины. Все это делается для принятия соответствующих управленческих решений.

Контроль позволяет вскрывать и устранять возникающие отклонения, является завершающим этапом процесса планирования и анализа, направляющим деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий. Основой системы контроля служит обратная связь, которая дает надежную, необходимую и целесообразную информацию для осуществления контрольно-измерительной деятельности.

Как видно, управленческий учет включает все то, что считается полезным для предприятия, в том числе и бухгалтерский учет. Все составные части метода управленческого учета действуют во взаимосвязи и направлены на решение задач управления.

1.7. Необходимость внедрения управленческого учета в учетную практику аграрных предприятий

В настоящее время в немногих российских сельскохозяйственных предприятиях бухгалтерский учет организован таким образом, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа.

Учет должен отвечать требованиям международных стандартов, выявлять резервы повышения эффективности производства, удовлетворять потребности внутренних и внешних пользователей информации, для чего необходимо использовать различные методы сбора, об-

работки и отражения информации. В странах Западной Европы и в США эта проблема решена благодаря делению всей системы бухгалтерского учета на две подсистемы: финансовую и управленческую.

В условиях традиционно низкой рентабельности работы предприятий АПК эффективность функционирования сельскохозяйственных организаций во многом стала зависеть от качества принимаемых руководителями высшего и среднего звена решений. С этой целью информация финансового учета, формируемая обычно без учета особенностей как организационной структуры предприятия, так и специфики осуществляемых в нем технологических процессов, должна быть детализирована и дополнена. Для этого необходимо внедрять методы управленческого учета, осуществлять перестройку внутреннего управления сельскохозяйственными организациями, учитывая отраслевые особенности их специализации.

Становление системы управления в современных условиях хозяйствования затрагивает все сферы национальной экономики. В результате аграрной реформы в сельском хозяйстве страны произошли значительные социально-экономические преобразования, требующие эффективного ведения хозяйства. Среди проблем, обсуждаемых научными работниками, политическими и общественными деятелями, наиболее значимыми являются проблемы экономического роста, определения путей и методов эффективного функционирования, стабилизации, дальнейшего развития и повышения эффективности сельскохозяйственного производства.

В настоящее время значительно усложнился процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная самостоятельность, заключающаяся в выборе организационной формы, вида деятельности, партнеров по бизнесу, определении рынков сбыта продукции (услуг) и т.д., и финансовая самостоятельность, состоящая в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования и др.

В связи с этим необходимо, чтобы руководство каждой организации обладало своевременной, полной и точной информацией о будущем и настоящем финансовом состоянии предприятия, а в сельскохозяйственных организациях функционировала хорошо отлаженная система внутрипроизводственного финансового планирования – бюджетирование.

Кроме того, неизмеримо вырастает роль бухгалтерского учета, который занимает одно из главных мест в системе управления организацией и должен отвечать требованиям международных стандартов, удовлетворять потребности внутренних и внешних пользователей информации, выявлять резервы повышения эффективности производства.

Однако в немногих российских организациях, особенно в сельском хозяйстве, так поставлен бухгалтерский учет, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа. Как показывает практика, аграрные предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения по развитию и организации производства. Этим обуславливается необходимость появления управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Поэтому важной задачей, стоящей перед отечественной бухгалтерской наукой и практикой, является дальнейшее развитие производственного учета, адаптация его к конкретным условиям сельскохозяйственной организации, постановка системы бюджетирования в сельскохозяйственных организациях.

Основное содержание управленческого учета заключается в объединении определенной учетной информации, необходимой пользователям и руководству, для принятия обоснованных и своевременных управленческих решений на различных уровнях производственной деятельности. При этом степень детализации учетной информации должна быть наглядной и достаточной. От того, насколько полными, разносторонними и подробными будут представляемые данные, зависят своевременность и качество принимаемых управленческих решений. Это означает, что принимающему решения лицу из всего объема поступающих учетных данных должна выделяться информация, представляющая для него интерес.

Этому способствует применение специальных форм управленческой отчетности, в которых находят отражение различные стороны деятельности предприятия. Такой подход позволяет получать значительные результаты и периодически оценивать качество и источники информации.

Управленческая отчетность должна быть тесно связана со спецификой и особенностями организации производства и потребностями управленческого звена. Вся структура управленческого учета реализуется в комплексной, хорошо отлаженной системе управленческой отчетности. Управленческая отчетность представляет собой постоянно изменяющуюся систему форм информации, агрегируемой по центрам затрат и центрам ответственности. Внедрение хорошо отлаженной системы управленческого учета и управленческой отчетности обеспечивает повышение эффективности принимаемых управленческих решений вследствие получения качественной и оперативной информации о текущих затратах и результатах. Возможность располагать всей информацией в системе управления предпринимательской деятельностью — залог успеха, обеспечиваемый внедрением на предприятии непрерывного потока итоговых отчетных показателей.

Создание эффективной системы управленческого учета в аграрных формированиях и обеспечение информацией внутренних потребителей требуют образования управленческой бухгалтерии, реорганизации как учетных форм и регистров, обслуживающих отдельные процессы, так и финансовых потоков, имеющих важное информационное значение, широкого применения данных учета для целей прогнозирования и выработки финансовой стратегии учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности и выявления отклонений от норм.

Эффективная система управленческого учета в аграрных формированиях предполагает ее сочетание с системой контроллинга.

Контроллинг – новая концепция конкурентного выживания, современная философия управления информацией и на этой основе управления бизнесом. Контроллинг вырос из прикладной области и прочно занял место в реальном управлении предприятий стран с развитой рыночной экономикой и сравнительно недавно стал областью теоретических исследований.

теоретической и практической разработанности данной концепции для крупных участников рынка, думается, находится на достаточно высоком уровне, однако она является пока еще недоступной для остальных участников рынка, тем более для российских организаций. Данный факт связан с тем, что изначально контроллинг получил развитие именно из практики. Степень и носил характер коммерческой тайны. Сейчас, когда общие принципы контроллинга стали известными, для отечественного товаропроизводителя актуальной становится проблема обеспечения его теоретическим обоснованием и конкретными практическими рекомендациями по внедрению и работы на основе контроллинга.

Главным преимуществом контроллинга является то, что с его помощью можно точно и гибко решать основные вопросы предпринимательства – установления цен на продукцию, принятия или исключения отдельных видов продуктов из производственной программы, максимизации прибыли и т.п.

Важнейшей особенностью новой системы является ее ориентированность на управление. Система организована таким образом, что пользователь не ограничивается только частичным контролем управляемого объекта, а систематически анализирует его состояние, выявляет отклонения, подготавливает и принимает решения. При этом состав подлежащих решению задач определяется комплексностью и целями управления организацией. Если цель управления состоит в простом повышении прибыли, то система предложит управлению один вид инструментария, если в чем-то другом – то другой.

Основу реализации данной концепции специалисты видят в том, чтобы организовать внутреннюю структуру предприятия, функционирующую по циклам саморегуляции (цикл: отклонение – устранение отклонения), что позволяет в крупных предприятиях упростить систему управления и контроля. Идея саморегуляции в контроллинге проста и основана на

принципе управления по отклонениям, важнейшую часть которого составляет учетно-аналитическая информация об отклонениях фактических данных от нормативных. Если устранение отклонения лежит в рамках компетенции подразделения, то вышестоящие органы управления не задействуются, в чем как раз и заключается саморегуляция. Контроллинг позволяет эффективно управлять затратами и результатами производственно-финансовой деятельности предприятия.

1. 8. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студенту, где и как находить ответы.

1. Почему в управленческом учете допустимы приблизительные оценки, а в финансовом учете они должны быть точными?

В тексте главы 1 (параграф 1.4) находим: «По степени точности информации, данные финансового учета более точны, так как финансовая отчетность составляется для внешних пользователей и законом установлены жесткие требования к точности и объективности их показателей. Информация, содержащаяся в управленческом учете, более оперативная и может иметь приблизительные оценки, т.е. требования к точности здесь ослаблены в сторону ускорения получения информации...»

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

2. Назовите цели и задачи учета издержек в системе:

- а) управленческого учета;
- б) финансового учета.

3. Каковы основные особенности исчисления затрат и результатов:

- а) в управленческом учете;
- б) в финансовом учете.

4. Дайте определение следующим понятиям: управление предприятием; информация для управления; финансовый учет; управленческий учет; пользователи информации; поставщики информации; принципы управленческого учета; цели и задачи учета для управления.

5. Если считать, что управленческий учет – это учет для менеджеров предприятий, можно ли утверждать, что бухгалтерский (финансовый) учет им не нужен?

6. Почему управленческий учет – это прежде всего учет затрат и результатов деятельности предприятий?

7. Является ли экономический анализ составной частью управленческого учета?

8. Приведите примеры данных, которые нужны для управления, но их нет в бухгалтерском учете.

9. Для чего в управленческом учете используют методы прогнозирования затрат и результатов деятельности? Приведите примеры.

10. Какие данные управленческого учета могут составлять коммерческую тайну?

1.9. Контрольные тесты

1. Пользователи информации формируемой в системе управленческого учета:

- 1) налоговые органы;
- 2) руководители на различных уровнях внутрифирменного управления;
- 3) кредитные учреждения;
- 4) все названные органы;
- 5) нет правильных ответов.

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

В тексте главы 1 (параграф 1.4) находим: «Финансовый и управленческий учет имеют разных пользователей, определяющих основное содержание каждого вида учета.

Пользователями информации управленческого учета являются должностные лица управленцы данной организации, несущие ответственность за определенный вид деятельности...».

Значит правильный ответ № 2.

Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно

2. Ответственность, которую несет бухгалтер-аналитик используя инструменты управленческого учета:

- 1) уголовная;
- 2) дисциплинарная;
- 3) административная;
- 4) все названные виды ответственности;
- 5) нет правильных ответов.

3. Используемые измерители в системе управленческого учета:

- 1) только денежный измеритель;
- 2) только натуральные измерители;
- 3) только трудовые измерители;
- 4) любые измерители;
- 5) нет правильных ответов.

4. По сравнению с финансовым учетом управленческий учет:

- 1) более точен;
- 2) менее точен;
- 3) точность данных финансового и управленческого учета примерно одинакова;
- 4) нет правильных ответов.

5. Если объем продаж возрос, то при прочих равных условиях:

- 1) себестоимость единицы продукции увеличится;
- 2) себестоимость единицы продукции уменьшится;
- 3) себестоимость единицы продукции останется без изменений;
- 4) возможны все перечисленные варианты;
- 5) нет правильных ответов.

6. Управленческий учет возник на основе:

- 1) хозяйственного учета;
- 2) налогового учета;
- 3) калькуляционного учета;
- 4) статистического учета;

5) нет правильных ответов.

7. Объектом управленческого учета является:

- 1) предприятие как единый хозяйственный комплекс;
- 2) секторы рынка, места формирования затрат, центры ответственности, причины и виновники отклонений;
- 3) производственная, финансово-бытовая деятельность, обязательства организации;
- 4) активы и финансовые результаты деятельности как налогооблагаемая база;
- 5) нет правильных ответов.

8. Управленческий учет:

- 1) регламентируется государством;
- 2) не регламентируется государством;
- 3) регламентируется государством в части состава затрат предприятия, включаемых в себестоимость;
- 4) возможны различные варианты относительно различных составных частей управленческого учета;
- 5) нет правильных ответов.

Проверьте себя, знаете ли Вы понятия, которые поставлены в начале текста главы 1? Например, «объекты управленческого учета». Правильный ответ находите в тексте параграфа 1.2: «В управленческом учете производственные процессы систематизируют по видам деятельности: снабженческо-заготовительной, производственной, финансово-сбытовой и организационной. Все они являются объектами управленческого учета, ибо в каждом из них образуются свои издержки. Таким образом, объектом управленческого учета является предприятие как единый хозяйственный комплекс».

1.10. Практические задания

Задание 1. После окончания аграрного университета Вы пришли на работу в сельскохозяйственное предприятие и намереваетесь предложить ее руководству разделить бухгалтерию на финансовую и управленческую бухгалтерию.

Какие аргументы в обоснование этого предложения Вы представите?

Какие функции, по Вашему мнению, должна выполнять управленческая бухгалтерия?

Какие контраргументы можете услышать от консервативного руководства сельскохозяйственного предприятия?

Задание 2. В случае организации управленческой бухгалтерии, руководителю финансовой или управленческой бухгалтерии, по Вашему мнению, нужно платить более высокую зарплату. Обоснуйте свое мнение.

Какой вид учета, по Вашему мнению, важнее для предприятия: финансовый или управленческий? Обоснуйте свое мнение.

Глава 2. КЛАССИФИКАЦИЯ ИЗДЕРЖЕК ОРГАНИЗАЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Цели изучения темы следующие: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины: расходы; доходы; затраты и издержки; результаты коммерческой деятельности; виды затрат, используемые для калькулирования и оценки готовой продукции; принятие оперативных, текущих и перспективных решений; контроль за деятельностью центров ответственности и динамикой изменения затрат в зависимости от их видов и деловой активности предприятия; статистические и аналитические методы деления затрат на постоянные и переменные.

После изучения темы студенты должны уметь использовать существующие методы деления затрат на постоянные и переменные, рассчитывать суммы и ставки покрытия, маржинального дохода, определять точку безубыточности, зону убытков и прибыли.

Студенты также должны иметь представление с какой целью проводится классификация затрат для различных целей, об управленческих решениях, которые могут быть приняты на основе расчета суммы и ставки покрытия, маржинального дохода, критической точки безубыточности производства.

2.1. Сущность и содержание понятий расходы, доходы, затраты и издержки, результаты коммерческой деятельности

В системе управленческого учета такие понятия, как расходы, платежи, затраты, издержки, являются основными для описания, измерения затрат хозяйствующего субъекта. Многие из этих экономических категорий являются до настоящего времени дискуссионными. Так, платежи являются уплатой в виде денежных средств или имущества за поставленные товары и материальные ценности, работы и услуги.

Если наблюдается некоторая задержка платежа, то возникает кредиторская задолженность покупателя поставщику. Совокупность этой задолженности и платежей в управленческом учете, по мнению В.Б. Ивашкевича, объединяется понятием «расходы» [57]. Расход средств – это уменьшение денежных средств или имущества, связанное с покупкой материалов, получением услуг для осуществления производственной деятельности.

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организации» и в Налоговом кодексе РФ. В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников [9]. В зависимости от характера, условий осуществления и направления деятельности организации расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Согласно Налоговому кодексу *расходами* признаются обоснованные, документально подтвержденные затраты, осуществляемые налогоплательщиками (п.1 ст.252) [1]. Обоснованными считаются экономически оправданные затраты. С этой целью по некоторым затратам для целей налогообложения устанавливаются лимиты. Документально подтвержденными считаются затраты, обоснованные документами, оформленные в установленном законодательством порядке.

Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в организации в течение определенного периода времени.

Издержками являются производственные затраты отчетного периода и так называемые «нейтральные» к процессу производства расходы, которые не могут быть представлены как затраты, но включаются в общую сумму издержек. К ним относят налоги и идентичные

им платежи, включаемые в себестоимость, а также так называемые калькуляционные расходы [57].

Часто в экономической литературе понятие «издержки» отождествляют с понятием «затраты», однако, по мнению авторов, затраты являются более емким понятием — они охватывают совокупность всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых направлено на осуществление финансово-хозяйственной деятельности организаций. Иными словами, затраты — это стоимость всех ресурсов, необходимых для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, различия между данными понятиями носят преимущественно предметный характер (различия в вариантах оценки, отсутствие у затрат признаков издержек и прямой связи с процессом изготовления продукции и др.).

Калькуляционные расходы — это дополнительные или нейтральные затраты, величина которых устанавливается, исходя из принципа возможности и предположительности.

Если затраты представляют собой отток средств в управленческом учете, выделяют приток денежных и имущественных средств в результате коммерческой деятельности. Здесь выделяют понятие «прихода платежных средств, дохода от коммерческой деятельности и выручки от продажи».

Приход — это увеличение средств в кассе или на счетах в банке, связанное с реализацией продукции, работ и услуг или отношениями с третьими лицами.

Если поставка оплачивается постепенно, то возникает дебиторская задолженность покупателей. Совокупность дебиторской задолженности и поступивших платежных средств является *выручкой*. Аналогично затратам, выручка может быть нейтральной (от продажи основных средств, прочего имущества). К доходам, вместе с денежной выручкой, относят также поступившие или начисленные арендные платежи, дивиденды, проценты от финансовых вложений. В управленческом учете в качестве результата деятельности признается часть доходов от производства и продажи продукции, работ и услуг, которая называется производственной выручкой. Производственным результатом деятельности организации является сальдо, полученное путем сопоставления выручки от продажи (общая выручка минус нейтральные поступления) и производственных затрат (общие затраты минус нейтральные). Внерезультативный результат — есть разница между нейтральными поступлениями и нейтральными затратами.

2.2. Классификация затрат

Используемая в нормативных актах классификация затрат выполняет определенную функцию в системе финансового учета, а также калькуляции себестоимости продукции, но не может целиком отвечать задачам управленческого учета. В управленческом учете классификация затрат должна осуществляться по следующим направлениям:

- для калькуляции и оценки готовой продукции;
- для принятия оперативных и перспективных управленческих решений;
- для целей контроля и регулирования деятельности центров ответственности.

2.2.1. Классификация затрат для калькулирования и оценки готовой продукции

Классификация затрат для калькуляции и оценки готовой продукции осуществляется по нескольким признакам. Так, при классификации затрат по составу и назначению, их подразделяют на основные и накладные

Основными называют затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства. Это стоимость основных материалов, т.е. в сельскохозяйственных организациях к ним относят стоимость кормов, семян, удобрений, топлива для работы машинно-тракторного парка, грузового автотранспорта; заработная плата основных производ-

ственных рабочих, занятых на выполнении технологических процессов в растениеводстве, животноводстве, вспомогательных и подсобных промышленных производствах; расходы на содержание машинно-тракторного парка, машин и оборудования во вспомогательных и подсобных промышленных производствах.

Накладные расходы – это расходы по управлению предприятием, организации производства и его обслуживанию. Они подразделяются на общехозяйственные и общепроизводственные расходы. Общехозяйственные расходы включают затраты на управление и обслуживание организации в целом (административно-управленческие, техническое управление, управление снабженческо-заготовительной, финансово-сбытовой деятельностью, оплата услуг, стоимость содержания и ремонта зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения, включая амортизацию, расходы на набор, отбор, обучение рабочей силы, переподготовку, повышение квалификации руководителей, обязательные налоги, платежи, отчисления).

В целом к общепроизводственным расходам относят расходы по производственному управлению, на подготовку и организацию производства, содержание аппарата управления производственными подразделениями, амортизацию зданий, сооружений общепроизводственного назначения, производственного инвентаря, содержание и стоимость ремонта, зданий, сооружений, инвентаря общепроизводственного назначения, затраты на обеспечение нормальных условий работы, затраты на профориентацию и подготовку кадров. В сельскохозяйственных организациях в зависимости от места возникновения выделяют общепроизводственные расходы: растениеводства, животноводства и других отраслей. Вместе с тем выделяют общепроизводственные расходы отделений, отдельных бригад и ферм. К общепроизводственным расходам сельскохозяйственных предприятий непосредственно относят оплату труда общепроизводственного (общепромышленного) персонала: агрономов, зооинженеров, инженеров-механиков, бригадиров и т.п., затраты материальных ресурсов на общепромышленные нужды, амортизацию основных средств общепромышленного назначения и др.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты делятся на прямые косвенные.

Прямые затраты – это затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции и могут быть на основе первичных документов отнесены на их себестоимость (расход основных материалов, заработная плата основных производственных рабочих). Например, они относятся к возделыванию отдельных сельскохозяйственных культур (или групп культур), содержанию определенных видов (групп) скота. В сельскохозяйственных организациях к прямым материальным затратам относят стоимость кормов, семян, удобрений, ядохимикатов, топлива для работы машинно-тракторного парка, автопарка, так как их на основании первичных документов можно списать на определенный объект учета затрат. К прямым трудовым затратам относят, например, заработную плату операторов машинного доения, обслуживающих молочное стадо, скотников работающих на ферме по выращиванию и откорму скота, трактористов-машинистов, так как начисленную им заработную плату на основании первичных документов непосредственно можно отнести на определенный объект учета затрат и продукцию.

Косвенные – это затраты, которые являются общими для производства нескольких видов продукции и включаются в их себестоимость косвенным путем с помощью различных методов распределения в соответствии с тем или иным принципом (затраты, которые относятся к возделыванию многих культур, содержанию многих технологических групп животных и т.д.). Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции. Например, к косвенным расходам в растениеводстве сельскохозяйственных организаций относят амортизацию и затраты на ремонт основных средств растениеводства, затраты по осушению и орошению земель, затраты по содержанию полевых полос, общепроизводственные расходы растениеводства, общехозяйственные расходы и т.п.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – в виде косвенных, но они не тождественны. Это связано с тем, что косвенные затраты включают в себя наряду с накладными и часть технологических расходов, в частности расходы на содержание машин и оборудования в промышленности, затраты на амортизацию и ремонт основных средств растениеводства в сельскохозяйственных организациях. Деление затрат на прямые и косвенные во многом зависит от отраслевых особенностей организации производства, от выбранного метода калькулирования себестоимости продукции.

Классификация затрат на основные и накладные производится с целью, чтобы администрация уделяла больше внимания каждому их виду, а классификация на прямые и косвенные необходима для организации раздельных систем учета полных и частичных затрат на производство.

Важным при калькуляции и оценке готовой продукции является также деление затрат на входящие и истекшие.

Входящие – затраты, учтенные в активе баланса в виде материалов, незавершенного производства, готовой продукции, которые, как ожидается, должны принести доход в будущем.

Истекшие затраты – это отраженные в составе затрат на производство уже реализованной продукции израсходованные ресурсы, не способные принести доход в будущем. Например, затраты на корма, находящиеся в животноводческих подразделениях или кормоскладе, являются входящими и показываются в балансе в составе производственных запасов. Затраты на корма, вошедшие в состав себестоимости реализованной животноводческой продукции, будут истекшими. Эта классификация важна при исчислении прибыли и оценки активов организации.

Затраты также подразделяются на:

- *производственные*, включаемые в себестоимость продукции;
- *внепроизводственные*, или периодические, затраты отчетного периода. В управленческом учете подобного вида затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объема производства, а от длительности периода. В соответствии с МСФО они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции.

Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с процессом производства продукции. Состоят из административно-хозяйственных и коммерческих расходов. Периодические расходы всегда относятся на месяц, квартал или год, в течение которых они были произведены. Согласно МСФО в отчете о финансовых результатах их вычитают из денежной выручки как расходы, не принимаемые в калькуляционные расчеты.

2.2.2. Классификация затрат для принятия оперативных, текущих и перспективных управленческих решений

Информация о затратах необходима для принятия оперативных, текущих, перспективных управленческих решений и планирования, поэтому данные о затратах в этом направлении классифицируют на постоянные и переменные.

Постоянные – затраты, абсолютная величина которых не изменяется от изменения объема выпуска продукции и продаж, т.е. остается более или менее постоянной. Постоянные затраты в расчете на единицу продукции уменьшаются с увеличением объема выпуска и увеличиваются с уменьшением объема выпуска. К постоянным затратам относят арендные платежи, амортизацию, начисляемую линейным методом, коммунальные платежи, заработную плату специалистов и служащих, находящихся на повременной системе оплаты, основную долю общехозяйственных расходов, часть общепроизводственных расходов. С течением времени постоянные затраты могут возрасти (например из-за инфляции), но не изменяются прямо пропорционально изменениям объема производства.

К *переменным* относятся затраты, находящиеся в более или менее прямой пропорциональной или иной зависимости от объема производства (например, расход семян, кормов на производство продукции, основная оплата труда производственного персонала и подобные им затраты).

В реальной жизни не так часто можно встретить издержки, которые являются исключительно постоянными или переменными. Поэтому выделяют условно-постоянные, условно переменные расходы или смешанные затраты. Смешанные затраты в той или иной мере представляют собой сочетание переменных и постоянных затрат из-за изменения характера поведения их по отношению к объемам производства. Они могут быть разложены на переменные и постоянные слагаемые (компоненты). Данные затраты не находятся в прямой зависимости от изменения объема производства и к ним относят расходы на эксплуатацию машинно-тракторного парка, расходы, связанные с содержанием машин и оборудования в подсобных промышленных производствах сельскохозяйственных организаций.

Данная группировка затрат в условиях рыночной экономики положена в основу современных систем организации управленческого учета, что обеспечивает изучение и анализ издержек в целях обоснования и прогнозирования оптимального управленческого решения, лежит в основе расчетов критической точки объема производства (точки нулевой прибыли, зоны убытков, прибылей), при анализе рентабельности, конкурентоспособности, установления ассортимента выпуска продукции, применяется в ценообразовании и в целом используется для планирования экономической политики организации.

Для принятия управленческих решений затраты классифицируют также на:

- безвозвратные;
- вмененные;
- инкрементные;
- маржинальные;
- релевантные и нерелевантные;
- явные и альтернативные.

Безвозвратные – это затраты прошлого отчетного периода, возникшие в результате ранее принятых управленческих решений (иногда ошибочных), которые никак не могут быть изменены в будущем. Например, к ним можно отнести стоимость неликвидной продукции, не нашедшей сбыта по предполагаемым ценам. При принятии управленческих решений из рассмотрения необходимо исключать безвозвратные затраты, потребность в которых уже отпала.

В то же время, необходимо учитывать при принятии решений вмененные затраты. Это категория, существующая только в рамках управленческого учета.

Вмененные – это затраты, которые учитываются при принятии решений, но в действительности их может и не быть, но их следует принимать в расчет. Это так называемые «воображаемые» затраты. Чаще всего вмененные затраты используются в ценообразовании.

Инкрементные (приростные) затраты – это дополнительные затраты, которые возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции. Например, если в результате какого-либо решения увеличиваются постоянные затраты (выплачивается премия за ускоренное производство продукции), то эти затраты называют инкрементными.

Маржинальные (предельные) затраты – это также дополнительные затраты, но в расчете на единицу продукции, которые возникают в случае изготовления дополнительной продукции. Этим они отличаются от инкрементных. При разработке решений по дополнительному выпуску продукции руководитель должен принимать во внимание приростные и предельные затраты.

Релевантные затраты – это будущие издержки, которые изменяются в зависимости от выбранного варианта решения. *Нерелевантные* – независящие, неизбежные при любом варианте решения. Нерелевантными в основном являются расходы прошлых отчетных периодов.

При рассмотрении большого количества альтернатив, отличающихся друг от друга по многим показателям, целесообразно сравнивать между собой не все показатели, а лишь показатели которые от варианта к варианту меняются (они будут релевантными затратами). Например, релевантные затраты представляют собой будущий прирост денежной наличности, величина которого зависит от варианта принимаемого решения. Учет релевантности издержек может существенно повлиять на принимаемые решения по управлению.

Явные – это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции.

Альтернативные затраты – возникают в условиях ограничения ресурсов, при выборе альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

2.2.3. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности

В целях контроля и регулирования деятельности центров ответственности затраты в управленческом учете делят на регулируемые и нерегулируемые.

Регулируемые – это затраты центров ответственности, которые зависят от действий со стороны менеджеров. *Нерегулируемые* – это затраты, на которые менеджер центра ответственности повлиять не может. Например, на свиноводческой ферме допущен перерасход комбикормов. Для руководителя этой фермы данный вид затрат не будет полностью подконтрольным. Он может повлиять только на количественный расход комбикормов, чтобы расход соответствовал установленным нормам. На стоимость комбикормов он повлиять не может, так как цена находится под контролем менеджера, отвечающего за снабжение. Он путем поиска оптимального поставщика может приобрести комбикорм по более низкой цене и тем самым повлиять на стоимостной расход комбикормов. Кроме того, количественный перерасход комбикормов может произойти ввиду их низкого качества. Эти непроизводительные затраты комбикормов также следует рассматривать как не регулируемые руководителем свиноводческой фермы, а подконтрольными менеджеру, отвечающему за снабжение.

Чем ниже уровень управления, тем более узкий круг затрат подвержен регулированию менеджера этого уровня. Для руководителя предприятия все затраты являются регулируемы. Такая классификация затрат имеет особое значение в процессе бюджетирования и анализа отклонений. Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые применяется в отчетах об исполнении смет по центрам ответственности, местам возникновения затрат.

Расходы также делятся на эффективные и неэффективные. *Эффективные* – это затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были направлены. *Неэффективные* – затраты, по которым не будут получены доходы, так как не будет выпущена продукция в результате их возникновения. К ним следует отнести естественную убыль материальных ценностей в пределах установленных нормативов на складах и кладовых подразделений, падеж молодняка животных и животных на откорме при отсутствии виновников, потери от простоев при уборке урожая по погодноклиматическим причинам, прочим внутрихозяйственным причинам и т.п. Выделение неэффективных расходов диктуется тем, чтобы не допустить их в планировании и бюджетировании.

Затраты также подразделяются в пределах норм и отклонений от норм. Такое деление в текущем учете в условиях нормативного метода учета применяется для определения эффективности работы подразделений путем сопоставления фактических затрат с нормативными.

Таким образом, как видно, принципы группировки затрат для исчисления себестоимости не подходят для обеспечения контроля и регулирования расходов предприятия. Учет должен предусматривать взаимосвязь затрат и доходов с действиями руководителей подразделений.

2.3. Зависимость величины затрат от объема производства и использования производственных мощностей. Поведение затрат

Поскольку управленческие решения обращены на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах, которая определяется поведением затрат, находящихся под влиянием деловой активности организации и сущности каждого вида отдельных затрат. В зависимости от влияния объема производства, как уже указывалось, затраты делятся на переменные и постоянные.

Переменные затраты увеличиваются или уменьшаются в зависимости с изменениями объемов производства, т.е. зависят от деловой активности организации. Они делятся на *производственные переменные затраты* и *непроизводственные переменные затраты* (расходы на упаковку продукции при отгрузке ее покупателям, транспортные расходы на реализацию, не возмещаемые покупателем, комиссионные вознаграждения посреднику, которые напрямую зависят от объема продаж).

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от покупателей деловой активности, а в расчете на единицу продукции являются постоянной величиной (рис. 2.1).

Для описания поведения переменных затрат используется показатель – коэффициент изменения (реагирования) затрат (k):

$$k = y/x,$$

где k – коэффициент изменения (реагирования) затрат;

y – темпы роста затрат, %;

x – темпы роста деловой активности (объема производства и продаж), %.

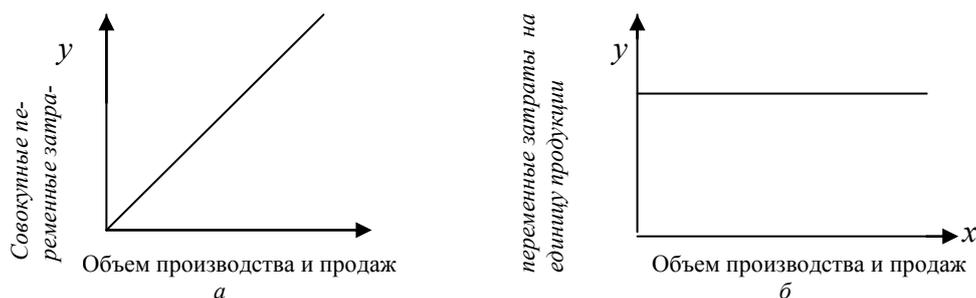


Рис. 2.1. Динамика совокупных (а) и удельных (б) переменных затрат

Разновидностью переменных затрат являются полностью переменные или пропорциональные затраты. Они растут теми же темпами, что и деловая активность организации (рис. 2.2). Например, при росте объема производства на 20 % пропорциональные затраты вырастут в той же пропорции: $k=20\% / 20\% = 1$.

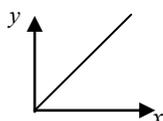


Рис. 2.2. Динамика полностью переменных (пропорциональных затрат)

Это затраты на основные материалы, полуфабрикаты, топливо, энергию, технологические цели, заработную плату основных рабочих, а в сельскохозяйственных предприятиях – это стоимость кормов, семян, удобрений, топлива для работы машинно-тракторного парка, автопарка, заработная плата операторов машинного доения, обслуживающих молочное стадо, скотников, работающих на ферме по выращиванию и откорму скота, трактористов-машинистов, водителей грузовых автомобилей.

Другим видом являются *полупеременные*, *частично переменные* или *дигрессивные затраты*. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности (рис. 2.3).

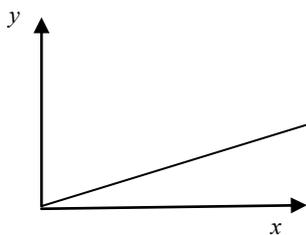


Рис. 2.3. Динамика дигрессивных затрат

В промышленности – это, например, расходы на текущий ремонт машин и оборудования, стоимость смазочных масел, стоимость вспомогательных материалов, а в сельскохозяйственных предприятиях – расходы на ядохимикаты, гербициды, ветмедикаменты, текущий ремонт машинно-тракторного парка, автопарка и т.д. Например, при росте объема производства на 20 %, затраты вырастут на 10 %. Тогда $k = 10 \% / 20 \% = 0,5$. Если $0 < k < 1$, то это дигрессивные затраты. Рост их удельного веса благоприятно скажется на снижении себестоимости продукции и росте прибыли.

Затраты, растущие быстрее деловой активности, называются *прогрессивными* (рис. 2.4). Например, при росте объема производства на 20 %, затраты вырастут на 30 %. Тогда $k = 30 \% / 20 \% = 1,5$. В этом случае $k > 1$. К прогрессивным затратам в сельскохозяйственных предприятиях относят доплаты за сверхурочную работу, за ночную смену, праздничные дни во время весеннее-полевых и уборочных работ, оплата за время простоев из-за погодных-климатических условий и т.д. Рост их удельного веса вызывает рост себестоимости продукции и сокращение прибыли.

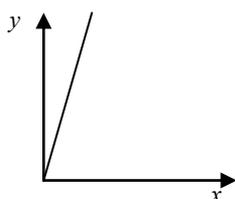


Рис. 2.4. Динамика прогрессивных затрат

Постоянные затраты являются практически неизменными в течение отчетного периода и не зависят от деловой активности организации, т.е. остаются более или менее постоянными. Например, стоимость арендной платы за пользование картофелеуборочным комбайном не изменится при увеличении объема производства картофеля на 25 %. Тогда $k = 0 \% / 25 \% = 0$. Нулевое значение коэффициента изменения затрат говорит о том, что это постоянные затраты. С течением времени постоянные затраты могут возрасти, например, из-за инфляции или при достижении какого-либо критического объема производства и продаж, которое повлечет за собой рост постоянных расходов.

При увеличении объемов производства в расчете на единицу продукции они сокращаются (рис. 2.5).

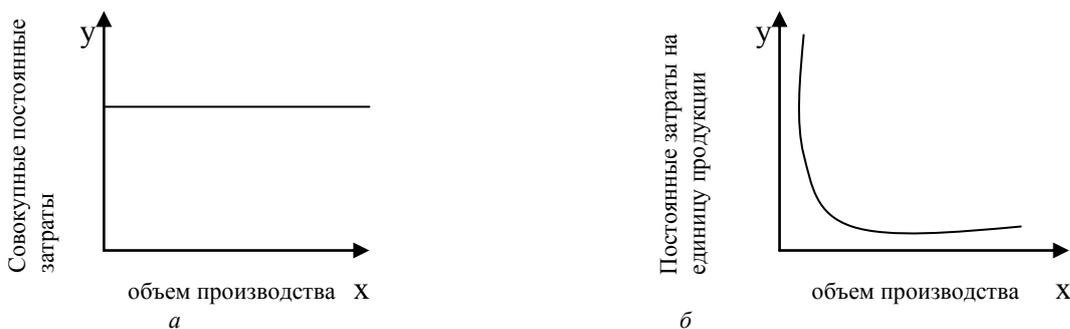


Рис. 2.5. Динамика совокупных и удельных постоянных затрат

В то же время, как уже отмечалось, в реальной экономике редко встречаются издержки, которые по своей сути являются исключительно переменными или постоянными. Экономические процессы и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и в связи с этим чаще всего издержки являются условно-переменными или условно-постоянными. В этом случае, изменение деловой активности организации также сопровождается изменениями издержек, но в отличие от переменных затрат зависимость не является прямой. Они содержат как переменные, так и постоянные компоненты. Совокупные издержки могут быть представлены в следующем виде:

$$y = a + bx,$$

где y – совокупные издержки;

a – постоянная часть издержек;

b – переменные издержки в расчете на единицу продукции;

x – показатель деловой активности организации в натуральных единицах измерения (объем производства).

Данная формула служит для описания поведения затрат. Описание поведения издержек по приведенной формуле в управленческих целях позволяет разделить затраты на постоянную и переменную составляющие, оценить эффективность деятельности предприятий, провести анализ безубыточности производства, принимать краткосрочные управленческие решения в различных сферах.

2.4. Применяемые методы деления затрат на постоянные и переменные

В действующей практике деление затрат на постоянные и переменные осуществляется двумя основными методами: аналитическим и статистическим.

При *аналитическом методе* все затраты предприятия, исходя из опыта прошлых лет, вначале постатейно подразделяются на постоянные, полностью переменные (пропорциональные) и частично переменные (полупеременные).

Затем на основе анализа соотношения затрат и результатов предыдущих отчетных периодов по каждой статье частично переменных расходов исчисляется удельный вес переменной части (коэффициент изменения или реагирования затрат). Таким образом, постоянные расходы имеют коэффициент 0, пропорциональные – 1, а полупеременные – значения коэффициента в интервале от 0 до 1. Постоянная и переменная части полупеременных расходов прибавляются к первоначально исчисленной сумме постоянных и пропорциональных затрат. В итоге общая сумма затрат основной деятельности предприятия подразделяется на две совокупности: постоянные и переменные затраты в зависимости от их поведения по отношению к объему производства или продаж в прошлые отчетные периоды.

Например, в июне в кормоцехе сельскохозяйственного предприятия при объеме производства 3000 ц комбикормов имели место следующие затраты (табл. 2.1). Необходимо выразить общую функцию валовых затрат кормоцеха $y = a + bx$ и найти их прогнозируемую величину в июле, когда объем выпуска составит 3150 ц комбикормов.

Таблица 2.1. Группировка издержек кормоцеха с учетом коэффициент изменения затрат

Статьи затрат	Сумма, ден. ед.	Коэффициент
Сырье и материалы	60 000	0,9
Топливо и энергия	33 750	0,8
Заработная плата рабочих с отчислениями на социальные нужды	90 000	1
Заработная плата администрации с отчислениями	15 000	0
Арендная плата	25 000	0
Расходы на содержание оборудования	24 000	0,5
Амортизация	21 000	1
Итого	268 750	

Вначале определим функцию поведения каждого вида затрат постатейно. По сырью и материалам переменная часть расходов составляет 90 %, т.е. $60\,000 \times 0,9 = 54\,000$ ден.ед., или $54\,000 : 3000 \text{ ц} = 18$ ден.ед. на единицу. На постоянную часть этих расходов приходится 10 %, или $60\,000 \times 0,1 = 6\,000$ ден.ед. Общая сумма материальных затрат может быть представлена формулой:

$$y_1 = 6\,000 + 18x$$

Аналогично определяем функции поведения и других расходов постатейно. В итоге получается следующая зависимость общей суммы валовых издержек производства от величины постоянных и переменных расходов:

сырье и материалы $y_1 = 6000 + 18x$;

топливо и энергия $y_2 = 6750 + 9x$;

заработная плата рабочих $y_3 = 30x$;

заработная плата персонала $y_4 = 15\,000$;

аренда $y_5 = 25\,000$;

содержание оборудования $y_6 = 12000 + 4x$;

амортизация $y_7 = 7x$;

$y_{\text{вал}} = 64750 + 68x$.

В июле при производстве 3150 ц комбикормов $y_{\text{вал}}$ составит 278 950 ден.ед. ($64\,750 + 68 \times 3\,150$).

Аналитический метод группировки и систематизации издержек в зависимости от изменения объема производства позволяет уловить лишь общую тенденцию поведения затрат и допускает возможность погрешностей за счет условности расчета коэффициентов изменения или реагирования. Более точные результаты следует ожидать от применения для такого рода расчетов методов математической статистики (крайних точек, графика рассеивания, корреляционного и регрессионного анализа и т.д.). Эти методы достаточно подробно описаны в специальной литературе, но редко применяются на практике ввиду сравнительной трудоемкости.

Основными статистическими методами дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:

- метод минимальной и максимальной точки (метод мини-макси, или метод крайних точек);
- графический (статистический) метод;
- метод наименьших квадратов.

При методе мини-макси из всей совокупности данных выбирают два периода с наименьшим и наибольшим объемом производства. Затем определяется ставка переменных затрат, или средние переменные издержки в себестоимости единицы продукции. Общая сумма постоянных расходов исчисляется как разница между общей суммой затрат отчетного периода и произведением их переменной части на соответствующий объем производства.

Пример. За 12 месяцев отчетного года на молочно-товарной ферме сельхозпредприятия имелись объемы производства и затраты на нее, показанные в табл.2.2.

Таблица 2.2. Объемы производства и затраты молочно-товарной фермы

Месяцы	Объем производства молока, ц	Затраты, тыс. ден.ед.
1	720	1218
2	730	1239
3	745	1257
4	767	1288
5	810	1352
6	880	1443
7	892	1466
8	920	1472
9	866	1441
10	823	1350
11	795	1327
12	744	1249
Итого	9692	16 102
В среднем	808	1342

Требуется определить переменные расходы на единицу объема производства, величину постоянных затрат и составить уравнение валовых издержек. Выбрав два месяца с наименьшим и наибольшим объемом производства (январь и август) определяем ставку переменных затрат (b):

$$b = (1472 - 1218)/(920 - 720) = 254/200 = 1,27 \text{ тыс. ден.ед.}$$

$$a = 1218 - 720 \times 1,27 = 1218 - 914,4 = 303,6 \text{ тыс. ден.ед.}$$

Постоянные затраты при производстве молока можно рассчитать и через максимальную точку:

$$a = 1472 - 920 \times 1,27 = 1472 - 1168,4 = 303,6 \text{ тыс. ден.ед.}$$

Функция поведения валовых затрат при производстве молока на молочно-товарной ферме сельхозпредприятия будет выглядеть следующим образом: $y = 303,6 + 1,27x$.

Графический метод основан на том, что общую сумму затрат можно представить уравнением первой степени:

$$y = a + bx, \text{ которому соответствует график, показанный на рис. 2.6.}$$

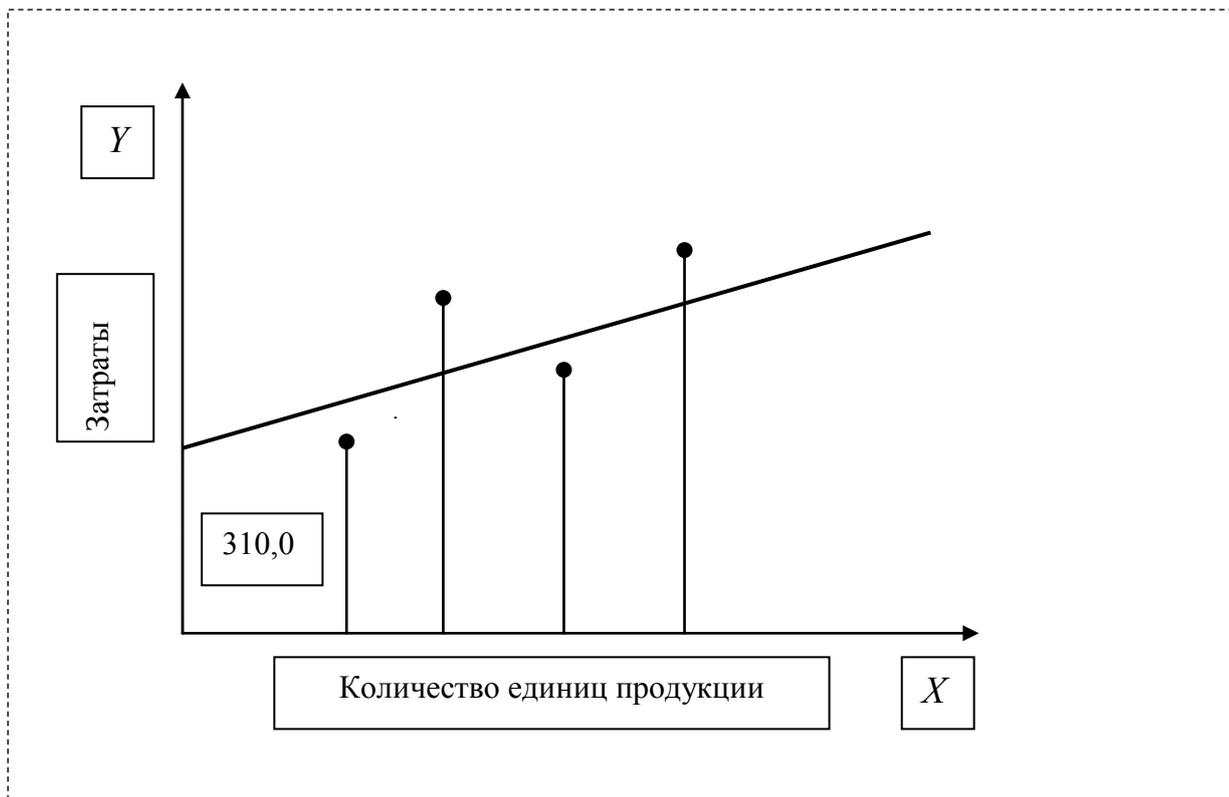


Рис. 2.6. График статистической зависимости общей суммы затрат от объема производства молока на молочно-товарной ферме

На графике наносятся данные об общих затратах при разных объемах производства. Затем «на глазок» проводится линия. Точка ее пересечения с осью Y показывает уровень постоянных расходов. Переменные расходы определяют как разницу между среднегодовыми затратами на производство молока и постоянными расходами, определенными по графику, деленными на средний объем производства молока. Ставка переменных затрат:

$$(1342 - 310,0) : 808 = 1032 : 808 = 1,28 \text{ тыс. ден.ед.}$$

Следовательно, функция поведения валовых затрат при производстве молока на молочно-товарной ферме сельхозпредприятия будет выглядеть так: $y = 310000 + 1280x$. Графический (статистический) метод считается наименее точным.

Дифференциация затрат *методом наименьших квадратов*, как считают некоторые специалисты [57], дает наиболее точные результаты, так как в расчеты принимается вся совокупность за исследуемый период, а не только средние показатели или два периода с наименьшим и наибольшим объемом производства. В то же время это наиболее трудоемкий метод.

2.5. Понятие суммы и ставки покрытия, маржинального дохода

Как известно, затраты подразделяются на прямые и косвенные. Прямые непосредственно включаются в себестоимость продукции, а косвенные распределяются к какой-либо базе. В связи с тем, что в современных условиях доля косвенных расходов увеличивается, то повышается неточность их распределения и расчета себестоимости продукции, т.е. увеличивается условность показателя себестоимости продукции. Поэтому было предложено при сопоставлении себестоимости реализованной продукции и денежной выручки принимать во внимание только прямые затраты, а косвенные относить на финансовые результаты. В составе косвенных расходов основную долю составляют постоянные затраты организации. Вместе с тем в их составе есть и частично переменные затраты. Совершенствование методов разделения затрат на постоянные и переменные позволило использовать новый подход к исчисле-

нию финансовых результатов деятельности организации и их подразделений. Он основан на сопоставлении денежной выручки от продаж с величиной переменных расходов. Результатом этого сопоставления является маржинальный доход. Он исчисляется в виде разницы между денежной выручкой без НДС, акцизов и переменными расходами. Другими словами, это сумма, достаточная для покрытия постоянных затрат и получения прибыли. В первую очередь маржинальная прибыль необходима для покрытия постоянных затрат, а затем уже для получения прибыли. Если маржинальной прибыли недостаточно для покрытия постоянных затрат, организация несет убыток от своей деятельности. Часто этот показатель называется суммой покрытия.

Пример. По сельхозпредприятию имеются следующие данные:

- денежная выручка от реализации продукции, работ и услуг составляет 2000 тыс. ден.ед.
- сумма переменных расходов по производству и продаже равна 1200 тыс. ден.ед.
- маржинальный доход (сумма покрытия) составит 800 тыс. ден.ед.(2000 тыс. ден.ед. – 1200 тыс. ден.ед.).
- постоянные расходы равны 500 тыс. ден.ед.
- прибыль от реализации продукции, работ и услуг составит 300 тыс. ден.ед.(2000 тыс. ден.ед. – 1200 тыс. ден.ед. – 500 тыс. ден.ед.)

Маржинальный доход также можно рассчитать как сумму прибыли от реализации и постоянных расходов, т.е. 500 тыс. ден.ед. + 300 тыс. ден.ед. = 800 тыс. ден.ед.

Постоянные расходы – это есть разница между маржинальным доходом и прибылью от реализации и они составят 500 тыс. ден.ед. (800 тыс. ден.ед. – 300 тыс. ден.ед.).

Маржинальный доход на единицу продукции определяется путем вычитания из цены продажи переменных затрат на его изготовление. Этот показатель называется еще ставкой покрытия. Таким образом, маржинальный доход, приходящийся на единицу продукции, показывает вклад каждой реализованной единицы продукции в покрытие постоянных затрат и общую прибыль организации. Это есть концепция маржинального дохода.

Например, сельхозпредприятие произвело и продало молоко в течение мая в количестве 810 ц по цене 2000 ден.ед. за 1 ц. Переменные затраты на 1 ц молока составляют 1000 ден.ед., постоянные затраты – 352 ден.ед., ставка покрытия на 1 ц молока составит - 1000 ден.ед. (2000 ден.ед. – 1000 ден.ед.). Маржинальный доход (сумма покрытия) составит 810 тыс. ден.ед. [(810x2000) - (810x1000)].

Согласно концепции маржинального дохода на величину прибыли организации воздействуют изменения следующих факторов:

- а) продажной цены товара;
- б) количество проданных единиц;
- в) величина постоянных затрат;
- г) величина переменных затрат.

Концепция маржинального дохода, или маржинальный подход, позволяет менеджерам подготовить информацию, необходимую для определения будущей цены единицы продукции, выбора поставщика сырья и материалов, анализа процесса производства, а также решения задачи «производить или закупать».

Исчисление маржинального дохода дает важнейшую информацию об эффективности производства и реализации продукции по ее видам, а также об эффективности работы отдельных подразделений. С помощью исчисления маржинального дохода выявляется влияние хозяйственных решений на объем продаж для целей дальнейшего планирования и контроля. Рассчитанные значения маржинального дохода имеют весьма важное значение. Если сумма маржинального дохода отрицательна, это свидетельствует о том, что денежная выручка даже не способна покрыть переменные расходы. Если возможности снижения переменных затрат незначительны, то следует принимать решение о выведении данной продукции из ассортимента выпуска. Маржинальный доход необходим для покрытия постоянных затрат, а затем уже для получения прибыли. Если маржинального дохода недостаточно для покрытия постоянных

затрат, организация несет убыток от своей деятельности и данная продукция также подлежит выведению из ассортимента выпуска. Для объяснения финансового результата производственной деятельности в целом по организации необходимо сложить ставки покрытия всех видов продукции и услуг и вычесть из полученного результата общую часть косвенных издержек.

2.6. Расчет точки нулевой прибыли, зоны убытков и прибыли, их использование для оптимизации управленческих решений

При планировании производственной деятельности часто используют показатель точки нулевой прибыли, рассчитываются зоны убытков и прибыли

э получаемые в ходе анализа «Затраты – Объем - Прибыль» (CVP-анализ). Анализ «Затраты – Объем - Прибыль» является одним из самых популярных инструментов управленческого учета. Он дает возможность проследить взаимосвязь между такими характеристиками, как затраты, объем и прибыль. Определить влияние, которое оказывают изменения в затратах, цене товара, объеме его производства и номенклатуре выпускаемых товаров на величину получаемой от реализации продуктов прибыли, а также для оценки изменения одного из этих факторов или нескольких факторов вместе. Если определен объем производства, то можно рассчитать величину затрат и продажную цену, чтобы организация могла получать прибыль.

При данном анализе можно получить ответ на вопрос, что будет, если изменятся какие-либо показатели производственного процесса (цена продукции, затраты, объем производства и т.д.). Это – анализ поведения затрат, выручки, объема производства и прибыли. Эти взаимосвязи позволяют менеджеру использовать результат анализа для планирования и оценки альтернативных решений.

Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности, которая выражается формулой:

$$\text{Денежная выручка от продажи} = \text{переменные расходы} + \text{постоянные расходы} + \text{прибыль.}$$

Результаты данного анализа широко используются при принятии управленческих решений на краткосрочную перспективу.

Анализ величин в точке нулевой прибыли основан на взаимосвязи «Затраты – Объем – Прибыль» и зачастую такой анализ называется анализом величин в критической точке. Он позволяет найти наиболее выгодное соотношение между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. При этом главная роль в выборе стратегии поведения организации принадлежит маржинальной прибыли. Добиться увеличения прибыли можно, повысив величину маржинальной прибыли.

Объем продаж (реализации продукции), при котором организация покрывает свои постоянные затраты за счет маржинальной прибыли, т.е. момент, когда организация не будет иметь ни прибыли, ни убытков, а каждая дополнительно проданная единица продукции будет приносить прибыль, называется *точкой безубыточности* (критической точкой, мертвой точкой, точкой равновесия). Точкой *нулевой прибыли* является точка, с которой организация начинает зарабатывать прибыль. Цель анализа величин *критической точки* состоит в нахождении объемов производства, когда выручка от реализации становится равной сумме всех постоянных и переменных затрат и прибыль – равной нулю. Таким образом, критическая точка показывает, до какого предела может упасть объем реализации так, чтобы организация не понесла убытка.

Для вычисления критической точки используются:

- ◆ графический метод;
- ◆ метод уравнений.

Графический метод выявляет теоретическую зависимость совокупного дохода от реализации, издержек и прибыли от объема производства на основе построения графиков экономической и бухгалтерской моделей безубыточности. Данный метод основан на построении комплексного графика «Затраты–Объем–Прибыль». График строится в следующей последователь-

ности:

1) выбирается точка на оси абсцисс, показывающая определенную величину объема. Для этой точки рассчитывается величина общих затрат (постоянных и переменных) по формуле:

$$y = a + bx.$$

Исходя из полученного значения, строится прямая на графике;

2) вновь выбирается точка на оси абсцисс и находится для нее сумма выручки от реализации. Строится прямая и для этого значения.

Как видно из рис. 2.7., критическая точка – это точка, в которой суммарный объем денежной выручки от реализации совпадает с суммарными затратами, т.е. это будет точка пересечения прямых, построенных по значениям затрат и выручки.

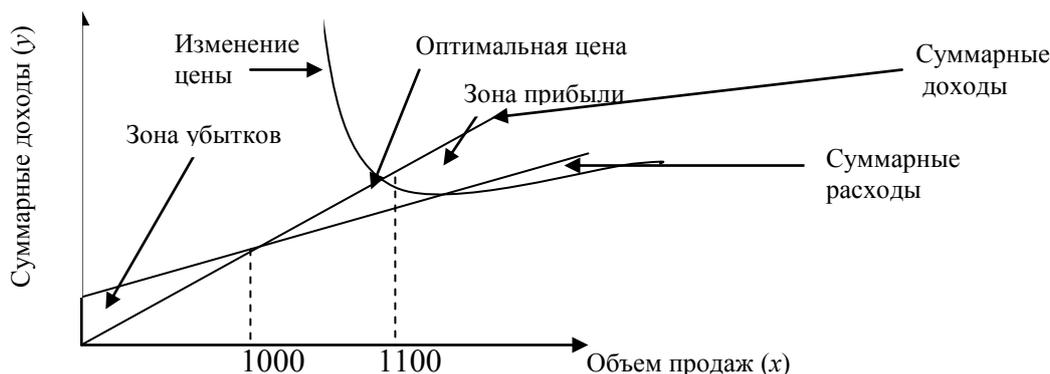


Рис. 2.7. График взаимосвязи «Затраты – Объем - Прибыль»

Для того чтобы узнать количество единиц для достижения критической точки, необходимо решить уравнение исходя из следующей формулы:

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Маржинальная прибыль на единицу продукции}}.$$

Метод уравнения основывается на следующих взаимосвязях:

Прибыль от реализации = Выручка от реализации - Переменные затраты за объем реализации - Постоянные затраты в общей сумме.

Или:

Чистая прибыль от реализации = (Количество единиц x Цена единицы продукции) - (Количество единиц x Переменные расходы на единицу) - Постоянные затраты в общей сумме.

Пример. Крестьянско-фермерское хозяйство производит и реализует один вид продукции – молоко. Постоянные затраты в течение года составили 1 млн. ден.ед., при переменных прямых расходах на одну денежную единицу и договорной цене 2000 ден.ед. за 1 ц. Необходимо определить точку безубыточности производства молока.

$$2000x = 1000x + 1\,000\,000$$

$$1000x = 1\,000\,000$$

$$x = 1000 \text{ ц молока.}$$

Критическая точка здесь может быть определена как точка, в которой маржинальный доход минус постоянные затраты равны нулю, или эта точка, где маржинальный доход совпадает с постоянными затратами. Анализ величин в точке нулевой прибыли может быть использован как основа для оценки прибыльности деятельности организации. Бухгалтер-аналитик может для различных альтернативных планов производства рассчитать соответствующую величину возможной прибыли. Для того чтобы определить объем реализации, необ-

ходимый для получения заданной величины прибыли, нужно подставить в уравнение сумму прибыли.

Например, исходя из предыдущих условий, необходимо для фермерского хозяйства определить объем производства и продаж молока, которое бы обеспечивало получение 10 тыс. ден.ед. прибыли.

$$\begin{aligned} 2000x &= 1000x + 1\,000\,000 + 10\,000 \\ 1000x &= 1\,010\,000 \\ x &= 1100 \text{ ц молока.} \end{aligned}$$

При расчете ожидаемой прибыли важное значение имеет показатель характеризующий отношение маржинального дохода к сумме выручки от реализации. Такой показатель называется *нормой маржинального дохода*.

Норма маржинального дохода = Маржинальный доход / выручка от реализации x 100%.

Норма маржинального дохода показывает, какое влияние на маржинальный доход оказывает изменение суммы выручки от реализации. Зная норму маржинального дохода, можно определить ожидаемую прибыль организации при увеличении объема производства или продаж. При прочих равных условиях выгоднее увеличивать объем производства той продукции, для которой норма маржинального дохода наибольшая.

Для принятия управленческих решений важно также использование такого показателя, как *уровень операционного рычага*. Операционный рычаг показывает долю постоянных затрат в структуре общих затрат данной организации. Операционный рычаг значителен в тех организациях, где высока доля постоянных затрат по отношению к переменным; самый низкий уровень операционного рычага наблюдается на предприятиях, где больший удельный вес в составе затрат занимают переменные затраты.

Уровень операционного рычага определяется по формуле:

$$\text{Уровень операционного рычага} = \text{Маржинальная прибыль} / \text{Прибыль}.$$

Таким образом, он показывает, как при заданном объеме продаж изменение этого показателя (в процентах) повлияет на изменение прибыли.

Если у организации высокий уровень операционного рычага, ее прибыль очень чувствительна к изменениям в объеме продаж и незначительное изменение в нем приводит к значительному изменению прибыли.

Рассчитаем точку безубыточности в натуральном и стоимостном выражении с использованием показателя нормы маржинального дохода при производстве нескольких видов продукции.

Условие. Крестьянско-фермерское хозяйство, постоянные расходы которого составляют 12 200 ден.ед., производит зерно, картофель и столовую свеклу при заданной структуре продаж (табл. 2.3).

Таблица 2.3 Затраты и структура производства крестьянско-фермерского хозяйства

Виды продукции	Цена, ден.ед. за 1 ц	Переменные затраты на единицу, ден.ед.	Удельный вес продукции, %
Зерно	20	12	20
Картофель	40	28	50
Свекла столовая	32	24	30

Необходимо определить критическую точку деятельности организации в стоимостном и натуральном выражении.

Первоначально определим маржинальный доход на 1 ц по видам продукции:

- ◆ МД (Зерно) = 20 – 12 = 8 ден.ед.;
- ◆ МД (Картофель) = 40 – 28 = 12 ден.ед.;
- ◆ МД (Свекла столовая) = 32 – 24 = 8 ден.ед.

Соответственно, норма маржинального дохода на 1 ц по видам продукции составит:

- ◆ НМД (Зерно) = 8/20 = 0,40;

- ◆ НМД (Картофель) $=12/40=0,30$;
- ◆ НМД (Свекла столовая) $=8/32=0,25$.

Таким образом, критическая точка в стоимостном выражении составит: $КТ = 12\ 200 / 0,4 * 0,2 + 0,3 * 0,5 + 0,25 * 0,3 = 40\ 000$ ден.ед.

Отсюда:

- ◆ объем производства и продаж зерна в критической точке $= 40\ 000 * 20\% = 8000$ ден.ед.;
- ◆ объем производства и продаж картофеля в критической точке $= 40\ 000 * 50\% = 20\ 000$ ден.ед.;
- ◆ объем производства и продаж столовой свеклы в критической точке $= 40000 * 30\% = 12000$ ден.ед.

В натуральных единицах:

- ◆ объем производства и продаж зерна в критической точке $= 8000 / 20 = 400$ ц.;
- ◆ объем производства и продаж картофеля в критической точке $= 20\ 000 / 40 = 500$ ц.;
- ◆ объем производства и продаж столовой свеклы в критической точке $= 12\ 000 / 32 = 375$ ц.

Данный анализ взаимосвязи («Затраты – Объем - Прибыль») может быть полезен, если выполняются следующие условия:

- 1) все затраты могут быть рассмотрены либо как постоянные, либо как переменные;
- 2) постоянные затраты не изменяются вместе с изменениями объема производства;
- 3) переменные затраты на единицу продукции являются постоянными, т.е. суммарные переменные затраты изменяются вместе с объемом производства;
- 4) продажная цена единицы продукции является постоянной в течение периода планирования;
- 5) объем производства является единственным фактором, влияющим на изменение затрат и доходов предприятия;
- 6) объем продаж и объем производства приблизительно равны, т.е. в течение рассматриваемого периода изменений в уровнях запасов не происходит.

Если одно (или более) из данных условий не выполняются, применение анализа «Затраты – Объем - Прибыль» может привести к ошибкам.

2.7. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы.

1. В чем различие между суммой и ставкой покрытия?

В тексте параграфа 2.5. находим: «Маржинальный доход необходим для покрытия постоянных затрат, а затем уже для получения прибыли. Часто этот показатель называется суммой покрытия... Он исчисляется в виде разницы между денежной выручкой без НДС и акцизов и переменными расходами... Маржинальный доход на единицу продукции определяется путем вычитания из цены продажи переменных затрат на его изготовление... Этот показатель называется ставкой покрытия».

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

2. Объясните содержание следующих понятий:

- а) продукция;
- б) услуги (товарные, нетоварные);
- в) приход средств (выручка, поступление, оприходование средств);
- г) расход средств (издержки, затраты, производственные и коммерческие расходы);
- д) себестоимость (полная, производственная, цеховая, сметная, плановая, нормативная, фактическая).

3. Что означает понятие «затраты»? Чем затраты предприятия отличаются от его доходов?
4. Назовите цели и задачи учета затрат и расходов предприятия. В чем различие?
5. Приведите примеры, когда:
 - а) издержки не представляют собой затраты на выпуск продукции;
 - б) затраты не являются издержками производства;
 - в) издержки производства одновременно являются затратами на выпуск продукции.
6. Дайте определение прямых и косвенных затрат, приведите примеры.
7. Чем различаются постоянные, переменные и полупеременные расходы?
8. Относится ли заработная плата следующих лиц к оплате труда за основную производственную работу по изготовлению продукции или к заработной плате обслуживающего персонала:
 - а) заработная плата работников охраны;
 - б) заработная плата крановщиков;
 - в) заработная плата рабочих на конвейере;
 - г) заработная плата работников отдела контроля?
 К каким затратам, постоянным или переменным, Вы бы отнесли заработную плату этого персонала?
9. В каких случаях дополнительные постоянные расходы можно считать оправданными?
10. Какие методы разделения расходов на постоянные и переменные Вы знаете? Почему ни один из них не может считаться абсолютно точным?
11. В чем состоит разница между маржинальным доходом и прибылью?

2.8. Контрольные тесты

1. Метод крайних точек (метод высшей и низшей точки) при ведении управленческого учета в организации используется для:

- 1) расчета себестоимости единицы продукции;
- 2) разделения расходов на переменную и постоянную составляющие;
- 3) определения срока окупаемости инвестиций;
- 4) калькулирования себестоимости сопряженной продукции;
- 5) нет правильных ответов.

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

В тексте главы 2 (параграф 2.4) находим: «В действующей практике деление затрат на постоянные и переменные осуществляется двумя основными методами: аналитическим и статистическим... Основными статистическими методами дифференциации общей суммы затрат на постоянные и переменные расходы являются:

- метод минимальной и максимальной точки (метод мини-макси, или метод крайних точек);
- графический (статистический) метод;
- метод наименьших квадратов».

Значит правильный ответ № 2.

Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно

2. При увеличении объема производства и реализации себестоимость единицы продукции снижается за счет:

- 1) переменных расходов;
- 2) постоянных расходов;
- 3) постоянных и переменных расходов;
- 4) релевантных расходов;
- 5) вмененных расходов;
- 6) нет правильных ответов.

3. Переменными расходами могут быть:

- 1) расходы, которые могут измениться в результате принятия новых решений;
- 2) расходы на единицу продукции, которые не изменяются при изменении объема производства;
- 3) расходы на единицу продукции, которые изменяются при изменении объема производства;
- 4) нет правильных ответов.

4. Маржинальные затраты - это:

- 1) затраты, которые относят на себестоимость единицы продукции и НЗП (незавершенного производства);
- 2) затраты, которые не входят в сферу ответственности конкретного менеджера;
- 3) затраты на производство дополнительной единицы продукции;
- 4) затраты, не учитываемые при оценки запасов;
- 5) нет правильных ответов

5. Затраты предприятия изменяются пропорционально объему деятельности, в то же время данные затраты на единицу продукции не изменяются. Эти затраты можно обозначить как:

- 1) постоянные;
- 2) переменные;
- 3) косвенные;
- 4) общехозяйственные;
- 5) нет правильных ответов.

6. По способу включения в себестоимость продукции затраты подразделяются на:

- 1) релевантные и нерелевантные;
- 2) прямые и косвенные;
- 3) регулируемые и нерегулируемые;
- 4) основные и накладные;
- 5) нет правильных ответов.

Проверьте себя, знаете ли Вы понятия, которые поставлены в начале главы 2? Например, «платежи, расходы, затраты, издержки». Правильные ответы найдите в тексте параграфа 2.1.: «В системе управленческого учета такие понятия, как расходы, платежи, затраты, издержки, являются основными для описания, измерения затрат хозяйствующего субъекта. Многие из этих экономических категорий являются дискуссионными. Так, платежи являются уплатой в виде денежных средств или имущества за поставленные товары и материальные ценности, работы и услуги.

Если наблюдается некоторая задержка платежа, то возникает кредиторская задолженность покупателя поставщику. Совокупность этой задолженности и платежей в управленческом учете...объединяется понятием «расходы». Расход средств – это уменьшение денежных средств или имущества, связанное с покупкой материалов, получением услуг для осуществления производственной деятельности.... В соответствии с ПБУ10/99 «Расходы организации» расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов... и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации...

Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в организации в течение определенного периода времени».

2.9. Практические задания

Задание 1. Укажите, к постоянным или переменным относятся следующие затраты предприятия:

- 1) семена и удобрения;
- 2) амортизация сельскохозяйственной техники машин и оборудования;
- 3) заработная плата производственного персонала;
- 4) плата за аренду зерноуборочных комбайнов;
- 5) отопление и освещение животноводческих ферм;
- 6) затраты на корма;
- 7) амортизация животноводческих ферм;
- 8) топливо и энергия на технологические цели;
- 9) расходы на рекламу;
- 10) затраты на упаковку продукции подсобного цеха по переработке молочной

продукции;

Задание 2. Постоянные затраты предприятия за месяц составили 24 тыс. ден.ед., а переменные 2 ден.ед. на штуку. Цена изделия 5 ден.ед. определите его себестоимость, прибыль от реализации и ставку покрытия при выпуске и продаже:

- а) 10 000 шт.;
- б) 7 000 шт.

Задание 3. В фермерском хозяйстве при производстве молока за отчетный период постоянные затраты составили 20 тыс. ден.ед., переменные затраты на 1ц молока – 5 ден.ед., цена реализации – 20 ден.ед. Определить точку безубыточности производства и продажи молока, сумму, ставку покрытия и финансовые результаты при производстве и продаже 500 ц и 2000 ц молока.

Задание 4. Фермерское хозяйство производит озимую пшеницу и ячмень, согласно представленным показателям:

Показатели	Озимая пшеница	Ячмень
1. Цена реализации, д. е.	6	12
2. Переменные издержки, д.е.	2	4
3. Количество реализованной продукции, ц.	7 000	3 000

Найдите точку безубыточности для хозяйства в целом, если постоянные затраты составляют 30 тыс. ден.ед.

Задание 5. Фермерское хозяйство производит и реализует один вид продукции – зерно озимой пшеницы. При постоянных затратах в течение года 6 млн. ден.ед., при переменных прямых расходах на единицу 290 ден.ед. и договорной цене 460 ден.ед. за 1 ц, каким должен быть объем реализации, чтобы выпуск этой продукции был оправданным?

Задание 6. Постоянные затраты составили в течение месяца 480 тыс. ден.ед., а переменные – 300 ден.ед. на штуку. Цена изделия 600 ден.ед. за штуку.

Определите себестоимость изделия, прибыль от его реализации и ставку покрытия при продаже: а) 2000 изделий; б) 500 изделий.

При каком минимальном объеме реализации выручка от продаж полностью покрывает затраты на производство и сбыт продукции?

Глава 3. ОСНОВНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА ЗАТРАТ

Цели изучения темы следующие: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины: системы реальных, средних и нормативных затрат; система полного включения затрат в себестоимость; система ограниченного включения затрат в себестоимость; однокруговая система учета; двухкруговая система учета.

После изучения темы студенты должны уметь составлять проводки в системах полного и неполного включения затрат в себестоимость, уметь использовать однокруговую (монистическую) и двухкруговой (дуалистическую) системы учета производственных затрат.

Студенты также должны иметь представление о недостатках и преимуществах систем реальных, средних и нормативных затрат, системах полного и неполного включения затрат в себестоимость, однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

3.1. Учет фактической себестоимости продукции на основе реальных, средних и нормативных затрат

Совокупность способов определения фактической величины затрат образует систему учета затрат. Выделяют следующие системы:

- 1) на базе реальных затрат;
- 2) на базе средних затрат;
- 3) на базе нормативных затрат.

1. При учете реальных затрат расходы хозяйственной организации относят на себестоимость продукции, работ и услуг в той их величине, в которой они имели место в данном отчетном периоде. Материалы оценивают и списывают по фактическим ценам и затратам каждой покупки. Расходы на ремонт, заработную плату отражают в учете операций того месяца и в той сумме, в которой они имели место, т.е. издержки отчетного периода принимают к учету такими, какими они были в действительности.

Достоинства системы: здесь отражаются действительно имевшие место в данном месяце расходы, а также финансовые результаты от продаж, что создает возможность для выявления результатов реализации по каждой важной операции.

Недостатки системы:

- более высокая трудоемкость учета;
- сложность калькуляционных расчетов, поэтому часто используются в небольших сельхозорганизациях, например, фермерских хозяйствах, семейных фермах.

2. Учет на базе средних затрат является наиболее часто используемым методом в учетной практике России. Эта система была создана в годы централизованной экономики, стабильных цен на материалы, услуги, единых методик исчисления себестоимости на базе средних затрат; исходит из того, что материалы при их списании оцениваются по средним ценам покупки. Зачастую используются такие счета, как счет 97 «Расходы будущих периодов» и счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», используемые для постепенного отнесения на себестоимость отдельных видов расходов. Действующая в настоящее время в большинстве сельскохозяйственных предприятий система бухгалтерского учета основана именно на измерении средних затрат.

Достоинства системы:

- облегчаются учетные работы;
- снижается их трудоемкость;
- появляется возможность платить налог на прибыль, ЕСХН по среднему показателю.

Недостатки системы: средние затраты могут иногда значительно отличаться от реальных расходов месяца, а для большинства управленческих решений необходимо знать величину реально существующих или ожидаемых затрат.

Учет на основе средних затрат не исключает возможность параллельного ведения и реальных затрат в течение года для определения эффективности отдельных хозяйственных операций.

3. Метод определения фактических затрат на основе нормативной себестоимости основан на расчете нормативных расходов по изделиям, по местам возникновения затрат, по всем или важнейшим видам затрат. Нормативы прямых затрат в сельскохозяйственных предприятиях рассчитываются на выполнение отдельных видов работ по периодам их выполнения, отдельным видам продукции растениеводства и животноводства, на отдельные стадии обработки, на детали, полуфабрикаты в подсобных промышленных производствах. Общая сумма фактических затрат рассчитывается как себестоимость нормативная плюс/минус отклонения, так как отклонения могут быть положительными и отрицательными. Нормативный учет на основе нормативных затрат ведется в двух основных вариантах: по системе «Стандарт-кост» и нормативному методу учета затрат. Использование нормативного метода учета позволяет определять причины и виновников возникновения отклонений от нормативных затрат и принимать эффективные управленческие решения.

3.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полных и сокращенных издержек. Их достоинства и недостатки

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции выделяют две основные системы управленческого учета:

- 1) полного включения затрат в себестоимость;
- 2) неполного включения затрат в себестоимость.

Традиционными для отечественного учета являются учет и калькуляция по полной себестоимости. Учетная система рекомендуется Приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса» в качестве первого варианта организации производственного учета сельскохозяйственных предприятий – основного традиционного (калькуляционного). По первому традиционному варианту учет производственных затрат ведут большинство сельскохозяйственных предприятий. При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки организации независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, относятся на дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств относят в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

При исчислении полной себестоимости в нее включаются косвенные расходы, к которым относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Они в течение отчетного периода накапливаются по дебету счетов «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», а в конце отчетного периода их записывают в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», т.е. включаются в себестоимость каждого вида продукции пропорционально какой-либо базе распределения. Потери от брака отражают на дебите счета 20

«Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве» при наличии у сельскохозяйственных предприятий подсобных промышленных производств.

По кредиту счета 20 «Основное производство» учитываются суммы плановой себестоимости (с доведением по истечении года до фактической себестоимости) завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы относят со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 10 «Материалы» (в части семян, кормов и т.п.), 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По первому традиционному варианту учет производственных затрат ведут большинство сельскохозяйственных предприятий.

Учет по полной себестоимости имеет важное значение для определения финансовых результатов организации, в некоторой степени исчисления налоговых платежей.

Достоинства системы:

- соответствует действующим в России нормативным актам по финансовому учету;
- обеспечивает взвешенную оценку запасов стоимости незавершенного производства и готовой продукции.

Недостатки системы:

- включение в себестоимость продукции отдельных затрат, не связанных непосредственно с ее производством, искажает рентабельность отдельных видов продукции;
- объекты калькуляции утрачивают индивидуальность из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов;
- сложности в анализе и планировании затрат вследствие слабого внимания к поведению затрат в зависимости от изменения объемов производства.

Поэтому учет по полной себестоимости не обеспечивает необходимой информацией эффективное управление затратами. Одним из альтернативных подходов к нему является учет по ограниченной себестоимости. Суть его состоит в том, что себестоимость планируется и учитывается только в части переменных затрат, оставшаяся часть затрат (постоянные затраты) в калькуляцию не включается, а периодически списывается на финансовые результаты.

На начальных этапах использования этой системы в себестоимость включались только прямые расходы, а все косвенные списывались на финансовые результаты. Позднее себестоимость стала рассчитываться не только в части прямых переменных затрат, но и в части переменных косвенных затрат.

При учете по ограниченной себестоимости постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют. Эти расходы полностью включаются в себестоимость реализованной продукции, общей суммой без деления на отдельные виды продукции. Прямые производственные расходы собираются в дебет счета 20 с кредита счетов 10, 70, 69, а постоянная часть общепроизводственных расходов, коммерческие расходы, общехозяйственные расходы списываются на уменьшение денежной выручки: Дт сч. 90 Кт сч. 25, 26, 44.

Переменная часть общепроизводственных расходов также включается в затраты основного производства: Дт сч. 20 Кт сч. 25.

Достоинства системы:

- позволяет анализировать взаимосвязи между объемом производства, расходами и доходами, планировать поведение себестоимости и отдельных видов расходов при изменении деловой активности;
- позволяет определить, во что обходится производство отдельных видов продукции независимо от постоянных расходов;
- позволяет установить нижнюю границу цены продукции;
- значительно сокращается объем работ по планированию, учету в связи с сократившимся числом затрат;
- исключаются работы по распределению косвенных расходов;

- дает информацию для расчетов точки безубыточности и проведения анализа поведения постоянных и переменных затрат.

Недостатки системы:

- себестоимость готовой продукции и незавершенного производства являются заниженными;

- отсутствует расчет полной себестоимости;

- сложность деления затрат на постоянные и переменные.

Более подробно систему учета по ограниченной себестоимости рассмотрим в восьмой главе учебного пособия.

3.3. Отражение информации о затратах на счетах управленческой бухгалтерии. Взаимосвязь показателей затрат и результатов деятельности в управленческом и финансовом учете

Информационная связь между финансовым и управленческим учетом при организации системы управленческого учета осуществляется с целью обеспечения единства в исчислении фактических затрат и результатов деятельности и производится с использованием однокруговой (монистической, интегрированной) и двухкруговой (дуалистической, автономной) систем учета производственных затрат. Это вытекает также из действующего плана счетов бухгалтерского учета, где предполагается, что затраты на производство возможно учитывать как внутри единой системы бухгалтерского учета, так и обособленно с использованием самостоятельных счетов управленческого учета.

Однокруговая система учета (интегрированная). Финансовый и управленческий учет используют единую систему счетов без применения специальных счетов управленческого учета. Однокруговая (интегрированная) система учета соответствует второму варианту, рекомендованному Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. N 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса» под названием «Учет затрат по обычным видам деятельности с применением отдельных счетов по элементам и калькуляционных счетов» [19]. Рассмотрим данный вариант подробнее.

Суть данного варианта заключается в организации учета затрат по двум этапам. На *первом этапе* учитывают затраты по элементам на специальных собирательных синтетических счетах и субсчетах. На втором – обобщают затраты за отчетный период и осуществляют их дальнейшую перегруппировку. Детализация по статьям, по роли и назначению в технологическом процессе в зависимости от типа, характера и объема производства для определения фактической себестоимости по носителям затрат (отдельным видам продукции (работ, услуг)) осуществляется в системе калькуляционных счетов.

Особая роль в данном варианте отводится группировке затрат по элементам. Это вызвано следующими обстоятельствами. Во-первых, развитие рыночных отношений и приближение российской системы учета к международным стандартам предопределило перемещение центра тяжести контроля за издержками со стороны государства (для целей определения финансовых результатов и объектов налогообложения прибыли) на общую сумму издержек независимо от целей и места возникновения, а также отнесения их на выпущенную продукцию и к незавершенному производству. Это упрощает контроль и позволяет получать сведения для определения вновь созданной стоимости по единой методике как на уровне отдельных субъектов рынка (конкретных организаций), так и в масштабе отдельных отраслей народного хозяйства.

Во-вторых, существующая организация учета по назначению (калькуляционным статьям) не в полной мере обеспечивает возможность оперативного отражения и обобщения факторов производства, всей совокупности затрат по предприятию в целом непосредственно в ходе осуществления производственного процесса (т.е. в момент потребления ресурсов), по-

скольку она ограничена процедурой исчисления себестоимости на выходе, при его завершении.

В-третьих, до недавнего времени в существующей практике учета затраты группировали в системном порядке, только по статьям калькуляции. Для этого был предусмотрен целый ряд счетов синтетического учета. Учет затрат на производство по элементам Планом счетов не предусматривался. При составлении отчетности эти данные организации получали внесистемным путем с помощью вспомогательных таблиц, дополнительных выборок и расчетов. В этой связи системное отражение каждого элемента затрат на отдельном собирательном счете восполняет этот пробел и приобретает особую значимость.

Отмеченные обстоятельства вызвали необходимость разработки данного варианта как части общей системы производственного учета.

Для формирования информации о затратах на производство по признаку экономического содержания за отчетный период (по операциям использования (потребления) факторов производства в обычной деятельности) предназначены отдельные синтетические счета для учета элементов затрат.

В Плане счетов для них предусмотрены резервные номера с 30 по 39. Исходя из конкретных видов затрат сельскохозяйственных предприятий, им можно присвоить следующие шифры и наименования: счет 31 «Материальные затраты», счет 32 «Затраты на оплату труда», счет 33 «Отчисления на социальные нужды», счет 34 «Амортизация», счет 35 «Налоги, сборы и другие платежи», счет 36 «Затраты по страхованию», счет 37 «Прочие нематериальные затраты».

По дебету счета 31 «Материальные затраты» отражают стоимость материальных ресурсов, используемых в качестве предметов труда для обеспечения технологического процесса производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, обслуживания производства и управления: материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей; электрической, тепловой и иной энергии; услуг сторонних организаций и других материальных ценностей в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Для детализации отдельных видов материальных затрат с целью контроля за их уровнем в развитие данного счета в сельскохозяйственных предприятиях могут быть открыты отдельные субсчета в разрезе следующих групп материальных ресурсов:

31-1 «Семена и посадочный материал» (собственного производства и покупные без затрат по подготовке семян к посеву и транспортировке их к месту сева);

31-2 «Корма» (собственного производства и покупные, используемые на корм животным и птице, включая рабочий скот, без затрат на их доставку, доработку, подготовку к скармливанию);

31-3 «Прочая продукция сельского хозяйства» (навоз, подстилка, яйца для инкубации, мед для подкормки пчел);

31-4 «Минеральные удобрения» (включая бактериальные и другие препараты за исключением затрат по подготовке их к внесению и транспортировке на поля);

31-5 «Нефтепродукты» (используемые на выполнение механизированных сельскохозяйственных и других работ, обслуживание производства);

31-6 «Топливо» (кроме нефтепродуктов – уголь, газ, дрова и др.);

31-7 «Электроэнергия»;

31-8 «Другие виды энергии» (тепловая, сжатый воздух, холод и др.);

31-9 «Запасные части» (включая ремонтные и строительные материалы для ремонта основных средств, инвентарь, инструменты, приборы со сроком использования до 12 месяцев);

31-10 «Средства защиты растений и животных» (пестициды, протравители, гербициды, дефолианты и другие химические, а также биологические средства, используемые для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; медикамен-

ты, биопрепараты, дезинфицирующие средства для лечения и профилактики животных, без затрат по обработке этими средствами);

31-11 «Затраты на сырье и материалы» (входящие в состав вырабатываемой продукции промышленных производств, образуя ее основу, или являющиеся необходимым компонентом при изготовлении продукции);

31-12 «Затраты на работы и услуги, выполняемые сторонними организациями» (по транспортировке грузов, улучшению земель, химизации почв, борьбе с вредителями и другим агрохимическим работам; всем видам ремонта сельскохозяйственной техники; пахоте, уборке и другим сельскохозяйственным работам; зоотехническому и ветеринарному обслуживанию);

31-13 «Прочие материальные затраты» (непроизводительные потери – гибель молодняка животных и взрослого скота на откорме, птицы, зверей, кроликов и семей пчел за исключением подлежащих взысканию с виновных лиц и вследствие стихийных бедствий; недостача и порча имущества в пределах норм естественной убыли).

По дебету счета 32 «Затраты на оплату труда» отражают суммы всех видов начисленной оплаты труда всего персонала основной деятельности хозяйства, в том числе управленческого, согласно действующим в сельскохозяйственном предприятии системам и формам оплаты труда, включая различные премии и поощрения стимулирующего и компенсирующего характера в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По дебету счета 33 «Отчисления на социальные нужды» учитывают операции по начислению сумм страховых взносов в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, Фонды медицинского страхования от начисленных сумм оплаты труда, учтенных по элементу «Затраты на оплату труда» в корреспонденции с кредитом счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По дебету счета 34 «Амортизация» отражают суммы начисленных амортизационных отчислений по основным средствам независимо от места их эксплуатации, а также нематериальным активам в соответствии с принятыми организацией методами погашения стоимости объектов в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств» и счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

По дебету счета 35 «Налоги, сборы и другие платежи» учитывают обязательства по платежам в бюджет – налоги (налог на землю, транспортный налог); сборы, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету счета 36 «Затраты по страхованию» отражают страховые платежи по страхованию урожая сельскохозяйственных культур, начисление сумм страховых платежей по договорам имущественного и личного страхования в корреспонденции с кредитом субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

В дебет счета 37 «Прочие нематериальные затраты» относят прочие расходы, которые не нашли отражения на соответствующих счетах по элементам в корреспонденции с разными счетами: вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения; затраты на командировки; оплата сторонним предприятиям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров; затраты на организованный набор работников; на гарантийный ремонт и обслуживание; оплата услуг связи, информационных, арендные платежи по арендованным земельным долям, плата за аренду объектов имущества, лизинговые платежи (если лизинговое имущество находится на балансе у лизингодателя); а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг).

Полный цикл движения ресурсов и отражения процесса производственного потребления средств производства и труда предполагает разграничение затрат в зависимости от их характера между различными функциональными направлениями обычной деятельности.

В зависимости от специфики основной деятельности (объема производства, его организации, структуры управления и других факторов) итоги накопленной информации со сче-

тов общих затрат по элементам переносят на счета учета затрат, исходя из мест их возникновения и целевого назначения. Ежемесячно (или в другие сроки, установленные организацией и согласованные с отчетными периодами) счета учета затрат по элементам полностью закрываются и на отчетную дату сальдо не имеют. Списание отражают с кредита счетов: 31 «Материальные затраты», 32 «Затраты на оплату труда», 33 «Отчисления на социальные нужды», 34 «Амортизация», 35 «Налоги, сборы и другие платежи», 36 «Затраты по страхованию», 38 «Прочие затраты» в части прямых (технологических) затрат в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства», а косвенных (нетехнологических) – в дебет собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».

При использовании в системе бухгалтерских обобщений по экономическим элементам (кроме производственной и других сфер хозяйственной деятельности независимо от источника финансирования) списание затрат с кредита счетов элементов может осуществляться и на иные счета – в дебет счетов: 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» (в части затрат на закладку и уход за молодыми многолетними насаждениями); 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (в части непроизводственных видов деятельности); 44 «Расходы на продажу» (в части коммерческих расходов); 90 «Продажи» (в части управленческих расходов).

Поскольку полный цикл учета процесса производства включает в себя два органически связанных и взаимообусловленных этапа, то дальнейшая его организация на *втором этапе* осуществляется в соответствии с поставленными целями и задачами. Важно обеспечить дальнейшую детализацию и систематизацию затрат (элементных и комплексных) по объектам учета путем построения аналитического учета в разрезе отделений, цехов, бригад, ферм и других структурных подразделений по статьям калькуляции.

На завершающей стадии второго этапа учетного процесса осуществляется распределение затрат по объектам калькулирования в целях определения себестоимости отдельных видов продукции.

Таким образом, рассмотренный вариант обеспечивает целенаправленный обособленный системный учет затрат на производство по двум направлениям (по элементам и статьям), раскрывающим по-разному информацию о формировании себестоимости.

Бухгалтерское обобщение по первому направлению, предназначенное в первую очередь для внешних пользователей, является необходимым условием для итогового контроля за уровнем совокупных затрат производства. Оно позволяет определить структуру себестоимости всей производимой продукции, соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство, достоверно рассчитать такие важные показатели, как материало-, энерго-, трудо- и фондоемкость.

Кроме того, эти сведения необходимы организациям для разработки их финансовых планов (смет), анализа их выполнения, планирования и составления отчетов по расходованию фонда оплаты труда, установления норм материально-производственных запасов и других коммерческих целей.

Второе направление подчинено главной цели учета затрат на производство – обоснованности распределения затрат по видам продукции (работ, услуг), исходя из размеров, особенностей технологии, и организации производства, и в конечном счете достоверному исчислению себестоимости производимой продукции. Он обеспечивает получение информации в большей мере для внутренних целей в системе планирования, организации контроля за издержками производства и выявления неиспользованных резервов снижения себестоимости продукции.

В целом рассматриваемый вариант отличается высокой трудоемкостью и лишь формально предполагает разграничение учета на два самостоятельных вида – финансовый и управленческий [19]. Судя по зарубежному опыту, данный вариант используется в небольших организациях, так как в нем в некоторой степени ограничены возможности контроля затрат, не допускается разная оценка в управленческом и финансовом учете.

Двухкруговая система (дуалистическая, автономная). Данный подход организации управленческого учета и его взаимосвязи с финансовым учетом предусмотрен в пятом варианте ведения производственного учета, рекомендованном Приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса» под названием «Учет затрат на производство с двумя системами счетов (интегрированный подход)» [19].

Данный подход предполагает возможность дальнейшей дифференциации общей бухгалтерии организации на финансовую и управленческую. Здесь каждый вид учета имеет самостоятельный план счетов или же в общем рабочем плане счетов выделяются обособленные счета для управленческого учета, а остальные используются для финансового учета.

При этом варианте учет текущих затрат в финансовой бухгалтерии ведется по элементам. Управленческая бухгалтерия осуществляет формирование информационно-аналитической базы управления производственной деятельностью и ведет детализированный пообъектный учет и контроль всех видов расходов производственных ресурсов, исчисляет результаты производственной деятельности. Счета управленческого учета позволяют проследить движение материально-производственных запасов в процессе их заготовления, хранения, потребления в ходе производства и выбытия в результате продажи продукции. Для сохранения коммерческой тайны об уровне издержек производства, рентабельности отдельных видов продукции, их конкурентоспособности на счетах финансового учета регистрируются лишь остатки, а обороты в качестве наиболее конфиденциальной информации отражаются в системе управленческого учета.

Финансовый и управленческий учет может в этих условиях вестись независимо друг от друга и иметь разные итоговые данные по результатам деятельности. Экономическая взаимосвязь между финансовой и управленческой бухгалтериями производится на основе использования специальных, так называемых отражающих счетов, или счетов-экранов. Эти счета предназначены для отражения и передачи из финансовой в управленческую бухгалтерию остатков ресурсов на начало и конец периода, затрат и выручки, где они группируются по счетам производственного учета. Другими словами, переходные счета служат для переноса необходимой для управленческого учета информации из финансового учета или наоборот. Их использование позволяет определить финансовые результаты деятельности организации по данным управленческого учета без закрытия счетов финансового учета, что создает условия эффективного бизнес-планирования.

С целью определения финансового результата основной деятельности в систему счетов управленческой бухгалтерии вводится специальный счет 27 «Результаты производственной деятельности». На данном счете, если общехозяйственные затраты признаются в качестве расхода отчетного периода и списываются на себестоимость проданной продукции, определяется два результата. На первом этапе отражается промежуточный результат – маржинальный доход (если затраты, собранные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», признаются условно-переменными. На втором после списания условно-постоянных расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на себестоимость реализованной продукции, выводится конечный финансовый результат-прибыль (убыток).

При данном варианте результат производственной деятельности, определенный на счете 27, не подлежит отражению (списанию) на счет 90 в финансовой бухгалтерии. Конечный результат, определенный в финансовой и управленческой бухгалтериях, дает по сумме тождественный итог, что свидетельствует о взаимном контроле записей на счетах в разных системах.

Общая схема записи основных хозяйственных операций в финансовой и управленческой бухгалтериях при данном подходе к организации управленческого учета затрат, рекомендованная Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса», показана в таблице приложе-

ния 1 [19]. Нумерация счетов в конкретном предприятии при этом может отличаться от рекомендованной и указывается в рабочем плане счетов.

Двухкруговая система с использованием переходных счетов и счетов зеркального отражения более приспособлена для управления организацией, отражения затрат по центрам ответственности, исчисления финансового результата производства и сбыта внутри года. Отличается высокой трудоемкостью.

Следует иметь в виду, что управленческий учет может вестись и по варианту, когда отсутствуют счета управленческой бухгалтерии и учет затрат по носителям для определения себестоимости продукции ведется статистически вне системы бухгалтерского учета, т.е. автономно. Применение счетов и двойной записи необязательно в управленческом учете, но считается высшей формой организации учета для управления.

3.4. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

1. Назовите два плюса и два минуса в системе учета реальных затрат.

В тексте параграфа 3.1 находим: «Здесь отражаются действительно имевшие место в данном месяце расходы, а также финансовые результаты от продаж, что создает возможность для выявления результатов реализации по каждой важной операции. Недостатки системы: более высокая трудоемкость учета; сложность калькуляционных расчетов».

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

2. В чем суть системы измерения средних затрат?

3. Почему учет и калькулирование себестоимости на основе средних затрат наиболее распространенная в России практика?

4. Назовите по крайней мере два плюса и два минуса в системе учета средних затрат.

5. Вмененные расходы должны рассматриваться в управленческом учете как реальные затраты. В каких случаях и как?

6. Почему резервирование затрат искажает реальные расходы и доходы отчетного периода?

7. На какие варианты учета фактических затрат ориентирован действующий план счетов бухгалтерского учета?

8. Почему специалисты по управленческому учету предпочитают систему измерения реальных затрат?

9. В чем преимущества нормативного метода учета фактических затрат? Есть ли у него недостатки?

10. Как обеспечить взаимосвязку данных управленческого и финансового учета?

11. В чем суть зеркальных (отражающих) счетов в финансовой и производственной бухгалтерии?

3.5. Контрольные тесты

1. Отклонения от норм и нормативов затрат в нормативном учете себестоимости продукции:

- 1) могут быть положительными или отрицательными;
- 2) могут учитываться только как экономия;
- 3) могут быть только в сторону удорожания;
- 4) нет правильных ответов.

В тексте (параграф 3.1.) находим: «Общая сумма фактических затрат рассчитывается как себестоимость нормативная плюс/минус отклонения, так как отклонения могут быть положительными и отрицательными». Значит правильный ответ № 1.

Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно.

2. Реальные затраты отчетного периода:

- 1) всегда ниже средних расходов;
- 2) всегда выше средних затрат;
- 3) могут быть выше или ниже средних затрат;
- 4) нет правильных ответов.

3. Вмененные расходы чаще всего учитываются:

- 1) в ценообразовании;
- 2) при определении маржи;
- 3) для определения финансового результата продаж;
- 4) нет правильных ответов.

4. Нормативный учет – это метод определения:

- 1) ожидаемых расходов;
- 2) фактических затрат;
- 3) ожидаемых затрат и фактических расходов;
- 4) нет правильных ответов.

5. Действующий план счетов бухгалтерского учета:

- 1) позволяет его использовать в управленческом учете;
- 2) применим в управленческом учете после детализации счетов 30–39;
- 3) в управленческом учете не применим;
- 4) нет правильных ответов.

6. Использование единой интегрированной системы счетов в рамках ведения финансового и управленческого учета представляет собой:

- 1) однокруговую систему учета затрат;
- 2) двухкруговую систему учета затрат;
- 3) трехкруговую систему учета затрат;
- 4) нет правильных ответов.

7. В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции выделяют две основные системы управленческого учета:

- 1) нормативного учета и полного включения затрат в себестоимость;
- 2) нормативного учета и неполного включения затрат в себестоимость;
- 3) попроцессного и попередельного учета;
- 4) полного и неполного включения затрат в себестоимость;
- 5) нет правильных ответов.

8. Традиционной для отечественного учета является:

- 1) система учета по неполной себестоимости;
- 2) система учета по полной себестоимости;
- 3) использовались обе системы;
- 4) система учета по нормативной себестоимости;
- 5) нет правильных ответов.

9. При учете по системе полного включения затрат в себестоимость:

- 1) включаются только постоянные затраты;
- 2) включаются только переменные затраты;
- 3) включаются прямые и косвенные затраты;
- 4) включаются только общепроизводственные расходы;
- 5) нет правильных ответов.

11. К недостаткам системы полного включения затрат в себестоимость относят:

- 1) себестоимость готовой продукции и незавершенного производства является заниженной;
- 2) сложность деления затрат на постоянные и переменные;
- 3) включение в себестоимость продукции отдельных затрат не связанных, непосредственно с ее производством, искажающих ее рентабельность;
- 4) несоответствие действующему налоговому законодательству;
- 5) нет правильных ответов.

12. В практике западного учета применяют следующие варианты связи между управленческой и финансовой бухгалтериями:

- 1) линейную и автономную;
- 2) интегрированную и автономную;
- 3) монистическую и дуалистическую;
- 4) автономную и монистическую
- 5) нет верных ответов.

Проверьте себя, знаете ли Вы понятия, которые поставлены в начале главы 3? Например, «система полного включения затрат в себестоимость». Правильный ответ в тексте параграфа 3.2: «При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки организации независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные».

3.5. Практические задания

Задание 1. Перечень счетов финансового и управленческого учета представлен в виде таблицы

Счет финансового учета		Счета управленческого учета	
		10	Материалы
		20	Основное производство
		23	Вспомогательные производства
		25	Общепроизводственные расходы
		26	Общехозяйственные расходы
		27	Результаты производственной деятельности
30	Материальные затраты	30*	Материальные затраты
31	Затраты на оплату труда	31*	Затраты на оплату труда
32	Отчисления на социальные нужды	32*	Отчисления на социальные нужды
33	Амортизация	33*	Амортизация
34	Прочие затраты	34*	Прочие затраты
35	Затраты по обычной деятельности	35*	Затраты по обычной деятельности
39	Остатки материальных ценностей	39*	Остатки материальных ценностей
-	-	43*	Готовая продукция
90	Продажи	90*	Продажи

Счета, приведенные со знаком (*), являются отражающими.

Задание 2. хозяйственные операции за отчетный период представлены в виде таблицы.

№	Содержание хозяйственной операции	Система финансового учета			Система управленческого учета		
		сумма	дебет	кредит	сумма	дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Приняты на учет полученные от поставщиков материалы				250 000		
2	Отпущены материалы: - в основное производство; - на общепроизводственные нужды; - на общехозяйственные нужды	x	x	x	200 000 30 000 10 000		
3	Начислена оплата труда работникам, всего в том числе: - основному производственному персоналу; - общепроизводственному персоналу; - общехозяйственному персоналу				60 000 30 000 30 000		
4	Начислены платежи по внебюджетные социальные фонды всего в том числе: - основному производственному персоналу; - общепроизводственному персоналу; - общехозяйственному персоналу				22 800 11 400 11 400		
5	Начислена амортизация по основным средствам всего, в том числе: - по объектам общепроизводственного назначения; - по объектам общехозяйственного назначения				25 000 7 400		
6	Отнесена стоимость работ и услуг сторонних организаций на увеличение общехозяйственных расходов				2 000		
7	Отнесены общепроизводственные расходы на основное производство (сумму определить)	x	x	x			
8	Отражена принятая готовая продукция (сумму определить)	x	x	x			
9	Признана выручка от продажи продукции				450 000		
10	Признана расходом отчетного периода производственная себестоимость проданной продукции (сумму определить)	x	x	x			
11	Списаны общехозяйственные расходы отчетного периода (сумму определить)	x	x	x			
12	Закрытие: - счета материальных затрат; - счета учета затрат на оплату труда; - счета отчислений на социальные нужды; - счета учета амортизации; - счета учета налогов; - счета прочих затрат (сумму определить)				x x x x x x	x x x x x x	x x x x x x
13	Закрытие счета затрат по обычной деятельности (сумму определить)				x	x	x

1. В условии 2 укажите корреспондирующие счета.
2. Сделайте разноску по счетам отдельно производственной и управленческой бухгалтерии (в произвольной форме).
3. В финансовом учете по счету 35 определите финансовый результат текущей деятельности.
4. В управленческом учете по счету 27 определите маржинальный доход (сумму покрытия) и финансовый результат от продажи продукции.

Глава 4. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВИДАМ И НАЗНАЧЕНИЮ

Цели изучения темы следующие: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины: элементы и статьи калькуляции; оценка материальных затрат на их производство в системе управленческого учета; особенности управленческого учета затрат на рабочую силу; понятие и назначение калькуляционных затрат; особенности начисления амортизации основных средств в управленческом учете.

Студенты должны уметь использовать существующие методы начисления амортизации основных средств в управленческом учете, оценивать материальные затраты в соответствии с заданными целями управления.

Студенты также должны иметь представление об организации поэлементного и по статейного учета затрат, особенностях управленческого учета затрат на рабочую силу, составе калькуляционных затрат, распределении затрат труда и расходов на заработную плату.

4.1 Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции.

Их содержание и назначение

Основой для исчисления затрат организации в управленческом учете является группировка его расходов по видам издержек и местам их образования (цеха, участки, отделы и объекты калькулирования).

Группировка затрат по видам прежде всего различает одноэлементные издержки (элементы затрат) и комплексные расходы, или статьи калькуляции. Состав элементов затрат един для всей страны и установлен п.8 ПБУ 10/99 «Расходы организации»:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Каждая разновидность этих затрат однородна, за исключением последнего элемента. Более подробно остановимся на составе затрат по перечисленным элементам в сельскохозяйственных организациях.

Материальные затраты представляют собой стоимость потребленных материальных ресурсов в процессе производства продукции (работ, услуг). По своему назначению и использованию в процессе производства материальные ресурсы группируются по видам материально-производственных запасов и услуг производственного характера.

По способу приобретения материальные ресурсы подразделяются на покупные и собственного производства. К покупным относятся минеральные удобрения, топливо, запасные части, ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты, комбикорма и др. Материальные ресурсы собственного производства - корма, семена, тара, тарные и прочие материалы, изготовленные силами своего предприятия.

В элементе «*Материальные затраты*» находят отражение затраты на предметы труда (используемые в производстве), на оплату услуг и работ производственного характера для сельскохозяйственных организаций:

- семена и посадочный материал собственного производства и покупной без затрат по подготовке семян к посеву и транспортировке их к месту сева;
- корма собственного производства и покупные, используемые на корм животным и птице, включая рабочий скот, без затрат на их доставку;
- прочая продукция сельского хозяйства – навоз, подстилка, яйца для инкубации и др.;
- минеральные удобрения, ядохимикаты, бактериальные и другие препараты без включения затрат по подготовке их к внесению и транспортировке на поля;
- нефтепродукты всех видов, приобретаемые со стороны и используемые на технологические цели и выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха,

холода и др.), отопление производственных зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

- топливо, кроме нефтепродуктов (уголь, торфобрикеты, газ, дрова и др.);

- покупная энергия всех видов (электрическая, тепловая, сжатый воздух, холод и др.), расходуемая на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды организации. Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых непосредственно самой организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат на производство продукции (работ, услуг);

- запасные части и материалы для ремонта основных средств, инвентаря, приборов, инструментов и других средств труда, не относимых к основным средствам;

- средства защиты растений и животных, ветеринарные медикаменты и препараты;

- затраты на сырье и материалы промышленных и подсобных производств;

- затраты на работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями или производствами и хозяйствами самой организации, а также предпринимателями без образования юридического лица. К работам и услугам производственного характера относятся: транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия; оплата транспортных услуг сторонних организаций по перевозке грузов внутри организации с центрального склада в отделения, цехи, бригады и доставка готовой продукции на склад для хранения; оплата работ по химизации почв; оплата работ по борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений и животных; оплата работ по всем видам ремонта сельскохозяйственной техники сторонними организациями; оплата работ по пахоте, уборке и другим работам в соответствии с технологическим процессом возделывания сельскохозяйственных культур сторонними организациями; плата за услуги по подаче воды для орошения и другие работы, оказываемые сторонними организациями.

К работам и услугам производственного характера относятся также работы и услуги сторонних организаций, связанные с выполнением отдельных операций по изготовлению продукции промышленных производств, обработке сырья и материалов, проведению испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, совершенствованию и контролю за соблюдением установленных технологических процессов;

- потери продукции и материалов в пределах норм естественной убыли при хранении и транспортировке. Потери (гибель) молодняка и взрослых животных, находившихся на откорме, птицы, зверей, кроликов и семей пчел, допущенные по вине производственного персонала организации, относятся за его счет, а в результате стихийных бедствий – на убытки. В случаях, когда виновные в гибели животных отсутствуют (при подтверждении соответствующими документами) или же в возмещении предъявленного организацией иска отказано судом из-за несостоятельности ответчика, потери относятся на издержки производства по элементу «Материальные затраты».

Стоимость всех видов материальных ресурсов формируется, исходя из фактических затрат на приобретение или из фактических затрат, связанных с их производством.

Материальные ресурсы (продукция и материалы), поступившие в течение года от собственного производства, оценивают по плановой себестоимости. В конце года, после составления отчетных калькуляций, плановую себестоимость доводят до фактической.

Продукция и материальные ценности, производимые в прошлом году и перешедшие на следующий год, оцениваются по фактической себестоимости.

Сельскохозяйственная продукция собственного производства, используемая для ее переработки на производственных мощностях промышленных и подсобных производств данной организации, включается в себестоимость получаемой продукции в течение года по фактической себестоимости, а по той продукции, которую нельзя прокалькулировать до конца года, – по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической себестоимости.

Стоимость покупных материальных ресурсов, отражаемых по элементу «Материальные затраты», формируется в порядке, определенном ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Материальные затраты признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, по мере отпуска в производство. В зависимости от избранного способа оценки сумма материальных затрат периода может существенно варьироваться, и, как следствие, вся величина затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг) текущего периода будет изменяться. Изменение стоимости материальных затрат может оказать существенное влияние на себестоимость сельскохозяйственной продукции и в конечном счете на финансовый результат.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов, которые уменьшают сумму материальных затрат отчетного периода и учитываются обособленно от других материальных ресурсов.

Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции (работ, услуг), утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (пониженным выходом продукции) или вообще не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам: остатки материальных ресурсов, которые в подсобных промышленных производствах сельскохозяйственных предприятий в соответствии с установленной технологией передаются в другие подразделения в качестве полуфабриката (полноценного материала) для производства других видов продукции (работ, услуг); попутная (сопряженная) продукция.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или проданы на сторону;

- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы продаются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса;

- по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри организации или сдаются на сторону.

В элементе «*Затраты на оплату труда*» отражаются затраты на оплату труда всех категорий персонала организации, исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в соответствии с действующим законодательством; систем премирования производственного персонала, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми в организации формами и системами оплаты труда.

Сельскохозяйственная организация самостоятельно определяет состав затрат, относимых к расходам на оплату труда, исходя из положений нормативно-правовых актов и принципов учета затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг), руководствуясь при этом Трудовым кодексом РФ и иными актами трудового законодательства, включая коллективные договоры, соглашения, трудовые договоры и иные локальные (внутрихозяйственные) нормативные акты.

В бухгалтерском учете затраты на оплату труда признаются по мере их начисления на основании данных первичных документов и учетных регистров, причем в состав себестоимости продукции (работ, услуг) и расходов по обычным видам деятельности включаются только расходы, связанные с производством и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг на сторону.

В состав затрат на оплату труда, в частности, включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, произведенную (проданную) продукцию, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда работникам. Сельскохозяйственная продукция, начисленная в порядке натуральной оплаты труда, оценивается и относится на затраты производства, исходя из средней цены продажи (реализации) аналогичной продукции в отчетном периоде с учетом качества;

- выплаты стимулирующего характера по системным положениям по оплате труда и премированию персонала, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, за выслугу лет (стаж работы), за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;

- доплаты и надбавки за отработанное время (компенсирующие выплаты), связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: за исполнение обязанностей временно отсутствующего работника (по соглашению сторон трудового договора); за труд на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда; за отклонения от нормальных условий труда – выполнение работ различной квалификации, работу в сверхурочное время, в ночное время, в праздничные дни, в многосменном режиме;

- затраты на оплату совместительства как внешнего, так и внутреннего;

- выплаты (надбавки) к месячному заработку, выплачиваемые за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; выплаты, обусловленные регулированием оплаты труда для работающих в пустынных или безводных местностях и высокогорных районах, в южных районах Восточной Сибири и Дальнего Востока;

- стоимость выдаваемых бесплатно предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

- оплата за неотработанное работниками время в соответствии с действующим законодательством, оплата ежегодных и дополнительных отпусков, включая сверх предусмотренных законодательством; оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях; оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям; оплата простоев не по вине работника; оплата за время вынужденного прогула и др.;

- оплата питания, жилья, топлива, коммунальных услуг и предоставление иных льгот в соответствии с законодательством;

- ряд выплат социального характера, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) в установленном порядке (выходное пособие при прекращении трудового договора; суммы, выплаченные уволенным работникам на период трудоустройства в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников; единовременные пособия при выходе на пенсию и др.).

Элемент затрат «Отчисления на социальные нужды» выделяется для отражения обязательных отчислений на социальное страхование и обеспечение, отчислений по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда».

Суммы указанных взносов при отнесении их на себестоимость признаются по мере их начисления.

В элемент «Амортизация» включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов организации, производимые в порядке, определенном ее учетной политикой в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

При этом объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Исключение составляют объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т.п.), а также, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста. Их стоимость не погашается, т.е. амортизация не начисляется. По этим объектам производится начисление износа в конце отчетного периода, отражаемого на отдельном забалансовом счете. Не подлежат амортизации также объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования – лесные и водные угодья).

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем (за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором в отношении имущества по договору аренды предприятия, и в случаях, предусмотренных в договоре финансовой аренды (лизинга)).

Начисление амортизации в отношении имущества по договору аренды предприятия осуществляется арендатором в порядке, предусмотренном для основных средств, находящихся в организации на праве собственности.

Начисление амортизации лизингового имущества производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.

При использовании для целей бухгалтерского учета Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, определение сроков полезного использования объектов основных средств и способов их амортизации производится применительно к порядку, установленному для целей налогообложения прибыли. При этом в качестве способов амортизации могут применяться линейный и нелинейный способы.

Составной частью элемента «Амортизационные отчисления» является амортизация нематериальных активов как элемент затрат на производство продукции (работ, услуг).

В элементе «*Прочие затраты*», представляющем различные виды затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг), отражаются те из них, которые не вошли в другие элементы. Каждый из них не имеет большого удельного веса в себестоимости, однако их совокупность может составлять весьма значительную часть общей суммы затрат отчетного периода.

В бухгалтерском учете перечень прочих затрат определяется организацией самостоятельно, исходя из принципов отнесения расходов по обычным видам деятельности к затратам на производство и положений действующего законодательства, в том числе учитывающего отраслевые особенности затрат на производство.

К прочим затратам, в частности, могут относиться:

- арендная плата (в том числе арендные платежи по арендованным земельным долям); лизинговые платежи (если принятое лизинговое имущество находится на балансе у лизингодателя);

- вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения. Эти затраты могут быть признаны в том случае, если права изобретателя или рационализатора должным образом оформлены, а само изобретение (рационализаторское предложение) применяется или будет применяться организацией в целях производства и управления;

- страховые платежи по видам обязательного страхования (включая страховые взносы по страхованию урожая сельскохозяйственных культур); по добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий (в порядке, предусмотренном законодательством); платежи по страхованию имущества, гражданской ответственности и риска непогашения кредитов, а также суммы страховых взносов, перечисленные иностранным перестраховочным организациям (при условии заключения договоров перестрахования в порядке, установленном органами государственного надзора за страховой деятельностью);

- представительские расходы (расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания деловых связей и сотрудничества);
- затраты на командировки и подъемные (если они не входят в состав расходов на оплату труда);
- налоги и сборы, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг (налог на землю, транспортный налог, сборы, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду);
- отчисления в специальные внебюджетные фонды (кроме пенсионного, социального и обязательного медицинского страхования);
- отчисления в оценочные обязательства (предстоящей оплаты отпусков, включая платежи на социальное страхование и обеспечение работникам организации; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природных мероприятий и др.);
- оплата работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями: услуг связи; информационно-вычислительного обслуживания; вневедомственной, пожарной и сторожевой охраны; консультационных, юридических и аудиторских услуг; пассажирского транспорта; коммунального хозяйства, оплата тепло-, энерго-, водоснабжения и др.;
- компенсации за использование для нужд организации личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений;
- другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг).

При группировке затрат по элементам определяется их общая сумма в целом по организации на всю совокупность производимой продукции, включая работы и услуги. Учет затрат по элементам организуется, чтобы знать общие расходы организации в целях финансового учета расходов, сопоставления их с общей суммой полученных доходов и выявления общего финансового результата. Данные этой группировки используются для составления сметы затрат на производство в целом по организации, для подсчета потребностей в необходимых средствах, расчета уровня материалоемкости, трудоемкости, составления внешней финансовой, статистической отчетности и т.д. В общем виде информация затрат по элементам служит для исчисления фактической величины валового национального продукта, национального дохода и других общих экономических показателей и не представляет детальной внутренней информации о затратах для принятия управленческих решений. Более подробно остановимся на составе.

Основой в бухгалтерском управленческом учете является группировка затрат по статьям калькуляции. В отличие от поэлементной группировки, большинство статей калькуляции состоят из множества различных переменных, т.е. являются комплексными. Так, затраты на освоение новой продукции, коммерческие расходы, общепроизводственные и общехозяйственные расходы состоят из издержек материалов, заработной платы, отчислений на социальные нужды, амортизации и т.д. Состав статей может быть различным в зависимости от особенностей отрасли, целей и методов калькулирования и требуемой точности расчетов.

В России, в настоящее время нет единой группировки по статьям калькуляции, утвержденной законодательным образом. Но большинство промышленных предприятий на практике используют такие статьи, которые были утверждены и обязательны еще в годы административно-командной системы:

- сырье и материалы;
- покупные полуфабрикаты и услуги сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование;

- расходы на подготовку и освоение производства;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- цеховые расходы;
- общезаводские расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Приведенные статьи калькуляции в настоящее время не отвечает требованиям управления деятельностью крупных предприятий. В то же время для сельскохозяйственных предприятий «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Минсельхоза РФ № 792 от 6 июня 2003 г., рекомендуется группировать по следующим статьям, представленным в таблице 4.1 [23].

Таблица 4.1. Типовая номенклатура калькуляционных статей производственных затрат в сельскохозяйственных организациях

№ п/п	Статьи затрат	Отрасли и производства				
		растениеводство	животноводство	промышленное производство	вспомогательные производства	обслуживающие производства и хозяйства
1	2	3	4	5	6	7
1.	Материальные ресурсы, используемые в производстве в том числе					
	1.1. Семена и посадочный материал:					
	а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет;	+				
	б) собственного производства текущего года	+				
	1.2. Удобрения:					
	а) минеральные;	+				
	б) органические	+				
	1.3. Средства защиты растений и животных	+	+			
	1.4. Корма:					
	а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет;		+		+	
	б) собственного производства текущего года		+			
	1.5. Сырье для переработки			+	+	+
	1.6. Нефтепродукты	+	+	+	+	+
	1.7. Топливо и энергия на технологические цели	+	+	+	+	+
	1.8. Работы и услуги сторонних организаций	+	+	+	+	+
2.	Оплата труда:					
	а) основная;	+	+	+	+	+
	б) дополнительная;	+	+	+	+	+
	в) натуральная;	+	+	+	+	+
	г) другие выплаты	+	+	+	+	+
3.	Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+
4.	Содержание основных средств:					
	а) амортизация;	+	+	+	+	+
	б) ремонт и техническое обслуживание основных средств	+	+	+	+	+
5.	Работы и услуги вспомогательных производств	+	+	+	+	+
6.	Налоги, сборы и другие платежи	+	+	+	+	
7.	Прочие затраты	+	+	+	+	+
8.	Потери от брака, падежа животных		+	+	+	+
9.	Общепроизводственные расходы	+	+	+	+	
10.	Общехозяйственные расходы	+	+	+		
11.	Производственная себестоимость	+	+	+	+	+

Учет производственных затрат по калькуляционным статьям позволяет систематизировать расходы по целевому назначению, непосредственно связанному с производством продукции; расходами на управление производством; реализацией продукции; обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг); позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность; выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (работ, услуг). Такой учет ведется в тесной привязке с местами возникновения затрат, необходима для контроля за сметами по управлению, оценки финансовых результатов деятельности организации и его подразделений.

Все это позволяет получать более ценную и подробную информацию для принятия управленческих решений. Более подробно остановимся на составе затрат по перечисленным статьям в сельскохозяйственных организациях.

В зависимости от характера и назначения материальных затрат, связанных с производственным потреблением предметов труда и обусловленных технологией и организацией сельскохозяйственного производства, на комплексную статью «*Материальные ресурсы, используемые в производстве*» относят стоимость использованных в производственном процессе перечисленных ресурсов.

□ Семена и посадочный материал собственного производства, использованные на посев (высадку) соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме многолетних насаждений, закладка которых производится за счет соответствующих источников финансирования. Затраты по подготовке семян к посеву (протравливание и др.), погрузке и транспортировке их к месту сева в стоимость семян не включаются, а относятся на отдельные статьи расходов по возделыванию сельскохозяйственных культур. По этой же статье отражают также семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов. Затраты семян и посадочного материала фиксируют в натуральных измерителях (килограммах, тысячах штук) и денежном выражении.

Стоимость израсходованных семян формируется в оценке: покупных – по ценам приобретения, включая все расходы, связанные с их доставкой в организацию; собственного производства, перешедших с прошлого года – по фактической себестоимости; текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической.

□ Удобрения отдельно минеральные (по стоимости и с учетом качества в центнерах физического веса и пересчете в килограммы питательного вещества) и органические (по стоимости и в тоннах).

Сюда же включаются затраты по посеву и запахиванию люпина, сераделлы и других культур, использованных на зеленое удобрение.

Собственные органические удобрения (навоз, птичий помет, торф, компосты и др.) отражают по их оценке на основании фактической себестоимости производства; покупные – по стоимости их приобретения с учетом затрат на доставку в хозяйство. Минеральные удобрения оценивают по цене приобретения, включая транспортно-заготовительные расходы, либо по планово-учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам; по ценам первых покупок (способ ФИФО).

□ Средства защиты растений и животных. Отпуск и списание в затраты производства средств защиты производят аналогично порядку, принятому для отпуска и списания покупных удобрений.

□ Корма собственного производства и покупные. Израсходованные корма собственного производства прошлых лет отражают по балансовой стоимости, которая равна фактически сложившейся себестоимости. Расход кормов, произведенных в текущем году, оценивают по плановой себестоимости, а в конце года по данным расчетов исчисления себестоимости их плановую себестоимость доводят до фактической. Покупные корма списывают в расход по ценам приобретения, включая затраты по их доставке в хозяйство.

□ Сырье для переработки (по стоимости сырья, использованного для производства готовой продукции). При этом на данной статье учитывается:

- в производстве комбикормов – стоимость зерна, зерносмесей, травяной муки, жома, кормовых дрожжей, сухого обрат, мясокостной и рыбной муки, минерального сырья, микродобавок и других компонентов;

- в мукомольном производстве – стоимость зерна, крупы;

- в первичной обработке льна и льняных культур – стоимость соломки, тресты;

- в производстве по переработке овощей, фруктов и картофеля – стоимость овощей, плодов и картофеля, бобовых, специй, консервантов и других продуктов и материалов;

- в винодельческом производстве – стоимость винограда, плодов и ягод, виноматериалов, сокоматериалов, спирта-ректификата, сахара, вакуум-сусла, коньячного спирта, лимонной кислоты и пр.;

- на скотобойной площадке (цехе) – стоимость скота, птицы, зверей, кроликов, каракульских ягнят;

- в производстве молочной продукции – стоимость молока, ванилина и других продуктов;

- в мясоперерабатывающем производстве – стоимость мяса в тушах, субпродуктов, муки, жиров, крахмала, белковых наполнителей, натуральных и искусственных оболочек;

- на лесопильном производстве – стоимость леса круглого;

- в кирпично-черепичном – стоимость песка и глины.

Сельскохозяйственное сырье собственного производства (зерно, плоды, молоко, животные и др.), отпущенное для переработки в промышленные производства, списывают по плановой себестоимости в течение года с корректировкой в конце года до фактической.

□ Нефтепродукты (по стоимости горюче-смазочных материалов, израсходованных на выполнение механизированных сельскохозяйственных и других работ, переездов тракторов и самоходных машин с одного участка на другой, технологических и транспортных работ по обслуживанию производства в животноводстве и других отраслях, транспортных работ собственным грузовым автотранспортом, транспортного обслуживания деятельности служебным легковым автотранспортом).

Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство.

Стоимость израсходованных горюче-смазочных материалов на выполнение сельскохозяйственных и других работ включается в себестоимость продукции, работ, услуг исходя из способов оценки других аналогичных групп покупных материально-производственных запасов.

□ Топливо и энергия для технологических целей (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).

□ Работы и услуги сторонних организаций (по затратам на оплату услуг производственного характера, по выполнению отдельных операций технологического процесса в отраслях растениеводства и животноводства; по обработке сырья и материалов, изготовлению промышленной продукции, оказываемых сторонними предприятиями и организациями, 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 работы 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; по техническому обслуживанию животноводства, искус-

ственному осеменению животных; за расход воды на технологические цели, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции промышленного производства и т.п.

При необходимости отдельной статьей могут выделяться: мальки в рыбоводстве, яйца в инкубации и т.п.

Момент принятия к учету операций по осуществлению услуг производственного характера и возникновения обязательств (кредиторской задолженности), определяется непосредственно условиями договора между сельскохозяйственной организацией и сторонним предприятием или иным контрагентом.

В статью «*Оплата труда*» включаются все виды начисленных денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства.

Состав данной статьи разграничивается по видам основной дополнительной оплаты, натуральных форм, поощрительных и других выплат в соответствии с Трудовым кодексом РФ, коллективными договорами, трудовыми соглашениями, локальными нормативными актами самой организации (Положением о функциональном подразделении – службе организации, ее филиалах и хозяйствах, должностными инструкциями, Положениями о системе оплаты труда, о премировании, о выплате вознаграждения по итогам работы за год и выплате вознаграждения за выслугу лет и др.).

При этом 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 (оплату труда) по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

заработную плату (оплату труда) по сдельным расценкам за объем выполненных работ (пахота, сев, уход за посевами, уборка, обслуживание поголовья животных, обслуживание технологического процесса и на операциях, сопутствующих ему, и т.д.);

оплату при подрядных формах организации труда в зависимости от конечного результата работы всего рабочего коллектива и коэффициентов бестарифной системы в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

доплату за продукцию с учетом ее качества после уборки урожая, а в животноводстве – в конце квартала или по периодам производства продукции;

заработную плату (оплату труда) в окончательный расчет по завершении года, обусловленную системами оплаты труда, принятыми в организации;

доплаты за работу во вредных или опасных условиях и на тяжелых работах;

доплаты за работу в ночное время;

доплаты за многочисленный режим работы;

оплату работы в выходные и праздничные дни;

оплату сверхурочной работы;

суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в данное хозяйство согласно специальным договорам с организациями на предоставление рабочей силы, как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные соответствующим организациям;

оплату труда лиц, принятых на работу по совместительству;

оплату труда (вознаграждение) работников не списочного состава за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг, если расчеты за выполненную работу производятся организацией не с юридическими, а с физическими лицами. При этом размер средств на выплату вознаграждений этих физических лиц определяется, исходя из сметы на выполнение работ (услуг) по этому договору и платежных документов;

оплату простоев не по вине работника.

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, успешное завершение стойлового периода и перевода скота на пастбищное содержание, сохранность сельскохозяйственной техники и т.д.).

К дополнительной оплате относятся также стимулирующие надбавки и доплаты к тарифным ставкам, должностным окладам за профессиональное мастерство и квалификацию и заработная плата за неотработанное время, предусмотренная законодательством о труде и внутренними Положениями по оплате труда.

Данный элемент статьи «Оплата труда» включает:

дополнительную оплату за качественное выполнение работ в растениеводстве (за качественное проведение сева, посадку культур в строго установленные сроки; своевременное и качественное проведение мероприятий по обработке почвы, уходу за пропашными культурами; борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; заготовку кормов первого и второго классов; проведение уборки урожая высокого качества в установленные сроки, с минимальными потерями зерна и другой продукции; своевременную уборку зерна и другой продукции на склады, тока, в хранилища, а также за недопущение потерь урожая и простоя уборочной техники; высокое качество подработки зерна на токах, сортировки картофеля и другой продукции на сортировальных площадках; дополнительную оплату трактористов-машинистов, комбайнеров за качество намолоченного зерна и выполняемых работ);

дополнительную оплату в животноводстве (за повышение продуктивности животных, сохранность поголовья; за обслуживание скота на отгонных пастбищах; качество продукции; другие дополнительно стимулирующие выплаты);

дополнительную оплату в других отраслях и производствах за качественное выполнение операций с учетом характера технологического процесса производства продукции (работ, услуг);

надбавки к основной оплате труда (за классность – трактористам-машинистам и водителям автомобилей; за мастерство – работникам животноводства и растениеводства; за профессиональное мастерство и квалификационный разряд другим категориям работников; за непрерывный стаж работы по специальности в данном хозяйстве);

ежемесячные, ежеквартальные или по периодам производства вознаграждения (надбавки) за выслугу лет;

премии за выполнение и перевыполнение сменных заданий и других показателей при высоком качестве работ; за экономию горюче-смазочных, строительных и других материальных ресурсов, средств на ремонт тракторов и сельскохозяйственных машин, сохранность техники;

оплату специальных перерывов в работе в соответствии с законодательством;

разницу в окладах при временном замещении;

суммы индексации (компенсации, пени) за несвоевременную выплату заработной платы и в связи с повышением стоимости жизни;

компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (по районным коэффициентам; коэффициентам за работу в пустынных, безводных местностях и в высокогорных районах; процентным надбавкам к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненным к ним местностям, в южных районах Восточной Сибири и Дальнего Востока);

оплату отгулов (дней отдыха), предоставленных работникам в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени в случаях, установленных законодательством;

надбавки к заработной плате работникам в связи с подвижным (разъездным) характером работы;

премии и вознаграждения, носящие систематический характер;

- оплату ежегодных и дополнительных отпусков;
- оплату дополнительных, сверх предусмотренных законодательством, отпусков, предоставленных работникам в соответствии с коллективным договором;
- оплату льготных часов отдельных категорий работников в соответствии с действующим законодательством;
- оплату учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях;
- оплату за период обучения работников организации, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;
- оплату, сохраняемую по месту основной работы за работниками, привлекаемыми к выполнению государственных или общественных обязанностей;
- оплату работникам за дни медицинского осмотра (обследования), сдачи крови и отпуска, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;
- оплату за время вынужденного прогула.

Натуральная оплата труда как составной элемент калькуляционной статьи «Оплата труда» во многом определяется внутренними потребностями организации, общественной значимостью, того или иного продукта, спросом его на рынке, степенью платежеспособности предприятия по выдаче заработной платы (стоимости труда) в денежной форме.

Натуральная оплата обычно производится по трем вариантам:

- 1) как часть основной денежной оплаты;
- 2) через выполненную нормо-смену с учетом тарифных коэффициентов;
- 3) выплаты натурой полностью за выполненную норму выработки на сельскохозяйственных работах.

Натуральная оплата работникам организации может производиться как растениеводческой (зерно, картофель, овощи и т.д.), так и животноводческой продукцией (мясо, молоко, телята и пр.), независимо от того, в какой отрасли или цехе они трудятся. Кроме того, в счет зарплаты работникам хозяйства. А также гражданам, принимавшим участие в выращивании и уборке картофеля, овощей, плодов, ягод, винограда, бахчевых культур, могут выдаваться натуральные премии. В животноводстве может быть принят аналогичный подход к натуральному премированию работников отрасли по небольшому кругу показателей (увеличение валового производства, сохранение маточного поголовья скота и птицы и т.д.).

По данному элементу статьи «Оплата труда» отражают:

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда. Натуральная оплата труда включается в затраты производства в оценке по средним ценам продажи продукции с учетом ее качества;
- стоимость натуральных премий, носящих систематический характер.

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, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда в составе вложений во внеоборотные активы, в составе прочих расходов, а также выплачиваемых за счет чистой прибыли организации).

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

По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления по установленным ставкам в Фонд социального страхования РФ, Фонды 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 (обычно применительно к перечню выплат, не учитываемых в целях налогообложения прибыли).

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 указанные выплаты;

амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данную культуру (группу культур) или вид животных, исходя из учетной стоимости объектов основных средств по установленным нормам в зависимости от срока их полезного использования;

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 указанные 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.

Затраты на содержание сельскохозяйственных машин и оборудования, используемых в растениеводстве, относят на себестоимость продукции отдельных культур и видов незавершенного производства.

Расходы на содержание зернохранилищ, овощехранилищ списывают на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально массе продукции, заложенной на хранение, или пропорционально площадям помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур, с отнесением на себестоимость продукции тех культур, которые обслуживаются хранилищами, а мелиоративных основных средств – пропорционально посевным площадям сельскохозяйственных культур, пастбищам и сенокосам, расположенным на мелиорированных землях.

Затраты на содержание мелиоративных основных средств относят только на ту продукцию сельскохозяйственных культур, которую возделывают на орошаемых и отдельно на осушенных землях. По орошаемым землям указанные затраты, если они не могут быть прямо отнесены на определенную культуру, распределяют по соответствующим культурам пропорционально площадям поливных земель, занятых каждой из сельскохозяйственных культур. По осушенным землям эти затраты распределяют по соответствующим культурам (группам культур), пастбищам и сенокосам пропорционально занимаемой ими площади.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, используемых в животноводстве, относятся прямо на соответствующие виды или технологические группы животных. При содержании в животноводческих помещениях нескольких видов или технологических

групп животных указанные расходы распределяются между ними пропорционально занимаемой площади.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств во вспомогательных, промышленных, обслуживающих производствах и хозяйствах включаются, как правило, в состав затрат на эксплуатацию и содержание отдельных видов вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств.

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

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.

На статью «Налоги, сборы и другие платежи» относят:

□ налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, экологические платежи, т.е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; транспортный 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, а также прочие денежные расходы.

По статье «Прочие затраты» отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящейся ни к одной из указанных статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

□ расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты);

□ затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных;

□ затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренными сметами;

□ затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, парниково-тепличных комбинатов, птицефабрик, промышленных цехов);

□ разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации в птицеводстве яичного направления.

Прочие прямые затраты, как правило, прямо относятся на соответствующие сельскохозяйственные культуры (группу культур), виды животных и продукцию подсобных промышленных и других производств.

По статье «Потери от брака, надежда животных (в учете)» в промышленных производствах отражают стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправ-

лению брака, а также стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, испорченных сверх норм при наладке оборудования.

В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный). К исправимому браку относится забракованная продукция, которая после дополнительных затрат может быть использована по прямому назначению, а к неисправимому – изделия, исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак делится на внутренний (обнаруженный в хозяйстве до отправки продукции покупателям, потребителям) и внешний (выявленный покупателем, потребителем после ее получения).

Окончательно забракованные изделия изымаются из производства. Забракованную продукцию разрешается оценивать по плановой или нормативной себестоимости, за исключением затрат по статье «Расходы на нужды управления», которые на внутренний брак не относятся.

Себестоимость внутреннего исправимого брака складывается из затрат на сырье, материалы и полуфабрикаты, израсходованные на исправление дефектной продукции, оплаты труда рабочих, начисленной за работы по исправлению брака, а также соответствующего размера общепроизводственных (цеховых) расходов.

В стоимость внешнего брака включается себестоимость забракованной покупателями (потребителями) продукции и расходы на ее исправление, замену, транспортировку.

Затраты на исправление брака состоят из стоимости сырья и материалов, израсходованных на эти цели, а также из соответствующей доли цеховых затрат.

К суммам, обращаемым на уменьшение потерь от брака, относятся: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования; удержания из оплаты труда работников, допустивших брак; суммы, взысканные с поставщиков за поставку недоброкачественной продукции, сырья, материалов или полуфабрикатов.

Потери от брака в учете списываются ежемесячно на затраты соответствующего вида производства и включаются в себестоимость той продукции (изделий), по которым обнаружен брак. Указанные потери не относятся на незавершенное производство. Потери от внешнего брака по продукции, изготовленной в прошлом отчетном периоде, списываются на себестоимость аналогичной продукции (изделий) текущего отчетного периода. Если организация не производила в данном периоде такую продукцию, потери от внешнего брака относятся на всю продукцию (изделия) по способу, установленному для распределения расходов на нужды управления.

В животноводстве по указанной статье учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. На эту статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

По статье «*Общепроизводственные расходы*» отражают производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях предприятия.

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 общепроизводственного 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 в соответствующих отраслях данного хозяйства).

Общепроизводственные расходы учитываются отдельно по отраслям (растениеводства, животноводства и других отраслей). Эти расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в данной отрасли. При этом фермерские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

На статью «Общехозяйственные расходы» относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу.

К общехозяйственным расходам относят:

- расходы на оплату труда административно-управленческого персонала;
- отчисления на социальные нужды;
- 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;
- расходы на охрану труда, технику безопасности и др.

4.2. Учет и управление материальными ресурсами

4.2.1. Учет и оценка материальных затрат на производство.

Их обоснование

Материальные затраты организации состоят из расходов сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов, услуг, стоимости потребленного топлива и энергии. Основными материалами являются предметы труда, применяемые для производства продукции, вещественно входящие в состав ее элементов либо являющиеся необходимым компонентом при производстве. В сельскохозяйственных организациях к основным материалам относят семена и посадочный материал собственного производства и покупные, корма собственного производства и покупные, используемые на корм животным и птице, минеральные удобрения, ядохимикаты, бактериальные и другие препараты, топливо для работы тракторов, комбайнов, грузовых автомобилей и другие материалы, которые непосредственно связаны с производством продукции. Вспомогательные материалы не образуют главного вещественного содержания продукции, расходуются для различных производственно-эксплуатационных нужд организации и относятся на себестоимость продукции косвенным путем.

Объем расходов состоит из двух компонентов: количества и цены. Количество потребленных материалов определяется одним из трех методов:

1) *метод нарастающего итога* (метод первичного документирования расходов). В этом случае количество использованных материалов за отчетный период определяют в первичных документах на отпуск и списание материалов (в сельскохозяйственных организациях это лимитно-заборные карты, ведомости расхода кормов, акты на списание семян и посадочного материала т.п.), в накопительных регистрах, составляемых на основании первичных документов на отпуск материалов в производство;

2) *метод обратного счета* (ретроградный метод). При его использовании количество расхода материалов определяется путем умножения фактического количества изготовленной продукции на установленный норматив расхода материалов;

3) *инвентарный метод*. Количество расхода материалов определяется на основе данных инвентаризации остатков неиспользованных материалов в местах их потребления или хранения на начало и конец отчетного периода и количества поступивших материалов в производство в течение этого периода, т.е. фактический расход равен остаток на начало месяца плюс поступление в течение месяца минус остаток на конец месяца.

Наиболее часто используемым и действенным в сельскохозяйственных организациях является метод нарастающего итога.

Весьма важным в управленческом учете является оценка материальных ресурсов, которая здесь имеет свои особенности в сравнении с финансовым учетом, где она регламентируется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Так, согласно ПБУ 5/01 оценка материальных ресурсов может быть произведена одним из следующих способов:

а) по себестоимости каждой единицы (применяется в отношении материально-производственных запасов, используемых организацией в особом порядке, как правило, запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга);

б) по средней себестоимости;

в) по себестоимости первых во времени приобретения материальных ресурсов (способ ФИФО).

Все они могут быть использованы и для целей управленческого учета. Наряду с этим для целей управленческого учета могут быть использованы и другие методы, которых нет в ПБУ 5/01 и МСФО, так как они не регламентируются на нормативном уровне. В частности, для оценки материальных ресурсов могут применяться методы ЛИФО, ХИФО, ЛОФО, твердым учетным ценам, на основе перманентной переоценке и т.д. Рассмотрим их подробнее.

Метод оценки запасов по средней себестоимости основывается на том, что себестоимость запасов (материалов, отпущенных в производство) равна средней стоимости запасов, имевшихся на начало периода и поступивших в течение периода. Осуществляется путем умножения количества расхода материалов на средневзвешенные цены с учетом переходящего остатка. Средневзвешенная цена единицы материала при отпуске со склада определяется формулой:

$$\frac{\text{Сумма стоимости остатка запас} + \text{Сумма стоимости партии закупки}}{\text{Количество остатка запаса} + \text{Количество в партии закупки}}$$

Использование этого метода приводит к среднему показателю себестоимости, среднему показателю прибыли, является традиционным для отечественного учета и применяется на большинстве предприятий.

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного года в последовательности их закупки, т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок. Применяемые цены могут повышаться или понижаться в течение месяца, поэтому метод оценки ФИФО является наиболее приемлемым для управленческого учета, так как дает более объективные данные о затратах на потребление и стоимости неиспользованной части запасов. В условиях инфляции себестоимость продукции занижается и прибыль завышается. При дефляции наблюдается обратная картина.

Метод ЛИФО основан на том, что ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок. В условиях возрастания темпов инфляции более оправданным считается применение метода ЛИФО, поскольку он уменьшает искусственно создаваемую прибыль от продажи за счет увеличения затрат. При ожидаемом снижении цен предпочтителен метод ФИФО, если неизвестна будущая динамика цен – по сред-

ней себестоимости. Отметим, что в настоящее время, согласно действующему законодательству, метод ЛИФО не применяется в финансовом и налоговом учете.

При использовании *метода ЛИФО* материальные ресурсы списываются на затраты организации по наивысшей цене, независимо от последовательности покупки. Разницу относят на финансовые результаты деятельности.

Оценка по *методу ЛОФО* производится по минимальной цене закупки данного материала, а разница также относится на финансовые результаты.

Оценка материальных ресурсов *по твердым учетным ценам* ведется в течение года по заранее установленным ценам, независимо от текущих цен закупки. Отклонения от этих цен списывают на издержки производства в конце каждого месяца.

Метод перманентной переоценки заключается в том, что материалы списываются по текущим рыночным ценам на дату списания, а разница в оценке относится на результат деятельности службы снабжения.

Рассмотренное содержание различных методов оценки материальных ресурсов показывает, что они могут оказать существенное влияние на себестоимость продукции (работ, услуг) и финансовые результаты деятельности предприятий.

4.2.2. Основы управления материальными ресурсами 7

Управление запасами материалов имеет важное значение в управленческом учете, так как материальные ресурсы должны поддерживаться в пределах нормативов, установленных администрацией предприятия.

Уровень запасов материалов зависит от:

- планируемых оценок объемов производства;
- от возможности пополнения запасов, надежности;
- от цен на материалы. Если цена на данный момент ниже обычных цен, то можно приобрести материалов и больше, чем необходимо для текущей деятельности.

Необходимость материальных запасов и их поддержание на запланированном уровне вызывает два типа расходов. Это затраты на складское хранение и расходы, связанные с пополнением материальных запасов. Если затраты на содержание единицы материальных запасов обозначить как «А», то общие расходы на содержание запасов будут рассчитываться как $AxQ/2$, где Q – количество требуемых запасов. Расходы на их пополнение при годовом объеме заказа (V) и затратах на единицу заказа «В» будут рассчитываться так: $R = BxV/Q$. Тогда общие затраты, связанные с запасами будут рассчитываться так: $OZ = BxV/Q + AxQ/2$.

Оптимальную величину заказа в упрощенном виде можно определить так:

$$Q_{\text{оптим}} = 2VxB/A$$

Количество запасов, когда необходимо сделать новый заказ на поставку определяется следующим образом:

$$K = (MxT_1) + (MxT_2),$$

где K - количество запасов;

M – количество материально-производственных запасов, потребляемое ежедневно;

T_1 – время между моментом заказа и поставкой;

T_2 – время при расчете страхового запаса.

Для того чтобы определить момент, когда нужно сделать заказ на получение дополнительных запасов (т.е. время повторного заказа), необходимо выяснить, сколько времени пройдет от оформления заказа до фактической поставки запасов. Этот период называется *циклом запаса*. В определенно известных условиях время повторного заказа находят умножением количества дней (недель) цикла заказа на ежедневный (ежегодный) расход запасов за данный период.

Страховой запас, расчет оптимального размера. Оптимальный размер заказа и момент его размещения у поставщика или на производстве зависят от величины страхового запаса. Рассмотренные формулы расчетов действительны при определенных условиях: точности

прогнозов, своевременном пересмотре сроков поставок, недопущении дублирования заказов, хранении страховых запасов у поставщика. Если прогноз точен, то необходимо лишь иметь достаточный страховой запас, чтобы покрыть разницу между фактическим и предполагаемым объемом спроса в период циклов поставки.

Дублирование запасов. Часто запасы готовой продукции дублируются полными запасами деталей и материалов. Такое дублирование запасов не является необходимым.

Хранение страховых запасов у поставщика. Во многих случаях выгоднее, чтобы страховые запасы находились у поставщика, а не на складе предприятия.

В основе расчета оптимального объема страховых запасов лежит формула стоимости, по которой определяются затраты, связанные с риском отсутствия на складе необходимых материалов в расчете на один заказ, и метод установления приемлемой величины затрат, вызванных их отсутствием. Используя эту оценку, формулу преобразуют и определяют оптимальное увеличение страхового цикла.

Контроль запасов при помощи их классификации. Товарно-материальные ценности подразделяют на категории по важности, чтобы использовать системы контроля запасов только для наиболее важных статей. Общеизвестен метод классификации по категориям ABC, называемый также ABC-анализ. Согласно этому методу оценивают совокупную стоимость приобретения по каждой статье запасов на данный период. Затем статьи последовательно группируются по уменьшению годовой стоимости приобретения. Первые 10 % статей запасов, выраженные в годовой стоимости приобретения, относят к категории А, следующие 20 % – к В и оставшиеся 70 % – к категории С.

Рост цен в будущем. Если поставщик объявляет о предстоящем росте цен с какого-то числа, то может быть целесообразным сделать в ближайшее время, до роста цен, закупки в большом количестве.

Устаревание. Некоторые виды запасов устаревают. Если вероятность устаревания велика или товар теряет свои свойства, частые закупки небольшого количества и содержание малых запасов могут быть эффективны, даже если по формуле оптимального размера заказа предполагается покупка большего количества и содержание больших запасов материалов.

Ускорение использования. Затраты на содержание запасов можно свести к минимуму, если планировать использование каждой партии материала вскоре после того, как она была получена.

Неопределенность. На практике спрос на запасы (или их использование) нестабилен. Для защиты от неопределенности должно иметь резервные запасы сырья, незавершенного производства и готовой продукции.

Учет специальных условий. Изменения условий снабжения нередко приводят к необходимости сбора дополнительной информации о тех или иных факторах, влияющих на расчеты.

Регулирование сроков поставок. Сроки поставки материалов планируются на основе предполагаемого уровня спроса. Объем страховых запасов сокращают в том случае, когда можно ускорить или отдалить сроки поставки, если уровень спроса выше или ниже, чем ожидалось.

Затянувшаяся поставка. Когда поставка материалов производится за какой-то период времени и часть его используется до того, как доставлена последняя партия, средний объем оборотного запаса меньше, чем оптимальное количество. Это корректируется умножением затрат на единицу продукции на дробь, числителем которой является остаток партии материалов, который, как полагают, будет находиться на складе, когда поставка материала будет завершена, а знаменателем – размер поставляемой партии материала.

Новый подход в проблеме решения затрат на запасы обеспечивает метод поставки точно в срок. В этом случае в организации хранится минимальный запас материальных ресурсов, а поставщики поставляют материалы непосредственно в подразделения, минуя склады.

4.3. Учет и распределение затрат на рабочую силу

Рабочая сила занимает одно из основных мест в производственной деятельности и является одной из составляющих производственных ресурсов. Учет затрат на рабочую силу в системе управленческого учета занимает одно из центральных мест и представлен как часть учета издержек производства. Учет затрат на рабочую силу на предприятиях обычно ведется по следующим направлениям.

1. Учет затрат на рабочую силу по классификационным группам – основная заработная плата производственных рабочих, занятых на технологических операциях; оплата труда, входящая в состав накладных расходов.

2. Учет начислений и удержаний из заработной платы, причитающейся каждому работнику; учет различного вида отчислений, причитающихся отдельным фондам и внебюджетным организациям.

Цель учета затрат на рабочую силу - определение затрат рабочего времени по видам деятельности; величины выработки или степени выполнения сменного задания; достоверное исчисление заработной платы; расчеты с работниками по оплате труда, контроль за использованием фондов оплаты труда. В настоящее время, в практической деятельности предприятий, исходя из нормативных документов и имеющейся статистической отчетности по труду, существует следующая классификация затрат на рабочую силу:

- по видам – основная и дополнительная;
- по элементам – повременная, сдельная, премии, оплата простоев и др.;
- по составу работников – списочно-штатный, совместители, работающие по договорам подряда и трудовым договорам;
- по категориям работников – рабочие, служащие, из состава которых выделяют руководителей.

Однако данная классификация мало пригодна для целей управления, поэтому в управленческом учете затраты на рабочую силу следует классифицировать по следующим статьям:

1) затраты на оплату труда производственных рабочих, непосредственно занятых в процессе производства продукции. Сюда входят оплата работ по сдельным нормам и расценкам, повременно оплачиваемые работы;

2) Выплаты стимулирующего характера – надбавки за качество работы и высокое мастерство, за стаж работы, вознаграждение за выслугу лет, по итогам работы предприятия за год, различного рода премии, связанные с производством;

3) непроизводительные выплаты – оплата простоев, за неотработанное время в соответствии с законодательством, оплата за брак не по вине рабочего; доплаты за отклонения, от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, перемещение на другую работу, не соответствующую (ниже) квалификации рабочего, и т.п.;

4) затраты по найму, отбору рабочей силы;

5) затраты по нормированию и планированию численности и труда;

6) затраты, связанные с профориентацией, обучением и переобучением;

7) затраты на оплату труда вспомогательных рабочих, занятых ремонтом оборудования и транспортных средств, подготовкой и обслуживанием рабочих мест, включаемые в состав общепроизводственных расходов;

8) затраты на оплату труда работников, связанных с управлением производственных подразделений, включаемых в состав общепроизводственных расходов;

9) затраты на подготовку руководящих кадров;

10) затраты на оплату труда специалистов и руководителей, занятых управлением предприятием, включаемых в состав общехозяйственных расходов.

Такая классификация затрат на рабочую силу в большей степени отвечает целям управления себестоимостью, а также частично целям контроля за расходами на рабочую силу.

При существующей номенклатуре статей калькуляции отработанное время и начисленная заработная плата работникам, непосредственно связанным с изготовлением продукции или оказанием производственных услуг, списывают (учитывают) по статье «Основная заработная плата производственных рабочих». Здесь планируют и учитывают основную заработную плату производственных рабочих, непосредственно участвующих в производственном процессе и отдельных его технологических стадиях. Заработная плата других работников учитывается в составе общепроизводственных и общехозяйственных расходов, в коммерческих расходах, в расходах на подготовку и освоение производства. В себестоимость включаются также премиальные выплаты за достигнутые производственные результаты при наличии в организации системных положений о порядке выплаты премий. В случае их отсутствия списание премиальных выплат осуществляют за счет прочих расходов (сч. 91 «Прочие доходы и расходы»).

В себестоимость продукции не включается заработная плата и премиальные выплаты за работы, оплачиваемые за счет целевого финансирования (сч. 86), материальная помощь, оплата дополнительных отпусков и другие льготы, не связанные с заработной платой. Кроме основной заработной платы в затраты включаются дополнительная заработная плата и отчисления на социальные нужды. Основная, дополнительная заработная плата и отчисления во внебюджетные социальные фонды относятся в дебет производственных счетов 20, 23, 25, 26 с кредита счетов 70, 69.

Аналогично затратам материалов, расходы на заработную плату должны учитываться по отдельным подразделениям и организации в целом, а также с разбивкой: затраты по нормативам и отклонениям от них в связи с отступлениями от нормальных условий производства (погодно-климатические условия, несоответствие используемых сельскохозяйственных машин и оборудования, материалов и других допустимых отклонений от технологии). В этом случае контроль за расходами на заработную плату ведется на основе данных об отклонениях.

Для выявления отклонений целесообразно использовать те же методы, что и для материалов. При нормативном методе учета заработной платы наиболее часто используемым в сельскохозяйственных организациях является метод документирования, с помощью которого можно определить основные виды отклонений, причины их возникновения и виновников. Доплаты к действующим расценкам и нормам целесообразно указывать в листках на доплату, которые выписываются отдельному рабочему или бригаде на каждый вид доплат. Оплата дополнительных и случайных операций, не заложенных в технологические процессы, оформляются нарядами и учетными листами с отличительными знаками. В этих документах необходимо указывать причину и виновника отклонений.

Недостатками данного метода является то, что он не позволяет выявить положительные отклонения, т.е. экономию. Экономия может возникнуть в результате изменения квалификационного состава работников по сравнению с нормативным или невыполнения какой-либо технологической операции.

Затраты труда и расходы на заработную плату распределяются между отчетными периодами, местами возникновения издержек и объектами калькуляции, т.е. между видами изготовленной продукции, работами и услугами.

Задача распределения заработной платы между разными отчетными периодами возникает только в сезонных производствах и применительно к начислению отпускных всем работникам в один период времени, что весьма актуально для сельскохозяйственных предприятий и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию предприятий, например сахарных заводов. Поэтому в этих случаях осуществляют ежемесячные отчисления на создание оценочных обязательств на оплату отпусков в 1/12 расчетной суммы. Данная сумма включается в себестоимость и относится в дебет производственных счетов 20, 23, 25, 26 с кредита счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей». При начислении отпускных за счет созданных оценочных обязательств на оплату отпусков составляется проводка Дт сч. 96 Кт сч. 70.

Это же относится и к единовременным вознаграждениям за выслугу лет и вознаграждениям по итогам работы за год. В то же время в остальных случаях оплата очередных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск, вознаграждения за выслугу лет в фактически начисленных суммах включаются по статье «Расходы на оплату труда» в состав затрат на производство того отчетного периода, когда они имели место.

Обычно каждый работник организации принадлежит определенному центру ответственности (отделению, бригаде, цеху, отделу), поэтому систематизация заработной платы здесь обычно не вызывает осложнений. Так, сдельная заработная плата производственных рабочих относится на себестоимость отдельных видов продукции и выполненных работ прямым путем: Дт сч. 20, 23 Кт сч. 70, 69.

Однако часть затрат на рабочую силу носит косвенный характер. В этом случае нельзя относить затраты на заработную плату производственных рабочих, оплачиваемых временно, подсобных и вспомогательных производственных рабочих занятых в производстве на вспомогательных операциях, доплаты бригадирам за организацию работы бригад и другие виды доплат на себестоимость отдельных видов продукции, процессов, работ и услуг. Часть таких затрат относят к общепроизводственным и общехозяйственным накладным расходам и распределяют вместе с ними по принятой на предприятии методике. Часть затрат выделяют в отдельную группу и распределяют между конкретными видами продукции, между валовой продукцией и незавершенным производством.

4.4. Назначение калькуляционных затрат

Особый вид расходов, включаемых в валовые издержки составляют *калькуляционные затраты*. Они в отличие от материалов, заработной платы представляют собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат организации. В их состав могут входить и затраты, которые по правилу бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции, работ и услуг и использовать в составе налоговых вычетов. Однако управленческий учет этой части вмененных затрат важен для объективной оценки влияния всех производственных факторов на издержки и результаты производственно-сбытовой деятельности организации. В себестоимость продукции они включаются в основном для обеспечения полного учета издержек, используемых в калькуляционных расчетах, необходимых для установления реализационных цен, исчисления финансовых результатов деятельности.

К калькуляционным расходам обычно относят:

- амортизацию внеоборотных активов;
- заработную плату собственника;
- стоимость аренды собственного имущества;
- проценты на собственный капитал и другие расходы.

Некоторые из этих затрат могут быть условными и включаемыми в себестоимость продукции и реализационные цены по счетно-техническим соображениям.

4.4.1. Особенности начисления амортизации основных средств и ее отражение в системах управленческого, финансового и налогового учета

Амортизация внеоборотных активов является наиболее типичным видом калькуляционных затрат. Организация эти расходы в данном отчетном периоде не несет, а только возмещает произведенные затраты по их приобретению. Методы начисления амортизации, длительность периода возмещения в системе управленческого учета организация определяет сама. При этом следует исходить из того, что, начисляя амортизацию, необходимо не только возместить первоначально затраченные средства на приобретение внеоборотных активов, но и обеспечить покрытие их обесценения из-за инфляции. Также следует иметь в виду, что, например, сельскохозяйственные машины, трактора, комбайны и прочее оборудование обычно становятся более совершенными и, следовательно, стоят больше своих предше-

ственников, аналогичных по назначению. Поэтому амортизация одних и тех же объектов в управленческом учете может быть выше той, что начисляется в финансовом и налоговом учете, где сумма начисленной амортизации не должна превышать балансовую стоимость объектов.

В управленческом учете выделяется несколько методов начисления амортизации:

- линейный;
- убывающих (дигрессивных) и возрастающих сумм амортизаций;
- метод начисления в зависимости от объема выпускаемой продукции, работ и услуг.

Линейный метод обеспечивает постепенное начисление амортизации в течение всего срока полезного использования объекта и годовая сумма амортизации определяется путем деления первоначальной стоимости объекта на число лет его полезного использования.

Убывающая (возрастающая) амортизация может быть арифметически убывающей (возрастающей) и геометрически убывающей (возрастающей). Арифметически убывающая амортизация уменьшается из года в год на одну и ту же сумму (величина дигрессии). При геометрически убывающей амортизации, ее величина снижается ежегодно на определенный коэффициент.

При начислении амортизации, исходя из *объема выпускаемой продукции*, стоимость основных средств делится на количество предполагаемой к выпуску продукции и определяется ставка амортизации на один условный эталонный гектар, 1 га уборочной или посевной площади, 1 ц продукции, 1 т/км, на одно изделие.

Сумма амортизации определяется путем умножения этой ставки на фактический объем производства или работ. С позиций реальности сумм возмещения амортизации наиболее рациональным считается начисление амортизации, исходя из объема выпускаемой продукции или выполненной работы. Рассчитанная этим методом амортизация является уже постоянной, а переменной величиной и относится не к косвенным, а прямым затратам. Но возможность этого метода весьма ограничена к условиям его применения. Например, в сельскохозяйственных предприятиях данный метод начисления амортизации в системе управленческого учета целесообразно применять для активной части основных средств: грузового автопарка, комбайнов, тракторов, сельскохозяйственных машин, доильных установок и т.п.

В налоговом учете при расчетах амортизации необходимо учитывать налоговые ограничения, в управленческом учете в этом нет необходимости. В финансовом и налоговом учете нормы и ставки амортизации применяют к первоначальной или восстановительной стоимости объекта. В управленческом учете первоначальная стоимость объекта и сроки эксплуатации могут меняться.

4.5. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы.

1. Для чего нужна поэлементная группировка издержек по видам?

В тексте параграфа 4.1 находим: «При группировке затрат по элементам определяется их общая сумма в целом по организации на всю совокупность производимой продукции, включая работы и услуги. Учет затрат по элементам организуется, чтобы знать общие расходы организации в целях финансового учета расходов, сопоставления их с общей суммой полученных доходов и выявления общего финансового результата. Данные этой группировки используются для составления сметы затрат на производство в целом по организации, для подсчета потребностей в необходимых средствах, расчета уровня материалоемкости, трудоемкости, составления внешней финансовой, статистической отчетности и т.д. В общем виде информация затрат по элементам служит для исчисления фактической величины валового национального продукта, национального дохода и других общих экономических показателей».

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

2. Назовите примеры:
 - а) издержек, включаемых в себестоимость продукции, которые являются затратами более ранних периодов, чем время изготовления и сбыта продукции;
 - б) издержек, включаемых в себестоимость, являющихся затратами более поздних периодов, чем время изготовления и сбыта продукции;
 - в) издержек предприятия, относимых на себестоимость продукции, которые не являются расходами по изготовлению и сбыту продукции.
3. Какие существуют виды группировок затрат?
4. Что помимо затрат на изготовление продукции входит в ее себестоимость?
5. Включаются ли в затраты предприятия уплачиваемые им налоги?
6. Для чего нужна в управленческом учете группировка затрат по видам?
7. От чего зависит степень детализации элементов издержек и статей калькуляции?
8. Что входит в величину материальных затрат предприятия? От чего она зависит?
9. Как определяют количество израсходованного сырья и материалов?
10. Чем основные материалы отличаются от вспомогательных?
11. Когда лучше применять ХИФО и ЛОФО методы оценки товарно-материальных ценностей?
12. Назовите два плюса и два минуса в применении метода ФИФО для оценки материалов.
13. От чего зависит уровень запасов сырья и материалов? Почему он может колебаться?
14. Почему в управленческом учете важно знать не только расходы на оплату труда, но и затраты времени?
15. Что означает понятие «калькуляционные расходы»? Что они в себя включают?
16. Почему амортизация активов не является расходом по изготовлению продукции?
17. Почему линейный метод начисления амортизации преобладает в управленческом, бухгалтерском и налоговом учете?
18. Чем отличается прогрессирующая амортизация долгосрочных активов от дегрессирующей? В каких случаях она применяется?

4.6. Контрольные тесты

1. Если цены на сырье и материалы имеют тенденцию к повышению, то использование предприятием метода ФИФО приведет в отчетном периоде к:

- 1) уменьшению стоимости использованных материалов;
- 2) увеличению прибыли;
- 3) уменьшению стоимости остатков материальных ресурсов;
- 4) увеличению стоимости остатков материальных ресурсов;
- 5) нет правильных ответов.

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы.

В тексте (параграфа 4.2) находим: «Применяемые цены могут повышаться или понижаться в течение месяца, поэтому метод оценки ФИФО является наиболее приемлемым для управленческого учета, так как дает более объективные данные о затратах на потребление и стоимости неиспользованной части запасов. В условиях инфляции себестоимость продукции занижается и прибыль завышается». Значит правильные ответы № 1 и 2. Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно.

2. Группировка затрат по элементам используется:

- 1) для составления сметы затрат на производство в целом по организации, подсчета потребностей в необходимых средствах, исчисления себестоимости единицы продукции;
- 2) для контроля за сметами по управлению по центрам ответственности, исчисления себестоимости единицы продукции, оценки финансовых результатов деятельности органи-

зации и ее подразделений;

3) для группировки затрат в целом по организации, подсчета потребностей в необходимых средствах, расчета уровня материалоемкости и т.д.;

4) для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

5) нет правильных ответов.

3. Заработная плата начисленная рабочим ремонтно-механической мастерской сельскохозяйственного предприятия оформляется проводкой:

1) Дт счет 20 Кт счет 70;

2) Дт счет 26 Кт счет 70;

3) Дт счет 25 Кт счет 70;

4) Дт счет 23 Кт счет 70;

5) Дт счет 97 Кт счет 70.

4. Линейный способ начисления амортизации целесообразно применять:

1) если основное средство приносит приблизительно одинаковый доход в течение всего срока его использования;

2) если у основных средств наибольшая производительность в начале срока полезного использования, а в конце существенно увеличиваются расходы на их текущий ремонт;

3) если доходы предприятия сильно зависят от объема продукции, выпускаемой на конкретном оборудовании;

4) целесообразно во всех случаях;

5) нет правильных ответов.

5. Основными материалами являются:

1) предметы труда, которые прошли промышленную переработку, используются для изготовления продукции, вещественно входят в состав ее элементов;

2) материалы, которые не образуют главного вещественного содержания продукции и расходуются для различных производственно-эксплуатационных нужд предприятия;

3) продукция добывающих отраслей промышленности и сельского хозяйства, используемая в производстве и образующая материальную основу изделий;

4) все перечисленные виды материалов;

5) нет правильных ответов.

6. Вспомогательными материалами являются:

1) предметы труда, которые прошли промышленную переработку, используются для изготовления продукции, вещественно входят в состав ее элементов;

2) материалы, которые не образуют главного вещественного содержания продукции и расходуются для различных производственно-эксплуатационных нужд предприятия;

3) продукция добывающих отраслей промышленности и сельского хозяйства, используемая в производстве и образующая материальную основу изделий;

4) все перечисленные виды материалов;

5) нет правильных ответов.

8. Списание товарно-материальных ценностей на затраты предприятия по наивысшей цене независимо от последовательности приобретения производится по методу:

1) ХИФО;

2) ЛОФО;

3) ЛИФО;

4) оценки по твердым ценам;

5) нет правильных ответов.

9. Расчет заработной платы путем умножения количества единиц выработки на удельную ставку ее оплаты производится при:

1) сдельной оплате;

2) повременной оплате;

- 3) расчете пособия по временной нетрудоспособности;
- 4) нет правильных ответов.

10. К прямым расходам на оплату труда относится:

- 1) заработная плата бригадира;
- 2) заработная плата главного бухгалтера;
- 3) заработная плата экономиста;
- 4) заработная плата зоотехника фермы;
- 5) нет правильных ответов.

11. Калькуляционными затратами являются:

- 1) проценты на собственный капитал;
- 2) заработная плата рабочих;
- 3) опционы;
- 4) расходы на НИОКР;
- 5) нет правильных ответов.

12. Состав элементов затрат для целей бухгалтерского учета определены:

- 1) ФЗ РФ «О бухгалтерском учете»;
- 2) 25 гл. Налогового кодекса РФ;
- 3) ПБУ 10/99;
- 4) ПБУ 9/99;
- 5) нет правильных ответов.

13. Группировка расходов по статьям калькуляции – отличительный признак:

- 1) управленческого учета и контроллинга;
- 2) налогового учета;
- 3) финансового учета;
- 4) оперативного и статического учета;
- 5) нет правильных ответов.

Проверьте себя, знаете ли Вы понятия, которые поставлены в начале главы 4? Например, «понятие и назначение калькуляционных затрат». Правильный ответ найдите в тексте параграфа 4.4: «Особый вид расходов, включаемых в валовые издержки, составляют калькуляционные затраты. Они в отличие от материалов, заработной платы представляют собой возмещение прошлых или возможных в будущем затрат организации. В их состав могут входить и затраты, которые по правилу бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции, работ и услуг и использовать в составе налоговых вычетов».

4.7. Практические задания

Задание 1. Определение затрат на материалы.

В бухгалтерии фермерского хозяйства за минувший отчетный период отражено следующее движение дизельного топлива, показанный в виде таблицы.

Дата	Приход (л)	Расход (л)	Цена в ден. ед. за 1 л
01.01		3 000	
10.02	6 000		15,20
03.03		2 000	
13.04		5 000	
29.05		2 500	
19.07	2 000		15,50
11.08		6 000	
13.09	9 000		15,60
29.10		1 000	
16.12		2 000	

Начальные запасы на 1 января составляли 10 000 л. по цене 15 ден. ед.

а) Найдите конечный остаток дизельного топлива.

б) Определите расход дизельного топлива за данный период в денежном измерении методом средневзвешенной себестоимости.

Задание 2. Гербицид определенного вида приобретен в следующей последовательности:

первая партия 550 кг, по 50 ден. ед. за килограмм;

вторая партия 700 кг, по 65 ден. ед. за килограмм. Отпущено в производство 980 кг.

Оцените отпуск в производство гербицидов и остаток их на складе методами ФИФО и ЛИФО

Задание 3. Исчисление величины амортизации.

Оборудование колбасного цеха агрофирмы с первоначальной стоимостью 270 тыс. ден. ед. имеет предположительный срок эксплуатации 10 лет. Ее стоимость списывается на издержки предприятия по методу линейной амортизации. По истечении 7 лет приходят к выводу, что оборудование можно использовать на 4 года дольше, чем предполагалось первоначально. Как правильно исчислить амортизацию оборудования, если ее первоначальная стоимость не подвергалась переоценке?

Глава 5. ИСЧИСЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО МЕСТАМ ИХ ОБРАЗОВАНИЯ, ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Цели изучения темы следующие: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины: поле затрат; места возникновения затрат и центры ответственности; низовые центры затрат; трансфертная цена; бюджетирование; генеральный бюджет; операционный и финансовый бюджет.

Студенты должны уметь использовать существующие методы распределения затрат, учтенных по местам возникновения затрат и центрам ответственности, в соответствии с заданными целями управления, способы группировки затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

Студенты также должны иметь представление о видах мест возникновения затрат, классификации центров ответственности организации, методах трансфертного ценообразования этапах составления операционного и финансового бюджетов, их составе, контроле и анализе исполнения бюджетов сельскохозяйственного предприятия.

5.1. Понятие и классификация мест возникновения затрат и центров ответственности

5.1.1. Места возникновения затрат

Использование принципов управленческого учета предполагает организацию учета затрат не только в целом по организации, но и по местам возникновения затрат (МВЗ) и центрам ответственности.

Построение учета затрат в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц (рабочих, бригадиров, руководителей цехов и отделений и т.д.), оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия.

Места возникновения затрат представляют собой обособленное подразделение организации, области ответственности или сферу деятельности, непосредственно связанную с

расходами определенного вида. Такими подразделениями в сельскохозяйственных предприятиях могут быть отделение, цех, бригада, вид производства, отдел.

Распределение мест возникновения затрат можно представить в виде, показанном на рис. 5.1.

Каждое место возникновения затрат может делиться на несколько центров затрат. *Центры затрат* – низовое подразделение издержек. Его обособление зависит от специфичности деятельности организаций и отдельных мест возникновения затрат. Систематизация затрат по местам их возникновения необходима для контроля издержек управления производственной и коммерческой деятельности организации. Она позволяет более точно распределять комплексные расходы по видам продукции, повышает качество калькулирования.

Так, в сельскохозяйственных предприятиях в качестве низовых центров затрат может выступать отдельная бригада в составе цеха растениеводства, молочно-товарная ферма, свиноводческая ферма в составе цеха животноводства, участок, технологическая стадия, передел, группа машин и даже отдельные рабочие места в подсобных промышленных производствах. Главным условием здесь является возможность обособленного учета объема производства и издержек, что позволяет определить эффективность деятельности низовых центров затрат. Места затрат и центры затрат нельзя смешивать. *Место затрат* – это совокупность первичных затрат, обычно в области производства.

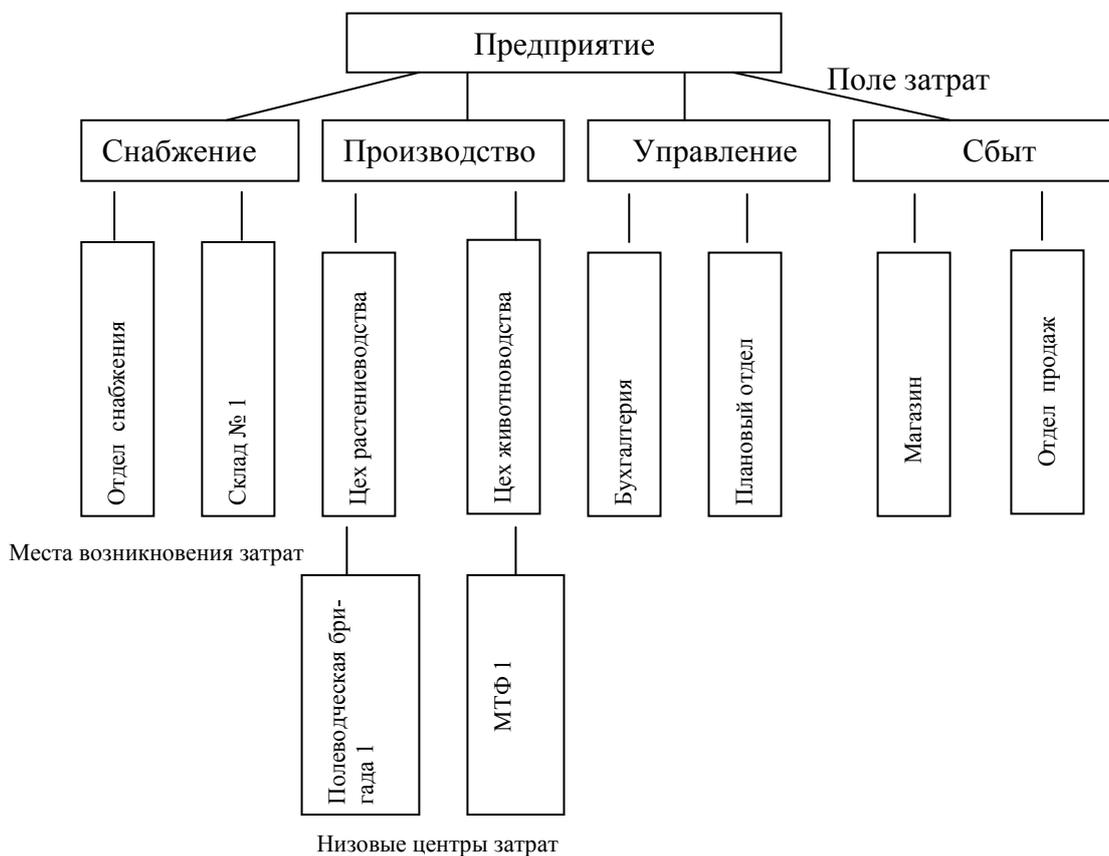


Рис.5.1. Разделение издержек предприятия, исходя из мест их возникновения

С точки зрения управления, такая группировка дает ценную информацию. С точки зрения экономичности отдельных подразделений, служб видно, кто как работает и что происходит на всех стадиях производства.

Основными критериями обособления в учете мест и центров затрат являются:

- 1) обособленность, т.е. смета затрат должна быть ограничена определенной частью производственных площадей или земельных участков;
- 2) функциональная однородность выполняемых работ и соответствующих издержек, т.е. специализация;

3) возможность установления персональной ответственности за деятельностью и уровнем расходов данного места возникновения затрат.

На сельскохозяйственных предприятиях центры возникновения затрат представляют собой отдельные объекты аналитического учета. Порядок обобщения расходов повторяет соподчиненность в организационной структуре управления: рабочее место – бригада, ферма – цех – отдельные виды производства – отделы и службы предприятия – предприятие.

Обычно рассматриваются два подхода к выбору состава затрат, группируемых по местам их возникновения:

- прямые и косвенные затраты, связанные с работой данного подразделения, службы, видом деятельности, безотносительно к видам вырабатываемой продукции;
- косвенные затраты, возникающие в данном подразделении, которые носят общий для всех видов продукции характер и не могут быть отнесены на отдельный вид продуктов прямым путем. Прямые расходы учитывают по видам продукции без их обобщения по местам возникновения расходов.

Предпочтительнее первый подход. В этом случае контролем охватывают все используемые производственные ресурсы на данном месте возникновения расходов, что усиливает степень влияния учета на процесс формирования издержек и действенность внутреннего хозяйственного механизма.

В составе мест возникновения затрат обычно выделяют главные, в которых изготавливается продукция и вспомогательные, обслуживающие процессы производства. Иногда в сельскохозяйственных предприятиях выделяют сопутствующие места возникновения затрат, которые заняты оказанием социально-бытовых услуг работникам предприятия (столовая, общежитие и т.п.). Так, наиболее практически используемой дифференциацией (делением) мест затрат в сельскохозяйственных предприятиях является их подразделение на:

- основное производство (бригады цеха растениеводства, подразделения цеха животноводства, цеха промышленных производств);
- вспомогательные места затрат (ремонтно-механическая мастерская, автотранспорт, машинно-тракторный парк, электроснабжение и т.д.);
- подготовительные места возникновения затрат (заготовительные службы, снабженческие службы);
- материальное хозяйство (приемка, испытание материалов, склады);
- места возникновения затрат сферы управления (по отделам);
- места возникновения затрат сферы продаж (отдел продаж, склады готовой продукции, магазин).

5.1.2. Центры ответственности

Центр ответственности (ЦО) близок к понятию «места возникновения затрат». В управленческом учете под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса, — показатель, определяемый для данного подразделения руководством. Центры ответственности как объекты учета затрат, могут совпадать с местом возникновения затрат или объединять несколько мест. Их выделение необходимо для эффективного осуществления всех функций управления. Главная цель выделения центров ответственности как объекта – оперативное управление и контроль за издержками и объемами выпуска продукции.

Довольно часто центр ответственности связан с выполнением функций, не имеющих четкого измерителя объема деятельности. Если у места возникновения затрат есть лицо, служебно-ответственное не только за объем и качество производственно-хозяйственной деятельности, но и за расходы, то такое подразделение можно считать центром ответственности.

Сегменты бизнеса, деятельность которых является предметом бухгалтерского управленческого учета, могут обладать юридической самостоятельностью или входить в состав организации на правах структурных подразделений.

В первом случае в качестве примера можно сослаться на агрохолдинг, состоящий из материнской компании, зависимых и дочерних организаций. Например, в состав холдинга, занимающегося производством и переработкой молочной продукции, во главе которого стоит материнская компания, будут входить молокозаводы, специализированное транспортное предприятие по перевозке молочной продукции, а также сельскохозяйственных производителей молочной продукции. Постановка системы управленческого учета, единого для всех организаций, входящих в состав такого образования, позволяет более эффективно вести хозяйственную деятельность как на отдельных предприятиях, так и по холдингу в целом, оперативнее получать необходимую бухгалтерскую информацию, учитывать интересы всех участников бизнеса и в конечном счете избегать ошибочных управленческих решений.

Во втором случае речь идет, например, об отдельном сельскохозяйственном предприятии, имеющем в своем составе различные отдельные структурные подразделения: ремонтно-механическая мастерская, автопарк, машинно-тракторный парк, полеводческая бригада, молочно-товарная ферма, свиноводческая ферма, ток, забойный цех, кормоцех, агрохимлаборатория, бухгалтерия и т.д. Как правило, это менее крупные (в сравнении с приведенными) центры ответственности.

При организации учета по центрам ответственности необходимо четко определить: объем полномочий, обязанностей менеджеров такого центра ответственности, чтобы была возможность измерить расходы и доходы, получаемые от деятельности данного центра ответственности.

Подходы к формированию центров ответственности могут быть различны. В любом случае выбор способа формирования центров ответственности определяется спецификой конкретного предприятия, однако всегда необходимо учитывать ряд принципов:

- в каждом центре ответственности должны быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;
- в каждом центре ответственности должен быть ответственный руководитель. Ответственность в данном случае означает, что руководитель подразделения не только контролирует, но и имеет возможность непосредственно влиять на параметр, за который отвечает;
- степень детализации должна быть достаточной для анализа;
- на центр ответственности желательно относить только прямые затраты, непосредственно связанные с его работой.

Существуют различные виды центров ответственности по разным классификационным признакам.

Так, исходя из объема полномочий и обязанностей, выделяют следующие виды центров ответственности.

Центр текущих затрат, представляющий собой подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты (отделы, административные службы предприятия, производственный цех, не выпускающий конечную продукцию и полуфабрикаты). Это структурное подразделение предприятия, в котором имеется возможность организовать нормирование, планирование и учет издержек производства с целью наблюдения, контроля и управления затратами производственных ресурсов, а также оценкой их использования. Его руководитель обладает наименьшими управленческими полномочиями, поэтому несет минимальную ответственность за полученные результаты. Он отвечает лишь за произведенные затраты. Система управленческого учета нацелена в этом случае лишь на измерение и фиксацию затрат на входе в центр ответственности. Результаты деятельности центра ответственности (объем произведенной продукции, оказанных услуг, выполненных работ) не учитываются, тем более, что во многих случаях измерить их либо невозможно, либо не нужно. Определение центра ответственности как центра затрат не всегда означает, что его менеджер несет ответ-

ственность только за управление затратами. Например, начальник отдела снабжения также несет ответственность за оценку и выбор поставщиков, качество поставляемых материалов и т.д., главный бухгалтер, возглавляющий учетно-контрольную службу, отвечает за достоверное ведение бухгалтерского учета, своевременное составление и представление отчетности пользователям.

При определении структурного подразделения как центра затрат в условиях аграрного производства рекомендуется учитывать следующие моменты:

а) каждый центр затрат, возглавляемый бригадиром или руководителем отдела, службы, который оказывает помощь руководству предприятия в планировании и контроле затрат, должен являться отдельной сферой ответственности;

б) центр затрат должен объединять приблизительно однотипные машины и рабочие места, обуславливающие издержки однородного характера. Это облегчает определение совокупности факторов, оказывающих влияние на величину расходов данного центра затрат, и выбор базы распределения расходов по носителям затрат;

в) все издержки по их видам должны без особых сложностей списываться на центры затрат. С углублением деления предприятия на такие центры возрастает доля расходов, являющихся общими по отношению к нескольким центрам затрат, что вызывает необходимость их распределения.

Центры продаж (центры доходов). К ним относятся подразделения, занятые маркетинго-сбытовой деятельностью, руководители которой отвечают за денежную выручку от продажи. Примером может служить отдел оптовых продаж, коммерческий отдел крупного сельскохозяйственного предприятия или агрохолдинга. Деятельность руководителей подобных подразделений обычно оценивается на основе заработанных ими доходов, поэтому задачей управленческого учета в данном случае будет определение результатов деятельности центра ответственности на выходе. Это, однако, не означает, что в подразделении отсутствуют расходы. Любой центр доходов, даже самый малый, несет затраты. В системе управленческого учета он квалифицируется как центр доходов потому, что администрация сельскохозяйственного предприятия по каким-либо причинам принимает решение не возлагать на менеджера ответственность за затраты его подразделения.

Руководители центров продаж (доходов), как и центров затрат, могут отвечать за достижение нефинансовых целей, например за обеспечение возможности конкурировать лишь на тех рынках, где их предприятие занимает первую или вторую позицию по продажам. Как свидетельствует практика, центры затрат и доходов в наибольшей степени присущи современным российским сельскохозяйственным предприятиям и агрохолдингам. Однако для того, чтобы выжить в конкурентной борьбе, предприятию недостаточно управлять затратами, оно должно получать прибыль, а прибыль не является целью менеджеров центров затрат и доходов. Поэтому на предприятиях в странах с развитой рыночной экономикой наиболее часто встречаются центры прибыли и инвестиций.

Центры прибыли. В их качестве могут выступать сегменты, руководители которых отвечают не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности (филиалы, дочерние организации, представительства и т.п.). Например, в условиях агрохолдинга, во главе которого находится материнская компания, подобными центрами прибыли будут выступать сельскохозяйственные производители, транспортная компания занимающаяся перевозкой сельскохозяйственной продукции, и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию предприятия. Обычно такие центры прибыли включают в себя несколько мест возникновения затрат в виде отдельных структурных подразделений.

Менеджер такого центра ответственности принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли. Поэтому управленческий учет должен предоставить информацию:

- о стоимости издержек на входе в центр ответственности;

- о затратах внутри этого центра, а также о конечных результатах деятельности сегмента на выходе.

Целью центра прибыли является получение максимальной прибыли путем оптимального сочетания параметров вкладываемых ресурсов, объема выпускаемой продукции и цены. Менеджеры центров прибыли не заинтересованы в снижении качества продукции, так как это сокращает их доходы, а следовательно, и прибыль — показатель, по которому оценивается эффективность их работы.

Менеджеры центров прибыли могут нести ответственность и за достижение определенных нефинансовых результатов, таких как доля завоеванного рынка, уровень удовлетворенности потребителя и др.

Отметим, что некоторые западные компании в целях стимулирования деятельности своих подразделений создают искусственные центры прибыли — сегменты, которые «продают» большую часть своих товаров и услуг другим структурным подразделениям внутри компании. Цена, по которой центры рассчитываются между собой, называется трансфертной. В этом случае трансфертные цены выполняют внутри компании функции рыночных цен. Плата за услуги между центрами ответственности взимается в соответствии с заранее оговоренными условиями. Но следует иметь в виду, что трансфертные цены не могут изменить доход компании в целом, они являются лишь инструментами управленческого контроля.

Центр инвестиций — это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного проекта, эффективность использования капиталовложений. Их цель — достижение максимальной рентабельности инвестиций, быстрая их окупаемость. Руководители центров инвестиций обладают большими полномочиями руководства и, следовательно, несут высокую ответственность за принимаемые решения. Например, они имеют право принимать собственные инвестиционные решения, т.е. распределять выделенные администрацией предприятия средства по отдельным проектам.

Деление организации на центры ответственности, места возникновения затрат и их ранжирование называют организационной структурой предприятия. От построения организационной структуры зависит система управленческого учета предприятия. Администрация устанавливает организационную структуру предприятия, т.е. решает, какому сегменту предоставить те или иные полномочия, как распределить ответственность между исполнителями, как должна выглядеть иерархическая структура управления организацией.

Исходя из выполняемых функций, выделяют следующие виды центров ответственности:

- *центры ответственности за снабжение*. Они осуществляют контроль не только за изготовлением товарно-материальных ценностей, затратами, связанными с этим, но и устанавливают величину материальных запасов, осуществляют контроль за качеством поступающих материально-производственных запасов и эффективностью работы складов, т.е. они занимаются управлением запасами;

- *центры ответственности продаж* занимаются маркетинго-сбытовой деятельностью, отвечают за денежную выручку от продаж (отдел продаж, магазин, базы, склады готовой продукции);

- *центры ответственности управления* (отделы, административные службы);

- *производственные центры ответственности*. Они представляют собой совокупность мест затрат различного типа, обобщающих расходы по эксплуатации машинно-тракторного парка, автотранспорта, оборудования, технологических линий, затрат отдельных цехов основного и вспомогательного производства.

Центры ответственности по отношению к процессу производства можно разделить на основные и функциональные. Основные центры ответственности обеспечивают контроль затрат в местах их возникновения: производственный комплекс отвечает за затраты цехов, входящих в него, цех — за затраты входящих в него низовых подразделений, в форме бригад, ферм.

Функциональные центры распространяют контроль затрат на многие места их возникновения, если затраты в них формируются под влиянием данного центра. По функциональному признаку выделяют:

- производственные (начальники цехов, управляющие отделениями, участками, бригады, заведующие фермами и т.д.);
- обслуживающие (начальники, главные специалисты-механики, энергетики, заведующие котельных, компрессорных станций и другие);
- материальные (заведующие отделов и служб снабжения, складов);
- сбытовые (заведующие отделов и служб сбыта, магазинов);
- управляющие (главные специалисты).

По территориальному признаку выделяют филиалы, отделения, полеводческие бригады, животноводческие фермы и т.д., находящиеся на разных территориях. Они могут занимать одним функциональным направлением или несколькими.

Внутри организационных структур центры ответственности могут объединяться или иметь более детальное деление по подчиненности, функциям. Могут быть выделены центры ответственности по сходству осуществляемых затрат, например, в ремонтно-механической мастерской заведующему (начальнику цеха) подчиняются несколько низовых мест возникновения затрат, занимающиеся разными видами ремонтных работ или отвечающие за функционирование ряда одинаковых станков, машин.

В соответствии с современными требованиями реформирования организационной структуры внутрихозяйственные подразделения трансформируются в «центры ответственности», которые одновременно являются центрами формирования затрат и маржинального дохода. Данный подход к формированию центров ответственности даст возможность учитывать лишь те прямые затраты, которые возникают у них и являются подконтрольными им. Эти затраты должны соответствовать производственной программе подразделения, быть переменными, зависящими от объема производства (количества и качества производимой продукции (работ, услуг)) конкретного центра. В свою очередь, контроль за формированием переменных затрат позволит подразделениям воздействовать на формирование маржинального дохода, который представляет разницу между выручкой за реализованную продукцию (работы, услуги) и прямых переменных затрат (сумма покрытия затрат).

В ситуациях, когда продукция (работы, услуги) одного подразделения (центра) передается для внутрихозяйственного оборота другому подразделению (центру), используются внутрихозяйственные расчетные (трансфертные) цены, установленные в результате соглашения продающего и покупающего подразделения одной организации. При этом обеспечивается связь прямых переменных затрат с объемом производства продукции (работ, услуг) в центрах формирования затрат и маржинального дохода, уровень которого зависит от объема продаж. В целом же по предприятию будут учтены все затраты и на их основе будет исчисляться полная фактическая себестоимость продукции, а также в установленном порядке определяться финансовый результат и все расчеты с бюджетом. Учет таких расходов, как общепроизводственные, общехозяйственные, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, ведется в целом по организации без распределения по подразделениям (центрам) в связи с тем, что их уровень не зависит от их деятельности. В результате организуется двухуровневая система учета затрат.

Первый уровень: по центрам ответственности (структурным подразделениям) в разрезе прямых переменных затрат без деления их по объектам учета (управленческий компонент), составляющий конфиденциальную информацию.

Второй уровень: в обычном порядке (в соответствии с действующими нормативными документами по организации учета) по объектам учета затрат и исчислением полной фактической себестоимости произведенной продукции (составляющая производственного учета), носящий открытый характер.

Применение данного варианта управленческого учета позволит преобразовать (трансформировать) традиционный производственный учет в определенную систему хозяй-

ствования, обеспечивающую предупреждение и своевременное устранение негативных отклонений в формировании затрат, усиление его контрольно-аналитической функции.

При этом варианте учет прямых переменных затрат, формируемых и контролируемых соответствующими подразделениями, а также объема продаж продукции (ее передача другим подразделениям, оказания услуг) обеспечивается в специальной форме «Лицевого счета подразделения (центра ответственности)», в которой отражаются все необходимые показатели. Данные (реквизиты) Лицевого счета формируются бухгалтерским аппаратом организации на основании соответствующих первичных документов. По итогам работы каждого отчетного месяца руководство центра ответственности получает Лицевой счет с результатами работы.

В целом по организации ведение аналитического учета затрат (по соответствующим объектам) осуществляется в производственных отчетах по видам производств и затрат.

5.2. Способы группировки затрат по местам их возникновения и центрам ответственности

Группировка и распределение затрат по местам их возникновения и центрам ответственности, по мнению В.Б. Ивашкевича, может осуществляться двумя вариантами.

1. Используя принципы двойной записи на взаимосвязанных счетах, отражающих затраты мест и центров ответственности. Ученные на аналитических счетах по низовым центрам затрат и местам возникновения затрат суммы переносятся с первичных мест на промежуточные, затем конечные и обобщаются в целом по организации.

2. На основе использования специальных регистров, сводных ведомостей, машинограмм и регистров в матричных формах, обобщающих виды затрат по местам их возникновения и центрам ответственности [57].

При использовании первого варианта возможно применение двух способов. При первом способе составляют специальный план счетов управленческой бухгалтерии мест возникновения затрат данной организации. Например, в сельскохозяйственных предприятиях возможно открытие следующих счетов.

Сч.11 – вспомогательные места возникновения затрат.

Сч.11.1 – ремонтно – механическая мастерская.

Сч.11.2 – бригада по ремонту зданий и сооружений.

Сч.11.3 – эксплуатация машинно-тракторного парка.

Сч.11.3.1 – эксплуатация машинно-тракторного парка на сельскохозяйственных работах.

Сч.11.3.2 – эксплуатация машинно-тракторного парка на транспортных работах.

Сч.11.4 – автопарк.

Сч.11.4.1 – эксплуатация грузового автотранспорта.

Сч.11.4.2 – эксплуатация легкового автотранспорта.

Сч.11.4.3 – эксплуатация пассажирского автотранспорта.

Сч.11.4.2 – общегаражные расходы.

Сч.11.5 – энергетические службы.

Сч.11.5.1 – энергоцех.

Сч.12 – управленческие места возникновения затрат.

Сч.12.1 – бухгалтерия.

Сч.12.2 – отдел кадров.

Сч.12.3 – эксплуатация здания администрации.

Сч.12.4 – склады.

Сч. 13 – производственные места возникновения затрат.

Сч. 13.1 – производственные места возникновения затрат растениеводства.

Сч. 13.1.1 – полеводческая бригада 1.

Сч. 13.1.2 – полеводческая бригада 2.

Сч. 13.2 – производственные места возникновения затрат животноводства.

Сч. 13.2.1 – молочно-товарная ферма 1.

Сч. 13.2.2 – молочно-товарная ферма 2.

Сч. 13.2.3 – свиноводческая ферма 1.

Сч. 13.2.4 – свиноводческая ферма 2.

Сч. 13.2.5 – кормоцех.

Сч. 13.3 – производственные места возникновения затрат промышленных производств.

Сч. 13.3.1 – цех по переработке молока.

Сч. 13.3.2 – цех по переработке зерновой продукции.

Сч. 14 – центр ответственности сбыта.

Сч. 14.1 – отдел продаж.

Сч. 14.2 – магазин и т.д.

При втором способе составляют рабочий план счетов применительно к действующему плану счетов, т.е. используются счета производственного учета (20, 23, 25, 26 и т.д.), в составе которых выделяются низовые центры затрат, места возникновения затрат, центры ответственности.

Систематизация и перераспределение затрат по местам их возникновения и центрам ответственности по второму варианту основана на сочетании группировки по видам затрат и по местам их образования. Для этого составляют специальную шахматную ведомость по строкам и столбцам, в которой отображаются виды затрат (по статьям или элементам), места их возникновения и центры ответственности, а на пересечении их указывают соответствующую сумму затрат. Схематично это показано в таблице 5.1.

Таблица 5.1. Сводная ведомость производственных расходов

Места возникновения затрат Виды затрат		Места материальных расходов	Производство				Управленческие МВЗ	Сбытовые МВЗ
			вспомогательные МВЗ	вспомогательные МВЗ	основные МВЗ	основные МВЗ		
Первичные затраты	Материалы	v	v	v	v	v	v	v
	Заработная плата	v	v	v	v	v	v	v
	Прочие	v	v	v	v	v	v	v
	Итого	v	v	v	v	v	v	v
Распределение затрат вспомогательных и управленческих МВЗ		+	+	+			+	
Конечные затраты					v	v		v

На первом этапе первичные издержки по составляющим их элементам или статьям относятся на соответствующие вспомогательные, основные, управленческие, сбытовые места их возникновения.

На втором этапе собранные во вспомогательных, управленческих местах расходы или так называемые вторичные затраты распределяют по основным местам издержек пропорционально объему потребления их работ и продукции. В итоге все затраты должны быть отнесены на основные места издержек и распределены между видами конечной продукции или товарных услуг.

Построение матричных ведомостей мест возникновения затрат и центров затрат применительно к конкретным условиям отдельных организаций будет различным. Это зависит от состава мест возникновения затрат и центров затрат, от степени их дифференциации, це-

левом назначении информации об издержках, заданной точности калькуляционных расчетов.

Отметим, что на российских предприятиях, в том числе сельскохозяйственных, преобладает второй способ первого варианта.

5.3. Методы распределения затрат, учтенных по местам возникновения затрат, центрам ответственности и внутренние трансфертные цены

Места возникновения затрат и центры ответственности весьма разнообразны по своему назначению и целям группировки, составу учитываемых затрат. Все они должны быть учтены при калькулировании себестоимости продукции, выявлении финансовых результатов деятельности. Для этого требуется не только определенная система в группировке расходов по местам их возникновения и центрам ответственности, но и в их распределении между местами возникновения затрат и центрами ответственности. При этом следует учитывать взаимосвязи и взаимозависимости между местами и центрами издержек, обеспечивающие достаточную точность калькуляционных расчетов себестоимости продукции или услуг. Распределение затрат внутрипроизводственных подразделений и списание их на конечные продукты может осуществляться несколькими методами:

- 1) пропорционально объему потребления соответствующей продукции полуфабрикатов или услуг;
- 2) методом процентной ставки;
- 3) исходя из удельного веса потребляемой мощности.

При распределении затрат пропорционально объему потребления соответствующей продукции, работ или услуг распределение осуществляется путем исчисления себестоимости продукции или услуг определенного места затрат и умножением этой величины на объем потребления в других местах возникновения затрат.

Например, затраты на содержание места возникновения затрат «Энергоцех» включают стоимость потребляемой организацией электроэнергию на сумму 150 тыс. ден. ед. Количество потребленной электроэнергии на предприятии составляет 1,0 млн кВт/ч. Необходимо рассчитать, сколько списать электроэнергии на место возникновения затрат «А», если оно потребило электроэнергию в количестве 25 тыс. кВт/ч. Произведем расчет.

1. Себестоимость 1 кВт/ч составляет 0,15 ден. ед. ($150 \text{ тыс. ден. ед.} / 1,0 \text{ млн. кВт/ч}$).
2. Затраты на электроэнергию на месте возникновения затрат «А» составляют 3750 ден. ед. ($0,15 \text{ ден. ед.} \times 25 \text{ 000 кВт/ч}$).

Рассмотрим распределение затрат методом процентной ставки. Например, расходы на содержание администрации молокозавода составили 200 тыс. ден. ед. Начисленная заработная плата в целом по молокозаводу составляет 2 млн ден. ед. Начисленная заработная плата в месте возникновения затрат «Лаборатория» составляет 50 тыс. ден. ед. Необходимо определить долю административных расходов, приходящуюся на место возникновения затрат «Лаборатория» методом процентной ставки. Этапы расчетов выглядят следующим образом.

1. Ставка распределения составляет 7,5 % ($150 \text{ тыс. ден. ед.} / 2 \text{ млн ден. ед.}$).
2. На подразделение «А» приходится административных расходов 3 750 ден. ед. ($7,5 \% \times 50 \text{ тыс. ден. ед.}$).

Метод удельного веса в некоторой степени схож с методом процентной ставки. Расходы по содержанию котельной птицефабрики в месяц в отопительный сезон составляют 50 тыс. ден. ед. Общая площадь отапливаемых помещений птицефабрики составляет 150 тыс. м². Площадь цеха «Промышленное стадо несушек №1» составляет 10,5 тыс. м². Необходимо определить ежемесячные расходы на отопление в цехе «Промышленное стадо несушек №1», исходя из удельного веса потребляемой мощности. Произведем расчет.

1. Удельный вес площади цеха «Промышленное стадо несушек №1» в общей площади отапливаемых помещений птицефабрики составляет 7 % ($10,5 \text{ тыс. м}^2 / 150 \text{ тыс. м}^2$).

2. Расходы на отопление в цехе «Промышленное стадо несушек №1» составляют 3,5 тыс. ден. ед. (50 тыс. ден. ед. x 7 %).

5.4. Трансфертные цены, формирование и использование

Сегментирование организации на подразделения порождает трансфертные цены. *Трансферт* – это покупка продукции одним структурным подразделением у другого подразделения внутри одного юридического лица. *Трансфертная цена* - это цена, используемая для определения стоимости продукции, работ или услуг, передаваемых одним центром ответственности другим центрам ответственности внутри предприятия. В политике трансфертного ценообразования необходимо соблюдать требование объективности и справедливости для всех сторон, чтобы каждый центр работал с прибылью. Основная цель применения трансфертных цен в рыночных условиях – получение информации для принятия управленческих решений типа: покупать у своего подразделения или у внешних поставщиков?

Методы, используемые при назначении трансфертной цены, основаны на :

- рыночной цене;
- затратах (по переменной или полной себестоимости);
- договорной цене.

Рыночные трансфертные цены. Если на продукцию существует рыночная цена, то предпочтение обычно отдается рыночной трансфертной цене, а не затратной. Покупающий центр ответственности не должен платить внутри предприятия больше, чем внешнему продавцу, как и продающий центр не должен получить больше дохода, чем при продаже внешним покупателям. Преимущество рыночных цен заключается в объективном характере. Кроме того, многие предприятия считают свои центры, взаимодействующие друг с другом буквально «на расстоянии вытянутой руки», независимыми субъектами бизнеса. В таком случае рыночные цены делают более реалистичными деловые взаимоотношения. В действительности «настоящая» рыночная цена не всегда четко выражена, так как различные поставщики могут устанавливать разные цены на практически одинаковые товары. Для принятия ценовых решений на рыночной основе необходима четкая политика.

Затратные трансфертные цены. Во многих случаях не существует достоверной рыночной цены для установления трансфертной, тогда используется затратная трансфертная цена, обычно это – стандартная себестоимость. Для стимулирования режима экономии полезно использовать систему нормативных (стандартных) затрат. В нее входит производственная нормативная себестоимость плюс доля общехозяйственных расходов плюс прибыль. Если в нее включены только фактические затраты, то у продающего центра ответственности нет стимулов для регулирования эффективности, т.к. любые колебания затрат автоматически отразятся в трансфертной цене для покупающего центра.

Трансфертные затратные цены устанавливаются на основе полной и сокращенной себестоимости:

- полная себестоимости плюс прибыль как процент от полных затрат
- переменные затраты плюс прибыль как процент от переменных затрат, покрывающие и постоянные затраты.

Состав затрат и доля прибыли в трансфертной цене могут быть определены высшим руководством в целях снижения вероятных разногласий. Из-за потенциальных возможностей разногласий в рыночном и затратном ценообразовании цены устанавливаются скорее путем переговоров между покупателем и продавцом, чем ссылкой на внешние цены, или применением формул себестоимости. Более того, временами продавец пытается отойти от обычной политики своего предприятия по отношению к трансфертному ценообразованию. Например, продающий центр ответственности может установить цену ниже рыночной, чтобы не потерять бизнес, тогда покупающий центр ответственности использует преимущества временно низкой внешней цены. В этом случае обе стороны заключают соглашение о цене путем переговоров и возникает договорная цена.

Договорная цена чаще всего находится между покупной и продажной ценами отделений, отражает необычные или смягченные условия.

Возможны другие варианты состава трансфертной цены. К примеру, в расчет включают договорную цену материалов плюс себестоимость различного рода услуг, связанных с созданием и хранением материальных запасов, плюс прибыль снабженческо-заготовительной деятельности. Важным моментом образования трансфертных цен в течение определенного промежутка времени считается создание и поддержание оптимального запаса.

Предприятия в своей политике трансфертного ценообразования стремятся достигнуть объективности, реализма, справедливости для всех вовлеченных сторон, снижения до минимума времени переговоров, а также минимального риска недостаточной оптимизации. Они также хотят, чтобы в конечном счете цены привели к прибыли, отражающей «истинную» экономику каждого центра прибыли.

Рассмотрим один из примеров расчета трансфертной цены на конкретном примере.

Условие.

Производственные мощности кормоцеха сельскохозяйственного предприятия позволяют выпускать 30 000 ц. комбикормов, которые используются в дальнейшем другими подразделениями животноводства. Удельные переменные издержки на 1 ц комбикормов составляют: при выполнении внутренних заказов — 30 ден. ед., из них 20 ден. ед. — прямые материальные затраты, 10 ден. ед. — прямые трудовые затраты. Косвенные издержки подразделения составляют 40 тыс. ден. ед. Необходимо рассчитать трансфертную цену комбикормов, если она определяется по правилу «128 % от полной нормативной себестоимости».

Решение.

Полная нормативная себестоимость всей продукции составляет:

$$\text{ПНС} = 30\,000 \text{ ц} \times 30 \text{ ден. ед./ц} + 40\,000 \text{ ден. ед.} = 900\,000 \text{ ден. ед.} + 40\,000 \text{ ден. ед.} = 940\,000 \text{ ден. ед.}$$

Полная себестоимость 1 ц комбикормов равна:

$$\text{ПНС}_1 = 940\,000 \text{ ден. ед.} : 30\,000 \text{ ц} = 31,33 \text{ ден. ед. /ц.}$$

Трансфертная цена за 1 ц комбикормов составит:

$$\text{Ц}_{\text{тр}} = 31,33 \text{ ден. ед.} \times 1,28 = 40,1 \text{ ден. ед.}$$

Таким образом, трансфертная цена за 1 ц комбикормов составила 40,1 ден. ед.

5.5. Бюджетирование и контроль затрат в системе управленческого учета

5.5.1. Понятие, основные принципы бюджетирования и классификация бюджетов

Согласно п. 50 «Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», бюджетирование – это технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от коммерческой деятельности на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые показатели. Это процесс разработки, исполнения, контроля и анализа финансового плана, охватывающего все стороны деятельности организации, позволяющей сопоставить все понесенные затраты и полученные результаты на предстоящий период в целом и по отдельным подпериодам [23].

По существу бюджетирование состоит в том, чтобы, исходя из стратегических и тактических целей руководства или собственников (участников, акционеров) предприятия, запланировать деятельность. Это воплощается в конкретных показателях бюджетов, нацеленных на выполнение определенных корпоративных задач и идентифицируемых средствами бухгалтерского управленческого учета. В процессе хозяйственной деятельности (производственной, финансовой, инвестиционной) и после завершения отчетных периодов осуществ-

ляется предварительный или последующий контроль, при котором фактические показатели сопоставляются с запланированными, в ходе чего выявляются отклонения, затем анализируются их причины и принимаются соответствующие управленческие решения.

Роль бюджетирования в системе управленческого учета заключается в том, чтобы представить необходимую финансовую информацию, показать движение денежных средств, финансовых ресурсов, счетов и активов организации в максимально удобной форме для управленца (менеджера), представить соответствующие показатели хозяйственной деятельности в наиболее приемлемом для принятия эффективных управленческих решений виде.

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

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.

При постановке бюджетирования необходимо следовать основным его принципам:

- использование методологии бюджетирования, базирующейся на западных принципах финансового менеджмента, адаптированной к российским условиям;
- создание корпоративных баз данных, основанных на сборе и обработке первичной документации, включая всю информацию по бухгалтерской отчетности (и помимо нее) в более оперативном режиме, чем сроки отчетности;
- строгое следование принципам конфиденциальности.

Центральным звеном бюджетирования является бюджет – количественное выражение планов текущей деятельности и развития предприятия в натуральном и стоимостном выражении.

Американский Институт дипломированных управляющих бухгалтеров по управленческому учету дает следующее определение: «бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели». Иными словами бюджет является количественным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты руководителей [61].

Согласно «Методическим рекомендациям по управленческому учету», разработанным Министерством экономического развития России, бюджет – это информация о планируемых или ожидаемых доходах, расходах, активах и обязательствах. Бюджет представляет собой директивный план будущих операций и используется для планирования, учета, контроля и оценки эффективности деятельности организации [20].

Бюджет предприятия, как и бюджет государства, всегда разрабатывается на определенный период времени, на который составляются и в течение которого корректируются бюджеты, осуществляется контроль за их исполнением. Он называется *бюджетным периодом*. Это может быть 5 лет с разбивкой по годам (стратегический бюджет), 1 год с разбивкой по кварталам (текущий бюджет), квартал с разбивкой на декады и т.д. При его утверждении важно знать, что различные бюджеты должны иметь унифицированный бюджетный период, который можно разбить на подпериоды – минимальные бюджетные периоды (квартал, месяц, декада и т.д.) по видам бюджетов в зависимости от специфики деятельности предприятия. Например, для бюджета доходов и расходов на первые шесть месяцев – один месяц или одна декада, для бюджета движения денежных средств – от одной недели до одной декады (на первые шесть месяцев), а на первый месяц – один банковский день.

После выбора бюджетного периода разрабатываются механизм, процедуры и сроки составления бюджетов структурных подразделений (центров ответственности), которым присваивается статус Центра финансовой ответственности и Центров финансового учета, порядок их представления, согласования, консолидации в бюджеты всего предприятия и последующего утверждения бюджетов различных уровней. Основой этого этапа является принцип бюджетного регламента – скользящий график разработки, заключающийся в постоянной корректировке в установленных границах бюджетных наметок по мере окончания каждого месяца или квартала бюджетного периода.

Затем устанавливается *бюджетный цикл* – период, за который подводятся промежуточные итоги исполнения бюджетов внутри бюджетного периода и осуществляются корректировки (внесение изменений) на оставшуюся его часть.

Он состоит из следующих стадий:

нолевая (подготовительная) – план-факт анализ исполнения бюджета прошлого периода;

первая – составление сводного бюджета отчетного периода;

вторая – контроль (мониторинг) исполнения бюджета отчетного периода;

третья для следующего периода – план-факт анализ исполнения бюджета отчетного периода.

Таким образом, в идеале бюджетный цикл должен быть непрерывным.

Существует достаточно большое разнообразие бюджетов, которые можно сгруппировать определенным образом. Обычно для этого используют следующие классификационные признаки [61]:

- степень обобщения информации;

- периодичность предоставления;

- способ планирования;

- механизм использования.

По степени обобщения информации бюджеты подразделяются на главный (генеральный), общий и частный.

Главный бюджет охватывает основную деятельность предприятия. Цель главного бюджета – объединить и суммировать бюджеты структурных подразделений предприятия, для которых составляются частные бюджеты. К частным бюджетам относятся бюджет продаж, бюджет закупок, производственный бюджет и т.д.

Главный бюджет включает операционный и финансовый бюджеты.

Операционный бюджет – часть главного бюджета, которая детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков.

Финансовый бюджет также является частью главного бюджета, который прогнозирует денежные потоки организации. Обычно он оформляется в виде прогноза движения денежных средств на планируемый период времени.

Кроме бюджетов структурных подразделений составляются специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ, например бюджет социального развития, бюджет научно-исследовательских работ и т.д.

Общим бюджетом называется бюджет, скоординированный по всем программам, структурным подразделениям и представляющий план работы организации в целом.

В зависимости от периода составления бюджеты подразделяются на:

- краткосрочные составляются на период до года и предполагают более подробное планирование;

- среднесрочные составляются на два-три года и сочетают планы по достижению долгосрочных целей и анализ текущей ситуации;

- долгосрочные составляются на три года и более, носят приблизительный характер и детализируются с помощью краткосрочных планов и бюджетов.

По способу планирования бюджеты следует подразделять на дискретные и скользящие. Дискретный бюджет разрабатывается на годовой основе с разбивкой по кварталам, месяцам,

но можно использовать и метод непрерывного планирования, формировать так называемые скользящие бюджеты, когда к текущему периоду

По механизму использования выделяются статичный (жесткий) и гибкий бюджеты.

Статичный бюджет – бюджет, рассчитанный на конкретную деловую активность организации, т.е. в нем доходы и расходы планируются, исходя из одного уровня производства и продаж. Сравнение статичного бюджета с фактическими результатами проводится независимо от объема производства и продаж. Возможностей более детального анализа жесткий бюджет не дает. В этих целях используют гибкий бюджет.

Гибкий бюджет – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона. Такие бюджеты имеют несколько альтернативных вариантов производства и продаж. Гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от деловой активности и является базой для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями. В основе составления гибкого бюджета лежит деление затрат на постоянные и переменные, так как постоянные затраты не зависят от объема производства и реализации, их сумма остается неизменной как для статичного, так и для гибкого бюджета. Переменные затраты в гибком бюджете меняются в зависимости от изменения объема производства и продаж при неизменных постоянных затратах.

5.5.2 Операционный бюджет, особенности и порядок его составления

Составление операционного бюджета начинается с разработки *бюджета продаж*, представляющего собой прогноз объема продаж на бюджетный период как в стоимостном, так и в натуральном (количественном) выражении в разрезе отдельных видов продукции, сегментов рынка (направлений продаж). Именно от этого показателя (объема продаж) зависит производственная программа, величина и структура запасов готовой продукции, материалов, незавершенного производства, инвестиции и источники финансирования. Эта зависимость может быть представлена следующими отношениями:

- прогноз продаж большего количества продукции прямо влияет на объемы производства, что, в свою очередь, влечет увеличение затрат прямых и вспомогательных материалов, труда, размеров незавершенного производства, запасов готовой продукции и т.д.;

- уровень капитальных вложений (инвестиционный бюджет) зависит напрямую от уровня продаж. Если компания собирается увеличивать объемы продаж продукции (по данным отдела маркетинга или в соответствии со стратегией предприятия, например «захват» рынка), а у нее не хватает на это имеющихся мощностей, то необходимо будет увеличивать расходы средств на расширение (покупку, строительство) новых производственных мощностей или реконструкцию, модернизацию старых;

- продажа продукции (работ, услуг) обычно сопровождается коммерческими и маркетинговыми расходами, поэтому дополнительные объемы продаж означают дополнительные затраты, например, премии, начисляемые торговым агентам, рекламные компании, проводимые для продвижения нового продукта;

- рост продаж ведет за собой увеличение потока денежных средств и дебиторской задолженности, что не может не влиять на показатели бюджета движения денежных средств и прогнозного баланса предприятия.

Бюджет продаж будет зависеть от успешного прогноза множества факторов, включая: состояние экономики страны, конкурентоспособное положение предприятия, планы выпуска и продажи новых изделий, успех рекламной компании и маркетинговой политики. Заниматься прогнозом продаж с учетом этих факторов и сформированного «портфеля заказов» должен отдел маркетинга, подчиняющийся коммерческому директору предприятия.

Прогноз сбыта является основой для составления бюджета продаж, поэтому наиболее правильным является выбор окончательного варианта прогноза на основе различных методов расчетов.

На бумаге бюджет продаж может быть выражен различными путями. При этом выбор формы зависит от целей, которые ставит руководство.

Важно также отражение в бюджете не просто выручки от продажи, а нетто (чистой) выручки, которая остается в распоряжении предприятия после расчетов с бюджетом, т.е. вычета всех выплат в бюджет с общего оборота (невозмещаемого НДС, местных налогов, акцизов, сборов и других платежей с оборота). Это можно выполнить двумя способами:

- 1) скорректировать (уменьшить) на соответствующую величину отпускную цену, для чего расчетным путем определяют и выделяют в структуре цены долю выплат в бюджет;
- 2) установить лимиты по расчету с бюджетом с общего оборота. Для этого заранее определяют, какой процент от общего оборота за соответствующий период будет резервироваться для расчетов с бюджетом по этим платежам.

Первый способ применяется в том случае, если есть уверенность, что на предстоящий период правила налогообложения в части налогов с оборота (выручки) останутся неизменными или предприятие не собирается переходить на упрощенную систему налогообложения. Иначе придется корректировать бюджеты после каждого изменения в законодательстве по налогам.

Устанавливать лимит (резерв) в виде определенного процента с выручки для расчета с бюджетом по невозмещенному НДС, акцизам и т.п. (второй способ) лучше тогда, когда нет уверенности в стабильности законодательства в области налогообложения, что имеет место в настоящее время в России. Если составители бюджетов зарезервируют больше чем положено, т.е. с некоторым «запасом прочности», то впоследствии предприятию не придется «выискивать» денежные средства, необходимые для расчетов с бюджетом.

Особенностью составления бюджета продаж в сельском хозяйстве является наличие планов продаж как основной, так и побочной продукции. Цена продажи побочной продукции, как правило, оценивается, исходя не из ее себестоимости или затрат по ее производству плюс некоторый процент прибыли, а по цене возможной реализации. Кроме того, при составлении бюджета продаж в сельском хозяйстве следует учитывать следующее: в растениеводстве процесс производства невозможно организовать так, чтобы выход всей продукции на протяжении года был равномерным или продолжался без длительного перерыва при равномерных затратах. Производственные затраты совершаются в течение длительного времени, причем крайне неравномерно; возмещение средств — выход продукции происходит в момент, определяемый естественными условиями созревания растений.

Причем начало уборки сельскохозяйственных культур определяется не только биологическими факторами, но и организационно-хозяйственными соображениями. Например, сроки уборки должны согласовываться с работой приемных пунктов перерабатывающих предприятий, сельскохозяйственное сырье должно быть убрано в лучшие сроки и с меньшими потерями. Поэтому планирование продаж продукции растениеводства, в отличие от продукции животноводства, приходится на короткий промежуток времени и охватывает три-четыре месяца. Схематично бюджет продаж продукции зерноводства представлен в приложении 3.

При планировании объема продаж нужно принимать во внимание факторы, влияющие на доход от продажи, такие как издержки, уровень цен, физический объем и ассортимент продукции. Необходимо использовать базовые принципы взаимосвязи этих показателей, которые лежат в основе CVP-анализа (от англ. cost-volume-profit analysis, т.е. анализ «затраты–объем–прибыль»). Эта зависимость может быть выражена формулой:

$$\text{ПП} = \text{Ц} \times \text{УРП} - b \times \text{УРП} - \text{А} = \text{М} - \text{А},$$

где ПП – прибыль от продажи продукции (работ, услуг);

Ц – цена продажи единицы продукции;

УРП – объем реализованной продукции (в натуральном выражении);

b – удельные переменные затраты на производство единицы продукции;

А – совокупная величина постоянных расходов;

М – маржинальный доход данного вида продукции.

Если основной задачей предприятия на краткосрочный период является максимизация прибыли, то, рассчитав первую производную по параметру УРП из указанной формулы, получим:

$$Ц' + Ц - b = 0.$$

Из этого следует, что оптимальный объем продаж достигается в той точке, где предельный (маржинальный) доход равен среднему доходу в расчете на единицу физического объема продаж. Иначе говоря, расширение физического объема продаж при одновременном снижении отпускных цен выгодно до такого уровня, при котором дополнительная прибыль от продаж превышает дополнительные производственные и прямые коммерческие затраты и убытки от снижения цен.

Все это и другие факторы должны быть учтены при составлении прогноза продаж на планируемый год, при этом выходной формой данного этапа должен стать «Бюджет основных продаж».

Кроме продаж по основной деятельности сельскохозяйственные предприятия могут осуществлять продажу товаров (например, через розничный магазин, столовую, буфет), работ, услуг (например, тепловую и электрическую энергию, водоснабжение – субабонентам, транспортные услуги), т.е. так называемые прочие продажи, объем и выручку от продажи которых лучше отразить в отдельном бюджете.

Имея данные о плановом объеме продаж, можно приступить к составлению *бюджета производства*.

При формировании производственной программы исходят из того, что производство должно удовлетворить все запланированные продажи продукции в текущем периоде, а также обеспечить некоторый излишек (остаток), который останется на складе, чтобы быть гарантом обеспеченности продукцией для непредвиденной продажи ее покупателям. К задачам, решаемым при планировании бюджета производства, относятся: наиболее рациональное и полное использование сельскохозяйственной техники и ресурсов, распределение годового бюджета производства по структурным подразделениям, соблюдение сроков выполнения заданий.

Бюджет производства неразрывно связан с бюджетом остатков готовой продукции. Если бюджет производства составляется только в натуральном выражении, то бюджеты остатков готовой (товарной и нетоварной) продукции составляются как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Отражение остатков в стоимостном выражении необходимо для определения производственной себестоимости реализованной продукции и заполнения соответствующих статей в бюджете по балансовому листу.

Количество готовой продукции, находящейся на складе в начале отчетного периода, легко определить по результатам годовой инвентаризации. Трудности возникают с определением целевой величины товарных остатков на конец бюджетного периода. Эта задача решается на основе принципа оптимизации совокупных «выгод-затраты», зависящих от изменения величины складских запасов готовой продукции. Данная зависимость объясняется тем, что хранение запасов на складах порождает множество видов издержек, одни из которых возрастает при увеличении остатков готовой продукции, а другие – уменьшаются. Поэтому предприятию необходимо найти самый оптимальный вариант, при котором совокупные издержки будут наименьшими, а выгоды – наибольшими.

В сельском хозяйстве величина остатков готовой продукции определяется технологией производства и сложившимися традициями бухгалтерского учета в сельском хозяйстве.

Решение о структуре производства продукции организация обосновывает прогнозируемым спросом (отраженным в бюджете продаж) и предлагаемым объемом запасов на конец планируемого периода (с учетом ожидаемого запаса).

Общий объем производства для каждого вида продукции определяется по формуле:

Бюджет продаж + Запас на конец бюджетного периода (года) – Запас на начало бюджетного периода (ожидаемый) = Планируемый объем производства.

Составление бюджета производства в растениеводстве зависит от технологии вы-

рачивания сельскохозяйственных культур. Важными элементами современной технологии выращивания сельскохозяйственных культур являются обработка почвы, удобрение, посев в оптимальные сроки, формирование густоты стояния, а также борьба с сорняками, вредителями и болезнями. Особенно следует обратить внимание на качественный, точный высеv семян и высокоэффективную борьбу с сорняками с помощью современных гербицидов. Однако только отдельные элементы технологического процесса не способны решить все проблемы выращивания сельскохозяйственных культур, необходим комплексный подход.

Полный бюджет производства определяется суммированием объема производства по каждому виду продукции в денежных единицах.

На основе бюджета производства (производственной программы) составляются *бюджеты (сметы) прямых материальных затрат, бюджет закупок основных материалов, бюджет прямых затрат на оплату труда*. Данные этих бюджетов дают возможность выразить стоимостную оценку объема производства, так как она является результатом взаимодействия всех видов используемых ресурсов: материальных, трудовых, финансовых.

Чтобы составить годовой бюджет прямых материальных производственных затрат, необходима следующая информация:

- 1) объем производства в единицах (центнерах, килограммах, головах приплода, комплектах, штуках и т.п.);
- 2) количество материалов, требующихся для производства единицы продукции (норма расхода);
- 3) стоимость единицы каждого вида материалов.

С помощью этой информации определяются прямые нормативные материальные затраты на производство единицы продукции, которые, в свою очередь, устанавливают бюджетный уровень прямых материальных затрат.

При составлении бюджета (сметы) прямых материальных затрат исходят из неизменности норм расхода материалов и цен на них. В случае изменения этих параметров в течение бюджетного периода показатели сметы пересчитываются. На основе данных о плановых объемах выпуска по всей номенклатуре производимой растениеводческой и животноводческой продукции и нормативах затрат материалов на единицу продукции каждого наименования определяются потребности в сырье и материалах для каждого производственного подразделения и формируется бюджет затрат основных материалов на производство. В растениеводстве и животноводстве к основным прямым материалам, необходимым для производства сельскохозяйственной продукции, можно отнести минеральные удобрения, средства защиты растений, семена, корма, ветеринарные медикаменты (приложение 4).

При установлении нормативов, формирующих бюджеты затрат, необходимо с учетом существующих условий и технологии производства включать в них определенный процент потерь для того, чтобы обеспечить высокую эффективность работы и позволить руководству сельскохозяйственной организации принимать эффективные управленческие решения.

Данные бюджета затрат основных материалов могут формироваться и в натуральных единицах, и в денежном выражении, по нормативным ценам и могут использоваться при составлении бюджета закупок основных материалов (приложение 5). Для эффективного функционирования предприятия материалы должны приобретаться в достаточном для достижения запланированного уровня производства количестве. При расчете бюджета закупок по каждому наименованию сырья и материалов необходимо учитывать такие показатели, как объем затрат, запасы на конец планируемого периода и запасы на начало планируемого периода.

Кроме основных материалов, в хозяйственной деятельности предприятия используются другие (вспомогательные) материалы. По своему назначению и направлению использования их делят на:

- относящиеся к переменным (общепроизводственным) расходам;
- относящиеся к постоянным (общехозяйственным и общим коммерческим) расходам.

Переменные (общепроизводственные) расходы являются также и косвенными, поскольку относятся одновременно к нескольким видам продукции. Изменяются они пропорционально объемам производства, но только в определенный период времени, поэтому в бухгалтерском учете их считают условно-переменными затратами. К ним относятся спецодежда и спецобувь, производственный инвентарь общепроизводственного назначения, строительные материалы на текущий ремонт зданий, оборудования, материальные затраты на охрану труда, технику безопасности и прочие вспомогательные материалы.

Их количество и стоимость в бюджете прочих потребностей и бюджете закупок рассчитывается двумя путями, используемыми и при составлении бюджета основных материалов:

- методом технологического нормирования;
- методом сравнительного анализа счетов.

Первый метод применяется к той части вспомогательных материалов, которая расходуется на производственные цели. На них, как правило, существуют удельные нормы расхода по видам материалов в расчете на одну плановую единицу. Потребность в этих материалах рассчитывается путем умножения произведения нормы (стандарта) расхода и общего количества плановых единиц на среднюю цену прошлого периода, скорректированную на коэффициент инфляции.

Другой метод сравнительного анализа счетов, являясь более простым, но более грубым по точности, применяется в основном на небольших предприятиях, где отсутствует система технологического нормирования. Суть данного метода заключается в том, что за ряд прошлых лет отчетных периодов по данным оперативной отчетности сопоставляются объемы производства с динамикой расходования вспомогательных материалов и на основе средневзвешенной устанавливаются нормы расхода на данный бюджетный период в натуральном выражении. Затем эти нормы применяются к плановым объемам производства для определения потребности во вспомогательных материалах.

Потребность во вспомогательных материалах, относящихся к постоянным расходам, рассчитывается несколько иначе. Отличие состоит в том, что большая их часть определяется на основе так называемого сметного планирования по центрам ответственности. В ходе него каждое подразделение (центр ответственности) подает на начало бюджетного периода в бюджетный отдел проект сметы затрат, под которые данное подразделение просит средства, в том числе и величину вспомогательных материалов как одну из статей сметы. Бюджетный отдел корректирует сметы подразделения и выводит общую плановую величину потребности во вспомогательных материалах по подразделениям. Другая часть вспомогательных материалов определяется расчетным путем (например, представительские расходы и пр.).

После того как определена потребность в основных и вспомогательных материалах по различным стадиям финансового цикла производится расчет совокупной потребности в материалах, которые необходимо приобрести предприятию у сторонних организаций. В результате формируется бюджет закупок основных материалов (приложение 5) и бюджет закупок прочих активов.

Чтобы найти плановую общую сумму затрат на материалы, устанавливают учетные цены, при этом в сельскохозяйственных организациях необходимо иметь в виду следующее:

а) сельскохозяйственная продукция и заготовленные материалы собственного производства текущего года до определения в конце года фактической себестоимости учитываются по плановой себестоимости производства и заготовления, продукция производства прошлых лет – по фактической, покупные – по фактическим затратам приобретения (включая расходы по доставке в сельскохозяйственную организацию);

б) запасные части и ремонтные материалы, горючее и смазочные материалы, биопрепараты, медикаменты и химикаты, инструменты и мелкий инвентарь, минеральные удобрения, твердое топливо, строительные материалы, поступающие в сельскохозяйственные организации с различными транспортно-заготовительными расходами, учитываются по расчетным ценам, устанавливаемым исходя из цен поставщика, торговых наценок, транспортных

тарифов, расходов по доставке материальных ценностей в сельскохозяйственную организацию.

На этом же этапе планирования потребностей определяется нормативная потребность в прямых затратах труда на бюджетный период по всем видам производств, с обязательным выделением переменной и постоянной части заработной платы и формированием соответствующих статей в бюджетах производственных потребностей.

Бюджет прямых затрат труда необходим для управления эффективностью затрат на оплату труда, оценки эффективности системы мотивации, действующей на предприятии, и основывается на данных бюджета производства и нормативах затрат труда основных рабочих на изготовление продукции в данном производственном подразделении. Для определения плановых затрат на оплату труда ожидаемый объем производства умножают на трудоемкость единицы продукции, а затем полученную трудоемкость выпуска умножают на стоимость одного человека-часа. При составлении бюджета следует помнить, что в соответствии с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях» [24] оплата труда делится на основную и дополнительную. В планируемый состав затрат на оплату труда включаются: выплаты заработной платы за выполнение плановых работ; премии и надбавки стимулирующего характера по системным положениям; выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда; оплата очередных и дополнительных отпусков; оплата по договорам гражданско-правового характера; другие виды выплат, установленные в соответствии с законодательством.

В качестве ограничения может быть установлена верхняя планка для постоянной заработной платы. Если суммарные расходы на оплату труда растут за счет переменной части, то это нормально, поскольку она зависит от результатов работы. Однако рост постоянной части зарплаты возможен, но только если существенно меняются масштабы деятельности предприятия или внешние условия хозяйствования (например инфляция). На основе рассчитанных плановых сумм выплат и предусмотренных вознаграждений сотрудникам формируются начисления, предназначенные для пенсионного обеспечения, социального страхования, медицинского страхования и страховых взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Затраты на оплату труда также рассчитывают по видам производимой продукции (приложение 6), по центрам затрат, а затем сводят в единую форму.

Далее рассчитывается потребность в работах и услугах и составляется *бюджет расходов на работы и услуги*. Для обслуживания отраслей основного производства на предприятиях создаются вспомогательные производства, от качества, своевременности выполнения работ, оказания услуг которых зависит слаженность работы основных производств. К вспомогательным производствам сельскохозяйственных предприятий относятся машинно-тракторный парк, автомобильный транспорт, ремонтные мастерские, электроснабжение, водоснабжение, гужевой транспорт и т.п. Кроме того, сельскохозяйственным предприятиям оказывают услуги сторонние организации, в частности транспортные услуги, услуги по проведению химических защитных мероприятий и т.д. (приложение 7).

После калькуляции всех статей прямых затрат (основных и вспомогательных материалов, оплаты труда) можно определить потребность в затратах общепроизводственного характера, при этом общепроизводственные расходы планируются по статьям затрат в разрезе только основных производств.

Бюджеты накладных производственных расходов (общепроизводственных расходов) можно формировать в постатейной разбивке. Номенклатура статей накладных расходов (это относится и к непроизводственным накладным расходам) для целей бюджетирования определяется особенностями деятельности предприятия, а также аналитическими и контрольными потребностями руководства.

В соответствии с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохо-

зяйственных организациях» [23] аналитический учет расходов по обслуживанию производства и управлению в составе счета 25 «Общепроизводственные расходы» (субсчета 25-1 «Общепроизводственные расходы растениеводства», 25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства», 25-3 «Общепроизводственные расходы промышленных производств») осуществляется по следующей номенклатуре статей (табл. 5.2).

Таблица 5.3. Типовая номенклатура калькуляционных статей учета общепроизводственных расходов

№ п/п	Статьи затрат
1	Материальные затраты (стоимость различных материалов, топлива, производственного и хозяйственного инвентаря и т.д.; услуги сторонних организаций на общепроизводственные цели – общепромышленные, бригадные, фермерские нужды)
2	Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная и т.д. соответствующего цехового персонала)
3	Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам от суммы оплаты труда соответствующего цехового персонала)
4	Амортизация основных средств (зданий, сооружений, специальных машин, инвентаря общебригадного, общепромышленного, цехового, отраслевого назначения)
5	Услуги вспомогательных производств
6	Прочие расходы (не учтенные в предыдущих статьях)
7	Непроизводительные расходы (потери от простоев, испорченные ценности при хранении в бригадных и цеховых кладовых и т.д.)

В целях повышения аналитичности и эффективности принятия управленческих решений необходимо предложенные статьи детализировать и включить их в бюджет производственных накладных расходов при производстве отдельных видов продукции (приложение 8).

После определения всех прямых затрат материалов, труда и косвенных производственных расходов можем рассчитать производственную себестоимость готовой продукции. Для этого путем консолидации бюджетов потребностей (кроме административных и постоянной части коммерческих расходов) составляется *бюджет производственных затрат* по видам продукции, включающий следующие показатели:

- сумма незавершенного производства на начало периода;
- плановые производственные затраты, в том числе:
 - основные материалы;
 - заработная плата основных производственных рабочих;
 - отчисления на социальные нужды;
 - потери от падежа животных;
 - работы и услуги;
 - содержание основных средств;
 - общепроизводственные расходы;
- остаток незавершенного производства на конец периода.

Схематично бюджет производственных затрат для яровой пшеницы представлен в приложении 9.

При подготовке, выполнении и анализе бюджетов производственных расходов подразделений и целого предприятия, представленных в разрезе отдельных видов продукции, следует помнить, что суммы общепроизводственных расходов, как правило, относятся к центру ответственности в целом, а на готовую продукцию они распределяются согласно расчетным ставкам распределения, которые будут рассмотрены в следующей главе.

Определив производственную себестоимость производимой продукции, переходят к бюджетированию коммерческих расходов, которые могут подразделяться на переменные и

постоянные, если на предприятии применяется система учета по ограниченной себестоимости.

На этом этапе исчисляем сумму коммерческих затрат, напрямую связанных со сбытом определенной продукции. К ним относятся вспомогательные материалы на упаковку, транспортные расходы, расходы на прямую рекламу и т.п. Бюджет потребностей в этих затратах рассчитывается в разрезе отдельных видов продукции на основе плановых величин баз распределения (объемов продажи отдельных видов продукции в количественном или денежном выражении) и нормативов расхода или ограничительных коэффициентов. В этом же бюджете отражают постоянную часть коммерческих затрат в разрезе соответствующих статей.

После прибавления нормативной величины прямых коммерческих расходов, в случае использования учета по ограниченной себестоимости, получают плановую величину полных переменных затрат в себестоимости продаж на данный бюджетный период.

Данные бюджетов производственных потребностей, остатков готовой продукции являются основанием для составления *бюджета себестоимости проданной продукции*, необходимого для формирования соответствующих статей в бюджете доходов и расходов. Данный бюджет содержит следующие показатели (в разрезе продуктов, отраслей): стоимость остатка готовой продукции на начало периода; стоимость произведенной продукции; стоимость остатка готовой продукции; стоимость реализованной продукции за период. Путем вычитания третьего показателя из суммы первых двух показателей можно получить необходимую стоимость реализованной продукции.

Затем, сопоставляя плановый физический объем, отпускную цену и себестоимость реализации, можно рассчитать прогнозную величину маржинального дохода и прямой рентабельности по видам продукции, что отражается непосредственно в бюджете доходов и расходов. Это позволит на данном этапе выявить наиболее выгодные каналы сбыта, типы покупателей и виды продукции. На основании чего для достижения поставленной цели (утвержденного уровня рентабельности производства и продаж) необходимо произвести корректировку ранее составленных бюджетов.

Коммерческие расходы включают в себя все, что связано с продажей продукции:

- переменную часть заработной платы сотрудников отдела маркетинга и отделов продаж (дирекция коммерческого директора);
- транспортные расходы, связанные с доставкой продукции клиентам;
- рекламу;
- маркетинг и т.д.

Назначение *бюджета коммерческих расходов* – гарантирование выполнения бюджета продаж (приложение 10). Оба эти бюджета должны быть связаны между собой. Любые изменения в бюджете продаж могут приводить к изменению в бюджете коммерческих расходов и наоборот. Если, например, в бюджете продаж были увеличены объемы продаж, то это должно повлиять на изменение (в сторону увеличения) транспортных расходов, заработной платы или количество сотрудников отдела маркетинга и отдела продаж, затрат на рекламу и т.д. Однако не все коммерческие расходы изменяются пропорционально изменению выручки от продажи продукции или объема продаж, поэтому принято разделять коммерческие расходы на переменные (прямые) и условно-постоянные.

Переменные (прямые) коммерческие расходы, размер которых можно нормировать исходя из технологических потребностей, в зависимости от выбранной учетной политики включают непосредственно в производственную себестоимость продукции (затраты на упаковку, расфасовку, маркировку и т.п.). Постоянные – относят общей суммой на финансовый результат деятельности (затраты на маркетинговые исследования, командировочные расходы и т.д.). Их размер можно лимитировать (ограничивать) в процентном отношении к объему выручки или другой базе.

Помимо формирования бюджета коммерческих расходов в целом по предприятию, его можно составлять по каналам сбыта, регионам, группам клиентов, рекламным акциям и т.д.

Другой вид постоянных расходов, общехозяйственные (административные), включает в себя расходы на содержание (командировочные, представительские расходы, служебный транспорт и т.п.) и оплату труда высшего руководства предприятия (ИТР и АУП), содержание здания управления предприятия (коммунальные платежи, ремонт), услуги сторонних организаций (юридические, аудиторские, услуги связи и др.), канцтовары и т.д.

Лимиты всех видов административных расходов должны устанавливаться в виде фиксированных сумм на предстоящий период, обеспечивающих соответствующие нормативы показателей прибыли. Увеличение лимитов накладных управленческих расходов возможно, но только при одновременном более высоком росте объемов продаж и маржинального дохода. В результате размеры (сумма) накладных расходов будет увеличиваться, а их доля в объеме продаж - уменьшаться. Это является основным принципом формирования *бюджета административных расходов*, который, кроме как по статьям затрат, должен составляться и в разрезе подразделений, что позволит упростить его анализ и при планировании, и при контроле, и при подведении итогов исполнения бюджета (приложение 11).

Составление операционного бюджета завершается разработкой *бюджета доходов и расходов*, который представляет собой прогноз отчета о финансовых результатах и, следовательно, позволяет проанализировать, какую прибыль предприятие получит в планируемом периоде. В бюджете доходов и расходов все показатели формируются на основе функциональных бюджетов. Так, сведения о выручке поступают из сводного бюджета продаж, о производственных затратах – из нормативных калькуляций производственных затрат; о непроизводственных расходах – из бюджетов коммерческих, административных и других накладных расходов. При этом бюджеты производственных затрат центров ответственности являются основой при исчислении нормативных коэффициентов распределения накладных расходов.

В большинстве случаев форма сводного бюджета доходов и расходов соответствует формату отчета о финансовых результатах. Фактический отчет о финансовых результатах может совпасть с бюджетным документом в том случае, если все бюджеты будут выполнены в течение планового периода. Для повышения информативности бюджета доходов и расходов в него можно включать показатели, которые относятся к подразделениям и продуктам, на основе которых формируются функциональные бюджеты. Отметим, что некоторые авторы включают бюджет доходов и расходов в состав финансового бюджета.

5.5.3. Особенности и порядок составления финансовых бюджетов

Составной частью сводного бюджета являются финансовые бюджеты, процесс составления, консолидации и контроля исполнения которых называется *финансовым бюджетированием*.

При внедрении бюджетирования в сельскохозяйственных предприятиях необходимо составление всех трех финансовых бюджетов, характеризующих финансово-экономическое состояние предприятия в трех разрезах:

- бюджет капитальных затрат или инвестиционный бюджет;
- бюджет доходов и расходов;
- бюджет движения денежных средств.

Кроме того, в финансовый бюджет включают прогнозируемый баланс (бюджет по балансовому листу) и прогнозный отчет о финансовом положении.

. Разработка того или иного финансового бюджета преследует определенные цели.

Бюджет капитальных затрат, или инвестиционный бюджет, отражает основные направления капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов. Данный бюджет включает издержки, связанные:

- 1) с покупкой земли, подготовкой участка и его улучшением;
- 2) с покупкой здания и работами по гражданскому строительству;
- 3) с технологией производства, закупкой машин и оборудования;
- 4) с пополнением основного стада и закладкой многолетних насаждений;
- 5) с затратами, входящими в структуру основного капитала, например на права приобретения на промышленную собственность, «ноу-хау», патенты.

В данный бюджет включаются также затраты на поставку, упаковку и транспортировку, пошлины и монтаж.

Данный бюджет оказывает существенное влияние на:

- бюджет денежных средств, так как затрагивает расходы на приобретение или строительство, а также выплаты процентов за кредиты;
- прогнозируемый отчет о прибылях и убытках;
- прогнозируемый бухгалтерский баланс, изменяя сальдо на счетах основных средств и других долгосрочных активов.

Бюджет капитальных вложений обсуждается и принимается на высшем уровне управления организации.

Бюджет доходов и расходов (бюджет (отчет) о финансовых результатах) – бюджет, показывающий соотношение всех доходов от продажи в бюджетный период со всеми видами расходов, которые будут понесены для получения этих доходов. Разница между ними (по видам деятельности) показывает прибыль или убыток, который получит организация за отчетный период.

Разработка *бюджета доходов и расходов* на бюджетный период преследует следующие цели:

- повышение эффективности деятельности предприятия;
- обеспечение положительного финансового результата (прибыли) предприятия (холдинга);
- контроль за рентабельностью продаж и производства.

Важнейшей задачей, стоящей перед любым отечественным сельскохозяйственным предприятием, является получение прибыли, т.е. когда получаемый маржинальный доход покрывает постоянные затраты и обеспечивает необходимую величину чистой прибыли. Правила финансового менеджмента и планирования допускают, что организация может быть не прибыльна в отдельные месяцы (например в связи с сезонностью), но суммарная прибыль за год должна быть выше нуля, т.е. объем продаж при заданной цене и издержках должен быть выше точки безубыточности. Нижнее ограничение может быть установлено не только на сумму прибыли, но и на показатель рентабельности производства и продаж.

Годовая прибыль может быть меньше нуля по двум причинам:

- деятельность предприятия организована неэффективно, при этом имеются резервы повышения эффективности использования имеющегося потенциала (ресурсов);
- предприятие производит продукцию такого качества и в таком ассортименте, которые в принципе не имеют достаточного покупательского спроса, поэтому предприятие работает ниже точки безубыточности.

Для устранения причин убыточности в первом случае необходимо изучить и скорректировать основные бизнес-процессы предприятия для повышения их эффективности. С этой целью возвращаются к операционным функциональным бюджетам, в которых содержится информация о планируемом протекании бизнес-процессов в бюджетном периоде.

Во втором случае необходимо скорректировать не только текущую деятельность, но и принять решение стратегического характера о диверсификации или закрытии предприятия. Хотя последнее является «непопулярным решением», поскольку закрытие предприятия приводит к росту безработицы и другим негативным социально-экономическим последствиям, которые имеют усиленное воздействие в сельском хозяйстве. Поэтому основным направлением здесь должно стать увеличение внимания к инвестиционному бюджетированию и ана-

лизу проектов развития, которые могут существенно изменить потенциал предприятия и улучшить ее финансово-экономическое состояние.

Традиционно, в качестве классификации статей БДР используются ПБУ 9/99, ПБУ 10/99.

Поскольку основной деятельностью сельскохозяйственных предприятий является продажа готовой сельскохозяйственной продукции, продукции ее переработки, а также сопутствующие услуги (доставка, переработка давальческого сырья, ремонт и т.д.), то доходы и связанные с их получением расходы лучше отражать по видам производств: растениеводство, животноводство, промышленного производства. Тогда как доходы и связанные с ними расходы от прочей продажи товаров, работ, услуг (вспомогательного производства) можно отразить отдельно.

Обязательным условием разработки формата БДР является разделение затрат на переменные и постоянные, что позволяет найти маржинальный доход как разницу между чистой выручкой, находимой вычитанием из общего оборота вычитаемых налогов с этого оборота, и суммой переменных затрат. При этом себестоимость проданной продукции (без постоянных затрат) определяется с учетом стоимости остатка продукции на начало отчетного периода, суммы нормативных переменных затрат на единицу проданной продукции (работ, услуг) и остатка готовой продукции на конец периода. Затем из суммы маржинального дохода вычитаются общей суммой постоянные коммерческие и административные расходы. В результате получается прибыль (убыток) от продаж.

Данные для заполнения этой части БДР берутся из бюджета продаж, бюджета производственных затрат, бюджетов коммерческих и административных расходов.

Далее приступают к планированию доходов и расходов по финансовой деятельности. Основную часть доходов и расходов по финансовой деятельности составляют доходы и расходы от участия в других организациях (поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации; прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности), поступления и расходы, связанные с операциями по предоставлению займов другим организациям, получением кредитов и займов в виде процентов по ним, по вложениям в долговые ценные бумаги и т.п.

Доходы и расходы от инвестиционной деятельности включаются в сводный БДР не полностью. К БДР текущего бюджетного периода будут относиться доходы и расходы, связанные с выбытием имущества (основных средств, нематериальных активов, прочих материалов), тогда как и расходы, связанные с вложениями во внеоборотные активы, будут включаться в бюджет по балансовому листу как увеличение суммы внеоборотных активов (после ввода в эксплуатацию) или незавершенного строительства и монтажа.

Часть прочих доходов и расходов (такие как штрафы, пени, неустойки, прибыль прошлых лет), выявленная в отчетном периоде, и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, и другие не подлежат бюджетированию, поскольку носят вероятностный характер. Кроме того, с прибыли, полученной от прочей деятельности (кроме бюджетных субсидий), сельскохозяйственные предприятия обязаны уплачивать налог на прибыль. Для прогноза прочих доходов и расходов могут быть использованы методы экстраполяции, в основе которых лежат математически-статистические методы обработки прошлых данных и проекции их на будущие периоды.

Сумма налогов, относимая на финансовые результаты деятельности предприятия в бюджетном периоде, берется из специально составленного бюджета расходов по налогам, который также необходим для составления бюджета движения денежных средств. При использовании БДР необходимо исходить из того, что принципы признания доходов и расходов в бюджетировании должны совпадать с теми, что прописаны в учетной политике организации, составляемой в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08). Так, если в

БДР выручка и связанные с ее получением расходы признаются по мере оплаты отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, а в бухгалтерском учете – по мере отгрузки, то возникает разница, равная сумме дебиторской задолженности и стоимости реализованной, но еще не оплаченной продукции. Отметим, что часть специалистов бюджет доходов и расходов включают в состав операционного бюджета.

Составление *бюджета движения денежных средств* (БДДС) связано с достижением следующих целей:

- обеспечение финансами выполнение БДР;
- эффективное использование денежных средств (собственных и заемных);
- определение взаимосвязи между денежными потоками, финансовым результатом и изменением финансового положения предприятия.

Достижение первых двух целей возможно путем составления БДДС прямым методом, при котором финансовые потоки считаются по статьям поступлений и выплат.

Бюджет движения денежных средств, составленный прямым методом, – это бюджет, отражающий будущие денежные притоки и оттоки в предприятии по трем направлениям: производственному, инвестиционному, финансовому.

Данная классификация движения денежных средств является отражением той классификации, которая использовалась при составлении БДР. Это позволяет установить прямую связь между этими двумя видами бюджетов.

В сельскохозяйственных предприятиях основное *производственное, или операционное, направление* связано с производством и продажей сельскохозяйственной продукции. Главный приток денежных средств у них связан с операциями по продаже продукции. Другими статьями притока являются получение процентов по дебиторским долгам, платежи от сдачи имущества в аренду и другие, т.е. любая прочая деятельность предприятия, не относящаяся к инвестиционной и финансовой.

Основными статьями оттока денежных средств по операционной (основной) деятельности являются:

- выплаты по закупаемым кормам, средствам защиты птицы, строительным материалам, запчастям и ГСМ, семенам, удобрениям поставщикам;
- выплаты заработной платы;
- выплаты по выполненным работам, оказанным услугам сторонних организаций, например водо-, электро-, теплоснабжение, услуги связи, ремонт основных средств и т.д.
- налоги и сборы;
- страховые платежи по обязательному страхованию автотранспортных средств, работников от несчастных случаев и т.д., по добровольному страхованию имущества и т.д.
- затраты на рекламу.

Разница между притоком и оттоком денежных средств под влиянием хозяйственных операций определяет чистый приток или отток («кассовый рост или уменьшение») денежных средств хозяйства.

Инвестиционная деятельность в БДДС отражает:

- вложения хозяйства во внеоборотные активы (приобретение, строительство основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов), платежи за финансовые вложения в другие компании (кроме ценных бумаг, рассматриваемых как эквиваленты денежных средств или приобретенных в коммерческих целях);
- денежные поступления от продажи объектов, перечисленных выше.

При этом следует исходить из того, что прибыль (убыток) от продажи основных средств и иного имущества есть результат прочей операционной деятельности, а денежные потоки, связанные с такими операциями, относятся к инвестиционной деятельности.

Сравнение притоков и оттоков денежных средств дает конечный результат: излишек (профицит) или недостаток (дефицит) денежных средств по инвестиционной деятельности.

Третье направление движения денежных средств – *финансовая деятельность* предприятия, представляющая собой совокупность операций, приводящих к изменениям в разме-

рах и структуре собственного и заемного капитала, кроме текущей кредиторской задолженности. К ней относятся:

- денежные поступления от эмиссии акций и иных ценных бумаг (для акционерных обществ), в том числе облигаций, векселей, а также получения краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов;

- денежные выплаты в ходе выкупа или погашения акций общества, дивиденды, для погашения кредитов и займов, а также для погашения задолженности по финансовой аренде.

Итоговой статьей БДДС должен стать остаток (сальдо) денежных средств в кассе, на расчетном и других счетах, а также стоимость высоколиквидных ценных бумаг.

Необходимым условием разработки эффективной финансовой модели бюджетирования является составление *бюджета по балансовому листу* (ББЛ).

Бюджет по балансовому листу (прогнозный баланс, расчетный баланс) – это бюджет, отражающий соотношение активов и пассивов организации в соответствии со сложившейся структурой и размеров активов, обязательств собственного капитала и их изменением в процессе реализации других финансовых и операционных бюджетов.

Назначение ББЛ заключается в следующем:

1) определение соответствия (сбалансированности) активов и пассивов предприятия (оценка возможности выполнения БДР и БДДС);

2) повышение эффективности использования активов и источников их финансирования;

3) контроль за основными финансовыми показателями (ликвидности, платежеспособности, независимости и др.).

Кроме того, составление ББЛ преследует также другую цель – формирование целостной финансовой модели бюджетирования.

Финансовая модель бюджетирования представляет собой методику расчета всех используемых бюджетов, а также прописывает все существующие взаимосвязи между статьями бюджетов. Бюджет по балансовому листу в данной модели выступает связующим звеном всех бюджетов предприятия. Его составление позволяет выявить ошибки и недочеты, допущенные при составлении других бюджетов, не только логически-экономического характера, но и чисто математические. Если значения активов и пассивов в ББЛ совпадают, то значит построенная модель замкнута и не содержит расчетных ошибок. Однако на практике не обязательно добиваться абсолютного равенства активов и пассивов. Допустимым значением разницы является 1 % от валюты баланса. Если отклонение составляет менее 1 % от валюты баланса, то в практике финансового бюджетирования это считается хорошей точностью финансовой модели бюджетирования.

Наличие всех трех финансовых бюджетов позволит провести комплексный финансовый анализ как прошлого, так и будущего финансово-экономического состояния предприятия. Полная система бюджетирования позволяет эффективно управлять предприятием за счет планирования и контроля:

- ликвидности (на основе данных БДДС, ББЛ);

- рентабельности (по БДР);

- деловой активности (по БДР, ББЛ);

- финансовой устойчивости (по БДР, ББЛ).

Составление ББЛ возможно либо по укрупненной (упрощенной) форме с раскрытием только наиболее важных статей баланса, либо по развернутой (детализированной) форме с отражением всей номенклатуры статей активов и пассивов.

В основе составления баланса лежит уравнение:

$$\text{Актив} = \text{Обязательства} + \text{Капитал.}$$

Суть его состоит в том, что все активы предприятия финансируются из двух источников:

1) собственного капитала

2) привлеченных из внешних источников в виде обязательств.

Баланс, составленный на бюджетный период, должен удовлетворять следующим требованиям:

- 1) раздельное представление краткосрочных (до 12 месяцев) и долгосрочных (свыше 12 месяцев) и активов и пассивов, собственных и заемных средств;
- 2) отражение состояния (размер, структура) на начало и конец бюджетного периода, динамики стоимости оборотных и внеоборотных активов, обязательств, капиталов, прибыли;
- 3) Возможность по данным бюджета определять финансовые коэффициенты, проводить план-факт анализ и т.д. [61].

5.5.4. Контроль и анализ исполнения сводного бюджета сельскохозяйственного предприятия

Второй стадией бюджетного цикла в сельскохозяйственном предприятии является контроль (мониторинг) исполнения сводного бюджета. Это очень важный этап, в основе которого лежит учет и бюджетирование по центрам ответственности (ЦФО). Именно центры ответственности являются объектами системы внутреннего контроля и основой построения системы материального стимулирования.

Под системой внутреннего контроля и исполнения бюджета понимается логическая структура формальных и неформальных процедур, предназначенная для анализа и оценки эффективности использования ресурсов, управления затратами, доходами и обязательствами предприятия в течение бюджетного периода. Иными словами, это периодический мониторинг текущей деятельности, сравнение объемов производства, затрат и результатов (доходов) с бюджетными стандартами и избежание их перерасхода (ресурсов) или недополучения (прибыли). Под этим процессом понимается:

- текущее принятие управленческих решений на различных уровнях управления, исходя из критерия выбора оптимальных альтернатив в рамках установленного бюджета для достижения контрольных бюджетных показателей, осуществляется центрами ответственности;
- поступление информации о ходе исполнения бюджетов от центров ответственности (объектов бюджетирования) соответствующим управленческим службам (субъектам бюджетирования);
- анализ текущей информации об исполнении бюджета, подготовка и предоставление рекомендаций (финансовому директору и бюджетному комитету) по корректировке оперативной деятельности в разрезе центров ответственности проводят управленческие службы.

Направленность на текущий период бюджетирования определяет данный этап как текущий бюджетный контроль. Кроме текущего бюджетного контроля выделяют еще два вида бюджетного контроля: предварительный и заключительный, которые соответствуют первой (составление сводного бюджета отчетного периода) и третьей (план-факт анализ исполнения бюджета отчетного периода) стадиям бюджетного цикла.

Предварительный бюджетный контроль проводится до начала действий по выполнению в соответствии со стратегическими целями, тактическими целями и задачами предприятия на бюджетный период. Его задача заключается в установлении контроля до того, как возникнут какие-либо трудности, препятствующие выполнению бюджета. При предварительном контроле производится расчет прогнозных коэффициентов финансового состояния предприятия по финансовым бюджетам (БДР, БДДР, ББЛ) предприятия и сравнение их с нормативными показателями. После чего осуществляется корректировка сводного бюджета до приемлемого уровня показателей финансовой устойчивости путем сокращения финансового дефицита.

Заключительный бюджетный контроль может осуществляться по двум направлениям:

- сразу по завершению контролируемой операции (деятельности), используя данные оперативного учета;

- по истечении определенного заранее периода времени, используя данные бухгалтерского управленческого учета для сопоставления фактических результатов и бюджетных показателей.

Однако, в отличие от текущего контроля, он не обладает возможностью оперативного вмешательства (корректировки) в деятельность подразделений, поскольку предназначен для решения других задач:

1) на основе полученной целостной информации вносятся корректировки в будущие бюджеты с учетом изменившихся условий деятельности (технологии производства, цен на материальные ресурсы и т.д.);

2) опираясь на более точный расчет фактических показателей бюджетов, дается более объективная оценка деятельности руководителей (менеджеров) и подчиненных им центров ответственности.

Контроль исполнения бюджета ведется одновременно в двух основных плоскостях:

- в подразделениях (ЦФО), отвечающих за выполнение своих бюджетов и достижение поставленных бюджетных показателей. Он необходим для самостоятельной корректировки текущей деятельности подразделения в оперативном порядке с целью наиболее эффективного исполнения бюджета;

- службами аппарата управления, ответственными за разработку и консолидацию сводного бюджета предприятия. Службами управления на основе текущего и последующего анализа разрабатываются рекомендательные записки высшему руководству предприятия (финансовому и генеральному директору) для централизованной координации (сверху) оперативной деятельности подразделений, а также вносятся корректировки в хозяйственную стратегию и тактику предприятия и разрабатывается бюджет на следующий период.

Контроль исполнения бюджета самими структурными подразделениями необходим, во-первых, руководству (управляющим) подразделений для обладания оперативной количественной информацией о ходе выполнения бюджетного задания. Для этого составляемые подразделениями бюджетные отчеты не только передаются в службы аппарата управления, но и анализируются ими самими с целью выявления «узких мест» и разработки эффективных способов управления в рамках бюджетного задания. Во-вторых, внутречеховой контроль позволяет устанавливать связи между действиями подразделений и согласовывать управленческие решения. В этом случае каждое подразделение подсчитывает насколько принятые решения эффективны для выполнения собственного бюджета.

Со стороны служб аппарата управления, подчиняющихся финансовому директору, контроль осуществляется посредством:

- распределения функций между управленческими службами по контролю исполнения бюджета. Например, бухгалтерии могут отводиться не только чисто расчетные функции по сбору и систематизации бюджетной и фактической информации в рамках системы «стандарт-директ-костинг», но и контрольные функции по исполнению бюджетов центрами ответственности, которые могут быть переданы отдельной группе, выделенной в составе бухгалтерии, или планово-экономическому отделу;

- организации системы внутреннего документооборота, в результате которой информация о текущем исполнении бюджетного задания в виде отчетов поступает «снизу вверх» от подразделений к службам аппарата управления; и «сверху вниз» – приказы и рекомендации, корректирующие текущую деятельность подразделений;

- принятия системы внутренних нормативных актов, регламентирующих функции управленческих служб и систему внутреннего документооборота (Положение о финансовой структуре, Положение о бюджетировании, График документооборота и др.).

Обязательным условием бюджетного контроля в сельскохозяйственном предприятии является экономический анализ. Методы экономического анализа, такие как сравнение, относительных и средних величин, балансовый, способы детерминированного и стохастического факторного анализа и другие, находят широкое применение в решении задач бюджетного контроля.

В зависимости от видов бюджетного контроля можно выделить три вида бюджетного анализа: перспективный, оперативный, ретроспективный.

Перспективный (прогнозный, предварительный) бюджетный анализ предназначен для изучения явлений и процессов с позиции перспективы их развития и использования его методов на первой стадии бюджетного цикла – составления бюджетов.

С помощью методов прогнозирования, таких как метод экстраполяции, экспертных оценок, нормативный метод, моделирование, корреляционный и регрессионный анализ, предварительный анализ позволяет выявить наиболее эффективные пути развития предприятия с учетом возможного (будущего) поведения внешней или внутренней среды хозяйствования.

Оперативный бюджетный анализ используется непосредственно при исполнении бюджетов. В его задачи входит:

- оперативный анализ отклонений фактических показателей от бюджетных по функциональным бюджетам, бюджетам по центрам финансовой ответственности;
- представление информации о причинах отклонений менеджерам с целью оперативного внесения изменений (корректировок) в происходящие бизнес-процессы или действия ЦФО.

Важным вопросом в оперативном бюджетном анализе является периодичность (сроки) его проведения, при установлении которых следует исходить из следующих условий:

- технические возможности учетной и бюджетной системы на предприятии выявлять отклонения;
- потребностей управляющих в получении оперативной информации о фактических фактах хозяйственной деятельности, их отклонениях от бюджетных (нормативных);
- следование принципу «затраты-выгоды», т.е. затраты времени и средств на проведение анализа должны быть соизмеримыми с эффектом от использования его результатов.

Оперативный бюджетный анализ наиболее подходит для анализа протекания бизнес-процессов и внесения в них корректировок. Эффективность проведения оперативного бюджетного анализа зависит от оперативности учетной системы: если данные в систему бухгалтерского учета (финансового, управленческого) поступают с опозданием, т.е. через определенный период времени после совершения операции, то оперативного анализа отклонений и корректировки бизнес-процессов по их устранению не будет. Данный недостаток устраняется при внедрении комплексной автоматизации системы управления предприятием на базе компьютерной программы, включающей в себе модули бухгалтерского финансового учета, управленческого учета, бюджетирования и т.д.

Огромное значение в бюджетном контроле имеет ретроспективный (заключительный, последующий) бюджетный анализ, проводимый после исполнения бюджетов на основе итоговых данных о результатах деятельности ЦФО. Он выполняет две основные функции: плановую и контрольно-стимулирующую.

Плановая функция заключается в том, что на основе полученных выводов о причинах отклонений вносятся корректировки как в директивные (краткосрочные, текущие), так и в индикативные (долгосрочные, стратегические) планы и бюджеты, разрабатываемые на следующие бюджетные периоды.

Контрольно-стимулирующая функция выражается через анализ отклонений в разрезе центров ответственности, лежащий в основе систем внутреннего контроля и материального стимулирования на предприятии.

Основные задачи последующего бюджетного анализа заключаются в следующем:

- оценка напряженности и обоснованности бюджетных показателей с той целью, чтобы внести изменения как количественного, так и качественного характера, в бюджеты следующих периодов;
- на базе точных данных о бюджетных отклонениях – выявление влияющих факторов и количественная оценка их влияния;

- объективная оценка деятельности менеджеров, структурных подразделений (ЦФО) для построения эффективной системы материального стимулирования.

При этом возможно применение таких методов, как «коэффициентный метод оценки напряженности плана по темпам роста к предыдущему периоду, метод оценки напряженности с точки зрения нормативного использования производственных ресурсов, метод применения апостериорного статистического критерия качества планирования» и др.

Использование методов детерминированного и стохастического факторного анализа связано с необходимостью исследования причин выявленных отклонений.

Причинами отклонений фактических показателей от бюджетных могут быть:

- а) внешние;
- б) внутренние.

Внешние причины являются объективными, т.е. не зависящими от хозяйства. К ним относятся: изменение рыночной конъюнктуры, мировых цен на нефть, финансовая, кредитная и фискальная (налоговая) политика правительства и др.

Внутренние причины вызваны действиями предприятия по выявлению внутренних резервов повышения эффективности и улучшения финансового состояния, возникающих, например, в результате изменения технологии производства, организации труда и др.

Отклонения фактических показателей исполнения бюджетов от плановых можно классифицировать:

- по отношению к общему планируемому результату хозяйственной деятельности ЦФО и всего предприятия: благоприятные и неблагоприятные;
- по характеру возникновения: случайные (разовые), периодические, систематические;
- по связи с деятельностью центра: контролируемые — зависящие от деятельности центра ответственности, неконтролируемые — не зависящие от деятельности центра;
- по степени влияния их на операции и бизнес-процессы: устранимые, неустраиваемые;
- по степени важности в управлении: существенные (допустимые), несущественные.

Существенными для целей бюджетирования могут быть приняты отклонения, превышающие определенный «предел (порог) существенности», например, 5 %, как это принято для отражения показателей бухгалтерской финансовой отчетности, или могут использоваться статистические методы, при помощи которых находят допустимый диапазон отклонений. Для сельскохозяйственных предприятий порог существенности, как и диапазон отклонений, должен быть увеличен с учетом высоких рисков и вероятности появления отклонений. В рамках диапазона возможны различные уровни значимости отклонений.

1. Отклонения принадлежат допустимому интервалу — не требуется никаких шагов по устранению недостатков. Однако если отклонение постоянно приближается к предельному значению, то к этому следует привлечь внимание руководства, поскольку причиной может быть либо некорректно рассчитанный бюджетный показатель, либо неточный учет затрат, доходов, требующий проверки операций.

2. Отклонение выходит за допустимый интервал, что указывает на необходимость повышения эффективности операций и бизнес-процессов или формулирования новых бюджетных показателей.

3. Отклонение слишком выходит за допустимые пределы. В этом случае используется или неверная модель принятия решений либо постановки цели, поэтому необходимо разработать более адекватную модель.

Для повышения эффективности контроля и анализа рекомендуется ретроспективный бюджетный анализ проводить в три этапа.

1. На первом этапе происходит изучение (фиксация) отклонений затрат, выручки и финансовых результатов, движения товарно-материальных и финансовых ресурсов предприятия и источников их финансирования на основе сравнения плановых и фактических «выходных форм» сводного бюджета — финансовых бюджетов: бюджета доходов и расходов (БДР), бюджета движения денежных средств (БДДС), бюджета по балансовому листу (ББЛ).

2. Второй этап заключается в анализе исполнения операционных бюджетов:

- план-факт анализ исполнения бюджетов центров финансовой ответственности;
- план-факт анализ исполнения функциональных бюджетов;
- план-факт анализ исполнения инвестиционного бюджета.

При этом анализ отклонений и формулировка выводов проводится по каждому бюджету отдельно.

3. Третий (заключительный) этап является логическим продолжением первого и второго этапов, на котором формулируются выводы по итогам исполнения сводного бюджета сельскохозяйственного предприятия в целом и определяются действия по корректировке хозяйственной политики предприятия и бюджетных показателей в бюджете следующего периода.

Данная методика анализа может быть применена для сельскохозяйственных предприятий, но с учетом особенностей производства, учета затрат, калькулирования себестоимости и определения финансового результата в сельском хозяйстве.

5.6. Формирование внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности и бюджетирования и его компьютеризация

Внутренняя управленческая отчетность — это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Внутренняя управленческая отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений по сегментам предприятия и организации в целом, так как она представляет собой систему взаимосвязанных плановых и фактических показателей, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности организации в целом и ее структурных подразделений за определенный промежуток времени..

Управленческая отчетность ориентирована на внутренних пользователей, ее содержание определяется целями и задачами управления. Создание системы внутренней управленческой отчетности требует определения перечня информации, которая необходима менеджерам различных структурных подразделений организации, а также частоты ее представления.

Разработка форм управленческой отчетности должна осуществляться в соответствии со следующими принципами:

- ◆ все отчеты должны быть адресными и конкретными;
- ◆ текущие отчеты должны содержать оперативную информацию, полезную для принятия управленческих решений;
- ◆ формы отчетов должны учитывать психологические особенности и уровень подготовленности конкретного менеджера, для которого предназначен отчет;
- ◆ отчеты не должны быть перегружены излишними данными, в то же время вся представленная в них информация должна быть систематизирована;
- ◆ затраты на подготовку внутренней управленческой отчетности не должны превышать экономического эффекта от ее использования.

Кроме самих форм отчетности должен быть проработан регламент их представления, передачи и обработки. В целом, отчеты должны быть простыми для восприятия, содержащаяся в них информация – точной и лаконичной, названия самих документов и их разделов — адекватными и понятными. Все данные, представленные в отчетах, не должны допускать неоднозначного толкования. Требования о содержании отчетности должны сформулировать руководители центров ответственности и другие лица, относящиеся к управленческому персоналу и заинтересованные во внутренней управленческой информации. При этом управляющие должны разъяснить исполнителям, составляющим внутреннюю отчетность, какая информация, в каком виде и объеме и в какие сроки необходима.

Выделяют такие специальные требования к внутренней управленческой информации:

- ◆ гибкая, но единообразная структура;
- ◆ понятность и обозримость информации;

- ◆ оптимальная частота представления;
- ◆ пригодность для анализа и оперативного контроля.

Нужно отметить, что специфика деятельности каждой организации предъявляет свои требования и к содержанию управленческой отчетности.

В целом, всю информацию, отражаемую в управленческой отчетности, можно представить в виде следующих блоков:

- ◆ проекты решений по инвестициям и кредитам;
- ◆ прогнозы поступлений наличных средств;
- ◆ анализ источников финансирования, потребности в новых источниках и изменения в них;
- ◆ соотношение заемных и собственных средств;
- ◆ результаты хозяйственной деятельности и прибыль;
- ◆ платежеспособность в краткосрочной и долгосрочной перспективе и движение денежных средств;
- ◆ возможные управленческие воздействия;
- ◆ интерпретация данных и пояснения для руководства.

Правильно составленная и своевременно представленная внутренняя отчетность позволяет обеспечить решение следующих задач:

- ◆ выявление существующих проблем и недостатков;
- ◆ выделение моментов, указывающих на потенциальные проблемы в будущем;
- ◆ все охватывающий и оперативный обзор деятельности
- ◆ расчеты и информирование о фактической эффективности и рентабельности деятельности;
- ◆ группировка и анализ информации для выбора оптимальных вариантов решения проблем, возникающих в ходе деятельности;
- ◆ представление информации для принятия стратегических решений.

Для каждого из направлений хозяйственной деятельности, осуществляемых организацией, целесообразно формировать отдельные формы управленческой отчетности, т.е. система отчетов должна быть реструктурирована. При этом минимальный объем отчетных форм должен включать в себя:

- ◆ накопительные ведомости по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам или группам продукции, статьям бюджета;
- ◆ сводки — краткие сведения о деятельности подразделения на конкретную дату;
- ◆ итоговые отчеты — отчеты, представляющие результаты деятельности организации в целом и ее структурных подразделений за определенный период.

По формату представления выделяют управленческую отчетность:

- ◆ в табличном формате — наиболее распространенная и удобная форма отчетности, обеспечивает быстрое восприятие информации при наличии у пользователя определенного уровня экономических знаний. Таблицы, как правило, содержат отдельные комментарии и справочные данные о ключевых показателях;
- ◆ в графическом формате — в виде построенных (сформированных) графиков и диаграмм; отличительной чертой является наглядность представления данных при одновременной ограниченности количества показателей;
- ◆ в текстовом формате — в виде письменной пояснительной информации любой текстовой формы.

Система управленческой отчетности накладывается в организационную структуру организации, исходя как из уровней организации, так и из видов протекающих производственных процессов.

В первом случае отчетность делится на отчетность, представляемую для высшего руководства; отчетность для руководства структурных подразделений; отчетность для менеджеров низшего уровня управления. При этом различают оперативные, текущие и сводные отчеты.

Оперативные отчеты представляются за сутки, пятидневку, неделю, декаду, полмесяца на нижнем уровне управления в центрах ответственности, содержат подробную информацию для принятия текущих решений. Например, в сельскохозяйственных предприятиях к оперативной отчетности относят следующие ее формы: «Информация о ходе заготовки кормов», «Информация о ходе уборки урожая зерновых культур», «Информация о ходе полевых работ», «Информация о ходе весенне-полевых работ», «Сводка по надою молока», «Информация о севе яровых культур» и т.д.

Текущие отчеты содержат обработанную и синтезированную информацию для среднего уровня управления в центрах прибыли, центрах инвестиций, составляются с периодичностью от ежемесячного до ежеквартального. Например, в сельскохозяйственных предприятиях к ним относят «Выполнение плана – задания по производству молока», «О состоянии отрасли животноводства», «Лицевой счет (производственный отчет) подразделения», а также ежемесячные отчеты по ежемесячному и ежеквартальному исполнению различных частных смет и бюджетов, входящих в состав финансового и операционного бюджетов предприятия.

Сводные отчеты представляются с периодичностью от ежемесячного до ежегодного для высшего управленческого звена предприятия. К ним в сельскохозяйственных предприятиях следует отнести ряд специализированных форм годовой отчетности: «Отчет о затратах на основное производство», «Отчет о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства», «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства», «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике», а также отчеты об исполнении бюджетов операционного и финансового бюджетов предприятия («Отчет об исполнении бюджета продаж», «Отчет об исполнении бюджета производственных затрат», «Отчет об исполнении бюджета административно-управленческих расходов», «Отчет об исполнении бюджета доходов и расходов», «Отчет об исполнении кассой консолидированной сметы», «Отчет об исполнении инвестиционного бюджета», отчетный управленческий баланс т.д.). На их основе принимаются стратегические решения и осуществляется общий контроль деятельности и контроль управленческого персонала на среднем и нижнем уровне.

Во втором случае все отчеты выделяют в зависимости от охваченных ими процессов:

- 1) закупки и заготовки;
- 2) производства;
- 3) продажи.

По содержанию все отчеты, составляемые в рамках управленческой отчетности, делятся на комплексные, отчеты по ключевым позициям (тематические) и аналитические отчеты.

Комплексные отчеты характеризуют деятельность сельскохозяйственной организации в целом и ее отдельных сегментов: Они составляются с заданной периодичностью по итогам работы за месяц или иной отчетный период (квартал, полугодие, год) и содержат информацию о состоянии отрасли животноводства, отрасли растениеводства, структуре доходов и расходов организации, величине дебиторской и кредиторской задолженности и ее динамике, движении денежных средств и т. д.

Отчеты по ключевым позициям (тематические) представляются по мере необходимости и содержат информацию о наиболее важных для успешного функционирования организации показателях: объеме продаж, о ходе заготовки кормов, о ходе весенне-полевых работ, о севе яровых культур, о ходе уборки урожая зерновых культур, о ежедневном надое молока и т.д.

Аналитические отчеты готовятся только по запросам управляющих и содержат информацию, раскрывающую причины и следствия результатов работы организации по отдельным аспектам деятельности.

Отметим, что внутренняя отчетность каждой организации индивидуальна и не может быть стандартного набора внутренней отчетности с едиными формами и информационной структурой.

Можно выделить наиболее распространенные недостатки внутренней управленческой отчетности, которых нужно избегать:

♦ информация обобщается в основном для контроля объема продаж или определения затрат и не связана с потребностями отдельных управляющих, деятельность которых приносит до-

ход или требует затрат;

- ◆ информация, обобщенная в отчетности, адресуется не тем лицам, часто даже не для управляющего, находящегося на передовой линии хозяйственной деятельности, а для его начальника или руководителя;

- ◆ в отчетности представляется конкретная информация по общим вопросам, что затрудняет принятие решений на конкретных направлениях;

- ◆ в отчетности преобладает избыточная ненужная информация. В результате на управляющего возлагается работа по сортировке информации в поисках той, что ему действительно необходима для управления.

Практика показывает, что некоторое время будут появляться новые отчеты либо отмирать старые, неэффективные. Затем список отчетов установится окончательно и останется относительно постоянным, пока в компании не произойдут кардинальные изменения. Под кардинальными изменениями, влияющими на систему управленческой отчетности, понимается:

- 1) смена руководящего состава компании либо состава собственников;
- 2) изменение организационной структуры компании, организационно-правовой формы, формы собственности;
- 3) направление деятельности, ассортиментный ряд.

Процессы обработки, анализа, прогнозирования показателей деятельности предприятия являются сложными, особенно в сельскохозяйственных организациях, где ведется несколько видов деятельности: производство, переработка и реализация продукции растениеводства, животноводства, а также другие направления. Поэтому для нормального функционирования системы управленческого учета и формирования внутренней отчетности необходимо использовать средства компьютеризации. Ведение управленческого учета, как и подготовка внутренних отчетов без использованных специальных программных продуктов, приводит к излишнему расходу времени исполнителей и зачастую нарушает сроки прохождения отчетов.

При автоматизации управленческого учета необходимо построить систему контроля за выполнением бюджетных показателей. Заключается она не только в своевременном представлении отчетных данных и создании внутренних отчетов, но и в анализе отклонений фактических показателей от бюджетных. На основе анализа отклонений принимаются соответствующие управленческие решения. Для учета меняющихся условий бизнеса используется анализ сценариев. При сравнении фактических значений с бюджетными выбирается тот сценарий, который оказался наиболее близким к фактическому, и в соответствии с выбором корректируются бюджетные показатели.

Важно определить, из какой первичной документации следует брать данные для составления отчетов. Необходимо также выявить взаимосвязь показателей во всех внутренних отчетных формах и четко организовать документооборот в процессе планирования. При этом надо учитывать, что система отчетов использует данные, предоставляемые бухгалтерией предприятия.

Автоматизированная система управленческого учета позволяет планировать показатели, сравнивать их с фактически полученными результатами, анализировать влияние текущих и будущих изменений бюджетных значений на финансовое состояние предприятия. Основной задачей автоматизированной системы управленческого учета является создание на предприятии общей информационной среды, которая будет способствовать более быстрому и точному принятию управленческих решений.

Современная программа для автоматизации управленческого учета должна обладать следующими характеристиками:

- 1) поддержка аналитического учета. Программа должна поддерживать многоуровневые иерархические справочники по разным аналитическим разрезам: счета затрат, подразделения, продукты, рынки, проекты;

- 2) возможность вносить изменения в настройки учетной модели без привлечения программистов;

- 3) возможность планирования инвестиций. В программе должны быть заложены возможности планирования и отслеживания затрат по местам возникновения;
- 4) автоматическое отслеживание документооборота в процессе планирования;
- 5) поддержка сценарного планирования. Современные системы поддерживают десятки и сотни сценариев планирования, а также имеют механизмы сравнения сценариев между собой;
- 6) гибкая политика безопасности. Многие программы позволяют ограничивать доступ к данным различных пользователей. Следует обратить внимание на возможности выбираемой программы разграничивать доступ по счетам затрат и доходов, по рынкам, продуктам и т.д.;
- 7) простой и понятный интерфейс. По этому критерию программы оцениваются путем сравнения продолжительности обучения пользователей;
- 8) возможность составления отчетов через Интернет.

При принятии решения о выборе автоматизированной системы управленческого учета руководству любого предприятия следует обратить внимание на перечисленные характеристики программных продуктов.

Если целью автоматизации управленческого учета является не просто формирование финансовой и управленческой отчетности для менеджеров и собственников, а предоставление данных для эффективного управления с возможностью выявления отклонений от плановых показателей и причин, влияющих на выполнение планов, то комплексная система автоматизации незаменима. При использовании комплексной системы информация вводится один раз и таким образом не возникает необходимости сверять данные разных систем между собой.

Все перечисленные функции комплексных систем объединены в программном продукте «1С:Управление производственным предприятием 8.3». Конфигурация «Управление производственным предприятием» является комплексным решением, позволяющим организовать единую информационную систему для управления деятельностью производственного предприятия и учета его финансово-хозяйственной деятельности по корпоративным, российским и международным стандартам.

Управленческий учет и планирование организуются по правилам, разработанным внутри предприятия, и предназначены для получения данных для управления бизнес-процессами на предприятии. Учет ведется по данным, зафиксированным в документах, но при этом независимо от способов и самого факта ведения регламентированного учета. Факт совершения операций вводится единожды и получает отражение в управленческом и регламентированных видах учета. Для ведения корпоративного управленческого учета предназначен ряд регистров с необходимым уровнем детализации для хранения и анализа информации.

В системе «Управление производственным предприятием» реализованы подсистемы бюджетирования и управления поставками и запасами, оперативный учет продаж, взаиморасчетов с контрагентами. В подсистеме «Производственный учет» собираются данные всех остальных подсистем, что позволяет полностью контролировать производственные процессы от момента передачи материалов в производство до выпуска готовой продукции. В данной подсистеме организован массив нормативно-справочной информации, необходимый для планирования и учета производства и выпуска готовой продукции; обработка заказов на производство; контроль выполнения производственных заданий; учет расхода сырья и материалов, незавершенного производства; расчет плановой и фактической себестоимости; учет и анализ производственных затрат.

Для учета фактических затрат предприятия и расчета себестоимости продукции на основе данных управленческого учета специально предназначена подсистема управления затратами. Благодаря механизмам организации сплошного контроля за материальными потоками и потреблением ресурсов, обеспечивающих производственную деятельность каждого подразделения предприятия, в информационной системе отображается целостная картина потоков материалов и готовой продукции.

Таким образом, конфигурация «Управление производственным предприятием» предоставляет:

- руководству предприятия и управленцам, отвечающим за развитие бизнеса, возможности для анализа, планирования и гибкого управления ресурсами компании для повышения ее конкурентоспособности;
- руководителям подразделений, менеджерам и сотрудникам, непосредственно занимающимся производственной, сбытовой, снабженческой и иной деятельностью по обеспечению процесса производства, инструменты, позволяющие повысить эффективность ежедневной работы по своим направлениям;
- работникам учетных служб предприятия – средства для автоматизированного ведения учета в полном соответствии с требованиями законодательства и корпоративными стандартами предприятия.

Формат внутренней управленческой отчетности настраивается пользователями системы. Для каждого отчета указываются конкретные статьи из списка статей оборотов по отчетам или счета (из плана счетов управленческого учета). Плановые данные вводятся в систему в разрезе статей оборотов, но без привязки к конкретному отчету.

Таким образом, исключается дублирующий ввод информации в случаях, когда одна и та же статья фигурирует в нескольких отчетах. Сумма по статье оборота может непосредственно вводиться в систему либо рассчитываться на основании сумм по другим статьям оборотов или данных других подсистем. Для разделения хранящихся в системе сметных сумм и сумм фактических оборотов по статьям предназначен сценарий планирования (данные без сценария являются фактическими). Фактические данные вводятся в систему в виде оборотов по статьям отчетов с указанием аналитических измерений.

Система управленческого учета конфигурации располагает механизмами, которые позволяют:

- 1) составлять отчеты различных видов («План затрат основных материалов на производство продукции (по видам)», «План движения денежных средств», «Управленческий баланс», «Сравнительный анализ оборотов» и т.д.) с учетом различных сценариев развития предприятия, планировать финансовое состояние предприятия на любой период в разрезе оборотов по статьям;
- 2) контролировать соответствие плановых фактических данных установленным показателям;
- 3) контролировать соответствие текущих смет расходования средств рабочему плану на период;
- 4) проводить оперативный мониторинг исполнения бюджетов предприятием в целом и по каждому центру финансовой ответственности. По результатам мониторинга составлять сводную отчетность;
- 5) осуществлять многомерный анализ отклонений плановых и фактических данных (многомерный план-факт анализ).

Последовательная автоматизация системы управленческого учета способствует улучшению целого ряда экономических показателей. Во-первых, это показатели, характеризующие финансовую устойчивость и платежеспособность предприятия, к которым относятся: коэффициенты текущей ликвидности, быстрой ликвидности, абсолютной ликвидности, обеспеченности собственными оборотными средствами и финансовой независимости. Во-вторых, рассчитывается процент отклонения фактических данных от бюджетных, причем отклонение анализируется не за какой-то определенный период времени, а в динамике. Организация системы управленческого учета с применением информационных систем позволит повысить степень прозрачности, обоснованности и прогнозируемости финансовых потоков, четко определить зоны финансовой ответственности, сформировать объективную информационную базу для принятия управленческих решений.

5.7. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

1. Назовите принципы бюджетирования.

В тексте параграфа 5.5 находим: «При постановке бюджетирования необходимо следовать основным его принципам:

- использование методологии бюджетирования, базирующейся на западных принципах финансового менеджмента, адаптированной к российским условиям;
- создание корпоративных баз данных, основанных на сборе и обработке первичной документации, включая всю информацию по бухгалтерской отчетности (и помимо нее) в более оперативном режиме, чем сроки отчетности;
- строгое следование принципам конфиденциальности».

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

2. Объясните цели учета затрат по местам формирования и центрам ответственности.

3. В чем разница в понятиях «поле», «сфера», «место» и «центр расходов»? Приведите примеры.

4. Может ли место затрат быть одновременно центром ответственности? Может ли центр ответственности не иметь определенного места затрат?

5. Чем отличается центр ответственности за затраты от центра ответственности за прибыль? Приведите примеры.

6. Назовите главные критерии, по которым обособляется место затрат, место ответственности.

7. Почему производственные центры ответственности играют решающую роль в бизнесе?

8. Почему наиболее детально разделяются в учете места и центры затрат производственных подразделений?

9. Какие существуют методы группировки расходов по местам формирования?

10. Почему матричная форма сводной ведомости затрат производства и сбыта считается предпочтительной?

11. Как осуществляется распределение затрат по местам их формирования?

12. Предложите три различных способа для распределения косвенных расходов по центрам ответственности.

13. В чем состоят проблемы исчисления себестоимости взаимооказываемых услуг внутри предприятия?

14. Как бы Вы предложили измерять результаты деятельности общехозяйственных отделов и служб предприятия?

15. Назовите количественные и стоимостные показатели для распределения и перераспределения издержек производственных подразделений.

16. Назовите место и роль бюджетирования в процессе управления.
17. Назовите этапы бюджетирования деятельности предприятия.
18. Какие классификации бюджетов существуют?
19. Какие формы бюджетирования и факторы, определяющие ее выбор, существуют?
20. Назовите элементы организации бюджетирования.
21. Какие виды контроля исполнения бюджетов существуют?
22. Назовите сущность предварительного контроля исполнения бюджетов.
24. Порядок проведения текущего контроля исполнения бюджетов.
25. Методы проведения последующего контроля исполнения бюджетов.
26. Назовите составные элементы финансового бюджета.
27. Назовите составные элементы оперативного бюджета.
27. Какая последовательность формирования финансового бюджета?
29. Какая последовательность формирования оперативного бюджета?

5.8. Контрольные тесты

1. Статичный (фиксированный) бюджет рассчитывается на:

- 1) несколько вариантов деятельности;
- 2) конкретный уровень деятельности;
- 3) на комплекс технико-экономических показателей;
- 4) нет правильных ответов.

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы.

В тексте (параграф 5.5) находим: «Статичный бюджет – бюджет, рассчитанный на конкретную деловую активность организации».

Значит правильный ответ № 2. Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно.

2. В состав финансового бюджета включается:

- 1) бюджет производства;
- 2) бюджет продаж;
- 3) прогнозный баланс;
- 4) бюджет расходов на продажу.
- 5) нет правильных ответов.

3. В состав операционного бюджета включается:

- 1) бюджет прибылей и убытков;
- 2) бюджет общепроизводственных расходов;

- 3) прогнозный баланс;
- 4) бюджет инвестиций;
- 5) нет правильных ответов.

4. Гибкий бюджет рассчитывается на:

- 1) несколько вариантов деятельности;
- 2) конкретный уровень деятельности;
- 3) на комплекс технико-экономических показателей;
- 4) нет правильных ответов.

5. В разрезе мест затрат целесообразно планировать и учитывать:

- 1) только прямые расходы;
- 2) только косвенные расходы;
- 3) прямые и косвенные расходы;
- 4) вопрос решается индивидуально для каждого места затрат или их однородных групп;
- 5) нет правильных ответов.

6. Подразделения, руководители которых отвечают только за выручку от реализации продукции, товаров, услуг и за затраты, связанные с их сбытом называются:

- 1) центрами продаж;
- 2) центрами прибыли;
- 3) центрами инвестиций;
- 4) все названные центры;
- 5) нет правильных ответов.

7. Достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, увеличение стоимости предприятия является основной задачей следующего центра ответственности:

- 1) центра прибыли;
- 2) центра продаж;
- 3) центра текущих затрат;
- 4) центра инвестиций;
- 5) всех названных центров.

8. Бухгалтерия предприятия является:

- 1) центром прибыли;
- 2) центром продаж;
- 3) центром затрат;
- 4) центром инвестиций;
- 5) нет правильных ответов

9) Генеральный бюджет состоит из двух частей:

- 1) операционного и финансового бюджетов;
- 2) операционного и нулевого бюджетов;
- 3) целевого и финансового бюджетов;
- 4) нулевого и финансового бюджетов;
- 5) операционного бюджета и бюджета по видам деятельности.

10. Бюджет закупок материалов составляется на основе:

- 1) бюджета продаж;
- 2) бюджета производства;

- 3) бюджета прибылей и убытков;
- 4) используются все виды бюджетов;
- 5) нет правильных ответов.

11. Центр ответственности – это:

- 1) любой фактор, изменение которого оказывает влияние на суммарную величину затрат;
- 2) сегмент организации или область деятельности, для которых целесообразно аккумулировать затраты, доходы и т.п., которые входят в сферу ответственности менеджера соответствующего уровня управления;
- 3) подразделение внутри предприятия, непосредственно связанное с определенными видами расхода;
- 4) нет правильных ответов.

12. Затраты какой группировки будут выше:

- 1) поля издержек;
- 2) сферы расходов;
- 3) места затрат;
- 4) центра издержек;
- 5) нет правильных ответов.

13. Исходя из временного фактора, различают следующие виды бюджетного контроля:

- 1) предварительный, оперативный, последующий;
- 2) текущий, последующий, предварительный;
- 3) стратегический, оперативный, предварительный;
- 4) текущий, последующий, стратегический.

Проверьте себя, знаете ли Вы понятия, которые поставлены в начале темы 5? Например, «трансфертная цена». Правильные ответы найдете в тексте параграфа 5.4: «Трансфертная цена – это цена, используемая для определения стоимости продукции, работ или услуг, передаваемых одним центром ответственности другим центрам ответственности внутри предприятия».

5.9. Практические задания

Задание 1. Расчет себестоимости внутрипроизводственных услуг на основе данных учета мест возникновения затрат и использования дополнительных ставок.

За отчетный период три подразделения сельскохозяйственного предприятия пользовались услугами ремонтно-механической мастерской. Издержки ремонтно-механической мастерской в сумме 23 тыс. ден. ед. складываются из:

- заработной платы за ремонтные работы – 9 тыс. ден. ед.
- одноэлементных затрат на материалы – 6 тыс. ден. ед.
- общецеховых расходов ремонтно - механической мастерской – 8 тыс. ден. ед.

Одноэлементные затраты по выполнению заказов на ремонт распределяются по подразделениям предприятия в соотношениях, представленных в виде таблицы.

Вид одноэлементных затрат	Подразделения		
	автотранспорт, %	машинно-тракторный парк, %	молочно-товарная ферма, %
Зарплата за ремонтные работы	30	50	20
Одноэлементные затраты на материалы	25	60	15

Накладные расходы (40%) на выполнение заказов по ремонту должны относиться на подразделения предприятия при помощи базовой величины «Одноэлементные затраты на материалы», а 60 % при помощи исходной величины «Зарплата за ремонтные работы». Определите величину затрат подразделений сельскохозяйственного предприятия.

Задание 2. Выберите предприятие, занимающееся производством и переработкой сельскохозяйственной продукции. Форма собственности может быть любая. Если организация достаточно крупная, а её структура – громоздкая, выберите одно из направлений деятельности.

По данному предприятию:

1) приведите краткое описание (примерно 1-1,5 страницы), на которое будете опираться при выполнении остальных частей задания;

2) составьте финансовую структуру компании: выделите ЦФО и ЦФУ, дайте каждому из них наименование, назначьте ответственных, постройте иерархию. Прокомментируйте, почему Вы сформировали центры ответственности и структуру так, а не иначе, чем руководствовались в процессе формирования;

3) предложите систему бюджетов для предприятия: какие бюджеты стоит использовать и почему, что будет содержаться в каждом из бюджетов или на основе чего он будет сформирован (какой принцип представления информации (по потребителям, по ассортименту и т.д.), где невозможно указать принцип, предложите статьи, которые следует включить).

Задание 3. Составить бюджет продаж продукции растениеводства и животноводства при следующих исходных условиях. На предприятии ООО СХП «Ватан» зерно пшеницы реализуется: в сентябре – 35 % от всего урожая, октябре – 40 %, ноябре – 10 %. Ожидаемая цена реализации – 590 руб./ц. Рожь реализуется в сентябре – 20 %, октябре – 35 %, ноябре – 22 %. Ожидаемая цена реализации 450 руб./ц. Сено реализуется в октябре – 15 %, ноябре – 16 %, декабре – 12 %. Ожидаемая цена реализации 320 руб./ц. Картофель реализуется: в сентябре – 50 %, октябре – 15 %, декабре – 20 %. Ожидаемая продажная цена – 720 руб./ц. Ежемесячно планируется реализовать молока 90 % от производимого, ожидаемая цена реализации – 1300 руб./ц, с января по март реализовывать животных на выращивании и откорме по 40 ц живой массы ежемесячно, с апреля по декабрь по 65 ц живой массы ежемесячно по ожидаемой цене 8150 руб./ц. Бюджет продаж сельскохозяйственного предприятия оформляется в виде таблицы.

Вид продукции	Единица измерения	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	Итого
Молоко	ц													
Цена	Руб.													
Животные на откорме	ц													
Цена	Руб.													
Итого продукция животноводства	Руб.													
Пшеница	ц													
Цена	Руб.													
Рожь	ц													
Цена	Руб.													
Сено	ц													
Цена	Руб.													
Картофель	ц													
Цена	Руб.													
Итого продукция растениеводства	Руб.													
Всего	Руб.													

Глава 6. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАТРАТ ПО ОБЪЕКТАМ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Цели изучения темы следующие: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины: себестоимость; калькулирование; объекты учета затрат и объекты калькулирования; калькуляционные единицы; метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; позаказный метод учета затрат; попередельный метод учета затрат; попроцессный метод учета затрат; ABC метод.

Студенты должны уметь использовать существующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, калькулировать себестоимость продукции, работ и услуг, распределять косвенные расходы.

Студенты также должны иметь представление о составе себестоимости, видах калькуляций, элементах и базах распределения косвенных расходов, классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, перспективных методах учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в РФ.

6.1. Понятие и виды себестоимости

Важнейшей задачей управленческого учета является калькулирование себестоимости продукции. Это выраженные в денежной форме затраты на производство продукции и ее реализацию. *Себестоимость* складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Себестоимость продукции является качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности организации, ее достижения и имеющиеся резервы. Чем ниже себестоимость продукции, тем больше экономится труд, лучше используются основные средства, материалы, топливо, соответственно дешевле производство продукции обходится как предприятию, так и всему обществу.

В себестоимость продукции, в частности, включаются:

1) затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся: затраты на подготовку и освоение производства, затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы: по контролю производственных процессов и качества выпускаемой продукции; связанные с изобретательством и рационализацией; по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности; расходы, связанные с набором рабочей силы, подготовкой и переподготовкой кадров, отчисления на государственное социальное и обязательное медицинское страхование; расходы по управлению производством и др.;

2) расходы, связанные с продажей продукции: упаковкой, хранением, погрузкой и транспортировкой, оплатой услуг транспортно-экспедиционных и посреднических организаций, комиссионными сборами и вознаграждениями, уплачиваемыми сбытовым и внешнеторговым организациям, расходы на рекламу, включая участие в выставках, ярмарках и др.;

3) расходы, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции на данном предприятии, но их возмещение путем включения в себестоимость продукции отдельных предприятий необходимо в интересах обеспечения простого воспроизводства. Например, отчисления на покрытие затрат по геолого-разведочным и геолого-поисковым работам, на рекультивацию земель; плата за древесину, отпускаемую на корню, а также плата за воду.

Кроме того, в себестоимости продукции (работ, услуг) также отражаются: недостатки материальных ценностей в производстве и на складах в пределах норм естественной убыли,

потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам, выплата пособий в результате потери трудоспособности из-за производственных травм (на основании судебных решений).

В системе управленческого учета порядок формирования себестоимости не регламентирован как в финансовом или налоговом учете. Эта себестоимость формируется не для целей налогообложения, а для того, чтобы управляющий имел полное представление об издержках. Поэтому в системе данного учета могут использоваться различные методы расчета себестоимости (в зависимости от того, какая управленческая задача решается). В себестоимость могут включаться даже те издержки, которые не предусмотрены. Поэтому подходы к формированию себестоимости в системах финансового и управленческого учета различны.

1. В рамках бухгалтерского финансового учета собранная информация об издержках позволяет в конечном счете сформировать прибыль от реализации продукции, работ, услуг в целом по предприятию. Здесь себестоимость каждого изделия, работы, услуги в этой учетной системе не показывается вовсе или рассчитывается усредненно. В рамках всего предприятия учет и списание затрат на себестоимость могут быть выполнены корректно с точки зрения налогообложения, но информация о структуре отдельных видов продукции при этом может быть искажена. Это приемлемо для целей финансового учета и налогообложения.

2. Информация, формируемая в системе бухгалтерского управленческого учета дает возможность влиять на себестоимость, т.е. управлять своими издержками, ведь для предприятия важна достоверная информация о структуре себестоимости.

В зависимости от видов затрат, включаемых в себестоимость продукции, можно выделить:

- *цеховая себестоимость* — включает прямые затраты и общепроизводственные расходы; характеризует затраты цеха на изготовление продукции;
- *производственная себестоимость* — состоит из цеховой себестоимости и общехозяйственных расходов; свидетельствует о затратах предприятия, связанных с выпуском продукции;
- *полная себестоимость* — производственная себестоимость, увеличенная на сумму коммерческих и сбытовых расходов. Этот показатель интегрирует общие затраты предприятия, связанные как с производством, так и с реализацией продукции.

Такой подход несколько противоречит Международным стандартам финансовой отчетности, в соответствии с которыми в производственную себестоимость должны включаться лишь производственные издержки: прямые трудозатраты, прямые материальные затраты и общепроизводственные расходы, а полная себестоимость состоит из производственной себестоимости, сбытовых и общехозяйственных расходов.

Кроме того, различают индивидуальную и среднеотраслевую себестоимость.

Индивидуальная себестоимость свидетельствует о затратах конкретного предприятия по выпуску продукции. Например, это может быть себестоимость производства 1 ц молока в конкретном сельскохозяйственном предприятии.

Среднеотраслевая себестоимость — характеризует средние по отрасли затраты на производство данной продукции. Она рассчитывается по формуле средневзвешенной из индивидуальных себестоимостей предприятий отрасли. Например, это может быть себестоимость производства 1 ц молока в среднем по сельскохозяйственным предприятиям района или региона.

Также различают *бухгалтерскую и налоговую себестоимость*. Бухгалтерская себестоимость определяется, исходя из бухгалтерского законодательства, в частности ПБУ 10/99 «Расходы организации». Для сельскохозяйственных предприятий бухгалтерская себестоимость определяется нормами «Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.2003 г. № 792. Налоговая себестоимость определяется положениями главы 25 НК «Налог на прибыль».

Выделяют также *плановую, нормативную и фактическую себестоимость*. В расчеты плановой себестоимости включаются максимально допустимые затраты организации на изготовление продукции, предусмотренные планом на предстоящий отчетный период. Нормативная себестоимость рассчитывается по нормативам затрат, установленным в организации. Фактическая себестоимость свидетельствует о действительно затраченных средствах на выпущенную продукцию.

6.2. Объекты учета затрат и объекты калькулирования, адекватные целям управления

Система производственного учета затрат зависит от выбора объекта учета затрат и объектов калькулирования. В свою очередь, объекты учета и объекты калькулирования определяются целями управления. Номенклатура объектов учета затрат и объектов калькулирования является основой для организации аналитического производственного учета затрат на предприятии.

Объект учета затрат – это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью. Номенклатура объектов учета затрат может включать: места возникновения затрат, центры ответственности, факторы производственной деятельности, виды или группы однородной продукции.

Место возникновения затрат – производство, вид деятельности, цеха, животноводческие фермы, бригады, технологические стадии, переделы, процессы и т.п.

Центры ответственности – подразделения, по которым имеется возможность учесть выполнение менеджерами установленных им администрацией обязанностей. Центры создаются на основе существующей линейно-функциональной структуры управления, на базе функциональных отделов и служб предприятия.

Факторы производственной деятельности – виды ресурсов: средства труда, предметы труда, рабочая сила, а также затраты на организацию и обслуживание производства, расходы на управление.

Виды и группы однородной продукции – заказы, полуфабрикаты, готовая продукция, группы однородных продуктов, работы, услуги и т.п. Как объекты учета затрат они используются для выработки производственной стратегии и ценообразования.

На выбор объектов учета затрат существенное влияние оказывают особенности технологии производства, тип организации производства, структура управления предприятием, технические параметры вырабатываемой продукции, степень развития внутренних хозяйственных отношений и др.

Общим для всех отраслей является выделение в качестве объектов учета затрат степени использования ресурсов, прочих материальных и трудовых затрат в производстве, расходы на организацию и обслуживание производственных процессов, затраты на управление. Более подробно остановимся на выделении объектов учета затрат в основных отраслях сельскохозяйственных предприятий, которые определяются особенностями сельскохозяйственного производства.

Так, объектами учета затрат в растениеводстве являются:

- сельскохозяйственные – культуры, группы однородных по технологии выращивания культур;
- виды работ незавершенного производства (сельскохозяйственные работы);
- затраты, подлежащие распределению;
- прочие объекты.

В составе объектов учёта «сельскохозяйственные культуры» отражаются затраты, которые можно отнести непосредственно на ту или иную выращенную культуру под урожай текущего года. Их учитывают на счетах объектов учёта затрат по сельскохозяйственным культурам: «выращивание озимой пшеницы, овса, гречихи» и др.

В составе объектов учета затрат «сельскохозяйственной работы» учитывают затраты по выполненным сельскохозяйственным работам под урожай будущего года, которые не могут быть отнесены под сельскохозяйственные культуры урожая текущего года. Здесь выделяют следующие виды работ и объекты учета затрат: посев озимых зерновых, подъем зяби, вывозка удобрений, снегозадержание и т.п.

В составе объектов учёта «затраты, подлежащие распределению» учитывают затраты, которые относятся к нескольким объектам учёта и, следовательно, подлежат распределению на эти объекты: сельскохозяйственные культуры и сельскохозяйственные работы. Сюда относятся следующие распределяемые расходы: амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, затраты по осушению и орошению земель, затраты по содержанию полезащитных полос и т.п.

В составе «прочих объектов» учитывают затраты, связанные с производством и заготовкой силоса, сенажа, соломы, сена, что вызвано необходимостью более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции.

В качестве объектов учета затрат в животноводстве выделяют виды и группы животных в пределах отраслей. Например, по молочному стаду крупного рогатого скота – это основное стадо, животные на выращивании и откорме; по свиноводству – это основное стадо свиней (с поросятами до отъема), свиньи на выращивании и откорме; в овцеводстве – в пределах каждого направления – основное стадо овец и молодняк овец на выращивании и откорме; в птицеводстве – это основное стадо несушек, молодняк на выращивании, инкубация яиц (цех инкубации) и т.д. В специализированных сельхозпредприятиях могут выделяться и другие объекты учета затрат в зависимости от технологии содержания животных и птицы.

В комплексных подсобных промышленных производствах сельскохозяйственных предприятий, когда продукция изготавливается в несколько технологических этапов, в качестве объектов учета затрат могут выделяться отдельные технологические стадии.

Информация, сгруппированная по объектам учета затрат, должна отвечать требованиям управления и служить основанием для разделения издержек между незавершенным производством и готовой продукцией и калькулирования как всего выпуска, так и отдельных видов продукции, работ и услуг.

Объект калькулирования – это вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат. Номенклатуру объектов калькулирования составляет каждая организация с учетом типа производства, ассортимента продукции и ее сложности.

В сельском хозяйстве объектом калькулирования выступают отдельные виды основной и сопряженной продукции растениеводства и животноводства. Так, в зернопроизводстве объектом калькулирования является зерно и зерноотходы, в молочном скотоводстве – молоко и приплод, по откормочному поголовью в скотоводстве объектом калькулирования является прирост живой массы и живая масса скота.

В добывающих производствах сельскохозяйственных предприятий (добыча щебня, камня, глины, известняка, песка), энергетических производствах, водоснабжении, где отсутствует незавершенное производство и производится один вид продукции или услуг, объект учета затрат совпадает с объектом калькулирования, т.е. с видом продукции. Это же относится к опытным производствам.

В подсобных промышленных производствах сельскохозяйственных предприятий, где процесс производства и получения продукции может состоять из нескольких последовательных технологических стадий (например, производство молочной продукции), объектами калькулирования выступает продукция (полуфабрикат) каждого законченного технологического передела.

Необоснованность выбора объекта калькуляции приводит к искажению данных по фактической себестоимости и принятию ошибочных управленческих решений. Объекты калькулирования имеют непосредственную связь с калькуляционными единицами, представ-

ляющими собой единицу измерения калькулируемого объекта. Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и производимой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Калькуляционные единицы в различных отраслях экономики могут выступать в следующем виде:

- 1) натуральные единицы (штуки, тонны, центнеры, килограммы, головы, киловатт-часы, литры и др.);
- 2) условно-натуральные единицы (1 м³ железобетонных изделий на заводах ЖБИ, 100 пар обуви определенного вида);
- 3) условные (приведенные) единицы (спирт 100%-й крепости, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества и др.);
- 4) стоимостные единицы (1000 руб. автомобильных запасных частей, 1000 руб. инструментов в инструментальных цехах и т.п.);
- 5) единицы работ (1 условный эталонный гектар, 1 тонна на километр, тонна перевезенного груза и др.);
- б) единицы времени (машино-день, машино-час, нормо-час и др.).

Например, «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Министерством сельского хозяйства РФ № 792 от 6 июня 2003 г., предложено выделить объекты планирования, учета производственных затрат и исчисления себестоимости продукции в растениеводстве и животноводстве, которые приводятся в приложении 2.

Безусловно, перечень рекомендуемых объектов планирования и учета затрат в растениеводстве и животноводстве очень подробный. Сельскохозяйственные организации их могут изменить (увеличить или уменьшить, укрупнить или более детализировать) и определить окончательный перечень в своей учетной политике.

При выборе объектов учета затрат и калькуляции себестоимости рекомендуется исходить из особенностей технологии выращивания отдельных культур, специализации хозяйства, масштабов производства, размеров организации, возможностей автоматизации учета (насколько затраты на подробное ведение учета окупятся полученной информацией для управления).

В условиях рыночной экономики, исходя из международных стандартов организации бухгалтерского учета, приведенный перечень аналитических счетов по отрасли животноводства и объектам исчисления себестоимости в пределах аналитических счетов имеет рекомендательный характер. Сельскохозяйственные организации могут использовать эти рекомендации полностью, как инструкцию, или при разработке своей учетной политики выбрать другие объекты учета затрат и калькуляции себестоимости продукции животноводства.

6.3. Виды калькулирования

Под *калькулированием* понимается система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Задача калькулирования — определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя, т.е. на единицу продукции (работ, услуг), предназначенной для реализации, а также для внутреннего потребления. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством.

Функционировавшие ранее калькуляционные системы преследовали одну цель — оценить запасы готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства, что необходимо для внутривыпускных целей и для составления внешней отчетности, а также для определения прибыли.

Современные системы калькулирования достаточно сбалансированы. Содержащаяся в них информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать экономические последствия таких ситуаций:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизация ассортимента производимой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии и машинно-тракторного парка;
- оценка качества работы управленческого персонала.

Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для:

- анализа причин отклонений от плановых заданий по себестоимости;
- последующего планирования себестоимости;
- обоснования экономической эффективности внедрения новой техники;
- выбора современных технологических процессов.

Также калькулирование является основой трансфертного ценообразования. Калькуляция себестоимости единицы продукции для каждой организации дело сугубо добровольное, но желательное, а в системе управленческого учета обязательное и ее данные – предмет коммерческой тайны. Организация сама выбирает метод калькулирования, далее определяют состав статей калькуляции себестоимости и периодичность калькуляции.

Разновидности калькулирования себестоимости продукции можно представить в виде классификации.

1. *В зависимости от времени составления:*

а) заданные калькуляции (предварительные) составляются до начала производства и подразделяются на сметные, нормативные, плановые;

б) калькуляции фактической себестоимости: отчетные, хозрасчетные (внутренние или трансфертные).

Плановые калькуляции характеризуют предельно допустимый размер затрат на изготовление продукции. В основу ее расчета берутся усредненные нормы расхода сырья, материалов, трудовых затрат, т.е. текущие нормы, скорректированные на предстоящие изменения норм, которые заложены в плане развития производства.

Нормативные калькуляции составляются для определения нормативной себестоимости на тех предприятиях которые применяют нормативный метод. Нормативные калькуляции составляются на основе действующих (текущих) норм. Они являются самыми точными, детальными. Основное их назначение – обеспечение текущего контроля за отклонениями от нормативных затрат.

Сметные калькуляции рассчитываются на вновь осваиваемые изделия, их сметная стоимость определяется в проектных подразделениях на основе рабочих чертежей, спецификаций, с использованием нормативов и ценников из соответствующих справочников. Сметные калькуляции являются разновидностью плановых и составляются в отдельных случаях на разовые работы и изделия, выполняемые по заказам сторонних организаций.

Отчетные калькуляции составляются в конце отчетного периода с целью определения фактической себестоимости продукции. Хозрасчетные, трансфертные калькуляции являются разновидностью отчетных и составляются для исчисления себестоимости продукции отдельных подразделений по тем статьям расхода, которые зависят от деятельности данных подразделений.

2. *В зависимости от полноты охвата затрат* в калькуляционных расчетах выделяют:

а) калькуляции на основе прямых затрат (переменные калькуляции). При этом определяется ограниченная производственная себестоимость без постоянных накладных расходов;

- б) калькуляции цеховой себестоимости продукции (без общехозяйственных расходов);
- в) калькуляция производственной себестоимости (без коммерческих расходов);
- г) калькуляция полной себестоимости продукции организации;
- д) калькуляция себестоимости продукции компании, корпорации, холдинга (калькуляция консолидированной себестоимости продукции).

3. *В зависимости от степени детализации* калькуляционные расчеты делятся на:

а) кумулятивные (без детализации по статьям калькуляции). Таким способом обычно калькулируют себестоимость приобретения и заготовления материально-производственных запасов, приобретения основных средств. Подобные калькуляции состоят из двух–трех статей калькуляции. Например, стоимость материально-производственных запасов плюс транспортно - заготовительные расходы;

б) элективные (детальные по статьям калькуляции). Элективные калькуляции в отличие от кумулятивных содержат детальный перечень статей затрат при необходимости с выделением подстатей. Они используются при калькулировании себестоимости продукции, работ и услуг.

4. *В зависимости от объекта калькулирования* выделяют:

- а) калькуляции себестоимости готовой продукции, полуфабрикатов;
- б) калькуляции себестоимости полезных ископаемых;
- в) калькуляции себестоимости услуг, работ;
- г) параметрические калькуляции (калькуляция себестоимости часа работы какой либо машины, оборудования, единицы производительности и т.п.). Параметрическая калькуляция применяется в отношении той или иной продукции, где рассчитывается не ее себестоимость, а себестоимость единицы какого-либо ее полезного качества.

5. *В зависимости от длительности периода измерения издержек* выделяют:

- а) ежемесячные калькуляции;
- б) квартальные калькуляции;
- в) годовые калькуляции (являются наиболее часто применяемыми в сельскохозяйственных предприятиях в силу их специфики);
- г) оперативные (ежедневные, еженедельные) калькуляции себестоимости продукции.

6. *В зависимости от степени завершенности расчетов* выделяют:

- а) текущие калькуляции (например, в сельскохозяйственных предприятиях по итогам девяти месяцев рассчитывается провизорная, или ожидаемая, себестоимость)
- б) окончательные калькуляции (например, в сельскохозяйственных предприятиях это – калькуляции себестоимости продукции, производимой по окончании года).

6.4. Особенности распределения косвенных расходов

При калькуляции себестоимости прямые (переменные) расходы довольно легко прямо и непосредственно отнести на отдельные объекты калькуляции. Так, прямые материальные затраты относят на себестоимость производимой продукцией проводкой Дт сч. 20 Кт сч. 10, затраты на оплату с отчислениями на социальные нужды рабочих, занятых непосредственно на технологических операциях при производстве продукции, списывают проводкой Дт сч. 20 Кт сч. 70,69.

Сложности возникают с распределением косвенных расходов организации по периодам, подразделениям, объектам калькулирования себестоимости. Это трудоемкие расчеты, часто связанные с высокой степенью условности, по отдельным объектам калькуляции. К косвенным расходам относят некоторые затраты вспомогательных производств, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, а также ряд специфичных затрат, которые в сельскохозяйственных предприятиях учитываются в составе затрат основного производства (например затраты растениеводства, подлежащие распределению).

Процесс распределения косвенных расходов состоит из следующих элементов:

- 1) избрание объекта, на который относятся затраты, т.е. носители косвенных затрат (продукция, заказы, услуги);
- 2) выбор группы распределяемых затрат;
- 3) организация учета затрат на счетах в разрезе выбранных групп;
- 4) выбор базы распределения и расчет коэффициентов распределения;
- 5) распределение косвенных затрат по выбранным объектам.

Распределение себестоимости услуг вспомогательного производства осуществляется обычно на основе количества переданных услуг потребителям и фактической себестоимости услуг. Некоторые проблемы распределения затрат вспомогательного производства возникают лишь в случае оказания ими встречных услуг друг другу.

В составе объектов учёта затрат растениеводства, подлежащих распределению, учитываются расходы, которые относятся к нескольким объектам учёта и, следовательно, подлежат распределению на эти объекты: сельскохозяйственные культуры и сельскохозяйственные работы. Сюда относятся следующие распределяемые расходы: амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, затраты по осушению и орошению земель, затраты по содержанию ползащитных полос и т.п. Остановимся на их распределении подробнее.

На объект учета затрат «амортизация по основным средствам, используемым в растениеводстве, подлежащая распределению» ежемесячно в течение года относят сумму амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в растениеводстве (здания, сооружения, передаточные устройства, а также машинно-тракторный парк). В конце года учтённые суммы начисленной амортизации распределяются на отдельные сельскохозяйственные культуры и отдельные виды сельскохозяйственных работ. Здесь используется два метода.

1. Непосредственное отнесение амортизации по назначению, когда данный вид основных средств используется при производстве одного вида сельскохозяйственной продукции. Применяется по основным средствам узкоспециализированного назначения, например, по картофелехранилищу, картофелеуборочным или свеклоуборочным комбайнам.

2. Распределение амортизации на несколько объектов учёта затрат пропорционально объёму выполненных работ, посевной или уборочной площади или какого-либо иного показателя. Этот метод используется по основным средствам, используемым при производстве нескольких видов растениеводческой продукции. Так, начисленные суммы амортизации по зерноскладам и машинам для очистки, сушки и сортировки зерна распределяют пропорционально массе обработанного зерна по его видам; амортизация по складам для хранения удобрений и машинам по их внесению – пропорционально количеству внесённых удобрений, по тракторам – пропорционально количеству выполненных условных эталонных гектар и т.д.

Затраты с объекта учета «затраты на ремонт основных средств, используемых в растениеводстве» распределяются аналогично сумме амортизации.

Затраты с объекта учета «затраты по орошению» в конце года распределяют на отдельные сельскохозяйственные культуры пропорционально произведенным поливогектарам по-статейно.

Затраты с объекта учета «затраты по осушению, подлежащие распределению» в конце года распределяют также по-статейно на сельскохозяйственные культуры пропорционально посевной площади, размещённой на осушенных землях. Надо иметь в виду, что в составе этих двух объектов учета затрат учитываются только эксплуатационные расходы этих систем, а не расходы по их сооружению.

На объекте учета затрат «содержание ползащитных полос» учитываются эксплуатационные расходы на содержание ползащитных лесных полос: очистка, борьба с болезнями и вредителями. В конце года учтённые затраты распределяют на сельскохозяйственные культуры, находящиеся под воздействием ползащитных полос пропорционально занимаемым посевным площадям.

Далее рассмотрим порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В качестве базы распределения должен выбираться тот показатель, который наиболее соответствует косвенным расходам каждого подразделения. База распределения

обычно сохраняется в течение длительного времени, так как является элементом учетной политики. В практической деятельности распределение косвенных расходов может производиться пропорционально времени работы производственных рабочих; заработной плате производственных рабочих, прямым затратам по стоимости основных материалов, пропорционально нормативным ставкам и т.д.

В общем случае ставка распределения накладных расходов (коэффициент) рассчитывается по формуле:

$$\text{Ставка} = \frac{\text{Сумма накладных расходов по данному центру затрат}}{\text{Показатель объема продукции (сумма единиц измерения, выбранных в качестве базы)}}$$

Эта ставка (коэффициент) показывает, сколько рублей косвенных расходов приходится на единицу базы распределения (фактора затрат). Умножением коэффициента на количество единиц фактора затрат в себестоимости единицы продукции определяют сумму накладных расходов, включаемых в себестоимость единицы продукции.

Важнейшим принципом при избрании базы распределения косвенных расходов является максимальное приближение результатов распределения к фактическому расходу на данный вид продукции. При избрании базы распределения следует руководствоваться методическими рекомендациями по планированию, учету и калькуляции себестоимости продукции, работ и услуг в отдельных отраслях или экономическим смыслом и особенностями деятельности.

Так, общепроизводственные расходы в сельскохозяйственных предприятиях согласно «Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях», утвержденных приказом Министерства сельского хозяйства РФ № 792 от 6 июня 2003 г., распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты. При необходимости для целей управления и иных потребностей данного предприятия общепроизводственные расходы могут распределяться комбинированным способом в следующем порядке.

Общепроизводственные расходы растениеводства (общебригадные, общеотраслевые):

- расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в растениеводстве;
- остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.

Общепроизводственные расходы животноводства (общефермские, отраслевые):

- расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в животноводстве;
- остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.

Общепроизводственные расходы промышленных производств (общецеховые):

- расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала (производственных участков) промышленных производств;
- остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала плюс затраты на содержание основных средств.

Следует иметь в виду, что общеотраслевые расходы распределяются и включаются в себестоимость продукции, производимой в растениеводстве, животноводстве, промышленными производствами, а бригадные, фермерские, цеховые расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме или в данном цехе.

Общехозяйственные расходы ежемесячно или ежеквартально в сумме фактических затрат (нормативном или плановом размере) относят по назначению и включают в себесто-

имость продукции основных производств, работ и услуг вспомогательных производств, выполненных на сторону, а также обслуживающих производств хозяйств (в случаях, если они производили услуги на сторону) с корректировкой до фактических сумм в конце года.

До распределения общехозяйственных расходов из учтенных сумм вычитают долю общехозяйственных расходов, приходящуюся на закладку и выращивание многолетних насаждений (при отсутствии особых смет накладных расходов) и строительство в пределах утвержденной сметы накладных расходов по строительству. Оставшуюся сумму общехозяйственных расходов распределяют между отраслями производства, а внутри них – между объектами исчисления себестоимости.

Общехозяйственные расходы распределяют по объектам аналитического учета соответствующих производств пропорционально общей сумме основных затрат соответствующих отраслей за исключением стоимости семян, кормов, сырья, материалов и полуфабрикатов. Допускается также комбинированный способ распределения указанных расходов по аналогии с распределением общепроизводственных расходов.

Если организация признает управленческие расходы как операционные расходы и отражает их в «Отчете о финансовых результатах» немедленно по окончании отчетного периода, то указанные расходы относятся непосредственно с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи».

При принятии такого способа списания общехозяйственных расходов их целесообразно распределять по аналитическим счетам продаж соответствующих видов продукции пропорционально выручке, полученной от их продажи в течение отчетного периода, и не включать в производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

6.5. Общее понятие и классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

6.5.1. Методы учета затрат

Построение системы производственных счетов в любой отрасли, в том числе и в сельском хозяйстве, зависит от выбора методов учета затрат на производство.

Метод учета затрат на производство представляет собой совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели [п.40, 23].

Применение конкретных приемов и способов, составляющих тот или иной метод учета затрат, определяется учетной политикой каждой организации, формирование которой непосредственно зависит от особенностей хозяйственной деятельности.

Методология различных приемов и способов учета затрат позволяет произвести их классификацию в трех вариантах:

1) *в разрезе объектов учета затрат* (при традиционной системе учета фактических затрат);

2) *в зависимости от оценки затрат*, включаемых в себестоимость продукции и в разрезе целей контроля за их уровнем, прогнозирования и регулирования (при управленческой направленности в отношении эффективности оперативного контроля за использованием ресурсов);

3) *в зависимости от полноты затрат*, включаемых в себестоимость продукции.

Для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета могут использоваться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный и обезличенный (котловой). Использование того или иного метода зависит от типа производства, его сложности, особенностей, наличие незавершенного производства, длительности производственного процесса и номенклатуры выпускаемой продукции.

Все они в той или иной модификации применимы для сельскохозяйственных организаций. В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования могут применяться приемы нормативного и ненормативного учета затрат в разрезе их видов. Оба варианта позволяют формировать затраты по местам их возникновения (структурным подразделениям), носителям затрат (объектам учета затрат) и видам получаемой продукции. Указанные методы учета применяются при наличии в организации соответствующих производств. Для того чтобы правильно выбрать методы учета затрат в учетной политике для отдельных видов производств, раскроем их сущность и сферу применения в сельскохозяйственных организациях (табл. 6.1).

Таблица 6.1. Методы учета затрат на производство

Название методов учета затрат	Содержание
Простой	Применяется прежде всего в простых (однопредельных) производствах, отличительными особенностями которых является отсутствие незавершенного производства, промежуточного продукта (полуфабриката), небольшая однородная номенклатура продукции, получаемой в результате краткого одновременного технологического процесса. В сельскохозяйственных организациях данный способ вполне применим во вспомогательных производствах (электро-, водо-, тепло-снабжения и др.), кроме ремонтного производства. При этом способе затраты относятся прямо на себестоимость отдельных видов продукции (работ)
Показный	Применяется в производстве, где продукция носит характер отдельных заказов. По заказу локализируют и группируют прямые затраты на производство, они же (заказы) выступают признаками аналитических счетов по учету затрат, между которыми периодически распределяются косвенные расходы. На аналитических счетах последовательно собираются все затраты по данному заказу. До завершения заказа затраты на него представляют собой незавершенное производство, а после его завершения независимо от длительности его выполнения – себестоимость готового продукта. Показный метод и его модификации могут использоваться в ремонтном производстве (при ремонте зданий, сооружений, сельскохозяйственных машин, оборудования, транспортных средств, изготовлении запасных частей, инструментов и инвентаря в ремонтных мастерских хозяйства), строительстве хозяйственным способом, а также в растениеводстве, животноводстве, промышленном производстве, где каждая культура, группа культур, отдельный вид животных или обособленный вид промышленного производства будут представлять собой производственные заказы
Попередельный способ учета затрат	Используется при производстве массовой продукции, получаемой путем последовательной переработки сырья и материалов в полуфабрикаты, а из них – в готовый продукт. При этом способе прямые затраты обычно учитываются по переделам, а внутри их – по видам производимой продукции (там, где это возможно). Расходы, связанные с работой оборудования, также учитываются по переделам, а затем распределяются внутри каждого передела по видам изделий. Общепроизводственные и управленческие расходы распределяются в аналогичном порядке между переделами и видами продукции (изделий). В сельском хозяйстве этот метод может применяться в промышленных производствах, где, как правило, себестоимость единицы готовой продукции калькулируется на последней стадии (при небольшом объеме производства) – при забое скота, переработке молока, кирпично-черепичном производстве и пр., или же нужно использовать полуфабрикатный вариант (в том случае, если объем и организация производства позволяют учитывать затраты по каждой стадии технологического процесса), например, в табаководстве, на плодоовощеперерабатывающих, молокоперерабатывающих, мясоперерабатывающих предприятиях. <i>Попередельный способ учета затрат может быть: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.</i> <i>При бесполуфабрикатном варианте учета контроль за движением полуфабрикатов осуществляется в бухгалтерском учете оперативно в натуральном выражении и без записей по счетам. В каждом цехе (переделе) учитываются только его собственные затраты без учета стоимости полуфабрикатов, полученных от других цехов (переделов). Фактическая себестоимость готовой продукции опре-</i>

Название методов учета затрат	Содержание
Попередельный способ учета затрат	<p>деляется расчетно, путем исчисления долей участия отдельных цехов в формировании себестоимости готовой продукции.</p> <p><i>При полуфабрикатном варианте</i> затраты учитываются по каждому цеху и каждому виду полуфабрикатов и готовой продукции, соответственно рассчитывается себестоимость по каждой стадии производства продукции. Полуфабрикатный способ может быть использован как с применением счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», так и без применения этого счета.</p> <p>При любом варианте учета оперативный учет осуществляется только в количественном (натуральном) выражении. Соответствие данных бухгалтерского и оперативного учета обычно определяется только на основе инвентаризации всех материальных ценностей, находящихся в производстве, т.е. инвентаризации незавершенного производства. В зависимости от системы учета затрат на производство по разному будет осуществляться и инвентаризация незавершенного производства: при полуфабрикатном варианте учета по каждому цеху (переделу) в отдельности, а при бесполуфабрикатном – только по организации в целом. Попередельное калькулирование, в отличие от позаказного, позволяет исчислить среднюю себестоимость калькуляционной единицы</p>
Попроцессный	<p>Используется в организациях с массовым производством. Он позволяет определить себестоимость продукции, приходящуюся на одну или несколько технологических стадий (процессов), в которых не образуются полуфабрикаты. Суть попроцессного способа состоит в том, что затраты следуют за продуктом по технологической цепочке, т.е. по завершении любой операции накапливаются затраты, объем которых нужно соотнести с их средним стандартным или нормативным размером. Распределение затрат между выпуском и незавершенным производством, а также между несколькими видами продукции производится на любой стадии производственного процесса. Этот метод учета производственных затрат является наиболее распространенным в сельском хозяйстве, при котором затраты систематизируются по видам выполненных работ и конкретным культурам (в растениеводстве) или видам работ, группам и видам скота (в животноводстве) в соответствии с установленной технологией производства</p>
Обезличенный (котловой) способ учета затрат	<p>Применяется в отдельных организациях (преимущественно небольших) в целях уменьшения трудоемкости учетных работ и где не ставится задача исчисления себестоимости. Его использование целесообразно в том случае, если производится один вид продукции или их ограниченный круг. Учет осуществляется, как правило, лишь по элементам затрат без выделения статей. Кроме того, при этом способе характерно ведение учета в целом по организации, цеху или экономически обоснованным установленным группам продукции. Исчисление себестоимости единицы продукции в этом случае может быть осуществлено только путем распределения обезличенно учтенных фактических затрат между отдельными видами продукции пропорционально их плановым (нормативным) расходам</p>

В зависимости от оценки затрат, включаемых в себестоимость продукции, выделяют:

- учет по фактическим затратам;
- нормативный метод учета.

Учет фактических затрат — это метод последовательного накопления данных о фактически произведенных издержках без отражения в учете данных об их величине по действующим нормам. Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости, как правило, является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях. По мнению экономистов, основной недостаток учета фактической себестоимости состоит в том, что этот учет почти не имеет никакой ценности в качестве инструмента для устранения потерь. Основные недостатки учета фактических затрат сводятся к следующим:

- неоперативное обеспечение управляющего персонала бухгалтерской информацией, так как данные о стоимости изделий предоставляются лишь спустя известное время по окончании периода, в течение которого выполнялся заказ;
- отсутствие стандартов (норм), которые являются единственным способом использования бухгалтерских данных для анализа эффективности;

- данная система не создает никаких предпосылок для четкого выявления основных факторов производства и не сосредоточивает внимание управляющих на его главных недостатках. Управляющие же не могут вникать во все производственные подробности и разбираться в соотношениях отдельных цифр;

- учет фактической себестоимости трудоемких, создает много лишней работы по регистрации хозяйственных фактов, а потому оказывается более дорогостоящим;

- основной недостаток этого метода в том, что, применяя его, невозможно оперативно сигнализировать администрации о непроизводительных расходах труда и материалов, которые можно было бы устранить путем принятия экстренных мер.

Таким образом, учет фактических затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, изыскания и мобилизации внутрипроизводственных резервов.

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат. Фактические затраты определяются алгебраическим сложением затрат по нормам и отклонений от них. Пользуясь этим методом, бухгалтер имеет дело с нормативной себестоимостью и отклонениями от нее.

Оба метода направлены на выявление и отражение в конечном счете фактической себестоимости продукции, но первый — путем непосредственного учета затрат, а второй — через отклонения от норм.

Организация нормативного учета в основном реализуется в двух вариантах:

1) способ учета фактических затрат и последующее определение отклонений от установленных норм;

2) нормативный способ (с учетом отклонений от установленных норм в процессе производственного потребления ресурсов).

Первый вариант организации нормативного учета дает возможность использовать нормы и нормативы затрат как средство оперативного контроля, выявления отклонений, выяснения причин отклонений, анализа причин и регулирования на последующих этапах производства.

Второй вариант организации нормативного учета предполагает изменения форм первичных учетных документов, в которых должны быть отдельные позиции отклонения от норм, ведение аналитического учета обособленным учетом отклонений в разрезе отдельных статей затрат по объектам учета, составление сводного учета затрат на производство по нормам и отклонениям, определению неучтенных отклонений и калькулированию продукции.

В современных условиях использование нормативного учета или его элементов может привести к повышению эффективности деятельности организации в целом и ее подразделений. Отметим, что нормативный учет может применяться в сочетании со всеми рассмотренными методами учета затрат. Более подробно нормативный метод учета рассмотрим в следующем параграфе.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость выделяют два метода учета затрат:

- учет по полной себестоимости (является традиционным для отечественных предприятий);

- учет по ограниченной себестоимости («директ-кост»).

В 1936 г. американский экономист Д. Харрис ввел новое понятие «директ-костинг». При системе «директ-кост» себестоимость продукции планируется и учитывается в части одних лишь переменных затрат. По своему характеру они являются производственными и в стоимость продукта их включают преимущественно прямым путем. Именно поэтому в экономической литературе переменные затраты иногда называют затратами продукта. Постоянные же затраты в себестоимость продукции не включают, а списывают на результаты деятельности того периода, когда они возникли. Иногда их называют периодическими затратами

ми. Разница между суммой продаж и переменными затратами представляет собой маржинальный доход предприятия. Он помогает определить цену безубыточной реализации продукции, а также проводить анализ взаимосвязи и соотношения затрат, объема реализации и прибыли.

Преимущества метода директ-кост:

1) связан с системой маржинальной прибыли, на основе которой принимаются более правильные решения;

2) исследуется динамика затрат, поведение затрат, природа затрат;

3) упрощается нормирование и планирование затрат;

4) интеграция процесса учета и анализа;

5) избавляет прибыль от влияния изменений запасов;

6) позволяет избежать капитализации постоянных затрат в неликвидных запасах.

Другим перспективным методом управленческого учета затрат для отечественного учета является ABC-метод.

Как уже отмечалось, одним из принципов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является выбор метода распределения косвенных (накладных) расходов между объектами калькулирования. До середины прошлого столетия в отечественной и зарубежной учетной практике базой распределения накладных расходов, как правило, являлись прямые трудозатраты на производство единицы продукции. Это объяснялось двумя причинами. Во-первых, прямые затраты труда легко планировались и учитывались (чему способствовало применение почасовых ставок). Во-вторых, они доминировали в структуре себестоимости продукции благодаря низкому уровню автоматизации производственных процессов.

К концу 1980-х годов в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов, что предопределялось следующими обстоятельствами:

- развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна;

- следствием автоматизации производственных процессов стал спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными расходами и прямыми трудозатратами;

- возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, технический контроль за продукцией, расходы на продажу и т.д.;

- автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или ABC-метода (от английского Activity Based Costing (ABC)). Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределения накладных расходов. Алгоритм его построения выглядит следующим образом:

1) бизнес организации делится на основные виды деятельности (функции, или операции). В частности, ими могут быть: оформление заказов на поставку материалов; эксплуатация основного технологического и вспомогательного оборудования; операции по его переналадке; контроль качества полуфабрикатов и готовой продукции, их транспортировка и др. Количество видов деятельности зависит от ее сложности: чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено.

Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;

2) каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения. При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат; степенью соответствия изме-

рений расходов через носитель затрат их действительному значению. Например оформление заказов на поставку материалов можно измерить количеством оформленных заказов; функцию переналадки оборудования – числом требуемых переналадок и т.д.;

3) оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат;

4) определяется себестоимость продукции (работы, услуги). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество по тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги).

Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг).

АВС-метод, по сути своей являясь альтернативой позаказному методу учета затрат и калькулирования, эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов.

6.5.2. Методы калькулирования себестоимости продукции

Исходя из техники выполнения калькуляционных расчетов, ассортимента получаемой готовой продукции от одного объекта учета затрат, наличия побочной продукции выделяют следующие методы калькулирования себестоимости продукции.

1. *Метод исключения затрат на побочную продукцию (метод остаточной стоимости)*. Применяется при исчислении себестоимости готовой продукции и в том случае, если производимая продукция делится на основную и побочную, получаемую в силу технологических особенностей производства.

Калькулируется только основная продукция, а побочная продукция оценивается в нормативной оценке, складывающейся из затрат на ее получение (заготовку, уборку, доставку и складирование), или же исходя из цен ее возможной реализации, и исключается из затрат на выпуск основной продукции. Оставшиеся затраты относятся на себестоимость основной продукции. Делением этой суммы на количество фактически полученной продукции находят себестоимость единицы основной продукции.

Недостатками данного метода является то, что не вся побочная продукция приходится и в дальнейшем применяется. Это завышает себестоимость основной продукции. Наблюдается также неодинаковая оценка побочной продукции в разных организациях, что влияет на объективность показателя себестоимости основной продукции.

Например, в сельскохозяйственных предприятиях указанным методом рассчитывается себестоимость прироста живой массы по откормочному поголовью, себестоимость муки и услуг по переработке давальческого сырья на мельнице сельскохозяйственного предприятия, себестоимость растительного масла и т.д. При этом себестоимость 1 ц прироста живой массы равна затратам по данному объекту учета минус стоимость навоза, деленным на величину полученного прироста живой массы. Для определения себестоимости помола из общей суммы затрат вычитают стоимость побочной продукции, например (мучная пыль, отруб), по установленным ценам и оставшуюся сумму затрат делят на валовой выход муки; в маслобойном производстве для определения себестоимости растительного масла из общей суммы затрат вычитают стоимость побочной продукции (жмыха) по установленным ценам и оставшуюся сумму затрат делят на валовой выход растительного масла.

Рассмотрим использование метода исключения затрат на побочную продукцию.

Пример. Предположим, на мельнице сельскохозяйственного предприятия произведен помол для своей организации 60 т зерна по фактической себестоимости 6 тыс. ден. ед. за 1 т на сумму 360 тыс. ден. ед. Кроме своего на мельнице были переработаны со стороны (давальческое) 10 т зерна. Все затраты по переработке собственного и давальческого зерна составили 476 тыс. ден. ед. От помола своего зерна получено 54 т муки, 5 т отрубей и 1 т мучной пыли. Цена возможного использования составляет: 1 т отрубей — 3 тыс. ден. ед.; 1 т

мучной пыли — 1800 ден. ед. Плановая себестоимость 1 т муки — 11 тыс. ден. ед. В течение отчетного года 50 т муки продано на рынке, 4 т оставлено на складе. Плановая себестоимость помола 1 т зерна составляет 6100 ден. ед.

Расчеты выполняем следующим образом.

1. Вычисляем себестоимость помола 1 т зерна: затраты на переработку собственного и давальческого зерна (476 тыс. ден. ед.) делим на количество переработанного зерна (70 т), получаем 6800 ден. ед.

2. Определяем сумму затрат на помол собственного зерна — 408 тыс. ден. ед. (6800 ден. ед. x 60 т).

3. Определяем общую сумму затрат на переработку своего зерна, включая стоимость переработанного зерна — 768 тыс. ден. ед. (360 тыс. ден. ед.+ 408 тыс. ден. ед.).

4. Находим стоимость побочной продукции по принятым ценам – 16800 ден. ед. (3 тыс. ден. ед. x 5 т + 1800 ден. ед. x 1 т).

5. Определяем сумму фактических затрат на производство основной продукции без стоимости побочной продукции, т.е. себестоимость муки — 751 200 ден. ед. (768 000 ден. ед. — 16 800 ден. ед.).

6. Определяем фактическую себестоимость 1 т муки — 13 911 ден. ед. (751 200 ден. ед. : 54 т).

7. Определяем калькуляционную разницу по муке — 2 911 ден. ед. (13 911 ден. ед. — 11 тыс. ден. ед.). Эта разница подлежит списанию дополнительной записью, так как фактическая себестоимость муки оказалась выше плановой.

Сумма калькуляционной разницы по реализованной муке составляет 145 550 ден. ед. (2 911 ден. ед. x 50 т) и списывается бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленное производство» — на сумму 145 550 ден. ед.

Сумма калькуляционной разницы по муке, оставшейся на складе, составляет 11 644 ден. ед. (2 911 ден. ед. x 4 т) и списывается бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет 3 «Промышленность и подсобные производства» Кредит счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленное производство».

Сумма калькуляционной разницы по услуге, т.е. помолу зерна для сторонней организации, составляет 7 тыс. ден. ед. (700 ден. ед. x 10 т), которая также подлежит списанию дополнительной записью, поскольку фактическая себестоимость помола 1 т зерна оказалась выше плановой: Дебет счета 90 Кредит счета 20-3 на сумму 700 д.ед.

2. *Метод коэффициентов.* Применяется в том случае, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами основной продукции, которая будет называться сопряженной. С помощью установленных коэффициентов полученную продукцию переводят в условную. Например, согласно «Методическим рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» затраты, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, распределяют между отдельными видами продукции с помощью специальных коэффициентов:

сено – 1 ц – 1,0;

семена – 1 ц – 75,0;

солома – 1 ц – 0,1;

зеленая масса – 1 ц – 0,3.

Однако возможности данного метода весьма ограничены, так как коэффициенты «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях» установлены для весьма ограниченной группы продукции.

3. *Пропорциональный метод исчисления себестоимости продукции.* Применяется в том случае, когда из производства получают несколько видов основной продукции, по кото-

рым коэффициенты не установлены. Базой для распределения могут быть цены реализаций либо другой показатель.

Например, в неспециализированном сельскохозяйственном предприятии затраты на выращивание овощей открытого грунта за год составили 280 928,2 ден. ед. — дебет аналитического счета «Овощи открытого грунта». Стоимость ботвы по фактическим (нормативам) затрат на уборку составила 1300 ден. ед. — кредит аналитического счета «Овощи открытого грунта» (табл. 6.2).

Таблица 6.2. Исчисление себестоимости овощей открытого грунта в неспециализированных организациях

Вид продукции	Количество продукции, ц	Цена реализации 1 ц, ден. ед.	Стоимость продукции по ценам реализации, д.ед.	Ценовой коэффициент	Затраты на продукцию (без стоимости ботвы), ден. ед.	Себестоимость 1 ц продукции, ден. ед.
1	2	3	4	5	6	7
Капуста	323	150	48 450	0,82	39 729	123
Огурцы	280	120	33 600	0,82	27 552	98,4
Помидоры	1080	180	194 400	0,82	159 408	147,6
Свекла столовая	802	80	64 160	0,82	52 611,2	65,6
Морковь	2	110	220	0,82	180,4	90,2
Лук	2	90	180	0,82	147,6	73,8
Итого	X	X	341 010	0,82	279 628,2	X

Чтобы исчислить фактическую себестоимость каждого вида продукции, полученной от овощеводства, необходимо сделать следующее:

1) определить стоимость продукции по ценам реализации (графа 2 x графа 3), например по капусте это составляет 48 450 ден. ед. (150x323 ц);

2) установить ценовой коэффициент, т.е. долю фактических затрат, приходящихся на 1 ден. ед. продукции в ценах реализации.

Для этого фактические затраты нужно разделить на стоимость продукции в ценах реализации (Итого графы 6 : Итого графы 4), что составляет 0,82 (279 628,2 ден. ед. : 341 010 ден. ед.);

3) распределить затраты по видам продукции согласно найденному коэффициенту (графу 4 x графу 5). По капусте сумма затрат составляет 39 729 ден. ед. (48 450 ден. ед. x 0,82).

4) исчислить фактическую себестоимость продукции. Для этого найденные затраты нужно разделить на количество полученной продукции (графу 6 : графу 2 = графа 7). Фактическая себестоимость 1 ц капусты составляет 123 ден. ед. (39 729 ден. ед. : 323 ц).

Фактические затраты по овощеводству можно было распределить между видами продукции пропорционально удельному весу реализационной стоимости каждого вида в итоговой реализационной стоимости, например, по капусте это составляет 14,21 % (48 450 ден. ед. : 341 010 ден. ед. x 100 %). Затем по найденному проценту определить сумму фактических затрат, относящихся на капусту, — 39 729 ден. ед. (279 628,2 ден. ед.: 100 % x 14,21 %). Подобный расчет производится и по остальным видам продукции.

4. *Комбинированный метод исчисления себестоимости.* Данный метод предусматривает комбинацию несколько методов из названных. Наиболее типичным примером использования данного метода является калькулирование себестоимости продукции зернопроизводства. Затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна (без затрат на уборку, прессование, транспортировку,

скирдование соломы), составляют себестоимость полноценного зерна и используемых зерноотходов, полученных после обработки (сушки, очистки) зерна. Общая сумма затрат за вычетом стоимости побочной продукции (соломы), определенной по нормативным (фактическим) затратам, распределяется на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Используемые зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом данных о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах. Рассмотрим применение этого метода.

Пример. Предположим, затраты на возделывание яровой пшеницы за год составили 826 300 ден. ед. От урожая оприходовано 11 234 ц полноценного зерна по плановой себестоимости 50 ден. ед. за 1 ц; используемые зерноотходы — 7215,6 ц (по данным лабораторного анализа содержат 60 % полноценного зерна) по плановой себестоимости 28 ден. ед. за 1 ц; солома по нормативным затратам составляет 76 тыс. ден. ед.

Чтобы определить фактическую себестоимость 1 ц полноценного зерна и 1 ц используемых зерноотходов, необходимо:

1) вычислить фактические затраты на зерно и зерноотходы, т.е. из фактических затрат на возделывание яровой пшеницы (826 300 ден. ед.) вычесть стоимость соломы (76 тыс. ден. ед.), что составит 750 300 ден. ед.

2) пересчитать используемые зерноотходы в полноценное зерно – 4 329,4 ц ($7\,215,6\text{ ц} : 100\% \times 60\%$);

3) определить общее количество полноценного зерна – 15563,4 ц (11 234 ц + 4329,4 ц).

4) определить фактическую себестоимость 1 ц полноценного зерна, т.е. затраты на зерно и зерноотходы разделить на количество полноценного зерна — 48,21 ден. ед. ($750\,300\text{ ден. ед.} : 15\,563,4\text{ ц}$);

5) рассчитать фактическую себестоимость 1 ц используемых зерноотходов. Для этого фактическую себестоимость 1 ц полноценного зерна (48,21 ден. ед.) необходимо умножить на количество центнеров полноценного зерна, содержащегося в зерноотходах (4 329,4 ц), результат умножения разделить на количество полученных зерноотходов (7 215,6 ц). Следовательно, фактическая себестоимость 1 ц зерноотходов составит 28,925 ден. ед. ($48,21\text{ ден. ед.} : 100\% \times 60\%$).

6.6. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

1. Чем элективные калькуляции отличаются от кумулятивных?

В тексте параграфа 6.3 находим: «Элективные калькуляции в отличие от кумулятивных содержат детальный перечень статей затрат при необходимости с выделением подстатей. Они используются при калькулировании себестоимости продукции, работ и услуг».

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

2. Для чего необходимо калькулировать себестоимость продукции?

3. Какие виды калькуляций себестоимости продукции Вы знаете, чем они отличаются друг от друга?

4. Дайте определение сущности калькулирования. Почему калькулирование важно в управленческом учете?

5. Почему в финансовом и налоговом учете можно обойтись без калькуляций, а в управленческом учете нет?

6. Назовите две причины, по которым калькуляция полной себестоимости единицы продукции не может быть абсолютно точной.

7. Какие расходы, прежде чем отнести их на объекты калькулирования, нужно распределить между отчетными периодами времени? Приведите примеры.

8. Чем отличается нормативная калькуляция себестоимости изделия от плановой и фактической калькуляций?

9. В чем особенности передельного калькулирования себестоимости продукции?

10. В чем состоят особенности позаказного калькулирования себестоимости продукции?

11. Чем кумулятивные калькуляции отличаются от элективных?

12. Какие объекты калькулирования можно объединять в однородные группы? В чем состоят признаки их однородности?

13. В чем особенности параметрических калькуляций?

14. Что влияет на выбор метода калькулирования себестоимости продукции?

15. Какие методы калькулирования себестоимости продукции и услуг Вы знаете?

16. Назовите методы калькулирования себестоимости сопряженной продукции.

6.7. Контрольные тесты

1. Калькулирование себестоимости реализуемой продукции для современного предприятия:

- 1) обязательно по налоговым соображениям;
- 2) дело сугубо добровольное, но желательное;
- 3) в управленческом учете необязательное;
- 4) нет правильных ответов.

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

В тексте (параграф 6.3) находим: «Калькуляция себестоимости единицы продукции для каждой организации дело сугубо добровольное, но желательное, а в системе управленческого учета обязательное и ее данные – предмет коммерческой тайны».

Значит правильный ответ № 2. Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно.

2. Калькулирование себестоимости единицы продукции используется:

- 1) только в системе управленческого учета;
- 2) в системах налогового и управленческого учета;
- 3) только в системе финансового учета;
- 4) только в системе налогового учета;
- 5) используются во всех видах учета.

3. В зависимости от полноты охвата затрат выделяют калькуляции:

- 1) кумулятивные и элективные;

- 2) квартальные и годовые;
- 3) калькуляции цеховой себестоимости продукции и калькуляции производственной себестоимости;
- 4) калькуляции текущие и окончательные;
- 5) калькуляции предварительные и калькуляции фактической себестоимости.

4. Более точные результаты калькуляционных расчетов себестоимости единицы продукта достигаются:

- 1) при одной и той же базе распределения комплексных расходов;
- 2) при различных базах распределения затрат, входящих в комплекс расходов;
- 3) точность калькулирования в основном зависит от методов прогнозирования затрат;
- 4) нет правильных ответов.

5. ABC-костинг представляет собой систему для измерения (расчета) затрат предприятия:

- 1) по видам продуктов, работ и услуг;
- 2) по функциям производственно-финансовой деятельности;
- 3) по стадиям жизненного цикла продукта;
- 4) по элементам затрат;
- 5) нет правильных ответов.

6. Отражена на счетах передача полуфабрикатов собственного производства в следующий передел, стадию для дальнейшей обработки:

- 1) Дебет 21 – Кредит 25;
- 2) Дебет 21 – Кредит 20;
- 3) Дебет 20 – Кредит 21;
- 4) Дебет 90 – Кредит 21;
- 5) нет правильных ответов.

7. Если заказ выполнен до окончания отчетного периода и часть общепроизводственных расходов (ОПР) на заказ была списана авансом в нормативной оценке, а по истечении отчетного периода фактические ОПР оказались выше нормативных, то разница списывается проводкой:

- 1) Дт счет 90 Кт счет 25;
- 2) Дт счет 20 Кт счет 25;
- 3) Дт счет 20 Кт счет 25;
- 4) Дт счет 99 Кт счет 25.
- 5) нет правильных ответов.

8. Сводный учет затрат может быть организован:

- 1) индексным методом;
- 2) инвентарным методом;
- 3) полуфабрикатным и бесполуфабрикатным методом;
- 4) методом крайних точек;
- 5) нет правильных ответов.

9. При калькулировании сопряженной продукции метод остаточной стоимости используется:

- 1) когда из сопряженной продукции можно выделить один главный, а другие считать побочными;
- 2) когда продукты основного производства нельзя однозначно разделить на основные и побочные;

- 3) когда получают только один вид продукции;
- 4) когда нецелесообразно применение комбинированного метода;
- 5) нет правильных ответов.

10. Позаказное калькулирование применяется:

- 1) при серийном производстве массовой продукции;
- 2) при изготовлении выполняемой по специальному заказу продукции или единичной;
- 3) при непрерывном производственном процессе;
- 4) возможно во всех случаях;
- 5) нет правильных ответов.

11. Объектом учета затрат при попередельном методе является:

- 1) передел;
- 2) заказ;
- 3) готовая продукция;
- 4) товарокомплект;
- 5) все перечисленные объекты.

12. Калькулирование себестоимости единицы продукции обязательно в системе:

- 1) бухгалтерского (финансового) учета;
- 2) управленческого учета;
- 3) налогового учета;
- 4) статического учета;
- 5) оперативного учета.

13. Более информативными являются:

- 1) элективные калькуляции;
- 2) кумулятивные калькуляции;
- 3) параметрические калькуляции;
- 4) цеховые калькуляции;
- 5) нет правильных ответов.

14. Учет затрат в разрезе мест формирования:

- 1) способствует повышению точности калькулирования себестоимости;
- 2) не оказывает на точность калькулирования никакого влияния;
- 3) делает калькулирование менее точным;
- 4) нет правильных ответов.

Проверьте себя, знаете ли вы понятия, которые поставлены в начале главы 6? Например, «калькуляционные единицы». Правильные ответы находите в тексте вопроса 6.2.: «Объекты калькулирования имеют непосредственную связь с калькуляционными единицами, представляющими собой единицу измерения калькулируемого объекта».

6.8. Практические задания

Задание 1. Составьте бухгалтерскую справку распределения цеховых расходов ремонтно-механической мастерской в виде таблицы по представленному образцу.

Бухгалтерская справка. Заккрытие счета «Ремонтно-механическая мастерская».

Наименование работ	Прямая оплата труда, руб.	Коэффиц. распределения	Распределяемая сумма цеховых расходов, руб.	Дебет счетов	Кредит счетов

Текущий ремонт МТП	542345				
Текущий ремонт грузовых автомобилей	158 303				
Текущий ремонт легковых автомобилей общехозяйственного назначения	119 107				
Текущий ремонт доильных аппаратов	13 345				
Незавершенный. ремонт зерновых. комбайнов	8 202				
ИТОГО	672 416				

Задание 2. Распределите годовую сумму общепроизводственных и общехозяйственных расходов в бухгалтерских справках в виде таблицы.

Бухгалтерская справка. Распределение общепроизводственных расходов растениеводства и животноводства по объектам исчисления себестоимости.

Объекты калькуляции	База для распределения (прямые затраты) тыс. руб	Коэффициент распределения.	Сумма ОПР, тыс. руб	Дебет счетов
1	2	3	4	5
Озимые зерновые	21 392,9			
Картофель	6 338,7			
Прочие культуры и работы	51 501,3			
Итого по растениеводству			13 073,4	
Основное стадо КРС	44 844,4			
Молодняк КРС	21 159,4			
Прочие виды скота	2 252,5			
Итого по животноводству			19 862,3	

Бухгалтерская справка на распределение общехозяйственных расходов (ОХР)

Объекты исчисления себестоимости	База для распределения (прямые затраты), тыс. руб.	Коэффициент распределения	Сумма ОХР, тыс. руб.	Дебет счетов
1	2	3	4	5
Относится доля ОХР на строительство коровника	4 268,0		640,	
пилорамы	754,8		113,2	
И Т О Г О				
Услуги автотранспорта на капитальное строительство	278,3			
Озимые зерновые	213 928,6			
Картофель	6 338,7			
Прочие культуры и работы	51 501,3			
Итого по растениеводству				
Основное стадо КРС	44 844,4			
Молодняк КРС	21 159,4			
Прочие виды скота	2 252,5			
Итого по животноводству				
Переработка молока	251,5			
Забой скота	96,5			
Кирпичное производство	1 210,7			

Итого по промышленным производствам				
ВСЕГО			35 642,2	
Кредит				

Задание 3. Исчисление себестоимости продукции выращивания озимой пшеницы.

Например, затраты на выращивание посевов озимой пшеницы составили 1 989 562 руб. (затраты текущего года и затраты прошлых лет, относящиеся к текущему году). Оприходованы от урожая после доработки по плановой оценке озимая пшеница 5 700 ц по 290 руб. за 1 ц, используемые зерноотходы 300 ц, солома 2 100 ц. Содержание полноценного зерна в зерноотходах взять 50 %. Норматив затрат на солому в хозяйстве, исходя из расходов на уборку, прессования, транспортировку, скирдование и другие работы по ее заготовке составил 180 869 руб. в составе затрат. Составить отчетную калькуляцию себестоимости озимой пшеницы.

Задание 4. На основании приведенных данных определить фактическую себестоимость картофеля.

№ п/п	Наименование продукции	Количество ц	Цена реализации 1ц руб.	Денежная выручка, руб.	Доля в общем итоге, %	Сумма затрат, руб.	Себестоимость 1 ц, руб
1	Картофель стандартный	6 500	1100				
2	Картофель нестандартный	1500	417				
	Итого	x				5 654 200	

Задание 5. Расчет себестоимости продукции весенних теплиц произвести по приведенным данным.

№ п/п	Показатели	Огурцы	Лук-перо	Всего
1	Площадь занятая культурой (м)	1500	500	2000
2	Продолжительность вегетационного периода (дней)	110	42	X
3	Всего квадратных метро-дней			
4	Затраты на всю площадь пшеницы без семян и посадочного материала			507 680
5	Себестоимость одного квадратного метро-дня			
6	Затраты по культурам (руб)			
7	Затраты на семена и посадочный материал в руб.	4 000	16 000	20 000
8	Всего затрат, руб.			
9	Валовой выход продукции, кг	28 400	10 000	x
10	Себестоимость 1 кг продукции			

Задание 6. Исчисление себестоимости продукции сеяных многолетних трав. Например, затраты на выращивание посевов люцерны составили 10 280 320 руб. (затраты текущего года и затраты прошлых лет, относящиеся к текущему году).

От урожая получено несколько видов продукции. На основании этих данных рассчитайте себестоимость каждого вида продукции. Для распределения затрат между отдельными

видами продукции многолетних трав (при получении нескольких видов продукции) используются следующие коэффициенты: для сена – 1,0; для семян – 75,0; для соломы – 0,1; для зеленой массы – 0,3.

Вид продукции	Количество продукции, ц	Коэффициент перевода	Количество условной продукции, усл. ед.	Затраты на производство, руб.	Себестоимость 1 ц продукции, руб.
Сено	5 800	1,0			
Семена	540	75,0			
Зеленая масса	190 750	0,3			
Итого	х				

Задание 7. Исчисление себестоимости продукции молочного скотоводства.

От молочного скотоводства были получены следующие виды основной и побочной продукции.

№ п/п	Наименование продукции	Единицы измерения	Плановая себестоимость за единицу продукции, руб.	За год			
						Количество	Стоимость, руб.
1	Молоко	ц	580			10 275	5 959 500
2	Приплод	Голова	5 000			125	625 000
3	Навоз от основного молочного скота	Т	200			900	180 000

Затраты на содержание молочного стада составили 6 871 197 руб. Составьте отчетную калькуляцию себестоимости продукции молочного стада.

Глава 7. НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ И СТАНДАРТ - КОСТ НА БАЗЕ ПОЛНЫХ ЗАТРАТ

Цели изучения темы следующие: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины: управление затратами по нормативам; нормативный метод учета; нормативные затраты; нормативная себестоимость; изменения норм и нормативов; «стандарт-кост»; анализ отклонений от норм и нормативов; бухгалтерский учет отклонений.

Студенты должны уметь учитывать изменения норм и нормативов, анализировать отклонения от норм и нормативов, учитывать на бухгалтерских счетах отклонения от нормативов.

Студенты также должны иметь представление об элементах нормативного метода учета, установлении норм и нормативов по прямым затратам и расходам на обслуживание производства и управления, сущности системы стандарт-кост и ее отличиях от нормативного метода учета.

7.1. Особенности и цели нормативного метода учета

Идея нормативного учета как системы измерения фактических затрат впервые появилась в США, ее реализацию начали крупные компании США в начале XX в. В России нормативный учет начал внедряться в начале 1930-х годов как модифицированная форма системы стандарт-кост. В настоящее время нормативный метод представляет собой метод управления затратами в процессе хозяйственной деятельности организации, основанный на предварительном нормировании затрат, калькулировании нормативно-плановой себестоимости продукции, ведении оперативного учета, контроля и анализа отклонений от норм затрат по местам их возникновения и центрам ответственности, подготовке информации для принятия решений управленческим персоналом организации по мобилизации внутренних резервов и обеспечению ее финансовой устойчивости.

Нормативный учет себестоимости продукции включает:

- расчет нормативов затрат на объект (на продукцию, работы, услуги и т.д.);
- систематизацию нормативных затрат по местам возникновения издержек и видам продукции;
- фиксацию и учет изменений норм и нормативов;
- выявление и учет отклонений от норм и нормативов;
- исчисление фактической себестоимости товарного выпуска продукции и отдельных его видов;
- использование информации о нормативах, изменениях и отклонениях от норм и нормативов для управления затратами и финансовыми результатами деятельности организации.

Фактическая себестоимость продукции, работ и услуг в системе нормативного метода исчисляется по формуле:

Фактическая себестоимость продукции = (Себестоимость нормативная ± Изменения нормативов) ± Отклонение от нормативных затрат. Нормативные затраты являются заданной величиной, эталоном (стандартом) издержек.

В то же время на их основе оцениваются изменения производственной деятельности организации, эффективность отдельных управленческих решений с точки зрения их влияния на затраты и прибыль.

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции обычно характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду продукции на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости продукции. В идеале, если бы в течение месяца все затраты на предприятии соответ-

ствовали действующим нормам, нормативам и сметам, а объем производства соответствовал запланированному, фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной. Учет организуется таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют управлять себестоимостью изделия и вместе с тем калькулировать фактическую себестоимость путем прибавления к нормативной себестоимости (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье.

Управление затратами с помощью заданных нормативов предотвращает бесполезные расходы, стимулирует рациональное использование имеющихся ресурсов. Величина нормативных затрат на единицу продукции может служить базой ценообразования, используется при оценке рентабельности производства, а также при решении вопросов о целесообразности выпуска продукции.

Важно отметить, что нормативный учет – это метод определения фактических затрат на производство, нормирование затрат и их предварительное исчисление на единицу продукции и товарный выпуск, который рассматривается как средство измерения величины фактических расходов по организации в целом, по его подразделениям и видам продукции, работ и услуг. Сопоставление фактических и нормативных издержек позволяет судить о соблюдении нормативов, т.е. заданных показателей экономичности производимой продукции, рациональности затрат на обслуживание и управление производством.

Нормативный метод учета значительно усиливает потребительскую ценность учетной информации для управления затратами. Это выражается в следующем:

1) из всей массы учетных данных избираются только отклонения, т.е. информация, на которую нужно обращать внимание при управлении;

2) большая часть отклонений выявляется оперативно до окончания месяца, так как информацию об отклонениях затрат в системе нормативного метода учета можно получать ежедневно, еженедельно, ежемесячно и также быстро принимать решения по устранению недостатков в производстве;

3) создается возможность оперативного воздействия на ход производства и результаты хозяйствования, так как потребителями информации об отклонениях являются руководители и специалисты подразделений, мастера, специалисты а также высшая администрация предприятия. В итоге повышается целенаправленность учета затрат, создается информационная база для управления организацией и производством по отклонениям. Данный принцип лежит в основе любого экономичного по затратам процесса управления, так как решения принимаются не на основе глобальной оценки всей учетной информации, а только по данным отклонений от заранее заданного состояния управляемого объекта. Управленцу любого уровня необходимо знать, каковы отклонения от стандартной величины, в чем причины отклонений и виновники отклонений. Эта информация свидетельствует об отступлении от оптимальной величины и служит импульсом для принятия решений по их устранению;

4) в учете издержек представляются не только отклонения от норм и нормативов текущего периода, но и даются объяснения по возникшим текущим отклонениям в следующих аспектах: объема продукции – последствия снятия с производства конкретного продукта, замены на другой вид продукта, изменения цен на продукцию, изменения ассортимента в целях повышения эффективности производства, введения новых технологий и оборудования; издержек – от закупки сырья и материалов, величины отходов производства, эффективности труда, производственных и общехозяйственных накладных расходов до разработки новой продукции.

Одна из важнейших процедур нормативного учета представляет собой анализ нормативной себестоимости продукции. Его проводят в момент обобщения нормативов в карточке стандартной себестоимости.

Данные анализа используются управленческой бухгалтерией для докладной записки руководству предприятия и каждым менеджером на предмет увеличения прибыльности продукта. С этой точки зрения рассматриваются: изменение закупочной цены по сравнению с

прошлым годом, определение перспективных направлений политики закупок, определение альтернативных направлений закупочной политики, оценка значимости новых поставщиков, преимущества новых вложений в оборудование, анализ издержек и критериев оценки конкурентоспособности продукции по качеству и цене, проверка возможности изменения ассортимента продукции, снижение цен реализации, расходов на закупку материалов, проведение анализа безубыточности производства и т.п.

Возможны два варианта нормативного метода:

- 1) полный учет нормативных затрат;
- 2) неполный учет нормативных затрат.

При организации полного учета нормативных затрат нормированию подлежат как прямые, так и косвенные затраты. Неполный учет нормативных затрат является менее точным и менее трудоемким методом. При этом варианте учета под нормирование попадают лишь прямые затраты и нормативная калькуляция составляется только по ним (при расчете усеченной себестоимости при методе учета переменной себестоимости).

Таким образом, нормативное управление затратами отличается от традиционных методов более сильным воздействием со стороны управления на формирование себестоимости и более оперативной информацией, необходимой для принятия управленческих решений в ходе производственного процесса.

7.2. Понятие и виды нормативных затрат

Понятие «нормативные затраты (издержки)» указывает на определенный уровень затрат, обусловленный рядом ограничений. Нормативные затраты нацеливают организацию на будущее и в то же время являются средством оценки проходящих изменений в производственной деятельности с точки зрения влияния на прибыль. Стандартная норма – это научно обоснованная величина, полученная в результате анализа расчета необходимых материалов, производственных технологий, затрат рабочего времени на выполнение технологических операций.

Нормативные затраты представляют собой тщательно рассчитанные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу готовой продукции. Нормативные затраты, как правило, включают следующие элементы:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты труда;
- общепроизводственные расходы.

Считается, что между понятиями «нормативные затраты» и «бюджетные затраты» концептуальной разницы нет. Теоретически они определяются одинаково, практически же нормативные затраты относятся к единичным продуктам, а бюджетные затраты – к общему их количеству.

Нормативные затраты состоят из шести элементов:

- 1) нормативная цена основных материалов;
- 2) нормативное количество основных материалов;
- 3) нормативное рабочее время;
- 4) нормативная ставка прямой оплаты труда;
- 5) нормативный коэффициент переменных общепроизводственных расходов;
- 6) нормативный коэффициент постоянных общепроизводственных расходов.

Исходя из сущности, нормы подразделяются на основные, идеальные, текущие.

Основные нормы затрат – постоянные, остающиеся неизменными в течение длительного периода. Используются для сравнения фактических затрат за ряд лет и выявления тенденций эффективности производства отдельных изделий в течение анализируемого периода.

Идеальные нормы затрат – минимальные затраты для деятельности в идеальных условиях производства, возможны только при абсолютно рациональном производстве, ис-

ключающем любые сбои и остановки в производственном цикле. На практике идеальные нормы редко считаются достижимыми и скорее служат ориентиром, чем реально достижимым результатом. Они являются полезными для менеджеров при разработке системы стимулирования, мотивации к снижению издержек.

Текущие нормы затрат – достижимые затраты на короткий отрезок времени, обеспечивают запланированную эффективность производства и применяются в текущем учете. Они представляют собой цели, которые могут быть реально достигнуты в условиях эффективной деятельности. Разрабатываются с учетом возможных незначительных отклонений от нормальных условий производства и, в то же время, не предусматривают нерациональное использование ресурсов. Их значение заключается в том, что они служат базой измерения отклонений от намеченной достижимой цели, т.е. сравнения фактических и нормативных затрат в бухгалтерском учете. На практике чаще всего используются текущие нормы затрат со средним процентом достижения: с одной стороны, они являются реальными, а следовательно, приближают показатели нормативной калькуляции к фактическим; с другой — служат стимулирующим фактором для работников, занятых в производственном процессе.

Система текущих норм, нормативов и смет расхода сырья, материалов, топлива, энергии всех видов, затрат труда, расходов на обслуживание производства и управление является нормативной базой предприятия.

7.3. Принципы расчета величины нормативных расходов

Основа исчисления фактических затрат при нормативном методе – это нормативы издержек производства. Они должны быть рассчитаны с достаточной точностью и максимальной детализацией. Расчет ведется по объектам калькуляции и важнейшим местам образования расходов. Разработка норм и нормативов осуществляется специальными отделами или специалистами, ответственными за тот или иной сектор работы. Полную совокупность применяемых ими приемов планирования подразделяют на две группы: расчет норм на основе анализа фактических показателей за прошлый период и расчет норм на основе внутренних стандартов.

При первом способе из фактических результатов прошлого периода исключают разного рода потери, учитывают возможные изменения условий планируемого периода, а именно изменения ассортимента продукции, состава оборудования, цен на сырье и материалы, услуги, изменения технологии производства и номенклатуры применяемых материалов, длительности производственного цикла, бюджета рабочего времени и производительности, изменения в организации производства, политике управления, персонале, другие случайные колебания.

Второй способ нормирования заключается в разработке стандартов по прямым затратам – смета по аналитическим статьям. Здесь учитывают нормальный уровень производства, т.е. полное использование производственных мощностей.

В себестоимости продукции производственных предприятий материальные затраты занимают значительный удельный вес, поэтому в системе управления затратами формированию норм и нормативов материальных затрат придается первостепенное значение. Нормативные издержки материальных ресурсов представляют ту величину затрат, которую должно будет понести предприятие.

Величина прямых нормативных материальных затрат на единицу конечной (готовой) продукции определяется умножением количества материалов (на выходе), предусмотренных нормативом на единицу готовой продукции, на цену, которая должна быть уплачена за единицу материала (на выходе). На нее оказывают влияние специфика производимой продукции, качество используемых материалов, техническое состояние машин и оборудования, машинно-тракторного парка, погодные-климатические условия, породный состав животных и их биологические особенности, квалификация и опыт рабочих и другие производственные условия.

Величина общих нормативных издержек по материалам за отчетный период рассчитывается как сумм прямых нормативных материальных затрат на единицу конечной продукции, умноженной на количество единиц продукции, выпущенных за отчетный период. Основой расчета нормативных величин выступает норма материальных затрат в натуральном выражении.

Как известно, в ходе производства и технологического процесса обработки материалов в подсобных промышленных производствах имеются отходы, неизбежны брак и потери, поэтому при установлении прямых материальных затрат, устанавливаются нормативы величины отходов потери и брака по каждому виду материалов по отдельным объектам калькуляции. Нормативы отходов должны основываться на технологических расчетах, исключающих всякую неэкономичность в методах технологии использования и обработки сырья и материалов.

Основными источниками формирования нормативной базы прямых материальных затрат являются: спецификации и технологические карты производства сельскохозяйственной продукции в аграрных предприятиях; в промышленных предприятиях – конструкторская документация, технологические процессы возникновения и обработки деталей и узлов, подетально-маршрутные ведомости, закрепление деталяеопераций за цехами, производственными участками, спецификации узлования, комплектующие ведомости покупных полуфабрикатов и изделий.

Установление нормативов затрат по заработной плате на изготовление продукции производится на основе предполагаемого объема сельскохозяйственных работ, производимой продукции, выпуска деталей, полуфабрикатов, затрат человеко-часов. Они умножаются на нормируемую ставку заработной платы, которая рассчитывается на основе установленных тарифов.

В большинстве случаев тарифные ставки должны определяться на основе соглашений между работодателями и профсоюзами, которые закрепляются в трудовых контрактах. Исчисляемые нормативы (расценки) заработной платы используют для оплаты труда и расчета нормируемых прямых затрат на рабочую силу. Норматив затрат основной заработной платы рассчитывается по каждой разновидности продукции и соответствующим центрам расходов. Он включает в себя:

- норму затрат заработной платы рабочих-сдельщиков;
- норму затрат повременной заработной платы рабочих;
- нормативную ставку прочей повременной заработной платы;
- нормативные ставки премиальных оплат из фонда заработной платы;
- нормативные ставки доплат за специфические особенности изготовления продукции.

В итоге, при расчете норматива по статье «Основная заработная плата» должен учитываться весь комплекс затрат сдельной и повременной заработной платы, а также суммы обязательных выплат и премиальных выплат, включаемых в себестоимость продукции.

Нормативные сметы расходов на обслуживание производства и управление являются заданным лимитом их предельной величины для данных услуг. В отличие от прямых расходов, связанных с конкретными видами продукции, работ и услуг, расходы на обслуживание производства и управления принадлежит всей массе продукции, в отличие от прямых затрат они являются комплексными издержками. Прямые затраты пропорциональны объему продукции, а расходы по управлению содержат переменную и постоянную часть. Все это должно учитываться при установлении нормативов на подобные затраты. Комплексные расходы планируются по отдельным статьям соответствующей сметы на основе нормативов расхода материалов, топлива, энергии, штатных расписаний управленческого персонала подразделений, предприятия и других экономически-обоснованных нормативов.

Для составления смет общепроизводственных и общехозяйственных расходов необходимы также сведения о составе объектов, зданий, очистных сооружений, используемых для общепроизводственных и общехозяйственных нужд, а также о величине амортизационных отчислений по ним, сведения о нормах расхода электроэнергии, топлива, газа, воды, для

хозяйственных нужд, сметы расходов на содержание административных служб, пожарной, сторожевой охраны. Следует отметить, что нормировать общепроизводственные и общехозяйственные расходы следует по номенклатуре статей, по которым в дальнейшем эти расходы будут учитываться на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и счете 26 «Общехозяйственные расходы». Это в дальнейшем позволит провести объективный анализ отклонений фактических накладных расходов от нормативных.

В настоящее время опыт показывает, что комплексные накладные расходы планируются без достаточно обоснованной нормативной базы, без детальных расчетов, исходя из фактического уровня расходов за прошлый отчетный период. В результате этого уже в ходе планирования комплексных накладных расходов не создаются условия для покрытия непроизводительных расходов.

Накладные нормативные расходы представляют собой сумму оценок переменных и постоянных общепроизводственных расходов. Эти оценки основаны на нормативных коэффициентах. Нормативный коэффициент накладных расходов состоит из двух частей:

- 1) для переменных общепроизводственных расходов;
- 2) для постоянных общепроизводственных расходов, при расчете которых используются разные базы.

$$\square \text{ Нормативный коэффициент переменных ОПР} = \frac{\text{Общие планируемые переменные ОПР}}{\text{ожидаемое количество нормо – часов}} \\ \text{трудозатрат}$$

$$\square \text{ Нормативный коэффициент постоянных ОПР} = \frac{\text{Общие планируемые постоянные ОПР}}{\text{нормальная мощность в нормо – часах}} \\ \text{трудозатрат}$$

Использование показателя нормальной мощности в качестве базы дает уверенность в том, что все постоянные общепроизводственные расходы будут отнесены на производимый продукт, когда нормальная мощность достигнута. Если фактический выпуск превышает запланированный и нормативные трудозатраты выше, чем нормативные, то возникает благоприятная ситуация, т.е. фактических постоянных общепроизводственных расходов на единицу продукции будут меньше, чем нормативных. Но если фактический выпуск не соответствует ожиданиям, т.е. падает ниже нормальной мощности, то запланированная сумма общепроизводственных расходов будет приходиться на меньший объем продукции и это положительно скажется на показателе себестоимости продукции, работ и услуг.

7.4. Учет и анализ отклонений от нормативов

Сущность нормативного учета составляет учет и анализ отклонений. Информация об отклонениях используется для определения фактической себестоимости, расчета экономических результатов деятельности подразделений и организации в целом, организации материального стимулирования. Под отклонениями понимаются абсолютные отступления от действующих нормативов расхода материалов, заработной платы, других расходов, а также расхождение фактических и сметных затрат накладных расходов. Наряду с этим, важно выяснить причину этих отклонений. Когда причина известна, управляющий может произвести соответствующие действия для устранения недостатков. Отклонения учитывают по видам расходов и прежде всего по прямым основным затратам.

В соответствии с фактически полученными результатами, за отклонение от заданных показателей по различным статьям затрат ответственность будут нести конкретные лица (линейные менеджеры). Выявление и учет отклонений, отражаемых в отчетах центров ответственности, обеспечивают постоянный контроль за уровнем затрат и эффективностью использования всех видов ресурсов.

Как правило, в организациях производят факторный анализ отклонений с обязательным выявлением причин и виновников, а также возможных последствий возникших отклонений. На основе проведенного анализа вырабатываются меры корректирующего воздействия, направленные на уменьшение или исключение отклонений в будущем.

Все отклонения по содержанию можно подразделить на три группы: отрицательные, положительные и условные.

Отрицательные отклонения могут быть вызваны перерасходом сырья и материалов, простоями и непроизводительными трудозатратами, внеплановым ремонтом машинно-тракторного парка, другого оборудования, погодно климатическими условиями в сельскохозяйственном производстве и т.п. Отрицательные отклонения прямых затрат анализируют с позиций соблюдения технологических процессов, стандартов организации и управления производством относительно конкретных продуктов.

Положительные отклонения на практике встречаются реже и свидетельствуют о достижении экономии в использовании различных видов ресурсов, повышении производительности труда, более эффективном использовании машинно-тракторного парка и другого оборудования, а иногда и о том, что заданные нормативы затрат были завышены. Положительные отклонения прямых затрат рассматриваются с точки зрения обоснованности норм и нормативов, рассчитанных на единицу продукции. Отклонения по постоянным расходам анализируют по их реагированию на изменение объемов производства и соблюдение гибких смет.

Условные отклонения могут носить как положительный, так и отрицательный характер, и могут возникать в результате различий в методике составления сметной и нормативной калькуляций.

В нормативном учете принято выделять четыре основных метода выявления отклонений.

1. *Метод сигнального документирования.* При этом методе на каждое фактическое отклонение выписывают специальный документ, имеющий особые обозначения (бланки документов изготавливаются на бумаге другого цвета или используются обычные бланки первичных документов с красной диагональной полосой), подписывает только руководитель организации или его заместители, указываются причины и виновники отклонений. Система учета отклонений на основе сигнальных документов позволяет оперативно выявлять отклонения по причинам и их виновникам. Данный метод является наиболее эффективным в сельскохозяйственных предприятиях.

Достоинствами данного метода является простота и универсальность, возможность контроля со стороны руководства за удорожанием. Недостатками является то, что здесь является сверхнормативный отпуск материалов, а не его расход. Кроме того, этот метод не позволяет выявить экономии, так как выявляются только положительные отклонения.

2. *Метод партионного раскрыя.* При этом методе отклонения выявляются по каждому виду раскраиваемых материалов путем сопоставления фактического расхода с расходом по нормативам на фактическое количество выпуска. Наиболее часто используется в текстильной, швейной промышленности, штамповочном производстве. Учет отклонений ведется непосредственно в первичных документах, используются листы, ведомости раскрыя, здесь же указываются отклонения. Достоинствами метода является возможность вести контроль за использованием материалов на рабочих местах, возможность учета и выявления причин отклонений по каждому виду материалов и готовой продукции, сочетание в единых документах задания и его исполнения. Недостатком метода является ограниченность применения.

3. *Метод предварительных расчетов по фактическим рецептам (расчетно-аналитический метод).* Используется в отраслях, где продукция производится в виде смеси по заданным рецептам (пищевая промышленность, производство стекла, пластмасс, нефтехимия). Такого типа отклонение выявляется расчетным путем при отпуске материалов в производство, сопоставлением количества и стоимости расходов по нормативам. Недостатком метода является ограниченность применения.

4. *Инвентарный метод*. Основывается на данных инвентаризации остатков неиспользованных материалов или заготовок, находящихся в цеховых кладовых и на рабочих местах. Фактический расход определяют путем прибавления к остатку на начало периода стоимости отпущенных в производство материалов и вычитанием остатка материалов на конец отчетного периода. Затем полученную сумму сравнивают с нормативным расходом в пересчете на фактический объем выпуска продукции или полуфабрикатов.

Все отклонения подразделяются на три вида:

- 1) отклонение затрат прямых материалов;
- 2) отклонение прямых трудовых затрат;
- 3) отклонение общепроизводственных расходов.

Отклонением в расходовании сырья и материалов считается их сверхнормативный расход или экономия на фактический выпуск продукции. Для учета отклонений составляют единую номенклатуру их причин, виновников и соответствующие им шифры.

Сначала рассчитывают общее отклонение затрат прямых материалов:

$$\text{Общее отклонение} = \text{Фактическая цена прямых материалов} \times \text{Фактическое количество материалов} - \text{Нормативная цена прямых материалов} \times \text{Нормативное количество материалов}.$$

На отклонения по затратам материалов влияют цена материалов и их количество, используемое в производстве:

$$\text{Отклонение по ценам} = \text{Количество материалов} \times (\text{Нормативная цена} - \text{Фактическая цена}).$$

Причинами отклонений по ценам является изменения рыночных цен, ошибки службы снабжения по поиску оптимального поставщика, плохое качество материалов, плохое управление запасами, вызывающее необходимость срочных закупок.

Отклонение по количеству используемых материалов определяется путем сопоставления фактически израсходованных материалов с нормативным расходом в пересчете на фактический выпуск. В соответствии со спецификой технологии производства любая организация выбирает свою систему выявления отклонений, но в любом случае используется следующая формула:

$$\text{Отклонение по цене} = \text{Нормативная цена} \times (\text{Нормативное количество материалов в пересчете на фактический выпуск} - \text{Фактическое количество материалов}).$$

Причинами отклонений может быть изменение условий комплектации покупными полуфабрикатами; вынужденная замена одного вида материала другим; отступление от технологий; неисправность оборудования; использование материалов ненадлежащего качества, хищения, порча, а также погодно-климатические условия, изменения в породном составе животных в сельскохозяйственных предприятиях.

Отклонение по материалам обобщаются по центрам их возникновения, операциям, видам продукции, материалам, причинам и виновникам их возникновения. Методы выявления отклонений зависят от вида используемых материалов, особенностей их потребления, от технологии и организации производства.

По отклонениям прямых затрат труда предварительно рассчитывают общее отклонение:

$$\text{Общее отклонение} = \text{Фактические часы прямого труда} \times \text{Ставка оплаты труда} - \text{Нормативные часы} \times \text{Нормативная ставка оплаты труда}.$$

На отклонения по прямым затратам труда влияют отклонения по ставкам заработной платы и отклонения по производительности труда:

$$\text{Отклонение по ставке заработной платы} = \text{Фактическое число отработанных человеко-час} \times (\text{нормативная часовая ставка} - \text{фактическая часовая ставка}).$$

Причинами отклонений здесь могут быть отклонения от технологического процесса, недостатки в организации производства, несоответствие квалификации рабочего выполняемой работе:

Отклонение по эффективности труда = Нормативная ставка одного часа заработной платы × (Нормативное время в пересчете на фактический объем продукции – Фактическое время на выпуск фактический объем продукции).

Здесь причинами отклонений может являться низкое качество материалов, техническое состояние машинно-тракторного парка, прочего оборудования, несоблюдение технологических процессов, внедрение нового оборудования, погодноклиматические условия вызывающие простои.

При анализе отклонений общепроизводственных расходов также предварительно рассчитывается общее отклонение общепроизводственных расходов как разница между фактическими общепроизводственными расходами и нормативными общепроизводственными расходами, отнесенными на производство с использованием коэффициентов для переменной и постоянной их части.

Общее отклонение подразделяется на две части:

а) контролируемое отклонение общепроизводственных расходов, равное фактически понесенным общепроизводственным расходам минус нормативные общепроизводственные расходы, отнесенные на произведенную продукцию;

б) отклонение общепроизводственных расходов по объему, равное бюджетным общепроизводственным расходам в расчете на достигнутый уровень производства минус нормативные общепроизводственные расходы, отнесенные на произведенную продукцию по нормативным коэффициентам для переменной и постоянной их части.

7.5. Бухгалтерский учет отклонений в нормативном методе учета

При использовании нормативного метода учета существует два основных способа бухгалтерского учета отклонений фактических затрат от нормативных:

- 1) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- 2) без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Первый способ рекомендует использовать план счетов бухгалтерского учета коммерческих предприятий РФ. При использовании этого способа в течение отчетного периода делаются записи по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 43 «Готовая продукция», если выпускается продукция, или по дебету счета 90 «Продажи», если выполняются работы (оказываются услуги) по нормативной либо плановой себестоимости. В конце отчетного периода после определения объема незавершенного производства исчисляется фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции (выполненных работ), которая отражается по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и кредиту счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства». По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» фиксируется объем продукции по фактической себестоимости, а по кредиту этого же счета — по нормативной себестоимости. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в конце каждого отчетного периода выявляется отклонение фактической себестоимости от нормативной, которое списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной либо сторнировочной записью в зависимости от характера отклонений.

Второй способ используется в системе учета «стандарт-кост». При этом для учета отклонений между фактическими и стандартными затратами используется несколько синтетических счетов или же выделяют субсчета внутри какого-либо синтетического счета. Для этих целей в отечественном учете некоторыми авторами [39] рекомендуется использовать балансовый счет 16. Отечественным планом счетов он предназначен для учета отклонений в стоимости материалов. В данном случае по этому счету учитываются все возможные отклонения от стандартных издержек: по материалам, трудозатратам, накладным расходам (в этих целях в рабочем плане счетов можно использовать и свободные счета 17, 18, 22 для учета каждого вида отклонений). Благоприятные отклонения (экономия) будут учитываться по

кредиту счета, неблагоприятные (перерасход) – по кредиту счета. В составе этого счета выделяют следующие субсчета:

- 16.1. «Отклонение по материалам»;
- 16.2. «Отклонение по заработной плате»;
- 16.3. «Отклонение по общепроизводственным расходам»;
- 16.4. «Отклонение по общехозяйственным расходам».

В составе этих субсчетов выделяют отдельные субаналитические счета по видам отклонений, причинам, виновникам их возникновения.

Так, на счете 16.1 «Отклонение по материалам» рекомендуется выделять субаналитические субсчета:

- 16.1.1. «Отклонение по ценам»;
- 16.1.2. «Отклонение по количеству использованных материалов».

На счете 16.2. «Отклонение по заработной плате» целесообразно выделять субаналитические счета:

- 16.2.1. «Отклонение по ставке заработной платы»;
- 16.2.2. «Отклонение по производительности труда».

В составе счета 16.3. «Отклонение по общепроизводственным расходам» следует выделить субаналитические счета:

- 16.3.1. «Отклонение постоянных общепроизводственных расходов»;
- 16.3.2. «Отклонение переменных общепроизводственных расходов».

Общая схема бухгалтерских проводок при этом будет выглядеть следующим образом.

Дт сч. 20 Кт сч. 10 – списание затрат на производство по основным материалам в нормативной оценке;

Дт сч. 20 Кт сч. 70, 69 – начисление заработной платы с отчислениями на социальные нужды основных рабочих в соответствии с установленными нормами;

Дт сч. 20 Кт сч. 25 – распределение общепроизводственных расходов на объекты учета затрат основного производства в нормативной оценке;

Дт сч. 20 Кт сч. 26 – распределение общехозяйственных расходов на объекты учета затрат основного производства в нормативной оценке (при учете по полной себестоимости).

Таким образом, при использовании второго варианта себестоимость продукции на счете 20 «Основное производство» формируется в нормативной оценке. Возникающие отклонения между нормативными и фактическими затратами по видам отклонений, причинам, виновникам их возникновения списываются на субаналитические счета 16.

Дт сч. 16 Кт сч. 10, 70, 69, 25, 26 – списание отклонений между фактическими и нормативными затратами на материалы, заработную плату, по накладным расходам;

Дт сч. 43 сч. Кт 20 – оприходована готовая продукция по нормативной себестоимости;

Дт сч. 90 Кт сч. 43 – списание готовой продукции в продажу по нормативной себестоимости;

Дт сч. 90 Кт сч. 20 – списаны в продажу выполненные работы и услуги по нормативной себестоимости;

Дт сч. 90 Кт сч. 16 – списание отклонения между фактическим и нормативными расходом на себестоимость продаж дополнительной либо сторнировочной записью в зависимости от характера отклонений.

Данный способ дает более емкую информацию для анализа причин, виновников отклонения по их видам, отпадает необходимость применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», так как себестоимость продукции (работ, услуг) в этом случае изначально формируется на счете 20 «Основное производство» по нормативной себестоимости, что приближает отечественную систему нормативного учета к системе учета «стандарт-кост». Однако такая методика учета отклонений не предусмотрена планом счетов бухгалтерского учета коммерческих предприятий РФ.

7.6. Особенности применения основных принципов нормативного метода учета на производство в сельскохозяйственных предприятиях

Сельскохозяйственное производство, его основные отрасли растениеводство и животноводство имеют свою специфику, которая влияет на организацию нормативного метода учета. Особенно это касается растениеводства. Не принимая во внимание эти особенности, нельзя создать эффективную систему организации нормативного метода учета.

Первая особенность состоит в том, что основным средством производства в растениеводстве является земля. Земля – незаменимое, вечно действующее средство труда. При разумном использовании она не только не истощается, но и может стать более плодородной, а следовательно, более продуктивной. Однако систематическое повышение плодородия почвы требует дополнительных вложений, выражающихся не только в улучшении ее обработки, но и в дополнительных затратах на удобрения.

В связи с этим при планировании и калькулировании затрат на производство необходимо учитывать особенности земли, так как даже при равных затратах и одинаковых погодных условиях на разных земельных участках производится неодинаковое количество продукции. На разных участках земли в одном и том же хозяйстве необходимо также устанавливать разные нормы выработки. Например, на ровных площадях норма выработки будет больше, чем на землях с неровным рельефом, затраты на производство продукции меньше, а само производство продукции больше. В связи с этим на один вид продукции, производимой на неодинаковых по рельефу площадях, необходимо составлять несколько нормативных калькуляций.

Вторая особенность заключается в том, что производственный процесс связан с живыми организмами-растениями, т.е. он переплетается с естественным процессом воспроизводства. Поэтому проявление экономических законов в данной отрасли связано с действием биологических законов, по которым развиваются живые организмы. Это требует индивидуального подхода к планированию нормативных затрат, уровень которых может измениться под воздействием не только технико-экономических, но и биологических факторов (например, влияние плодородия почвы на урожайность сельскохозяйственных культур и др.).

Третья особенность растениеводства – участие в процессе производства сельскохозяйственной продукции, кроме человека и технических средств, природных факторов. Работа в растениеводстве, как правило, выполняется на открытом воздухе с изменяющимися метеорологическими условиями и температурой. Погода оказывает влияние на увеличение или уменьшение объема производства продукции, облегчает или усложняет выполняемые работы. В силу этой особенности изменяются технология производства по месяцам, нормы расхода материальных, денежных и трудовых ресурсов, а также план производства продукции.

Четвертая особенность заключается в том, что процесс производства невозможно организовать так, чтобы выход всей продукции на протяжении года был равномерным или продолжался без длительного перерыва при равномерных затратах. Производственные затраты в отрасли растениеводства совершаются в течение длительного времени, причем крайне неравномерно; возмещение средств - выход продукции происходит в момент, определяемый естественными условиями созревания растений.

Пятой особенностью сельскохозяйственного производства является длительность производственного цикла, период которого иногда может быть больше года. Например, в растениеводстве длительность производственного цикла не дает возможности ежемесячно определять нормативную и фактическую себестоимость продукции, а обуславливает накапливание нормативных затрат по отдельным работам, выполняемым под те или иные культуры, по их нормативной себестоимости. Фактические же затраты, которые складываются из затрат по норме и отклонений от норм, и конечные финансовые результаты деятельности (прибыль или убыток) определяются по окончании периода производства. Это приводит к тому, что отчетная калькуляция продукции растениеводства составляется один раз в год, и поэтому не требуется ежемесячный перерасчет по новым нормам незавершенного производства. Таким образом, в растении-

еводстве работа по пересчету незавершенного производства по новым нормам отпадает вообще.

Шестая особенность сельскохозяйственного производства состоит в том, что сельскохозяйственные организации воспроизводят своими силами и средствами большую часть необходимых им средств производства. Так, выведенные здесь же многолетние насаждения зачисляются в основные средства, выращенное в хозяйстве зерно используется для посева, сено – на корм скоту. Таким образом, значительная часть продукции своего производства не принимает товарной формы, а остается в хозяйстве для нужд производства. При этом некоторые затраты одной отрасли переносятся на другую (например, затраты по выращиванию кормов в растениеводстве через стоимость этих кормов переносятся на стоимость продукции животноводства). В результате уровень себестоимости одного вида продукции зависит от себестоимости другого. Использование в хозяйствах покупных материалов облегчает нормативное калькулирование затрат, применение нормативного метода учета и планирования.

Особенности сельскохозяйственного производства определяют учетную классификацию затрат, методы учета калькулирования себестоимости продукции, сроки проведения калькуляции и организации текущего бухгалтерского учета. Они оказывают влияние на структуру затрат в сельскохозяйственных предприятиях, на методы оперативного экономического контроля и анализа выполнения плана производства и требуют проведения мероприятий по улучшению качественных показателей работы.

Рассмотрим основные принципы применения нормативного метода учета затрат на производство в растениеводстве с учетом его особенностей.

Как уже указывалось, одним из основных методологических принципов нормативного метода учета затрат на производство является предварительное исчисление себестоимости продукции на основании действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат и выявление отклонений от текущих норм в процессе изготовления этой продукции. Это положение полностью применимо не только в растениеводстве, но и в животноводстве, во вспомогательных и обслуживающих производствах.

В растениеводстве ввиду длительности производственного цикла в дополнение к плановой калькуляции себестоимости продукции необходимо составлять предварительную нормативную калькуляцию себестоимости отдельных видов работ по периодам их выполнения. При этом нормативная себестоимость работ может быть рассчитана на работы только одного периода (на предпосевную обработку почвы, посев, уход за посевами и т.д.). В этой отрасли формирование затрат на производство должно контролироваться на протяжении года нормативной себестоимостью работ, выполняемых под ту или иную культуру.

При составлении нормативных калькуляций приходится предварительно решать вопросы, от которых зависит эффективность нормативного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в процессе управления предприятием. Очень важен при этом вопрос о степени детализации включаемых калькуляционных статей.

С учетом этого рядом авторов предлагается следующая форма — «Нормативная калькуляция затрат на посев яровой пшеницы» (приложение 12). Статьи затрат в нормативных калькуляциях заполняются на основе соответствующих расценок и норм расхода этих средств и определенных расчетных форм. Так, для заполнения статьи «Заработная плата» нормативной калькуляции на отдельные виды работ предварительно составляется специальный расчет «Производственной калькуляции трудовых затрат и заработной платы» работников тракторно-полеводческой бригады (приложение 13) [75].

Форма «Производственной калькуляции трудовых затрат и заработной платы» состоит из перечня реквизитов, в которых даются сведения о составе бригады, наименовании и объеме выполняемых работ и нормативных данных о затратах труда и заработной платы как на единицу объема работы, так и на весь ожидаемый объем работ. Особо отделяются графы под своевременную фиксацию и контроль за изменениями норм выработки в течение месяца.

При заполнении производственной калькуляции применяют действующие расценки по труду и заработной плате, имеющие место на данном предприятии.

Наряду с оплатой труда работников, непосредственно связанных с процессом производства, в хозяйствах производится оплата труда работников, занятых текущим ремонтом основных средств. При этом начисленные суммы заработной платы по выполнению текущего ремонта основных средств зависят не от величины агротехнических работ, а от объема ремонтных работ соответствующих основных средств.

При нормативном учете необходимо составлять специальные расчеты (сметы) расхода материальных и трудовых ресурсов по текущему ремонту, контроль же за величиной затрат по текущему ремонту основных средств следует осуществлять, сопоставляя сметы расходов с их фактическими затратами. Причем выявленные отклонения должны соответствовать общим суммам зарегистрированных сигнальных и расчетных документов.

Например, для заполнения сметы по статье «Материальные затраты» при посеве сельскохозяйственных культур можно предварительно составить «Нормативную калькуляцию семян». Здесь в количественном и суммовом выражениях отражаются нормы расхода семян на посев той или иной культуры.

Для отражения статьи «Амортизация основных средств» сведения берутся из «Ведомости расчета амортизации». Аналогично составляются и другие статьи затрат.

При нормативном учете, наряду с составлением нормативных калькуляций, немаловажное значение имеет правильное установление цен на материальные ценности и семена. На все материалы и семена как собственного производства, так и приобретаемые или заготавливаемые составляется номенклатура-ценник, в которой приводятся наименование семян и материалов (по группам) и их номенклатурные номера, проставляемые на всех документах материального учета; нормативная цена материала, так как это необходимо для проверки счетов поставщиков; учетная цена.

Учетная цена в хозяйствах бывает различной:

- 1) семена и материалы собственного производства прошлых лет оцениваются по их фактической себестоимости производства или изготовления;
- 2) семена и материалы собственного производства отчетного года оцениваются по их плановой себестоимости;
- 3) семена и материалы покупные оцениваются по расчетным или планово-расчетным ценам, при этом планово-расчетная цена определяется из следующих затрат:
 - а) стоимости семян и материалов по ценам поставщиков (свободным ценам);
 - б) наценок снабженческо-сбытовых организаций;
 - в) стоимости упаковки материалов;
 - г) стоимости перевозки материалов от пункта назначения (или места отпуска кормов, материалов) до склада, стоимости погрузочно-разгрузочных работ и заготовительно-складских расходов.

Однако для нормативного учета в каждом сельскохозяйственном предприятии необходимо разработать единые учетные цены, в качестве которых целесообразно использовать среднегодовые плановые цены. При нормативном учете предполагается разработка порядка учета транспортно-заготовительных расходов, что позволит определить отклонения нормируемых затрат от стоимости семян и материалов. В то же время, пользуясь аналогичными фактическими расходами по приобретению и заготовлению семян и материалов, можно определять отклонения от нормативной стоимости и классифицировать их по причинам и виновникам отклонений. К таким причинам относятся:

- удлинение среднего расстояния автомобильных перевозок;
- изменение адресов поставки семян и материалов;
- изменение отпускных цен поставщиков против предусмотренных сметой и нормативных калькуляций;
- дополнительные затраты по заготовлению материалов, не предусмотренные сметами;
- прочие причины.

Одной из принципиальных особенностей нормативного метода учета является то, что при нем должен быть организован системный учет изменения норм и нормативов. Поэтому важно разработать определенный порядок учета изменений норм и доведения сведений об изменениях до всех подразделений. Необходимость в этом вызвана тем, что по мере освоения производства, обновления машинно-тракторного парка, использования более производительных сельскохозяйственных машин, применения технических усовершенствований, новых сортов семян и пород животных действующие нормативы затрат изменяются. Они обычно становятся ниже, но в отдельных случаях (при необходимости повышения качества продукции) нормы затрат могут и повышаться. Изменение действующих норм и нормативов влечет за собой изменение нормативной себестоимости продукции, работ и услуг, поэтому возникает необходимость внести изменения в нормативную калькуляцию. Для оформления изменений норм рекомендуем использовать «Извещения об изменении норм», содержащие дату введения новой нормы, наименование продукции, наименование подразделений, которых эти изменения касаются, причины изменения норм, номенклатурный номер и наименование расходуемых материалов, семян, а также сведения о старых и новых нормах.

С целью оперативного контроля за изменением норм в извещениях предусматривается шифр причин их изменения, для чего разрабатывается классификатор причин изменения норм, определяющий основные направления организационно-технических и технологических мероприятий.

Учет отклонений от установленных норм и изменений последних на выполнение отдельных работ в растениеводстве ведется с учетом естественных климатических условий.

В сельскохозяйственном производстве, особенно в растениеводстве, климатические условия часто вызывают изменение в запланированной технологии. Здесь объем работ по сравнению с предусмотренным в технологической карте иногда настолько изменяется, что отклонения в затратах в ту или другую сторону составляют 15-20 %. Эти изменения невозможно предусмотреть заранее. Например, на уборке однолетних трав были предусмотрены в соответствии с технологической картой все необходимые работы. Однако после того, как траву скосили, начались дожди, и убранные в копны травы пришлось разгрести для просушки. Произошли изменения в агротехнике уборки, не зависящие от деятельности бригады, но повлекшие за собой дополнительные расходы на оплату труда.

При нормативном методе учета затрат на производство рекомендовано несколько способов выявления отклонений от норм по расходу сырья и материалов: документирование; учет раскроя по партиям; предварительные расчеты по фактической рецептуре; последующие расчеты с использованием данных инвентаризации.

Характер производимой продукции в сельскохозяйственных предприятиях, особенности технологии и организации сельскохозяйственного производства исключают возможность использования способа партионного раскроя в сельском хозяйстве, тогда как способы документирования и инвентаризации вполне пригодны. В хозяйствах для выявления отклонений от норм можно использовать также комбинированный способ, сущность которого заключается в применении документирования, например, для выявления отклонений по заработной плате, и способа инвентаризации – по материальным затратам.

Поскольку при нормативном методе учета на основании первичных документов в бухгалтерских регистрах ведется системный учет затрат по нормам и отклонениям от них, отклонения от нормативных затрат, в свою очередь, подразделяются на отклонения в сторону увеличения и уменьшения. В соответствии с этим должна разграничиваться вся первичная документация, оформляющая затраты на производство, т.е. первичные документы классифицируются на документы, учитывающие затраты в пределах норм, и так называемые сигнальные документы, отражающие затраты, превышающие нормы.

В литературе по учету в промышленности часто предлагается изготавливать бланки, отражающие отклонения затрат, из бумаги другого цвета с тем, чтобы уже в процессе работы эти отклонения были отчетливо видны. Однако можно также использовать обычные бланки первичных документов, обозначая их красной полосой. Система учета отклонений на основе

сигнальных документов с красной полосой позволяет оперативно выявлять отклонения по причинам и их виновникам. Для этого важно разработать классификатор причин и виновников возможных отклонений по каждому виду материальных и трудовых ресурсов.

При нормативном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции необходима разработка определенного порядка обобщения затрат и распределения по объектам учета и калькуляции по приобретению и заготовлению семян, удобрений и других ресурсов. Для этого рядом авторов предлагается применять «Ведомость расчета и распределения отклонений от учетных цен по приобретаемым материалам», состоящую из четырех разделов (приложение 14) [75].

В первом разделе приводятся сведения о планово-расчетной или учетной цене приобретаемых материалов (с подразделением стоимости материалов по отпускным ценам поставщика, стоимости тары) и наценка снабженческо-сбытовых организаций. Отдельно показываются транспортные расходы, погрузочно-разгрузочные расходы. В специальной графе показываются заготовительно-складские и прочие расходы.

Во втором разделе обобщаются фактически произведенные затраты по доставке материалов в хозяйство с указанием наименования поставщика и в разрезе тех расходов, которые были разработаны в предыдущем разделе. Основанием для заполнения данного раздела служат счета поставщиков, предъявленные хозяйствам за отгруженные материалы, товарно-транспортные накладные от транспортных организаций или выписанные счета по перевозкам, осуществляемым привлеченным автотранспортом, отчеты по автопарку, авансовые отчеты и другие накопительные или разовые документы. В конце раздела приводятся сведения об отклонениях фактической заготовительной себестоимости от нормативной как за истекший месяц, так и с учетом остатков на начало следующего месяца.

В третьем разделе дается расчет возникших отклонений транспортно-заготовительных расходов по причинам и их виновникам за месяц и с начала месяца. Для проставления шифров причин и виновников отклонений в хозяйстве следует разработать классификатор. Для заполнения этого раздела берут данные из первичных документов, использованных при обобщении второго раздела, а также суммы, отражаемые в ведомостях за предыдущий месяц.

В четвертом разделе отражаются сведения о распределении отклонений транспортно-заготовительных расходов по материалам, израсходованным в процессе производства, и материалам, оставленным на конец месяца на складе. При заполнении этого раздела используются сведения материальных отчетов, сигнальной документации, расчетов и предыдущих разделов.

Использование «Ведомости расчета и распределения отклонений от учетных цен» в сельскохозяйственных организациях, где основная часть семян, удобрений и других материальных ценностей является покупной, позволяет не только определять сумму отклонений, но и выявлять причины и виновников их возникновения.

Однако при нормативном учете для управления производством и изыскания дальнейших резервов снижения себестоимости продукции недостаточным будет учет влияния лишь ценностных факторов на формирование себестоимости продукции и управление ею. Важно в системном порядке организовать учет влияния других элементов – возможных нерациональных случаев расходования семян и прочих материальных ресурсов. Для получения подобных сведений действующие в настоящее время формы отчетов материально ответственных лиц требуют некоторой доработки.

В растениеводстве при применении нормативного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции некоторыми специалистами рекомендуется особая форма отчета (приложение 15). В этой форме отражается расход материалов по их наименованиям в пределах норм и фактически. Отдельная графа отводится отклонениям за месяц и с начала года. На обратной стороне отчета обобщаются выявленные отклонения по причинам и виновникам их возникновения [75].

Основанием для заполнения формы служат месячные отчеты о производстве продукции, нормы расхода на производство и сведения о фактически израсходованных материалах на основе «Лимитно-заборных карт», сигнальных документов о выдаче сверх норм.

Процесс производства связан не только с затратами перенесенного (овеществленного в предметах и средствах), но и с затратами живого труда. Заработная плата, являясь экономической категорией, в сфере производства выступает как часть затрат, связанных с оплатой труда.

Учет производственной заработной платы организуется с подразделением на расход заработной платы по нормам и отклонениям от норм. При этом под заработной платой по нормам понимается оплата за работы, предусмотренные «Производственной калькуляцией трудовых затрат и заработной платы». К отклонениям от норм относятся оплата за дополнительные работы, не предусмотренная технологическим процессом производства, и всевозможные доплаты к основным расценкам, вызываемые временными отступлениями от нормальных условий труда.

Основой для исчисления заработной платы служат первичные документы. Формы первичных документов, применяемых на предприятиях, зависят от многих факторов, к числу которых относятся характер производства продукции, системы оплаты труда и т.д. В настоящее время для начисления заработной платы работникам растениеводства используются учетные листы тракториста-машиниста, наряды на сдельную работу, таблицы учета рабочего времени, путевые листы и т.д.

При нормативном учете в «Учетном листе тракториста-машиниста» фиксируются замечания и оценка агронома о качестве и сроках выполнения работы. В зависимости от этих оценок механизаторам начисляются премии-надбавки. Особое значение при этом приобретает показатель брака работ, который также должен быть зафиксирован агрономом при определении качества и сроков выполнения принимаемых от бригадира тракторной бригады и утверждаемых работ. Данные учетных листов трактористов-машинистов, в которых отражен фактически выполненный объем работ с оценкой по срокам и качеству, записываются в отдельном реестре расчета начисления премии-надбавки за выполнение планового задания.

Таким образом, основанием для составления расчета начисления премии-надбавки являются: плановое задание тракторной или полеводческой бригаде, учетные листы трактористов-машинистов, положение об оплате труда и премиях-надбавках за качество и сроки выполняемых работ, реестры учета брака работ. Они служат основанием для начисления основной оплаты труда и премий-надбавок механизаторам, переноса этих сумм в расчетно-платежную ведомость, а также для группировки показателей-сумм фактически начисленной оплаты труда и стоимости горючего по отдельным культурам или их группам с целью включения в себестоимость продукции. При этом вся сумма начисленной основной оплаты труда и премии-надбавки за фактически выполненный объем работ, предусмотренный плановым заданием и сверх него, является расходом в пределах установленных норм. Начисление же оплаты труда механизаторам по повышенным тарифам и расценкам за особые условия работы рассматривается как доплата сверх установленной нормы. Для ее выплаты в учетном листе тракториста-машиниста должны стоять подписи агронома и бригадира тракторной бригады. Учетный листок тракториста-машиниста, в котором зафиксированы фактически выполненные работы, оплачиваемые по повышенным расценкам с доплатами к основному тарифному разряду, как и накладная на дополнительный отпуск горючего сверх установленной нормы, отмечается красной полосой по диагонали, что является сигналом об отклонениях от установленных норм оплаты труда.

При этом доплаты сверх установленных норм могут возникать также в результате выполнения работ, не предусмотренных технологической картой. Эти работы не находят отражения и в плановом задании. Осуществляемая на такие работы оплата труда считается отклонением. Расходы на их выполнение оформляются сигнальными документами. В растениеводстве при нормативном учете для выплат и доплат за выполнение не предусмотренных установленной технологией работ и за отклонения от нормальных условий производства мо-

гут использоваться такие сигнальные документы, как «Листки на доплату», «Дополнительные учетные листы труда и выполненных работ» и «Наряды на сдельную работу» (приложения 16–18) [75]. Отмеченные документы должны по внешнему оформлению отличаться от обычных и иметь реквизиты по фиксации причин и виновников отклонений либо их шифры.

Все работы, выполненные сверх планового задания, дополнительно к нему, но в соответствии с технологической картой данной культуры, записываются в плановое задание тракторной бригаде после итога предусмотренных им работ. Они рассматриваются как работы сверх плана и обязательно в нормативной калькуляции работ с целью показать, что затраты на их выполнение намечены установленными нормами.

Работы, не предусмотренные технологической картой, считаются выполненными внепланового задания. Они оплачиваются обычным порядком, но без начисления премий-надбавок, в плановое задание, в нормативную калькуляцию работ они включаться не должны.

В условиях нормативного метода за некачественную и забракованную работу, выполненную на конных и ручных работах, производятся удержания из суммы премий-надбавок, начисленных за высокое качество, срочность и сложность выполнения работ. Поэтому сведения о забракованных и не принятых работах должны быть отражены в учетном листе труда и выполненных работ: название работы и культура, под которую она выполнялась, ее объем и фамилия работника, допустившего некачественное выполнение.

При организации учета отклонений по повременной оплате труда важное значение имеет оперативный учет выхода или невыхода на работу сотрудников с указанием причин, а также учетных подразделений и служб. С этой целью необходимо строго соблюдать правила ведения табельного учета рабочего времени. Учет отработанного времени рабочих и служащих с повременной оплатой труда ведут в «Табеле учета рабочего времени».

При нормативном учете возможны два способа заполнения «Табеля учета рабочего времени». Первый способ – фиксировать выход явившихся и не явившихся на работу. Возникающие при этом отклонения должны оформляться сигнальными документами. Второй способ предполагает вести учет, исходя из числа неявившихся или нарушивших время прихода и ухода на работу. Тогда все не отмеченные в таблице работники будут считаться своевременно прибывшими на работу.

При нормативном методе учета затрат на производство особые требования предъявляются к табельному учету. В частности, в таблице заранее нужно давать сведения о работниках, пользующихся сокращенным рабочим днем, и т.д.

Кроме оплаты труда, семян, удобрений и других материалов большой удельный вес в себестоимости работ под культуры в растениеводстве занимают амортизация, расходы по текущему ремонту тракторов, комбайнов и других сельскохозяйственных машин, услуги сторонних организаций, услуги вспомогательных и обслуживающих производств, расходы по организации и управлению производством и др. Все эти затраты в условиях нормативного метода учета планируются и нормируются. За фактическим размером затрат на протяжении года должен быть установлен действенный и строгий контроль в период их расходования. В силу неравномерного производства работ по периодам их учет имеет некоторые особенности. Так, затраты по текущему ремонту тракторов, комбайнов и других видов техники нормируются в зависимости от указанного в плановом задании тракторной бригаде объема подлежащих выполнению работ с учетом марок сельскохозяйственных машин. Однако, ввиду особенностей расходования средств на проведение текущих ремонтов в растениеводстве, фактическая сумма их за месяц может значительно отклоняться от установленной на текущий месяц нормы в ту и иную сторону.

При нормативном учете затрат на производство и калькулировании себестоимости продукции в растениеводстве контроль за текущим ремонтом основных средств можно осуществлять через предварительно составленные нормативные карты или через соответствующие сметы по каждому ремонтируемому объекту.

При производстве продукции растениеводства большой удельный вес по текущему ремонту основных средств приходится на ремонт сельскохозяйственной техники – тракторов и комбайнов. Значит, их ремонт, а также восстановление отдельных запасных частей осуществляются в ремонтных мастерских хозяйств. Следовательно, применительно к данному производству должны быть разработаны регистры учета. Для контроля за расходом материальных и трудовых ресурсов по текущему ремонту в растениеводстве может быть использована «Нормативная карта» (приложение 19), состоящая из трех разделов. Каждый раздел имеет место для регистрации изменения норм [75].

В первом разделе «Расход трудовых затрат и заработной платы» приводятся описания предстоящих ремонтных работ согласно их технологическому процессу и последовательности. Основой исчисления нормативов затрат труда и заработной платы рабочих являются единые нормы и расценки на строительные и ремонтные работы или другие технически обоснованные нормы. Сведения данного раздела используются при составлении нарядов на выполнение этих работ. Все текущие изменения норм трудовых затрат и заработной платы отражаются в соответствующей части данной нормативной карты.

Во втором разделе «Расход строительных материалов и запасных частей» отражаются нормативные сведения о возможных или расчетных данных о потребности в строительных материалах и запасных частях для текущего ремонта основных средств. Нормы расхода стройматериалов, запасных частей должны быть технически обоснованными и обеспечивать экономное их расходование. На основании заложенных в нормативных картах данных выписываются лимитно-заборные карты и осуществляется расходование.

В третьем разделе «Автотранспорт, прочие виды транспорта» указывается количество грузов, подлежащих транспортировке от мест хранения до ремонтируемых объектов.

Услуги вспомогательных и обслуживающих производств (живой тягловой силы, автотранспорта, тракторов, электростанций и водокачек, стоимость выполненных тракторным парком работ под те или иные культуры) на протяжении года относятся на статью затрат по их плановой себестоимости. В конце года, после исчисления фактической себестоимости продукции и работ, их плановая себестоимость, отнесенная на затраты производства, корректируется и доводится до фактической себестоимости путем дополнительной или сторнированной проводки.

Таким образом, выявленное на протяжении года отклонение от установленных норм расхода будет характеризовать экономию или перерасход средств по сравнению не с фактической, а с плановой себестоимостью.

По таким статьям, как отчисления в фонды социального обеспечения, амортизация, отклонений от установленных норм расхода почти не бывает. Поэтому на протяжении месяца никакие сигнальные документы, фиксирующие дополнительный против установленной нормы расход средств, по этим статьям не составляются. Такой расход контролируется в целом за месяц.

По сравнению с промышленностью в сельском хозяйстве для применения нормативного метода имеются более благоприятные условия с точки зрения уменьшения объема учетной работы при сохранении тех же контрольных функций. Так, в промышленности в связи с сокращением норм расхода и ежемесячным исчислением фактической себестоимости продукции в конце каждого месяца остаток незавершенного производства обязательно пересчитывается по новым нормам. Эта сложная работа в растениеводстве производится только один раз при составлении отчетной калькуляции, а также при определении объема незавершенного производства и его стоимости.

В связи с тем, что в сельскохозяйственных организациях не всегда в процессе производства затрат можно определить, к какому виду продукции (основной или побочной) они относятся, калькуляцию себестоимости продукции нельзя составлять путем алгебраического подсчета каждого элемента затрат по нормам плюс (минус) отклонения от норм и изменения последних, так как объемы каждого вида продукции, к которой относятся эти расходы, становятся известными (например в растениеводстве) только после уборки урожая. Алгебраиче-

ским путем (с использованием нормативной калькуляции и отклонений от норм) в сельскохозяйственном производстве определяется лишь нормативная себестоимость всего выхода продукции, а исчисление фактической себестоимости единицы продукции производится специальными методами (например с помощью коэффициентов).

Предлагаемая нормативным учетом информация охватывает значительно больший круг вопросов, чем обычный учет затрат производства. Данные нормативного метода учета на предварительной стадии его осуществления дают полную и всеобъемлющую информацию, связанную с подготовкой производства и его оперативным планированием, расчетом потребности ресурсов на основе измененных норм расходования, прогнозированием результатов работы отдельных подразделений сельскохозяйственного предприятия. На основе трудовых нормативов, например, исчисляется степень обеспеченности трудовыми ресурсами, выполнения определенного вида работ, включенных в производственную программу текущего месяца, квартала, десяти дней, а иногда и пятидневки. В растениеводстве такая срочность выполнения отдельных работ имеет важное значение для обеспечения будущего урожая. На основании нормативов материальных затрат производится расчет потребности в них для выполнения работ в наиболее напряженные периоды года (во время посева, уборки урожая и т.д.). Такая информация в системе предприятия играет значительную роль в управлении финансово-хозяйственными процессами и работой отдельных подразделений.

Отсутствие агротехнического учета выполняемых работ по их срокам и качеству со стороны агронома, бригадиров и учетчиков, а также непригодность первичных документов для отражения этих показателей в бухгалтерии хозяйства, не обеспечивают надлежащего оперативного контроля и анализа причин, повлиявших на снижение урожайности. Не располагая данными оперативного учета о сроках и качестве проведения всех полевых работ, руководители и специалисты хозяйства не в состоянии произвести настоящий анализ и вскрыть действительные причины, повлиявшие на положительные или отрицательные результаты выполнения этих работ по периодам (подготовка почвы и посев, уход за посевами, уборка урожая).

Организация нормативного метода учета затрат в растениеводстве и составление в связи с этим нормативной калькуляции на отдельные работы, выполняемые под те или иные культуры, значительно повышает требования к контролю за качеством и сроками осуществления этих работ.

7.7. Сущность системы стандарт-кост и ее отличия от нормативного метода учета

Метод нормативного учета затрат возник в 1910-1920-х годах в США. Впервые о системе «стандарт-кост» упоминается в начале XX в. в книге Г. Эмерсона «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы».

По мнению Г. Эмерсона, традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. Он считал, что это весьма существенный дефект традиционной бухгалтерии. Но есть и еще один, связанный с тем, что бухгалтерия игнорирует качественную сторону объектов. Мы знаем их цену, но не ценность¹. Это значит, что если какие-либо ценности, например уголь, имеют одну и ту же цену, то независимо от качества этого угля, его калорийности, он будет учитываться по цене, качественно обезличенно. Г.Эмерсон писал: подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений². Эти предостережения нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их — в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо «предвидеть — значит предупреждать»³. Следовательно, весь хозяйственный процесс

¹ Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности.- М.Экономика,1972

² Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности.- М.Экономика,1972

³ Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности.- М.Экономика,1972

должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако «никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может»⁴, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может судить о производительности работы предприятия.

Новая для учета категория – производительность – была введена Г. Эмерсоном. Основываясь на данных учета, она рассчитывается как частное между фактическим расходом какого-либо производственного ресурса (в рублях) и нормативным расходом этого ресурса (в рублях).

Новая для учета категория – производительность, рассчитывается на данных учета как частное между фактическим расходом какого-либо производственного ресурса (в рублях) и нормативным расходом этого ресурса (в рублях).

Идеи, высказанные Эмерсоном, трансформировались Д.Ч. Гаррисоном в два положения:

- 1) все понесенные расходы должны быть соотнесены в учете со стандартными (нормативными);
- 2) увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартными должно быть дифференцировано по причинам.

Другим важным обстоятельством, способствовавшим признанию системы «стандарт-кост», было учреждение Национальной ассоциации бухгалтеров-производственников, возникшей в США в 1919 г., которая сыграла большую роль в подготовке и переподготовке бухгалтерских кадров. Стандарт-кост появился раньше нормативного метода и был впервые использован в промышленности США в 1920-е годы. В различных вариантах система «стандарт-кост» используется и в настоящее время.

Понятие «стандарт-кост», подобно большинству новых понятий, в первое время имело различные наименования. В частности, использовались такие термины, как «нормативная себестоимость», «сметная себестоимость», т.е. скалькулированная предварительно, и др.

Название «стандарт-кост» приобрело, однако, наибольшее распространение и в широком смысле подразумевает себестоимость, установленную заранее (в противоположность себестоимости, данные которой собираются).

Смысл системы «стандарт-кост» заключается в следующем: в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не сущее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача, которую ставит перед собой данная система, — учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В ее основе лежит четкое, твердое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и всех других расходов, связанных с изготовлением какой-либо продукции или полуфабрикатов.

В России толчком к внедрению нормативного учета в практику работы организаций стала публикация в 1933 г. книги Д. Ч. Гаррисона «Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости», а также посещение в 1929 г. ряда компаний США группой специалистов по бухгалтерскому учету. Так система «стандарт-кост» стала прообразом отечественной системы нормативного учета затрат. «Стандарты» в западном учете заменили в отечественном учете понятием «нормативы».

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

«Кост» — это денежное выражение производственных затрат на изготовление единицы продукции.

Особенности системы «стандарт-кост»:

- информационной базой для анализа отклонений от стандартов являются бухгалтерские записи на специальных синтетических счетах. На их основе анализируются отклонения по со-

⁴ Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. - М. Экономика, 1972

ставляющим прямых затрат, определяется, насколько существенны эти отклонения;

- осуществляется регулирование прямых затрат производства путем составления до начала производства стандартных калькуляций и учета фактических затрат, анализа выявленных отклонений от стандартов;

- данная система является системой управления прямыми затратами.

Система «стандарт-кост» позволяет:

- 1) выявлять потери, снижающие прибыль предприятия;

- 2) прогнозировать затраты на будущее;

- 3) минимизировать учетную работу, связанную с калькулированием;

- 4) предоставлять менеджерам предприятия объективную информацию о себестоимости производства с целью более рационального планирования цены на продукцию и объем продаж.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм. Все операции, связанные с изготовлением продукции, нумеруются. Определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данную продукцию. Расходы на повременные работы определяются умножением стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчитывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен часто используются рыночные цены. Отдельно определяются ставки распределения косвенных расходов. Наиболее распространенной базой являются затраты на основную заработную плату производственных рабочих.

Одним из основных преимуществ системы «стандарт-кост» является то, что при правильной ее постановке не требуется большой бухгалтерский штат, поскольку учитываются только отклонения от стандартов. Чем стабильнее работает предприятие, тем более стандартизированы производственные процессы, тем менее трудоемким становится учет и калькулирование.

Основными отличиями системы «стандарт-кост» от нормативного учета являются:

- система «стандарт-кост» – это прежде всего система планирования, нормирования, оценки различных вариантов предстоящих расходов. Нормативный учет – это система измерения расходов, их фактической величины при фактических объемах производства;

- в системе «стандарт-кост» для учета затрат по стандартам и выявления отклонений используется система счетов, а в нормативном методе учета используется только один счет – счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», на котором выявляются отклонения между нормативной и фактической себестоимостью;

- отклонения между фактическими и предполагаемыми затратами в течение года в системе «стандарт-кост» накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятий. Нормативный метод учета предполагает и затраты в пределах норм, и отклонения от норм списывать на счета учета производственных затрат;

- система «стандарт-кост» непосредственно не связана с калькулированием фактической себестоимости единицы продукции, так как на дебете счета «Основное производство» формируется только нормативная себестоимость продукции. Нормативный учет предполагает калькуляцию фактической себестоимости единицы продукции;

- в системе «стандарт-кост» отклонения от стандартов выявляют главным образом расчетным путем, а в нормативном учете преимущественно с помощью документирования;

- в системе «стандарт-кост» в основном выявляются отклонения по местам возникновения затрат, система нацелена на это, а в нормативном учете – преимущественно по видам продукции;

- в системе «стандарт-кост» используется значительно больше стандартов и выявляется больше разновидностей отклонений, чем в нормативном учете. Например, помимо отклонений, выявленных в нормативном учете, в «стандарт-косте» могут определяться отклонения в ценах, тарифах, а также вызванные изменениями степени загрузки производственных мощностей, квалификационного состава исполнителей, номенклатуры выпускаемой продукции и т.п.;

- в отличие от отечественной системы нормативного учета, при системе учета «стандарт-кост» обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается. Многие нормативы в условиях системы учета «стандарт-кост» месяцами и даже годами применяются без изменений. Только существенные изменения (конструкции изделия, усовершенствование технологии производства, изменение экономических условий, значительное повышение или снижение стоимости материалов, рабочей силы) вызывают необходимость пересмотра нормативов. При применении нормативного метода учета в калькуляции участвуют показатели изменения норм.

К достоинствам системы «стандарт-кост» можно отнести:

- возможность анализа причин отклонений;
- возможность контроля (сопоставления фактических значений с нормативными);
- ускорение расчета затрат (затраты по каждому центру и по каждому носителю рассчитываются независимо друг от друга, а значит, возможно одновременное проведение расчетов);
- более глубокая обоснованность плановых величин, по сравнению с нормативными, обеспечивает повышение точности прогнозов и эффективности контроля.

Основным недостатком данной системы является ее относительная сложность. Кроме того, применение системы «стандарт-кост» в практике учета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственных предприятиях осложняется тем, что у нее отсутствует собственная нормативная база.

Зачастую «стандарт-кост» используется в сочетании с методом «директ-костинг», при котором учет и контроль осуществляются в первую очередь в части прямых затрат, в то время как косвенные (накладные расходы цехового характера, общехозяйственные и сбытовые расходы) списываются непосредственно на результаты реализации продукции, уменьшая валовую прибыль и доводя ее до уровня чистой прибыли.

7.8. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

1. Чем «стандарт-кост» отличается от нормативного учета затрат?

В тексте параграфа 7.7. находим: «Основными отличиями системы "стандарт-кост" от нормативного учета являются:

- система "стандарт-кост" – это прежде всего система планирования, нормирования, оценки различных вариантов предстоящих расходов. Нормативный учет – это система измерения расходов, их фактической величины при фактических объемах производства;

- в системе "стандарт-кост" для учета затрат по стандартам и выявления отклонений используется система счетов, а в нормативном методе учета используется только один счет...;

- система "стандарт-кост" непосредственно не связана с калькулированием фактической себестоимости единицы продукции... Нормативный учет предполагает калькуляцию фактической себестоимости единицы продукции;

- в системе "стандарт-кост" отклонения от стандартов выявляют главным образом расчетным путем, а в нормативном учете – преимущественно с помощью документирования;

- в системе "стандарт-кост" в основном выявляются отклонения по местам возникновения затрат, система нацелена на это, а в нормативном учете преимущественно по видам продукции;

- в системе "стандарт-кост" используется значительно больше стандартов и выявляется больше разновидностей отклонений, чем в нормативном учете;

- в отличие от отечественной системы нормативного учета, при системе учета "стандарт-кост" обособленный учет изменений самих норм в текущем учете не предполагается.

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

2. Как действует система нормативного учета полных затрат?
3. Дайте определение системы «стандарт-кост» и поясните его.
4. Чем система «стандарт-кост» отличается от нормативного учета затрат?
5. Каковы цели системы «стандарт-коста» и условия их достижения?
6. Каким образом можно рассчитать нормативы накладных расходов предприятия?
7. Назовите два метода расчета нормативных затрат по материалам и заработной плате.
8. Как можно выявить отклонения по заработной плате?
9. Из-за чего возникают отклонения по постоянной части накладных расходов? Как их определить?
10. Что представляют собой отклонения переменных накладных расходов по эффективности?
11. Возможен ли учет отклонений на счетах бухгалтерского учета? На счетах управленческого учета?
12. Как определить финансовый результат продаж в системе «стандарт-кост»?
13. Назовите по крайней мере два плюса и два минуса системы «стандарт-кост»?
14. Как можно управлять затратами при использовании данных системы «стандарт-кост»?
15. Какими представляются Вам возможности улучшения и дальнейшего развития «стандарт-кост»?

7.9. Контрольные тесты

1. Нормативный коэффициент постоянных ОПР находят:

- 1) делением общих планируемых ОПР на планируемые количественные выражения определенной базы (ожидаемое количество нормативных машино-часов, трудозатрат);
- 2) делением общих планируемых постоянных ОПР на планируемое количество выпуска продукции;
- 3) делением общих планируемых постоянных ОПР на нормальную производительность (мощность), выраженную в нормо-часах, трудозатратах;
- 4) делением общих планируемых постоянных ОПР на планируемое потребление энергии;
- 5) нет правильных ответов.

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

В тексте (параграфа 7.3) находим формулу:

$$\text{Нормативный коэффициент постоянных ОПП} = \frac{\text{Общие планируемые постоянные ОПП}}{\text{нормальная мощность в нормо – часах} \cdot \text{трудозатрат}}$$

Значит правильный ответ № 3. Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно.

2. При выявлении экономии прямых основных затрат на производство и продажу продукции:

- 1) работников предприятия следует поощрять;
- 2) работников предприятия следует наказывать;
- 3) необходимо проанализировать причины достигнутой экономии;
- 4) снизить нормы расхода.

3. Системный учет изменения норм:

- 1) является специфической особенностью в системе «стандарт - кост»;
- 2) является специфической особенностью отечественного нормативного метода учета затрат;
- 3) представляет собой отклонения в стандартах по инициативе администрации;
- 4) нет правильных ответов.

4. Расход по нормативу определяется по формуле:

- 1) как разность между плановой и фактической величиной расходов за отчетный период;
- 2) умножением числа годных деталей (заготовок) и неисправимого брака на норму расхода материалов;
- 3) как среднеарифметическая величина из отчетных данных за ряд предыдущих периодов;
- 4) нет правильных ответов.

5. В системе «стандарт – кост» перечень отклонений по расходам на оплату труда в сравнении с перечнем отклонений в нормативном учете существенно:

- 1) шире;
- 2) уже;
- 3) не отличается от нормативного учета;
- 4) нет правильных ответов.

6. Идеи нормативного учета, как системы учета фактических затрат появились впервые:

- 1) в России;
- 2) в Германии;
- 3) в США;
- 4) в Англии;
- 5) во Франции.

7. Под локальными затратами в нормативном учете понимают:

- 1) затраты, возникающие в данном подразделении;
- 2) затраты, возникающие в других подразделениях и производствах;
- 3) пооперационные затраты;
- 4) подетальные затраты;
- 5) все перечисленные.

8. В системе «стандарт – кост» объем деятельности часто выражается в норма-часах, а не в единицах производимой продукции. Это вызвано:

- 1) желанием снизить трудоемкость учета;
- 2) необходимостью обеспечить сопоставимость затрат по видам продукции с разными единицами измерения;
- 3) потребностями в калькулировании стоимости машино – часа работы оборудования;
- 4) всеми вышеперечисленными причинами;
- 5) нет правильных ответов.

9. В управленческом учете расчет себестоимости единицы продукции необходим для:

- 1) контроля за расходами и обеспечения руководства информацией для принятия решений;
- 2) оценки запасов в балансе;
- 3) расчета себестоимости реализованной продукции в отчете о прибылях;
- 4) расчете налоговой базы по налогу на прибыль;
- 5) расчета критической точки.

10. Выявленные в стандарт-косте отклонения:

- 1) могут учитываться на счетах или оперативно;
- 2) могут учитываться только оперативно, без отражения на счетах;
- 3) должны быть отражены на счетах управленческого учета;
- 4) учитываются документально;
- 5) нет правильных ответов.

Проверьте себя, знаете ли Вы понятия, которые поставлены в начале главы 7? Например, «нормативные затраты». Правильные ответы найдите в тексте параграфа 7.2: «Нормативные затраты представляет собой тщательно рассчитанные затраты, которые обычно выражаются в расчете на единицу готовой продукции».

7.10. Практические задания

Задание 1. Нормативные расходы при полной (плановой) загрузке мощностей составляют 10 000 тыс. ден. ед. Вариатор этих затрат равен 6 (удельный вес переменных расходов – 60 %). Фактическая загрузка оказалась 80 %, а расходы 9500 тыс. ден. ед. Определите расчетно-общую сумму отклонений от норм и величину отклонений, вызванных неполной загрузкой мощностей и изменением уровня затрат.

Задание 2. В производственном подразделении предприятия с плановой загрузкой 1500 часов определены следующие нормативные затраты:

пропорциональные расходы	15 тыс. ден. ед.
постоянные затраты	30 тыс. ден. ед.

1. Составьте формулу расчета нормативных и приведенных затрат.
2. Определите отклонения от норм при фактической загрузке 1000 час и затратах 38 тыс. ден. ед.
3. Какими будут отклонения при фактической загрузке 1800 час и затратах 48 тыс. ден. ед.?

Задание 3. Определите отклонения от цен и норм потребления ресурсов.

При планировании затрат для определенного полупеременного вида расходов была введена следующая функция нормативных издержек:

$$K_{\text{норм}} = 3000 + 0,45x.$$

За отчетный период выпущено 8 тысяч изделий и потреблено 5 тысяч единиц ресурсов при фактической цене 2 д.е. за единицу. Плановая цена ресурса была установлена в размере 1,80 ден. ед.

Определите:

- а) отклонение от цены ресурса;
- б) отклонение от нормы потребления ресурса.

Глава 8. НОРМАТИВНЫЙ УЧЕТ НА БАЗЕ ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ (СИСТЕМА «ДИРЕКТ-КОСТ») И ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

Цели изучения темы: донести до студентов теоретический материал и организовать самостоятельную работу таким образом, чтобы студенты знали понятия и термины: система «директ-кост»; простой и развитой «директ-кост»; маржинальный доход; ставка покрытия; долгосрочный и краткосрочный нижний предел цены; норма прибыли; чистая приведенная дисконтированная стоимость; внутренний коэффициент окупаемости; учетный коэффициент окупаемости; срок окупаемости.

Студенты должны уметь составлять проводки в условиях использования системы «директ-кост», использовать в практической деятельности различные методы расчета продажных цен, применять преимущества системы «директ-кост» при выработке экономической политики предприятия, рассчитывать основные показатели для принятия решения об инвестиционных проектах.

Студенты также должны иметь представление о вариантах и особенностях системы «директ-кост», ее преимуществах и недостатках, процессе принятия управленческих решений в сфере снабжения, производства, вариантах установления продажных цен, этапах принятия решений в сфере инвестиционной политики.

8.1. Возникновение, понятие системы «директ-кост» и ее особенности

Метод калькулирования себестоимости на базе переменных затрат является дальнейшим развитием системы «стандарт-кост». В 1936 г. американский экономист Джонатан Гаррисон разработал и опубликовал новую концепцию, согласно которой в составе себестоимости продукции (работ, услуг) необходимо учитывать только прямые затраты, а косвенные расходы – ставить на уменьшение финансового результата в конце отчетного периода. Обосновывалось это тем, что большая часть косвенных (накладных) расходов не связана с производством, а потому включать в себестоимость их не стоит. В те годы к переменным относили только прямые пропорциональные затраты, а все косвенные списывались на финансовые результаты. В итоге общая сумма переменных расходов совпадала с итогом прямых затрат, что и дало название этой системе. Позднее специалистами в области управленческого учета было предложено вместо прямых расходов использовать переменные, а вместо косвенных – постоянные.

Изначально у данной концепции было много противников. В частности, Гаррисону указывалось на то, что оценка готовой продукции, а также незавершенного производства на конец отчетного периода будет заниженной, это исказит реальные результаты деятельности компании. Помимо этого информацию «директ-коста» невозможно использовать при составлении финансовой отчетности, публикуемой для акционеров компании. Таким образом, система «директ-кост» должна в отдельных случаях функционировать обособленно от бухгалтерского учета, что требует дополнительных затрат.

Тем не менее, начиная с 1953 г., когда данная система была рекомендована к применению Американской ассоциацией бухгалтеров, система «директ-кост» стала приобретать популярность. На сегодняшний день система «директ-кост» распространена практически во всех экономически развитых странах мира. «Директ-кост» – это система учета себестоимости, основанная на разделении издержек на постоянные и переменные, т.е. прямо связанные с количеством продукции, изготовленной за единицу времени. Здесь только прямые и переменные косвенные расходы вовлекаются в исчисление себестоимости, постоянные же расходы списываются на счета прибыли и убытков. В настоящее время в системе «директ-кост» учет затрат ведется не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат.

Согласно Приказу Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса» третьим вариантом учета затрат на производство с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов для сельскохозяйственных предприятий рекомендуется использование системы «директ-кост» [20].

Это было связано с тем, что дальнейшее развитие рыночных отношений в аграрном секторе экономики, расширение самостоятельности организаций, в том числе и в вопросах установления цен на свою продукцию с учетом складывающихся на рынке спроса и предложения, ставят принципиально новые задачи перед бухгалтерским учетом и калькулированием сельскохозяйственных предприятий. В этих условиях формирование текущих затрат и калькулирование призваны не просто обеспечить исчисление фактической себестоимости, а такой ее величины, которая в конкурентных условиях работы сельскохозяйственных предприятий могла бы обеспечить определенную прибыль. Исходя из рассчитанного уровня себестоимости, необходимо организовать производство таким образом, чтобы не превышать этот приемлемый уровень, а также возможность его постоянного снижения. В основе такого учета и управления затратами является их классификация по характеру взаимосвязи с объемом производства.

Разграничение текущих затрат на производственные, формирующие производственную себестоимость выпущенной и проданной продукции (прямые, условно-переменные), и периодические, не включаемые в производственную себестоимость (косвенные, условно-постоянные) и непосредственно списываемые на уменьшение прибыли от продажи продукции, полученной в данном отчетном периоде, получило как уже отмечалось, широкое распространение в теории и практике стран с развитой экономикой. Данный подход к организации производственного учета предполагает следующие особенности:

- деление затрат на переменные (условно-переменные) и постоянные (условно-постоянные);
- калькулирование себестоимости продукции по ограниченным (частичным затратам);
- ступенчатость (стадийность) составления отчета о доходах.

Производственная себестоимость выпущенной и проданной продукции формируется только из переменных производственных затрат, находящихся в прямой зависимости от технологического процесса и организации производства. По способу отнесения на себестоимость продукции они в основном являются прямыми (материалы в виде кормов; семян; гербицидов; удобрений; ветеринарных медикаментов; топлива для работы машинно-тракторного парка; грузового автопарка; энергии на технологические цели; работы и услуг сторонних организаций в случае возможности их прямого отнесения на себестоимость продукции; прямой оплаты труда работников, занятых на выполнении технологических процессов в растениеводстве и животноводстве; отчисления на социальные нужды; некоторая часть косвенных производственных расходов). По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец отчетного периода, незавершенное производство в растениеводстве и в отдельных случаях в животноводстве (пчеловодстве, птицеводстве, рыбоводстве). Процесс учета на этом этапе заключается в установлении связи объема производства готовой продукции с прямыми (переменными затратами) и отражает рентабельность производства отдельных видов продукции (услуг).

Постоянные расходы не связаны непосредственно с производственным процессом. Они представляют совокупность расходов на хозяйственное обслуживание производства, управление и сбыт продукции (единый комплекс общих управленческих расходов). Эти расходы, называемые периодическими (т.е. за данный отчетный период), не включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и собираются на отдельных счетах. К ним относят общехозяйственные расходы и в отдельных случаях постоянную часть общепроизводственных расходов. На втором этапе обобщенные косвенные (условно-постоянные)

затраты сопоставляются с вкладом, полученным от реализации каждого вида продукции. Результат отражает доходность всего производства и продаж.

Данный подход включает в себя не только чисто учетные функции, но и является связующим звеном между непосредственно учетным процессом и управлением производственной деятельностью. Главное его преимущество в сравнении с традиционной учетной системой – ориентация на получение прибыли как основной цели любого коммерческого предприятия. Здесь применяется иной критерий измерения эффективности затрат, которого нет в традиционном учете, – маржинальный доход или сумма покрытия.

На первом этапе рассчитывается производственный маржинальный доход как разница между выручкой от продажи продукции и переменными производственными затратами (находится первая степень покрытия затрат доходами). Его величина должна быть достаточной, чтобы покрыть постоянные издержки и иметь прибыль.

На втором этапе определяется (формируется) вторая степень покрытия – операционный результат – путем вычитания из совокупного маржинального дохода суммы постоянных затрат.

Точка, в которой выручка за вычетом переменных затрат покрывает только сумму постоянных издержек, называется *точкой безубыточной деятельности*. При дальнейшем увеличении «очищенной выручки» от переменных затрат предприятие начинает работать с прибылью, при уменьшении – нести убытки.

Таким образом, ведение раздельного учета переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по каждому виду продукции дает возможность детального и качественного изучения зависимости между объемом производства, затратами (себестоимостью), маржинальным доходом (суммой постоянных расходов и прибыли) и прибылью. Обеспечивает получение своевременной, существенной, полезной информации для принятия управленческих решений, связанных с планированием, контролем и регулированием производственной деятельности в зависимости от изменения условий рынка и других внешних факторов.

Учетная система, рекомендуемая Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса», отличительной чертой которой является отнесение на продукцию только тех затрат, которые зависят от объема производства, позволяет также решать следующие задачи:

- выявлять причинно-следственные связи «рычагов управления» затратами;
- определять реальный финансовый результат как по всей организации, так и отдельным видам продукции (услуг) вне зависимости от метода (базы) распределения общих постоянных затрат;
- устанавливать минимальный критический объем производства с целью оценки риска регулирования цен на продукцию, как на новую, так уже и реализованную на рынке;
- разрабатывать инвестиционную и инновационную программы в направлении сокращения или расширения производственных мощностей, приобретения нового или модернизации имеющегося оборудования;
- принимать обоснованные решения о целесообразности принятия дополнительных заказов на производство, заключения договоров и сделок (до уровня нижней границы (предела) отпускной цены – переменных затрат);
- исключить необходимость проведения трудоемкой работы по распределению общих управленческих расходов;
- существенно упростить не только учет затрат, но и расширить возможности анализа, контроля и нормирования элементов и статей затрат [19].

До недавнего времени в Российской Федерации в целом и сельском хозяйстве, в частности, традиционная бухгалтерия, учитывающая полную себестоимость, была ориентирована лишь на производство, на отражение его технологических аспектов безотносительно к конъюнктуре рынка. Управление финансовыми ресурсами от начала отчетного периода до

момента завершения расчетов производилось чаще всего «вслепую», что приводило к упущенной выгоде и потерям, поскольку не было должной взаимозависимости затрат с процессом продаж.

Эффективные принципы формирования себестоимости в увязке с гибким механизмом ценообразования, заложенные в данном подходе, открывают возможность использования международного опыта и в учетной практике организаций АПК. Это позволит более объективно вычислять валовой и чистый доход от производственной деятельности как для товарных видов сельскохозяйственной продукции, так и нетоварных ее форм (семян, кормов); выполнять расчеты оптимизации объемов производства в условиях ресурсных ограничений; определять и анализировать экономию (перерасход) затрат в отношении запланированных величин по каждому технологическому процессу производства в растениеводстве и животноводстве; проводить дальнейшее обоснованное нормирование и планирование их уровня; осуществлять стимулирование производительности различных сегментов аграрного бизнеса.

Вместе с тем, несмотря на некоторые недостатки, в частности относительно критерия точности исчисления ограниченной себестоимости, следует отметить тот факт, что не существует такой системы калькулирования затрат, которая позволяла бы определять себестоимость единицы продукции с абсолютной точностью. Любое отнесение затрат на продукцию путем распределения снижает точность калькулирования и искажает фактическую величину себестоимости. В этом смысле более точной является калькуляция по переменным (прямым затратам). Что касается установления контроля за уровнем доходности и рентабельности, то окупаемость продукции (услуг) при калькулировании по переменным затратам также больше приемлема, так как не искажена распределением постоянных (косвенных) расходов.

При использовании рассматриваемого варианта в учетной практике сельскохозяйственных организаций согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса прямые (условно-переменные затраты) отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы». Косвенные (условно-постоянные расходы) предварительно собираются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Таким образом, на счетах 20, 23 и 25 накапливается информация о затратах, включаемых в производственную себестоимость продукции. При данном варианте плановая (нормативная) производственная себестоимость определяется также, исходя только из объема переменных затрат (без общих для организации управленческих и хозяйственных расходов) [19].

Исчисленная на этих счетах фактическая производственная себестоимость (в объеме переменных затрат) выпущенной из производства готовой продукции, выполненных работ и услуг относится с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В организациях, не применяющих счет 40, суммы фактической себестоимости и принятой к учету продукции отражают непосредственно по дебету счетов 10 «Материалы» (в части семян и кормов), 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других и кредиту тех же счетов (20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства»). После такой бухгалтерской записи сальдо по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» отражает величину остатков незавершенного производства на конец отчетного периода в оценке по тем же статьям переменных затрат, по которым исчислена фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции (работ, услуг).

Аналитический учет производственных затрат, расходов на брак в производстве, выпуска продукции (работ, услуг) ведется в обычном порядке.

Условно-постоянные (периодические) расходы в течение отчетного периода в части общих управленческих и хозяйственных затрат учитываются на собирательных счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» (в части расходов по сбыту). Сформированные на этих счетах периодические расходы в конце каждого отчетного периода полностью (без распределения по видам продукции) списываются на результаты продажи

продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу» [19].

Таким образом, обособление (отделение) постоянных расходов за период от переменных (производственных) затрат в описанном варианте осуществляется не только путем их отражения на разных счетах бухгалтерского учета, но и при помощи способов их списания с соответствующих счетов. Следует отметить, что рассмотренные бухгалтерские записи на счетах означают не просто чисто техническую «учетную процедуру». Их применение будет способствовать улучшению информационной базы системы управления сельскохозяйственным предприятием. При этом учет становится важным диагностическим инструментом управления затратами и достоверного прогнозирования прибыли организаций АПК.

8.2. Отражение затрат и результатов деятельности организации в системе простого и развитого «директ-коста»

Различают два варианта системы «директ-кост»: простой (одноступенчатый) и развитой (многоступенчатый). При обоих видах учета общая схема расчета схожа с классической формой системы «директ-кост».

Простой «директ-кост» базируется на следующих принципах: затраты подразделяются по элементам или статьям на постоянные и переменные; себестоимость исчисляется только на основе переменных затрат; используются только операционные (накладные) затраты, учтенные единым блоком; разница между выручкой и усеченной себестоимостью называется маржой (или суммой покрытия затрат); возмещение постоянных затрат за счет различной величины маржи определяет результаты деятельности и рентабельности предприятия.

При многоступенчатом «директ-косте» блок постоянных затрат разделяется не только между отдельными носителями затрат, т.е. отдельными видами продукции, работ и услуг, но и между местами возникновения затрат или целым подразделением организации. Более ценной в аналитическом плане является та информация, когда переменные расходы распределены по местам производства, управления и сбыта и есть возможность определить сумму и ставки покрытия не только по видам продукции, работ и услуг, но и по местам их возникновения и центрам ответственности. Аналогично должны быть разделены и постоянные расходы. На это и нацелен развитой «директ-кост». Он направлен на конечный результат деятельности, т.е. на прибыль, и на определение маржинального дохода по отдельным видам продукции, работ и услуг, по отдельным подразделениям и организации в целом.

В условиях развитого «директ-коста» рассчитывают: сумму покрытия каждого вида продукции, постоянные расходы по отдельным видам продукции; сумму маржинального дохода – по группам продукции (например, продукции зерновых культур, продукции в целом отрасли растениеводства, продукции скотоводства, продукции свиноводства, продукции в целом отрасли животноводства); постоянные расходы по группам продукции; сумму маржинального дохода каждого места возникновения затрат; постоянные расходы каждого места возникновения затрат; сумму маржинального дохода каждого центра ответственности; сумму постоянных расходов каждого центра ответственности и в конечном итоге сумму маржинального дохода по предприятию; постоянные расходы по предприятию и финансовый результат в целом по предприятию.

Развитой «директ-кост», как видно, за счет многоступенчатого учета сумм маржинального дохода, постоянных расходов дает более емкую информационную базу для анализа структуры полученных финансовых результатов и факторов, повлиявших на них. Здесь можно определить, вносит ли конкретный вид продукции вклад в покрытие постоянных расходов организации, его величину и оправданы ли накладные расходы по отдельным подразделениям предприятия.

Развитой «директ-кост» позволяет выявить маржинальный доход по отдельным видам продукции на базе затрат по изготовлению каждого вида продукции, а простой «директ-

«директ-кост» в целом по производству и сбыту, так как постоянные расходы при многоступенчатом «директ-косте» учитывают по группам продукции или отдельным их видам, а при простом «директ-косте» – в целом по предприятию. В связи с этим развитой «директ-кост» дает более емкую информацию для управленческих целей, но он более трудоемок в расчетах в сопоставлении с простой системой «директ-кост».

8.3. Преимущества и недостатки системы «директ-кост»

Система «директ-кост» по сравнению с системой учета полных затрат имеет ряд преимуществ связанных с формированием информации для принятия управленческих решений.

Преимуществом системы «директ-кост» является то, что предусмотренное в ее рамках ограничение себестоимости только прямыми затратами значительно упрощает нормирование, планирование, учет и контроль, снижает трудоемкость и количество расчетных операций. Это достигается, во-первых, за счет небольшого числа калькуляционных элементов и статей, что позволяет усилить контроль за осуществлением прямых затрат. Во-вторых, улучшаются учет и контроль косвенных расходов, поскольку их сумма за данный конкретный период показывается в отчетности отдельной строкой, наглядно демонстрируя их влияние на величину прибыли. В-третьих, система «директ-кост» допускает применение в своих рамках элементов системы «стандарт-кост», а именно категории стандартных затрат и гибких бюджетов. При использовании системы «стандарт-кост» в системе «директ-кост» устанавливаются стандартные прямые затраты, а гибкие бюджеты предназначены для определения уровня косвенных расходов при различных степенях загрузки мощностей. Тем самым весьма существенно повышаются общий уровень и качество элементов управления как производственными затратами, так и отдельными видами затрат.

Другой положительной стороной этой системы является то, что она позволяет квалифицировать производственные затраты по принципу эластичности, под которой понимается зависимость между величиной затрат и масштабами производства. Анализ этой зависимости приводит к раскрытию таких факторов, как степень использования производственных мощностей; функции предприятия; организационная структура предприятия; ассортимент производимой и реализуемой продукции, ее структура и т.п. Конкретно – это коэффициент зависимости отдельных статей затрат от объема производства. Принцип эластичности определяет деление затрат по степени их реагирования на изменение масштабов производства, на переменные и постоянные. Используя методы корреляционного и регрессионного анализа, математической статистики, графические методы, можно определять формы зависимости этих затрат от объема производства; строить сметные уравнения; получать информацию по прибыльности или убыточности производства в зависимости от его объема; рассчитать критическую точку объема производства и зону убытков и прибылей; прогнозировать поведение себестоимости. В системе полных затрат трудно проводить анализ перечисленных факторов, так как здесь нет деления затрат на постоянную и переменную часть, что резко снижает ценность информации о затратах с точки зрения принятия управленческих решений.

Основное достоинство системы «директ-кост», заключается в том, что на основе информации, получаемой при ее использовании, можно принимать различные оперативные решения по управлению сельскохозяйственным предприятием. В первую очередь это касается возможности находить более выгодные комбинации цены и объема, проводить эффективную политику цен. Традиционные классические методы ценообразования, основанные на калькуляции полной себестоимости, не всегда обеспечивают эффективность ценовой политики предприятия, работающего на рынке. Помимо информации о величине затрат, связанных непосредственно с производством той или иной продукции, менеджерам предприятия нужно иметь сведения о возможных пределах снижения цен в зависимости от влияния различных рыночных факторов. Такую информацию представляет система «директ-кост», которая дает возможность устанавливать минимально возможные цены на уровне переменной себестоимости, позволяет оперативно учитывать изменение поведения покупателей и изменение условий текущего рынка, позволяет управлять точкой безубыточности продаж. Расчет

же цен и их изменение на базе полных затрат усредняет влияние рынка на цены и замедляет реакцию продавца на рыночную ситуацию.

Кроме того, система «директ-кост» позволяет аналитические возможности учета более тесно увязать с анализом. Анализируя поведение переменных и постоянных расходов, можно гибко и оперативно принимать решения по управлению, а используя ставки маржинального дохода, оптимизировать ассортимент выпуска продукции, выявить продукцию и услуги с большей рентабельностью и перейти на их выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных расходов незатушевывается в результате списания постоянных расходов на себестоимость отдельных видов продукции.

Отчет о финансовых результатах, составленный на основе информации системы «директ-кост», показывает изменение прибыли вследствие изменения переменных расходов, цен реализации и состава выпускаемой продукции.

С особенностями системы «директ-кост» связаны и определенные ее недостатки, которые влияют на то, что сельскохозяйственные предприятия, несмотря на многочисленные преимущества «директ-коста» предпочитают ее не применять.

Так, система «директ-кост» не может быть использована для составления финансовой отчетности. В частности, использование системы «директ-кост» приводит к тому, что бухгалтерский баланс, подготовленный для нужд управленческого учета, отражает товарно-материальные запасы в объемах, значительно более низких по сравнению с теми, которые доводятся до сведения внешних пользователей. Наконец, исчисление сокращенной себестоимости не позволяет сформировать ф. 9 – АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции растениеводства» и ф. 13 – АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства» специализированной сельскохозяйственной отчетности (которые предполагают представление информации о полной себестоимости) без дополнительных расчетов.

Кроме того, считается, что постоянные затраты также участвуют в производстве данной продукции и, следовательно, должны быть включены в ее себестоимость, и большинство сельскохозяйственных предприятий нуждается в информации о величине полной себестоимости, прежде всего, для определения цены продукции в долгосрочном периоде, когда необходимо рассчитывать покрытие всех издержек организации. Это требует проводить дополнительные расчеты и распределения постоянных расходов.

Основным же недостатком системы «директ-кост» является то, что теоретически достаточно просто разграничить переменные и постоянные затраты, но на практике это иногда сделать весьма трудно. Разложение постоянных затрат на их переменные и постоянные компоненты может представлять собой особенно сложную задачу, так как в основном они являются полупеременными и разделение их достаточно условно.

Для внедрения в отечественную практику учета системы «директ-кост» созданы необходимые предпосылки как в отношении отечественной нормативной базы, так и в международном плане, где идея «директ-костинга» нашла отражение и в международных стандартах бухгалтерского учета, касающихся учета затрат и формирования финансовых результатов.

Исходя из сказанного, следует признать целесообразным исчисление в сельскохозяйственных предприятиях сокращенной себестоимости продукции, при этом периодически (в зависимости от целей управления) рассчитывать и полную себестоимость продукции, поскольку одним из принципов организации управленческого учета является принцип «различная себестоимость для различных целей».

8.4. Система «директ-кост» как основа принятия управленческих решений

8.4.1. Управленческие решения в сфере снабжения

Управленческое решение представляет собой результат анализа прогнозирования, экономического обоснования и выбора более рациональных вариантов на предприятии ме-

неджерами разных уровней. Постоянно принимаются какие-либо решения, связанные с управлением, структурными подразделениями организации или управлением бизнесом.

Например, процесс принятия решений лежит в основе тактического планирования деятельности организации, так как план или бюджет можно представить в виде набора решений по получению материальных ресурсов, их размещению, использованию для достижения организационных целей. Принятие решения представляет собой процесс выбора направления действия из двух или более альтернатив в ходе достижения поставленной цели.

Большинство авторов выделяют группы классификации управленческих решений:

- организационные;
- персональные;
- стратегические, тактические, оперативные;
- по творческому подходу и творческому вкладу решения: рутинные, инновационные, адаптационные;
- по степени формализации проблемы: хорошо структурированные, слабоструктурированные, неструктурированные;
- по функциональной направленности решения: планирующие, организующие, координирующие, контролирующие, информирующие;
- по организации решений: индивидуальные, групповые, корпоративные;
- по повторяемости выполнения: однотипные, разнотипные, инновационные;
- по масштабам воздействия: общие, частные;
- по прогнозируемым результатам: с определенным результатом, с вероятностным исходом;
- по характеру разработки и реализации: уравновешенные, импульсивные;
- по методам переработки информации: алгоритмические, эвристические;
- по числу критериев;
- по направлению воздействия: внутренние и внешние;
- по глубине воздействия: одноуровневые, многоуровневые;
- по ограничению на ресурсы;
- по способу фиксации: письменные, устные;
- и т.д.

Принятие оптимального решения является основной предпосылкой обеспечения конкурентоспособности продукции и организации на рынке.

Можно выделить группы взаимосвязанных процессов.

1. Принятие (подготовка) управленческого решения.
2. Выполнение принятого решения.
3. Контроль за результатами выполнения решения.
4. Сбор информации для последующих решений.

Среди подходов к методам подготовки информации для групп управленческих решений преобладает маржинальный подход, который основывается на информации о переменных затратах. Постоянные расходы считаются нерелевантными для принятия управленческих решений и представляются обособленно либо исключаются.

Маржинальный подход использует такие показатели:

- общая сумма переменных затрат на какой-либо объем;
- удельные переменные затраты;
- маржинальный доход;
- ставка покрытия;
- уровень маржинального дохода.

Рассмотрим, как используется информация, получаемая в системе «директ-кост» в сфере снабжения, где основным вопросом является производить ли продукцию у себя на предприятии или же закупать.

Например, в сельскохозяйственном предприятии, которое занимается производством свиноводческой продукции, годовая потребность в комбикормах составляет 7000 ц. Полная

себестоимость 1 ц комбикорма, который изготавливается в кормоцехе сельскохозяйственного предприятия – 100 ден. ед. Районный комбикормовый завод, который имеет современное оборудование, предлагает поставлять комбикорм за 75 ден. ед. с учетом транспортных расходов по доставке. Сельскохозяйственное предприятие соглашается на это, так как считает, что это выгодно, экономия в расчете на 1 ц составит 30 ден. ед., а на весь объем продукции – 225 тыс. ден. ед. (25 ден. ед. × 7000 ц).

С внедрением системы учета «директ-кост» на сельскохозяйственном предприятии выясняется, что прямые переменные затраты в расчете на 1 ц комбикорма составляют 60 ден. ед. Постоянные накладные расходы предприятия в расчет принимать не следует, так как они имеют место независимо от того производится или приобретается комбикорм предприятием. Поэтому сельскохозяйственное предприятие принимает решение отказаться от приобретения комбикормов с районного комбикормового завода.

По истечении двух лет в комбикормовом цеху сельскохозяйственного предприятия старое оборудование, производящее комбикорм, вышло из строя и не подлежало ремонту. Районный комбикормовый завод к этому времени повысил цены и предлагает поставлять комбикорм уже за 80 ден. ед. с учетом транспортных расходов по доставке. Предполагая, что производить комбикорм самим выгоднее, руководство сельскохозяйственного предприятия решает приобрести новое оборудование по производству комбикормов за 408 тыс. ден. ед. с годовой амортизацией 12 %.

Необходимо оценить, насколько правильные управленческие решения были приняты руководством сельскохозяйственного предприятия.

Первоначально принятое решение о приобретении комбикормов у районного комбикормового завода было ошибочным, так как учет на сельскохозяйственном предприятии велся по традиционной системе учета по полной себестоимости и не было информации о постоянных затратах. В результате ранее принятого необоснованного решения предприятие увеличивало свои затраты в расчете на год на 105 тыс. ден. ед. $[(75 - 60) \times 7000]$. Такое решение было бы правильным, если бы цена 1 ц комбикормов была бы ниже переменных (прямых) затрат на 1 ц комбикормов, т.е. ниже 60 ден. ед.

Приобретение нового оборудования по производству комбикормов ведет к увеличению амортизации, так как оно на порядок больше по стоимости старого, полностью амортизированного. Поэтому необходимо оценить приемлимость этих затрат путем определения себестоимости производства 1 ц комбикормов и сравнения их с ценой продаж районного комбикормового завода.

Дополнительные затраты по амортизации на 1 ц комбикормов составят 7 ден. ед. $[(408 \text{ тыс. ден. ед.} \times 12\%) : 7000 \text{ ц}]$. Релевантная себестоимость 1 ц комбикормов после приобретения нового оборудования составит 67 ден. ед. (60 ден. ед. + 7 ден. ед.). Таким образом, даже приобретение нового оборудования оставляет производство комбикормов более выгодным у себя на предприятии. Однако здесь следует принимать во внимание то, за счет каких источников будет приобретено оборудование: собственных или заемных, и какие расходы, связанные с обслуживанием кредита, понесет предприятие.

8.4.2. Управленческие решения в сфере производства

Перед сельскохозяйственными предприятиями, имеющими дело с разноименными видами растениеводческой и животноводческой продукции, стоит серьезная задача по планированию объема и ассортимента продаж, обеспечивающих предприятию получение желаемого финансового результата. Выбор ассортимента продаж и соответственно объема производства может приниматься как на основе данных традиционного учета по полной себестоимости, так и учета по системе «директ-кост». Причем выгодность выбора ассортимента производства и продаж при использовании того или другого подхода может дать различные результаты. Не всегда можно утверждать, что выводы, сделанные на основе данных учета по сокращенной себестоимости, более правильные, чем на основе учета по полной себестоимости.

мости. Зачастую возникает необходимость сочетания того и другого подхода. Многие зависят от учета обстоятельств, целей расчетов и ассортиментной политики. Более подробно рассмотрим, к каким результатам может привести использование традиционного учета по полной себестоимости и учета по системе «директ-кост».

При использовании информации, получаемой в учете по системе «директ-кост», управленческие решения об объеме и ассортименте выпуска и продажи продукции, работ и услуг принимаются на основе данных о величине переменных затрат, сумм и ставок покрытия с учетом использования производственных мощностей во времени. Для принятия решений об ассортименте выпуска продукции следует соблюдать определенные правила, в основе которых лежит максимальная ставка покрытия. Суть этих правил сводится к тому, что при оптимизации ассортимента продукции, работ и услуг в планы производства и сбыта следует включать продукцию с максимальной ставкой покрытия и нельзя включать в ассортимент продукции, работы и услуги с отрицательной ставкой покрытия. Кроме того, при недогрузке производственных мощностей в планы производства можно включать и нерентабельную продукцию по показателю полной себестоимости, но с положительным маржинальным доходом, если есть уверенность в полной ее реализации. Другие решения могут привести к негативным результатам в деятельности предприятия.

Объем выпуска продукции и продаж зависит и от уровня использования производственных мощностей. Во всех случаях затраты на единицу выпуска продукции при увеличении загрузки производственных мощностей и неизменных прочих условий деятельности уменьшаются. Минимальными они будут тогда, когда производственные мощности используются полностью. Неиспользованные мощности означают неиспользованные возможности увеличения производства и снижения себестоимости продукции. При увеличении загрузки мощностей и увеличении объема выпуска могут возникать дополнительные постоянные расходы. Их общая величина будет оправданной только в том случае, если себестоимость продукции уменьшится.

В целом оптимизация ассортимента продукции, работ и услуг должна обеспечить получение максимальной прибыли. Рассмотрим эти правила на примере крестьянско-фермерского хозяйства (КФХ). Необходимо принять решение об оптимальной производственной программе, обеспечивающей получение максимальной прибыли, исходя из сведений за прошлый отчетный период по данным учета по полной и сокращенной себестоимости в КФХ.

По итогам работы за год в КФХ имелись результаты, представленные в табл. 8.1.

Таблица 8.1. Результаты производства и продажи продукции КФХ

Виды продукции	Объем сбыта, ц	Цена единицы продукции, ден. ед.	Затраты на единицу продукции, ден. ед.	Прибыль (убыток) от продажи 1 ц продукции, ден. ед.	Общая прибыль (убыток), ден. ед.	Переменные затраты на единицу продукции, ден. ед.	Ставка покрытия, д.с.	Маржинальный доход (сумма покрытия), ден. ед.
Картофель	900	16	17	-1	-900	8	8	6300
Свиньи в живом весе	500	12	9	3	1500	6	6	3000
Сахарная свекла	200	7	11	-4	-800	8	-1	-200
Зерно	300	10	6	4	1200	5	5	1500
Итого					1000			10600

На основе приведенного анализа результатов производства и продажи продукции руководством КФХ было принято решение отказаться от производства картофеля и сахарной свеклы как убыточных видов продукции и вдвое увеличить производство и продажу зерна и

свиней в живом весе, чтобы не сокращалась денежная выручка. Но вместо ожидаемой прибыли в 5 400 ден. ед. $((1500+1200)\times 2)$, в КФХ получили убыток в 600 ден. ед. Причину полученного убытка показывает маржинальный анализ, выполненный на основе данных учета по системе «директ-кост», т.е. показателей переменных затрат, ставок покрытия и маржинального дохода по каждому виду продукции.

Предварительно определим сумму постоянных расходов как разницу между маржинальным доходом и прибылью от продаж. В расчетах сумма постоянных расходов составляет 9 600 ден. ед. $(10\ 600 - 1000)$. Далее определим маржинальный доход по зерну и продукции свиноводства, производство которых было увеличено вдвое, что позволит рассчитать финансовый результат в новых условиях. Маржинальный доход составляет 9 тыс ден. ед. $(6\times 500\times 2 + 5\times 300\times 2)$. Отметим, что постоянные расходы в новом году остались неизменными. Разница между маржинальным доходом и суммой постоянных расходов составляет сумму убытка в 600 ден. ед. $(9\ 000 - 9\ 600)$.

Убыток возник в связи с тем, что сумма маржинального дохода зерна и продукции свиноводства была недостаточна, чтобы покрыть постоянные расходы организации в 9 600 ден. ед. В результате и был получен убыток в 600 ден. ед. Таким образом, отказ от производства картофеля был ошибочным, так как он имеет максимальную ставку покрытия. Поэтому крестьянско-фермерскому хозяйству следует заниматься производством картофеля, зерна и свиноводством, т.е. производством продукции с максимальной ставкой покрытия, хотя некоторая продукция и нерентабельна по показателю полной себестоимости. При продаже продукции следует ориентироваться на ставку покрытия на единицу продукции, а не на ее рентабельность на основе показателя полной себестоимости. Кроме того, в случае недогрузки производственных мощностей, неиспользования земельных площадей нижней границей цены является не полная себестоимость продукции, а сумма предельных переменных затрат. Все сказанное свидетельствует, что для выработки правильных управленческих решений об объеме и ассортименте выпуска и продажи продукции, работ и услуг необходима информация данных учета по сокращенной и полной себестоимости и взаимосвязанный анализ их результатов с учетом обстоятельств, целей расчетов и ассортиментной политики.

Наряду с планированием объемов и ассортимента продаж, обеспечивающих предприятию получение желаемого финансового результата, в управленческие решения в сфере производства относят решения, связанные с производством новой продукции.

Выработка концепции производства новой продукции требует подробного анализа проводимой политики, планов и опыта работы. Важным при этом является определение, какая продукция нужна: совершенно новая или модификация уже производимой продукции.

Новой называют продукцию, которая обладает новыми свойствами и добавляется к существующему ассортименту. Производство абсолютно новой продукции требует инвестиций, поэтому принятие решения по производству новой продукции опирается на процедуру принятия решения по инвестициям, осуществляется на высшем уровне управления предприятием.

Инновационная политика в области разработки новой продукции задает вид, объем и содержание информации, необходимой для принятия решения. Процесс инноваций можно подразделить на шесть этапов.

1. *Сбор и систематизация информации* о технологических изменениях на рынке, нововведениях, поступающих из отделов научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР), маркетинговых подразделений, аппарата отдела сбыта, торговых посредников, покупателей; сбор и систематизация информации о потенциальных возможностях предприятия в отношении разработки и освоения новой продукции, определение степени и размеров риска; о целевых рынках и тенденциях их развития.

2. *Отбор информации, касающейся идей новой продукции*, определение возможностей и практической реализации идей; выявление общности и различий в технологии новой и старой продукции; соответствие новой продукции специализации предприятия; определение патентной чистоты будущем изделия.

3. *Анализ экономической эффективности новой продукции* проводится вместе с разработкой программы маркетинга: техническая разработка проекта новой продукции; выбор технико-экономических характеристик продукции, оценка ее качества и потребительских свойств; оценка спроса и объема продаж; определение расходов на создание и освоение новой продукции, сроки окупаемости новой продукции; наличие необходимых ресурсов для производства новой продукции; сроки освоения новой продукции и выхода с ней на рынок; анализ и оценка прибыльности производства новой продукции.

4. *Организация производства новой продукции* – планирование объема производства каждому производственному подразделению, занятому производством новой продукции; создание образца и проведение технических испытаний на экологичность, безопасность и пр.; разработка наименования товара, его товарного знака, оформления, упаковки, маркировки.

5. *Исследования на ограниченном рынке относительно цены на продукцию и других коммерческих условий* (предоставление скидок с цены, коммерческого кредита и т.п.) в течение не менее трех месяцев; выбор оптимальных каналов реализации; выбор средств и методов рекламы.

6. *Принятие решения о запуске новой продукции в производство* (массовое, серийное) на основе расчетов объема продаж, рентабельности продукции, степени удовлетворения спроса и предложения, стабильности связей с покупателями; производственных мощностей, ресурсов, квалификационного состава персонала; общей суммы инвестиций в производство и сбыт, источников финансирования, предполагаемых результатов по прибыли или убыткам на расчетный период.

В качестве важнейшего критерия принятия решения используется оценка влияния внедрения новой продукции на объем реализации в целом по предприятию и объем реализации другой продукции, а также оценка времени окупаемости затрат на разработку, производство, сбыт, рекламу (обычно считается не более пяти лет, включая трехлетний период от начала массового производства до момента безубыточности).

Существуют различные методы оценки эффективности разработки новой продукции:

- экспертная оценка;
- ожидаемая норма прибыли;
- вероятностный подход;
- оценка динамики ожидаемой прибыли;
- многомерность критериев оценок: притягательность отрасли, влияние и проникновение в нее конкурентов; возможности использования новых разработок для усовершенствования уже производимых товаров; влияние производства и сбыта нового продукта на финансовое положение предприятия.

Успех производства новой продукции во многом гарантирован установлением цены на продукт. Основным критерием определения цены на продукцию выступает цена на старую или аналогичную продукцию на рынке.

8.4.3. Управленческие решения в сфере продаж и ценообразования

Одними из важнейших в управленческой деятельности являются решения в области продаж и ценообразования, так как в качестве основных целей управленческого учета является установление цены на производимую продукцию и оказываемые услуги. Цена на продукцию в условиях рынка должна устанавливаться с учетом факторов, влияющих на формирование цены. Эти факторы можно разделить на внутренние и внешние.

К основным внутренним факторам относят:

- себестоимость продукции;
- необходимость покрытия долгосрочных капитальных вложений;
- трудоемкость производства;
- ограниченность производственных ресурсов.

Основными внешними факторами являются:

- общий спрос на рынке на продукцию данного вида;
- наличие на рынке аналогичных товаров других предприятий;
- цена на аналогичную продукцию основных конкурентов;
- качество конкурирующей продукции;
- сезонность покупательского спроса.

Цена на продукцию должна устанавливаться, исходя из ее себестоимости, как полной, так и ограниченной. Основные методы установления цены базируются на затратах на производство продукции. Выделяют следующие методы расчета продажных цен:

- переменных затрат;
- валовой прибыли;
- рентабельности продаж;
- рентабельности активов;
- краткосрочных цен.

Более подробно остановимся на перечисленных методах.

1. Метод переменных затрат. Сущность метода заключается в том, что в качестве расчетной базы используются переменные затраты на единицу продукции, на основе которых рассчитывается процентная наценка к переменным (прямым) затратам на продукцию (затраты на сырье и материалы, основную энергию и технологическое топливо, заработную плату основных рабочих с отчислениями на социальные нужды и т.п.).

Переменные затраты на единицу продукции определяют нижний предел цены, т.е. уровень минимально допустимой цены.

Сущность метода переменных затрат заключается в следующем:

1) для каждого вида продукции определяются:

- переменные производственные затраты на единицу продукции (ПЕР31),
- переменные затраты на объем продаж (ПЕР3),
- постоянные общепроизводственные затраты (ОБЦЗ),
- коммерческие, общие, административные расходы (КОМР),
- желаемая величина прибыли (ПРпр);

2) процентная наценка к переменным производственным затратам рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Прн} = (\text{ПРпр} + \text{ОБЦЗ} + \text{КОМР}) / \text{ПЕР3};$$

3) цена рассчитывается по формуле:

$$\text{Ц} = \text{ПЕР31} \times (1 + \text{Прн}).$$

Цена, рассчитанная таким способом, должна покрывать все затраты, связанные с производством и продажей продукции, и будет обеспечивать получение планируемой прибыли.

Условие.

Предприятие выпускает продукцию «Х». Прямые материальные и прямые трудовые затраты на единицу продукции составляют соответственно 100 и 40 ден. ед., переменные общепроизводственные затраты — 20 ден. ед., постоянные общепроизводственные расходы — 500 ден. ед., коммерческие общие и административные расходы — 400 тыс. ден. ед., размер желаемой прибыли — 720 тыс. ден. ед.

Определите цену, если планируемый объем производства должен составить 120 тыс. единиц продукции.

Решение.

1. Определим переменные затраты на единицу продукции:

$$\text{ПЕР31} = 100 \text{ ден. ед.} + 40 \text{ ден. ед.} + 20 \text{ ден. ед.} = 160 \text{ ден. ед.}$$

2. Определим переменные затраты на объем продукции:

$$\text{ПЕР3} = 160 \text{ ден. ед.} \times 120 \text{ тыс. ед.} = 19\,200 \text{ тыс. ден. ед.}$$

3. Рассчитаем процентную наценку:

$$\text{Прн} = (720 \text{ тыс. ден. ед.} + 900 \text{ тыс. ден. ед.}) / 19\,200 \text{ тыс. ден. ед.} = 810 \text{ тыс. руб.} / 19\,200 \text{ тыс. ден. ед.} = 0,084.$$

4. Цена продукции «X» составит:

$$Ц = 160 \text{ ден. ед.} \times (1 + 0,084) = 173,44 \text{ ден. ед./ед.}$$

Таким образом, чтобы покрыть все затраты на производство продукции и получить прибыль в размере 720 тыс. ден. ед., предприятию необходимо установить цену на продукцию «X» в размере 173,44 ден. ед.

Рассмотренный метод следует использовать, если стоимость активов, вовлеченных в производство каждого вида продукции, на предприятии одинакова, а отношение переменных затрат к остальным производственным расходам одинаково для каждого вида продукции.

2. Метод валовой прибыли. Сущность метода заключается в том, что в качестве расчетной базы используется валовая прибыль – разность между выручкой от реализации продукции и себестоимостью реализованной продукции.

Расчет цены осуществляется в следующем порядке.

• первый этап. Для каждого вида продукции задаются:

— переменные затраты (ПЕР);

- общие коммерческие и административные расходы, связанные с этой продукцией (ПОСТ);

— желаемая величина прибыли (ПРпр);

— количество продаж в натуральных единицах (К);

• второй этап. Определяются полные затраты на единицу продукции. На основе общих затрат на объем реализации можно рассчитать суммарные затраты на единицу продукции: $ЗАТ1 = ЗАТ : К$;

• третий этап. Рассчитывается ставка процентной наценки к валовой прибыли.

Валовая прибыль представляет собой сумму коммерческих и управленческих расходов и суммы желаемой прибыли: $ВПР = ПОСТ + ПРпр$. Значение ставки процентной наценки рассчитывается по формуле:

$$Прн = ВПР : ПРЗ = (ПРпр + ПОСТ) : (ПЕРЗ + ПОСТ);$$

• 4-й этап. Цена реализации единицы продукции рассчитывается по формуле:

$$Ц = ЗАТ1 \times (1 + Прн).$$

Используя предыдущее условие, определим цену продукции «X» методом валовой прибыли.

Решение.

Определим общие суммарные производственные затраты на объем продаж и единицу продукции:

$$ЗАТ = 19200 \text{ тыс. ден. ед.} + 500 \text{ тыс. ден. ед.} = 19700 \text{ тыс. ден. ед.};$$

$$ЗАТ1 = 19700 \text{ тыс. ден. ед.} : 120 \text{ тыс. ед.} = 164,17 \text{ ден. ед./ед.}$$

Определим валовую прибыль, суммируя коммерческие, общие, административные расходы и желаемую величину прибыли:

$$ВПР = 720 \text{ тыс. ден. ед.} + 400 \text{ тыс. ден. ед.} = 1120 \text{ тыс. ден. ед.}$$

Рассчитаем ставку процента наценки:

$$Прн = 1120 \text{ тыс. ден. ед.} : 19700 \text{ тыс. ден. ед.} = 0,0569, \text{ или } 5,69 \%$$

На каждую 1 денежную единицу производственных расходов будет приходиться в среднем 0,0569 ден. ед. валовой прибыли.

Определим цену реализации:

$$Ц = 164,17 \text{ ден. ед./ед.} \times (1 + 0,0569) = 173,51 \text{ ден. ед./ед.}$$

Таким образом, чтобы покрыть все затраты на производство и сбыт продукции в размере 120 тыс. ед. и получить желаемую прибыль в размере 720 тыс. ден. ед., необходимо установить цену на уровне 173,51 ден. ед./ед.

Метод валовой прибыли достаточно прост, не требует деления на переменные и постоянные затраты. Информацию о производственных затратах и операционных расходах можно получить из учетных данных предприятия.

3. Метод рентабельности продаж. Сущность метода рентабельности продаж заключается в том, что в качестве расчетной базы применяются совокупные затраты на производство продукции. Совокупные затраты на производство единицы продукции характеризуют долгосрочную минимальную цену на продукцию.

При установлении цены продукции данным методом необходимо:

- указать суммарные затраты на производство продукции (ЗАТ);
- рассчитать суммарные затраты на единицу продукции (полную себестоимость единицы продукции) : $ЗАТ1 = ЗАТ : К$;
- указать желаемый размер прибыли (ПРпр.);
- рассчитать ставку процентной наценки как отношение желаемой прибыли к совокупной величине затрат по формуле: $Прн = ПРпр : ЗАТ$.

Цена продукции рассчитывается по формуле: $Ц = ЗАТ1 \times (1 + Прн)$.

Используя предыдущее условие, определим цену продукции «Х» методом рентабельности продаж.

Тогда формирование цены продукции «Х» будет осуществляться следующим образом:

1) определим общие затраты предприятия:

$$ЗАТ = 500 \text{ тыс. ден. ед.} + 400 \text{ тыс. ден. ед.} + 19200 \text{ тыс. ден. ед.} = 20100 \text{ тыс. ден. ед.,}$$

2) определим затраты на единицу продукции:

$$ЗАТ1 = 20100 \text{ тыс. ден. ед.} : 120 \text{ тыс. ед.} = 167,5 \text{ ден. ед./ед.,}$$

3) рассчитаем ставку процентной наценки:

$$Прн = 720 \text{ тыс. ден. ед.} : (500 \text{ тыс. ден. ед.} + 400 \text{ тыс. ден. ед.} + 19200 \text{ тыс. ден. ед.}) = 0,0358,$$

4) определим цену реализации:

$$Ц = 167,5 \text{ ден. ед.} \times (1 + 0,0358) = 173,50 \text{ ден. ед./ед.}$$

4. Метод рентабельности активов. Рассматриваемый метод нацелен на установление такой цены на продукции, которая позволила бы получить запланированный доход на капитал. Установление цены на продукцию данным методом основано на знании минимальной желаемой ставки рентабельности активов.

Цена в этом случае рассчитывается в следующем порядке:

- необходимо задать объем производства (К);
- указать величину суммарных затрат (ЗАТ);
- указать ставку рентабельности активов (СтАк);
- указать общую стоимость активов (САК).

На основе, этой информации рассчитываются затраты на единицу продукции:

$$ЗАТ1 = ЗАТ / К.$$

Цена продукции в итоге определяется по формуле:

$$Ц = ЗАТ1 + СтАк \times САК/К.$$

Условие.

Стоимость имущества предприятия равна 1700 тыс. ден. ед., желаемая ставка рентабельности активов — 0,30, объем производства — 120 тысяч единиц, общие затраты — 20100 тыс. ден. ед. Необходимо определить цену реализации продукции.

Решение.

Цена продукции определяется следующим образом:

1) затраты на единицу продукции:

$$ЗАТ1 = 20100 \text{ тыс. ден. ед.} : 120 \text{ тыс. ед.} = 167,5 \text{ ден. ед.};$$

2) цена единицы продукции равна:

$$Ц = 167,5 \text{ ден. ед.} + 0,30 \times 1700 \text{ тыс. ден. ед.} : 120 \text{ тыс. ед.} = 171,75 \text{ ден. ед.}$$

Результаты расчетов показывают, что цена реализации в 171,75 ден. ед./ед. позволит получать 0,30 ден. ед. прибыли на каждую 1 ден. ед. активов.

5. Метод краткосрочных цен. Метод применяется в системе управленческого учета на основе информации, получаемой в учете методом «директ-кост». Он весьма близок к пер-

вому методу, но отличается от него в некоторой степени целями. В условиях конкуренции при ценообразовании в большей степени учитываются факторы, связанные со спросом, чем с предложением, т.е. оценки того, сколько покупатель может и хочет заплатить за продукцию. Поэтому необходимо знать возможные пределы снижения цен. В управленческом учете существует понятие «долгосрочный и краткосрочный нижний предел цены». Долгосрочный нижний предел цены устанавливается с целью минимального покрытия полных затрат на производство и продажу. Краткосрочный нижний предел цены покрывает только переменные затраты, т.е. он соответствует частичной себестоимости продукции. Долгосрочный нижний предел цены устанавливается на основе учета и калькулирования полной себестоимости продукции, а краткосрочный – на основе учета и калькулирования по системе «директ-кост». Демпинг цен с целью завоевания рынков сбыта так же связан с системой «директ-кост».

Условие.

Сельскохозяйственное предприятие, специализирующееся на молочном скотоводстве, имеет цех по производству сырной продукции, планирует увеличить производство и реализовать дополнительную продукцию в соседний регион. Необходимо установить цену на дополнительную продукцию, учитывая условие, что постоянные расходы при увеличении объема производства и продаж останутся неизменными согласно представленным в табл. 8.2 данным.

Таблица 8.2. Информация о затратах

Показатели	На объем продукции 20 тыс. кг, ден. ед.	На 1 кг сырной продукции, ден. ед.
1. Переменные затраты	160 000	8
2. Постоянные накладные расходы	80 000	4
3. Полная себестоимость	240 000	12
4. Цена реализации	280 000	14
5. Прибыль	40 000	2

Поскольку постоянные расходы останутся неизменными, их можно не включать в цену реализации дополнительной продукции в соседнем регионе и прибыль сельскохозяйственное предприятие будет получать в случае, если цена будет выше переменных затрат в расчете на 1 кг сырной продукции, т.е. 7 ден. ед. В настоящее время рентабельность составляет 16,6 %. Если ее заложить в цену, то цена реализации сырной продукции в соседнем регионе составит 8,17 д.ед. ($7 \cdot 1,166$). Иначе говоря, имея информацию о постоянных и переменных затратах в составе полной себестоимости, можно сделать более правильные выводы в области ценообразования и объема продаж.

В западном управленческом учете на основе системы «директ-кост» используется концепция дополнительных затрат. Ее суть заключается в том, что принимая решение о дополнительном выпуске продукции, дополнительных заказах, выручку от реализации сравнивают не с полной себестоимостью продукции, а с себестоимостью только в части переменных затрат, непосредственно связанных с выпуском дополнительной продукции или выполнением этого заказа. Однако это целесообразно только тогда, когда накладные расходы возмещаются в ценах других основных видов продукции.

Таким образом, в ходе принятия решения о ценообразовании всегда нужно знать нижний предел цены, позволяющий продавать продукцию без убытка, в его качестве выступают переменные затраты на единицу продукции.

8.5. Управленческий учет и решения в сфере инвестиционной политики

Управленческие решения по поводу долгосрочных инвестиций могут быть приняты по следующим причинам:

- 1) обновление имеющейся материально-технической базы;
- 2) увеличение объемов производства;
- 3) освоение новых видов деятельности.

Долгосрочные инвестиции вовлекают в производственный процесс значительные объемы денежных средств с целью получения доходов от вложений в будущем. Поэтому в системе управления реальными инвестициями оценка эффективности инвестиционных проектов представляет собой один из наиболее ответственных этапов. От того, насколько объективно и всесторонне проведена эта оценка, зависят сроки возврата вложенного капитала, варианты альтернативного его использования, дополнительно генерируемой операционной прибыли предприятия в предстоящем периоде.

Международная практика оценки эффективности инвестиций базируется на концепции временной стоимости денег и основана на следующих принципах:

- оценка эффективности использования инвестируемого капитала производится путем сопоставления исходной инвестиции и денежного потока (cash flow), формируемого в процессе реализации проекта;

- инвестируемый капитал и денежные потоки, генерируемые этим капиталом, приводятся к настоящему времени с помощью ставки дисконтирования. Ставку дисконтирования также называют альтернативными издержками по инвестициям, минимальной необходимой нормой прибыли, процентной ставкой.

Для принятия решения об инвестиционных проектах в отечественном управленческом учете используются следующие основные показатели:

- 1) норма прибыли;
- 2) чистая приведенная дисконтированная стоимость (ЧПС);
- 3) внутренний коэффициент окупаемости;
- 4) учетный коэффициент окупаемости;
- 5) срок окупаемости

Минимальная норма прибыли – это величина учетной ставки или ставки процента, которую можно получить на эквивалентные по размеру вмененных издержек и риску ценные бумаги, обращающиеся на финансовом рынке.

Если эффективность долгосрочных инвестиций будет ниже, чем доходы от ценных бумаг, то организация не будет инвестировать средства в какой-либо инвестиционный проект. Следует также учесть, что доходы от долгосрочных инвестиций во внеоборотные активы поступают в течение длительного времени, а доходы от ценных бумаг в настоящее время. Поэтому для анализа доходов от инвестиций в капитальные вложения рассчитывается сложный процент и коэффициент дисконтирования. Здесь используются такие формулы:

Будущая стоимость инвестиций через n лет = Первоначальный капитал $\cdot (1 + \text{Норма прибыли на вложенный капитал})^n$

Коэффициент дисконтирования применяется для приведения затрат и доходов к стоимости в момент сравнения.

$$\text{Коэффициент дисконтирования } t = 1 / (1 + A),$$

где t – период в годах от момента получения результата от произведенных затрат до момента сравнения; A – норма дисконта.

Норма дисконта – это коэффициент доходности капитала, определяемый отношением дохода к капитальным вложениям. При меняющейся норме дисконта:

$$\text{Коэффициент дисконтирования} = 1 / B_{k=1}^t (1 + A_k).$$

Процесс выражения наличных средств, которые должны быть получены в будущем через текущую стоимость посредством коэффициента дисконтирования, называется дисконтированием, а полученная величина доходов и затрат – дисконтированной стоимостью.

$$\text{Дисконтированная стоимость} = \frac{\text{Будущая стоимость инвестиций через } n \text{ лет}}{(1 + \text{Норма прибыли на вложенный капитал})^3}$$

Чистая приведенная дисконтированная стоимость (ЧПС) – это величина чистых поступлений денежной наличности за минусом первоначальных инвестиционных затрат. Она будет больше нуля, если норма прибыли по инвестиционному проекту будет больше, чем норма прибыли по вложениям в ценные бумаги. Положительная ЧПС означает, что организация может согласиться на инвестиционный проект, а если ЧПС меньше нуля, то отказаться. Если ЧПС равна нулю, то в случае принятия проекта ценность компании и ее благосостояние не изменятся. Проект не прибыльный, не убыточный, принимается в крайнем случае, в зависимости от целей компании.

Внутренний коэффициент окупаемости – это точная ставка процента от инвестиций в течение срока их действий. Он используется для дисконтирования поступающей денежной наличности с целью приравнять приведенную стоимость денежных поступлений от инвестиционного проекта к приведенной стоимости денежных расходов. Дисконтирование – это процесс приведения наличных денежных средств к стоимости в момент сравнения. Величину внутреннего коэффициента окупаемости сравнивают с величиной дохода на капитал. Если коэффициент больше вмененных издержек на капитал, то инвестиционный проект является прибыльным и дает положительную приведенную стоимость. Если коэффициент меньше вмененных издержек, то инвестиционный проект невыгоден.

$$\square = \frac{(\text{Доходы определенного периода} - \text{Затраты, осуществляемые в тот же период})}{(1 + \text{Норма дисконта, при которой вмененные издержки равны произведенному результату от инвестиций})}$$

Если потоки денежной наличности будут одинаковы за каждый год, то внутренний коэффициент окупаемости рассчитывается по формуле:

$$\text{Коэффициент внутренней окупаемости} = \frac{\text{Стоимость инвестиций}}{\text{Ежегодный поток поступающей денежной наличности}}$$

Учетный коэффициент окупаемости – это соотношение предполагаемой среднегодовой прибыли от проекта и средних ежегодных затрат по вложениям в инвестиционный проект. Данный показатель используется при установлении очередности выполнения инвестиционных проектов, что является важной инвестиционной проблемой.

Срок окупаемости – это время от начала инвестиционного проекта до момента, когда поступление денежной наличности от вложенного капитала возместят расходы, связанные с осуществлением данного инвестиционного проекта. В качестве нормативного промежутка времени может выступать требование инвесторов к сроку возврата основной и процентной суммы средств, вложенных в конкретный проект.

Рассчитывается срок окупаемости в целом путем деления совокупных денежных расходов на сумму ожидаемых ежегодных денежных поступлений. При этом следует учесть, что если доход распределен по годам равномерно, то срок окупаемости рассчитывается делением единовременных затрат на величину годового дохода, обусловленного ими.

Если прибыль распределена неравномерно, то срок окупаемости рассчитывается прямым подсчетом числа лет, в течение которых инвестиция будет погашена кумулятивным доходом.

Чем длиннее период окупаемости, тем выше степень риска, особенно для организаций с недостаточными наличными средствами, нуждающихся в быстрой окупаемости вложенного капитала.

Все рассмотренные показатели оценки эффективности реальных инвестиционных проектов находятся между собой в тесной взаимосвязи и позволяют оценить эту эффективность с различных сторон. Однако ни один из рассмотренных показателей не отвечает в полной мере достоверности оценки эффективности капитальных вложений. Поэтому при оценке эффективности реальных инвестиционных проектов предприятия их следует рассматривать в комплексе. В дополнение к основным показателям целесообразно проанализировать устойчивость проекта методом точки безубыточности.

8.6. Контрольные вопросы

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

1. Назовите два основных варианта организации учета по системе «директ-кост»?

В тексте параграфа 8.2 находим: «Различают два варианта системы «директ-кост»: простой (одноступенчатый) и развитой (многоступенчатый). При обоих видах учета общая схема расчета схожа с классической формой системы «директ-кост».

Ответы на последующие вопросы студент ищет самостоятельно.

3. Чем «директ-кост» отличается от учета по полной себестоимости?

4. Как оценивают остатки незавершенного производства и непроданной готовой продукции в «директ-косте»; в системе учета по полной себестоимости?

5. Всегда ли «директ-кост» означает учет прямых затрат?

6. Все ли элементы «директ-коста» применимы в бухгалтерском учете на российских предприятиях?

7. Может ли «директ-кост» быть ненормативным методом учета затрат?

8. Назовите по крайней мере три плюса и два минуса и использования данных «директ-коста» в управлении предприятием.

9. Каким образом ограничение себестоимости переменными расходами позволяет упростить нормирование и учет затрат?

10. Почему рентабельность, исчисленная на основе калькуляции себестоимости продукции по переменным затратам, дает более объективную оценку выгодности изделий, чем при ее определении на основе полных затрат?

11. Чем развитый, продвинутый «директ-кост» отличается от простого?

12. В чем преимущества развитого «директ-коста»?

13. Почему «директ-кост» считают более оперативным методом, чем учет полных затрат?

14. Какие специализированные счета можно применять в развитом «директ-косте»?

15. Почему выбор изделий и товаров для продажи должен осуществляться по критерию максимума ставки покрытия?

16. Почему «директ-кост» еще мало применяется на российских предприятиях?

17. Что влияет на нижнюю границу цены предложения товара?

18. Возможна ли интегрированная система финансового и управленческого учета на основе директ-коста?

19. Назовите по крайней мере три плюса и два минуса в использовании данных системы «директ-кост» в управлении предприятием.

8.7. Контрольные тесты

1. Причины принятия решений по долгосрочным инвестициям:

- 1) освоение новых видов деятельности и убыточность предприятия;
- 2) увеличение объемов производстве и высокая кредиторская задолженность предприятия;
- 3) обновление имеющейся материально-технической базы, освоение новых видов деятельности и увеличение объемов производства;
- 4) высокая фондоотдача, убыточность предприятия и освоение новых видов деятельности;
- 5) увеличение объемов производства, низкий уровень рентабельности и освоение новых видов деятельности.

Методические рекомендации студентам, где и как находить ответы

В тексте (параграф 8.5.) находим: «Управленческие решения по поводу долгосрочных инвестиций могут быть приняты по следующим причинам:

- 1) обновление имеющейся материально-технической базы;
- 2) увеличение объемов производства;
- 3) освоение новых видов деятельности».

Значит правильный ответ № 3. Ответы на последующие тесты студент ищет самостоятельно.

2. Система «директ-кост» в современном представлении– это система измерения:

- 1) релевантных затрат;
- 2) переменных расходов;
- 3) полной себестоимости продукции;
- 4) нормативных расходов;
- 5) целевых расходов.

3. Постоянные расходы предприятия в системе «директ-кост»:

- 1) включают в полную себестоимость продукции;
- 2) включают в маржинальные затраты;
- 3) относят на себестоимость реализованной продукции или на финансовые результаты деятельности предприятия;
- 4) нет правильных ответов.

4. Метод учета затрат, дающий возможность детально и качественно изучать зависимости между объемом производства, затратами, материальным доходом и прибылью, представляет собой:

- 1) метод учета затрат на базе полной себестоимости;
- 2) метод «директ-кост»;
- 3) учет по видам деятельности;
- 4) нет правильных ответов.

5. Выделяют следующие виды метода «директ-кост»:

- 1) простой и сложный;
- 2) сложный и развитый;
- 3) простой и развитый;
- 4) простой, сложный, развитый;

5) продвинутый и рациональный.

6. При применении метода учета сокращенных затрат в РФ общехозяйственные расходы списываются проводкой:

- 1) Дт 20 Кт 26;
- 2) Дт 99 Кт 26;
- 3) Дт 90 Кт 26;
- 4) Дт 84 Кт 26;
- 5) Дт 90 Кт 26.

7. В случае наличия ограничивающих факторов (нехватка сырья, оборудования, трудовых ресурсов) на предприятии при принятии управленческих решений типа «какие продукты производить в будущем?» рассчитывают:

- 1) вариатор;
- 2) переменные расходы на единицу ограничивающего фактора;
- 3) маржинальную прибыль на единицу продуктов;
- 4) маржинальную прибыль на единицу ограничивающего фактора;
- 5) нет правильных ответов.

8. В основе принятия решений об ассортименте продукции лежит:

- 1) общая сумма прибыли от продаж;
- 2) максимальная ставка покрытия;
- 3) общая сумма маржинальной прибыли;
- 4) переменные затраты на единицу продукции;
- 5) нет правильных ответов.

9. Ответьте, целесообразно ли включать в ассортимент продукции изделия с отрицательной ставкой покрытия:

- 1) да;
- 2) нет;
- 3) можно при недогрузке производственных мощностей;
- 4) можно, если обеспечивается положительный уровень рентабельности;
- 5) нет правильных ответов.

10. Долгосрочный нижний предел цены устанавливается с целью:

- 1) покрытия только переменных затрат;
- 2) максимального покрытия полных затрат на производство и продажу;
- 3) выбора ассортимента продукции на перспективу;
- 4) получения необходимого уровня рентабельности;
- 5) нет правильных ответов.

11. Краткосрочный нижний предел цены устанавливается на основе:

- 1) данных учета и калькулирования по полной себестоимости;
- 2) данных учета и калькулирования по системе «стандарт-кост»;
- 3) данных учета и калькулирования по системе «директ-кост»;
- 4) данных учета и калькулирования при позаказном методе учета;
- 5) нет правильных ответов.

12. К долгосрочным инвестиционным решениям относятся:

- 1) решения об ассортименте продукции, объемах заказа, себестоимости;
- 2) решения о капитальных вложениях;
- 3) решения по вопросам безубыточности и сбыта;

- 4) решения по вопросам кадровой политики;
- 5) нет правильных ответов.

13. Для принятия решений о долгосрочных инвестициях используются следующие показатели:

- 1) срок окупаемости, чистая дисконтированная стоимость, фондоемкость продукции, норма прибыли;
- 2) внутренний коэффициент окупаемости, чистая дисконтированная стоимость, срок окупаемости, норма прибыли, учетный коэффициент окупаемости;
- 3) норма прибыли, коэффициент специализации, внутренний коэффициент окупаемости, коэффициент ликвидности;
- 4) чистая дисконтированная стоимость, коэффициент ликвидности, внутренний коэффициент окупаемости, норма прибыли;
- 5) нет правильных ответов.

8.8. Практические задания

Задание 1. В колбасном цехе фермерского хозяйства стоит задача увеличить производство колбасной продукции с 600 до 800 ц в год. Для этого необходимо приобрести оборудование стоимостью 100 тыс. ден. ед. Срок полезного использования оборудования 10 лет. Себестоимость производства 1 кг колбасы – 18,5 ден. ед., продажная цена – 20,0 ден. ед. Определить рентабельность и окупаемость инвестиций.

Задание 2. Предприниматель-строитель выбирает между двумя типами индивидуальных домов. Он исходит из того, что на осуществление проекта потребуется три года и сразу же найдутся покупатели построенных домов.

Для расчета имеются следующие данные.

Типы домов	Год			
	нолевой	первый	второй	третий
Дом типа А:				
Расходы на строительство	60 000	40 000	30 000	30 000
выручка от продажи	-	-	-	220 000
Дом типа В:				
Расходы на строительство	30 000	30 000	50 000	20 000
выручка от продажи	-	-	-	170 000
Имеющийся капитал	480 000	360 000	450 000	-

Какой тип дома целесообразнее построить с точки зрения получения максимальной прибыли?

Задание 3. При покупке дома предлагаются три способа оплаты:

- а) 315 000 ден. ед. после постройки за два года;
- б) 270 000 ден. ед. сразу;
- в) 150 000 ден. ед. в первый год, а остальные 150 000 ден. ед. во второй год.

Какое условие платежа выгоднее, если в другом месте деньги могут быть вложены под 8 % годовых?

Задание 4. Что выгодно фермерскому хозяйству: изготовить комбикорм самому или купить, если годовая потребность в комбикорме 6 000 ц, цена на рынке 150 ден. ед. за 1 ц, нормативные затраты на исходное сырье 50 ден. ед., зарплата с начислениями – 25 ден. ед. на 1 ц, накладные расходы 120 % к зарплате. Для изготовления комбикорма потребуется приобрести оборудование за 480 тыс. ден. ед. с годовой амортизацией 12 %.

Задание 5. Фирме предлагают оптовую поставку материала, достаточную для ее работы в течение года, за 5 млн руб. Сейчас фирма производит и продает в год 6 тысяч изделий, расходуя 10 млн руб. зарплаты и 2 млн руб. постоянных затрат. Годовая выручка составляет в среднем 20 млн руб. Соглашаться на приобретение данной партии материалов или нет? Приведите расчеты и поясните их.

Задание 6. Следует ли фермерскому хозяйству увеличить или сократить объем производства, если:

а) рыночная цена продукции А 120 ден. ед. за 1 ц, а при увеличении производства на 1 ц, расходы изготовителя возрастают на 70 ден. ед.; 100 ден. ед.; 200 ден. ед.;

б) издержки изготовителя продукции Б увеличились на 300 ден. ед., а рыночная цена установилась на уровне 150 ден. ед.; 30 ден. ед.; 360 ден. ед.

Задание 7. Определите минимальную цену реализации дополнительного производства зерна при неизменных постоянных затратах и существующем уровне рентабельности. Исходные данные:

- 1) объем производства – 2500 ц;
- 2) полная себестоимость – 500 тыс. ден. ед.;
- 3) переменные затраты – 350 тыс. ден. ед.;
- 4) постоянные затраты – 150 тыс. ден. ед.;
- 5) денежная выручка (без НДС) – 750 тыс. ден. ед.

Проверьте себя, знаете ли Вы понятия, которые поставлены в начале главы 8? Например, «долгосрочный и краткосрочный нижний предел цены». Правильный ответ находите в тексте параграфа 8.4 :«Долгосрочный нижний предел цены устанавливается с целью минимального покрытия полных затрат на производство и продажу. Краткосрочный нижний предел цены покрывает только переменные затраты, т.е. он соответствует частичной себестоимости продукции. Долгосрочный нижний предел цены устанавливается на основе учета и калькулирования полной себестоимости продукции, а краткосрочный – на основе учета и калькулирования по системе директ-кост.

ГЛОССАРИЙ

Амортизация – процесс постепенного перенесения стоимости средств труда по мере их износа на производимый с их помощью продукт.

Анализ динамики издержек производства – включает горизонтальный, вертикальный и трендовый элементы.

Аппарат управления – совокупность работников, руководящих деятельностью предприятия или иной производственной единицы.

Базисные стандарты – устанавливаются в начале года и они остаются в течение года неизменными.

Безвозвратные расходы – затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения.

Бухгалтерская модель – график линейной зависимости, совокупного дохода и издержек от изменения объема производства.

Бюджет – количественное выражение плана, средство контроля за его выполнением и метод регулирования.

Бюджетирование – метод управления деятельностью предприятия и его подразделений.

Вертикальный анализ – исследование составных частей каждого показателя и их изменений в общем размере отклонений.

Вмененные затраты – расходы, учитываемые при принятии решений, но в будущем их может не быть. Они возникают в случае ограниченности ресурсов.

Вмененные издержки – инвестиции в запасы.

Внутренний коэффициент окупаемости – ставка процента (дисконта), при которой чистая приведенная стоимость капитальных вложений будет равна нулю. Определяется методом проб и ошибок, его приблизительная величина может быть представлена в статистических таблицах.

Внутренний экономический механизм (внутрихозяйственный) – совокупность средств и инструментов, целенаправленно воздействующих на создание благоприятных условий для достижения намеченных целей всего предприятия и его подразделений.

Внутренняя отчетность – система взаимосвязанных экономических показателей, характеризующая результаты деятельности подразделений за определенный промежуток времени.

Внутрихозяйственный механизм хозяйствования – система управления предприятием, состоящая из внутрипроизводственного планирования, организации производственных процессов, оперативного учета и диспетчирования хода производства, учета и контроля рационального использования производственных ресурсов, взаимоотношений (коммуникации) между подразделениями, между работниками, которые возникают в процессе производственной деятельности.

Внутрицеховой учет – текущее наблюдение, оформление, учет и контроль за движением деталей, узлов и полуфабрикатов между рабочими местами внутри производственного подразделения.

Восстанавливаемые запасы – материалы, восстанавливаемые путем полной обработки.

Время транспортировки запасов – время, необходимое для подготовки к перемещению и для перемещения запасов между двумя пунктами.

Входящие затраты – приобретенные и имеющиеся в наличии ресурсы, которые должны принести доход в будущем.

Горизонтальный анализ – заключается в выявлении отклонений от прошлого периода или смет за отчетный год.

График валовой прибыли – график, отражающий область прибыли и область убытков при приемлемом диапазоне производства.

Графический метод – зависимость совокупного дохода, издержек и прибыли от объема производства на основе построения графиков экономической и бухгалтерской моделей безубыточности.

Директ-кост – система управленческого учета, обобщающая прямые затраты по видам готовых изделий; косвенные затраты погашаются финансовыми результатами отчетного периода.

Дисконтирование – процесс приведения наличных денежных средств к стоимости в момент сравнения. Относится к доходам и затратам.

Дисконтированная стоимость – расчетная величина наличных средств будущих поступлений, выраженная через текущую стоимость и коэффициент дисконтирования.

Дисконтированные издержки – вмененные издержки по капитальным вложениям, приведенные через коэффициент дисконтирования к текущему моменту.

Договорная цена – цена в каждом отдельном акте купли-продажи.

Единая общезаводская ставка – ставка распределения накладных расходов между производственными подразделениями, имеющими одинаковые затраты времени на все работы, выполненные в этих подразделениях и относящиеся к одному заказу.

Заказываемая партия материала – количество запасов, которое заказывается и доставляется одной партией.

Затратная цена – цена, основанная на себестоимости продукции. Используется для установления порога рентабельности.

Затраты, включенные в себестоимость готовой продукции – расходы, связанные с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации.

Затратами в управленческом учете являются выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в организации в течение определенного периода времени.

Затраты на запасы — затраты, издержки и убытки, связанные с приобретением, хранением и истощением запасов.

Затраты на запуск партии товара — общая сумма затрат на заказ, которая в основном зависит от количества заказов, а не от количества изготовленных единиц продукции.

Затраты на производство — совокупность расходов предприятия на производство продукции (работ и услуг) и ее реализацию, выраженные в денежной форме.

Затраты на содержание запасов — затраты, связанные с приобретением и хранением запасов.

Затраты отчетного периода – состоят из затрат, исключаящих расходы на запасы готовой продукции и незавершенного производства.

Идеальные нормы затрат — минимальные затраты для деятельности в идеальных условиях производства.

Идеальные стандарты – предполагают благоприятные цены на материалы, тарифы, услуги, ставки на оплату труда и сметные ставки накладных расходов.

Иерархическая структура производства – организационная структура, характеризующаяся многоуровневым управлением и незначительным объемом управления на каждом уровне.

Избыточные запасы – образуются на складе сверх нормального количества в результате изменения темпа использования материалов, а также если их использование не предвидится для удовлетворения нужд производства из-за ошибки при заказе или из-за приобретения материалов для специального назначения.

Инвестиции – долгосрочные вложения капитала в различные сферы экономики в целях его сохранения и увеличения.

Инвестиционная деятельность – вид деятельности предприятия, направленный на сохранение и развитие экономического потенциала. Регулируется законами РФ,

Инвестиционная программа – совокупность инвестиционных проектов, имеющих целевую направленность.

Инвестиционный проект – планируемый и реально реализованный комплекс мероприятий по вложению капитала в различные отрасли и сферы экономики в целях его увеличения. Связан со всеми видами деятельности предприятия.

Инвестиционный процесс — осуществление мер, связанных по времени и технико-организационно с реализацией инвестиционных проектов или программ. Охватывает широкий круг процедур.

Индекс прибыльности — относительный показатель, характеризующий привлекательность проекта отношением текущей стоимости денежных поступлений к объему инвестиций.

Индивидуальное производство — производство с длительным циклом, выпускающее неповторяющиеся или повторяющиеся непериодически изделия различных размеров — крупные, средние, мелкие.

Инкрементные затраты и доходы — дополнительные затраты и доходы, возникающие в случаях изготовления дополнительной партии продукции.

Инновационный менеджмент — управление стратегией предприятия, которая направлена на разработку и внедрение новой продукции, дальнейшее развитие производства традиционной продукции, снятие с производства устаревших продуктов.

Информационная отчетность — информирует руководство предприятия о событиях, происходящих в подразделениях, составляется по запросу.

Информация — факты, данные, наблюдения, расширяющие знания о предмете.

Истекшие затраты — израсходованные ресурсы, которые принесли доход в настоящем и потеряли способность приносить доход в будущем.

Калькуляционная единица — единица измерения калькуляционного объекта.

Капиталовложения в максимальные запасы — сумма стоимости страховых запасов и заказываемых партий материала в рублях.

Карта стандартной себестоимости — регистр, обобщающий нормативную информацию по изделию, заказу по производственным подразделениям, принимающим участие в изготовлении этого изделия, заказа.

Кассовая консолидированная смета — расчет кассовой наличности на любой момент, соответствующий уровню производственных операций в системе бюджетирования.

Классификация затрат на производстве — группировка затрат по направлениям учёта, принципам обобщения и целям управления себестоимостью.

Классификация затрат на рабочую силу — группировка расходов по целям учета, видам, элементам, по составу работников, их категориям, по направлениям затрат и видам продукции, по структурным подразделениям, функциям управления.

Контролируемые затраты – поддаются контролю со стороны субъектов управления — лиц, работающих на предприятии,

Контроль — проверка осуществления конкретных и детальных планов со стороны руководителя, менеджера.

Контрольно-учетная точка — место нахождения незаконченной продукции, в котором производят контроль и учет полуфабрикатов собственной выработки.

Контрольный отчет — основная форма внутренней отчетности, обеспечивающая действенность системы контроля. Нередко носит название отчета об исполнении сметы.

Косвенные расходы – носят общий для производства нескольких видов продукции характер и включаются в их себестоимость косвенным путем.

Коэффициент оборачиваемости — величина, получаемая делением средней суммы капиталовложений в запасы для группы материалов на ежегодную общую сумму затрат на содержание запасов для этой группы товарно-материальных ценностей.

Коэффициент своевременности поставок — количество поступающих заказов из каждых 100, которые доставляются в срок или до того, как заказанный материал становится необходимым.

Критическая («мертвая») точка — объем продаж, при котором предприятие имеет затраты, равные выручке от реализации всей продукции.

Лимит — предельная величина расхода, которая может быть установлена потребителю ресурсов на определенный период.

Лимитирование — способ установления предельной величины расхода производственных ресурсов, рассчитанной исходя из норм расхода и установленной производственной программы.

Максимальная величина запаса — сумма страховых запасов и заказываемых партий товарно-материальных ценностей.

Максимальный цикл запасов — время, в течение которого потребность обеспечивается максимальной величиной запасов.

Маржинальность продукта — маржинальный доход, приходящийся на единицу продукции, выраженный в процентном отношении к выручке (цене).

Маржинальные затраты и доходы — дополнительные затраты и доходы в расчете на единицу продукции.

Маркетинг — деятельность по осуществлению обменов, направленных на удовлетворение нужд и потребностей людей и производства.

Маркетинговая информация — информация, обеспечивающая выполнение всех функций маркетинга. Она состоит из внутренней отчетности, сбора и обработки текущей внешней информации, маркетинговых исследований, анализа, выработки стратегии, планирования, контроля и регулирования.

Массовое производство — производство с ограниченной номенклатурой и большим количеством непрерывно изготавливаемой в течение значительного времени продукции различных наименований.

Межцеховой учет — текущее наблюдение, оформление и учет движения деталей, узлов и полуфабрикатов между цехами предприятия, между цехами и складами.

Метод маржинального дохода — разновидность метода управления, основанного на разнице выручки от реализации продукции и величины переменных затрат.

Обработка данных — процесс анализа первичной информации и синтеза из нее информационных совокупностей, отвечающих заранее поставленным целям.

Общие нормативные трудозатраты — определяют, исходя из количества единиц продукции, выпущенных за отчетный период, и нормативных трудовых затрат на единицу готовой продукции.

Объект калькулирования — вид продукции, полуфабрикатов, частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг определенной потребительной стоимости.

Объект учета затрат на производство — вид деятельности, продукт, производственное подразделение, задача, поставленная менеджером, на которые относят расходы предприятия.

Оперативно-производственное планирование — плановые работы по уточнению, детализации, конкретизации показателей по структурным подразделениям, рабочим местам на короткие промежутки времени.

Оперативный учет производства — учет движения деталей, узлов и полуфабрикатов в натуральном выражении по стадиям технологического процесса.

Оптимизация — процесс нахождения оптимума, соответствующего заданному критерию.

Организационная деятельность — функция управления, направленная на установление постоянных связей и временных взаимоотношений между всеми подразделениями предприятия; на определение порядка и условий функционирования предприятия. Реализуется через административное и оперативное управление.

Организационная стратегия — инструмент контроля, с помощью которого управленцы оказывают влияние на работников подразделений для действительного выполнения поставленных перед ними целей и задач.

Организационная структура — логические соотношения уровней управления и функциональных областей, организованные таким образом, чтобы обеспечить эффективное достижение целей.

Основные затраты — затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом.

Основные нормы затрат — постоянные, остающиеся неизменными в течение длительного периода времени.

Ответственность — обязательство выполнять задания и обеспечивать их удовлетворительное завершение.

Отклонение срока поставки — разница в рабочих днях между действительной и запланированной датами поставки.

Отчетность об экономических результатах — отчетность, предназначенная для оценки деятельности хозяйственных подразделений и служащая основой для принятия краткосрочных управленческих решений.

Официальная цена — цена, установленная для продавцов и покупателей.

Оценка деятельности — формальная процедура оценки работы подразделения (сотрудника) путем сбора информации о выполнении поставленных задач.

Переменные затраты — затраты, находящиеся в прямой зависимости от уровня (объема) производства.

Планирование — выбор вариантов действий, которые могут быть осуществлены в будущем.

Планово-учетная единица — единые показатели измерения объемов производства, принятые в планировании и учете производства.

Поддетальная норма затрат — величина, полученная результате обобщения пооперационных норм, относящихся к отдельным наименованиям деталей.

Производительная норма затрат — величина, регламентирующая расход материала, трудовых затрат на производство изделия в целом.

Пооперационные нормы затрат — расчет расхода материалов, трудовых затрат на отдельную операцию.

Постоянные затраты — абсолютная величина расходов, не зависящая от изменения объема выпуска продукции.

Поузловая норма затрат — величина, полученная в результате обобщения пооперационных и поддетальных норм, относящихся к отдельным наименованиям узлов.

Практические стандарты — стандарты, достижимые предприятием при реальном уровне объема производства.

Предварительный контроль — фаза процедуры контроля, осуществляемая до начала работы. Здесь происходит оценка планов, разработка процедур и правил работы, составление должностных инструкций.

Предприятие — самостоятельная производственно-хозяйственная единица, созданная в целях получения прибыли или удовлетворения каких-либо потребностей.

Признак классификации — группировка экономической информации, принятая в планировании, учете и устанавливающая ее общие свойства.

Принимаемые в расчет затраты и доходы — затраты и доходы, зависящие от принятого решения. Принципы оценки: ФИФО — метод оценки наличия материалов по последней партии поступления; ЛИФО — метод оценки наличия материалов по первой партии поступления; средневзвешенная цена — расчетная для данного временного периода цена каждого наименования материалов; стоимость замещения — будущие затраты на возмещение израсходованных запасов; нормативная стоимость — целевые затраты, планируемые в

начале периода и отражающие стоимость будущих закупок; трансфертная цена — внутренняя стоимость полуфабрикатов или услуг, передаваемых одними подразделениями другим.

Производственная система — совокупность взаимосвязанных и взаимозависимых компонентов производства.

Производственная структура предприятия — организационная структура, сформированная для достижения конкретной цели. Основным элементом являются отделения (подразделения), ответственные за выпуск конкретных продуктов.

Производственные ресурсы — совокупность трудовых и материальных ресурсов, а также основных фондов, вовлеченных в процесс производства для создания потребительных стоимостей.

Производственный заказ — планово-учетная единица, объединяющая весь комплекс работ по выполнению заказа.

Производственный цикл — время, необходимое для изготовления продукта.

Производство — целенаправленная деятельность, благодаря которой происходит превращение отдельных компонентов в полезный продукт.

Прямые нормативные трудозатраты — расчетная величина, определяемая умножением нормативного количества трудового времени (в часах) на производство единицы конечной (готовой) продукции на нормативную ставку за единицу времени (нормативная почасовая заработная плата). Прямые расходы вызваны производством определенных видов продукции и могут быть прямо включены в их себестоимость.

Разница в потребности — разница между действительным и предполагаемым объемом потребления материала за время фактического цикла поставки, выраженная в поставках за определенное количество рабочих дней.

Регулирование — процесс воздействия на отклонения фактических результатов от запланированных.

Регулируемая цена — одинаковая цена для всех покупателей данного вида продукта.

Регулируемые затраты и доходы — их величина зависит от степени регулирования со стороны менеджера данного центра ответственности.

Результат деятельности — эффект, который измеряется экономическими показателями соизмерения «затраты — доходы».

Результативная отчетность о персональной деятельности — система взаимосвязанных фактических и плановых экономических показателей, характеризующих итоги деятельности, обоснованность смет и стандартов, причины отклонений фактических результатов от ожидаемых. Направлена на ужесточение персональной ответственности.

Релевантные затраты на материалы — будущие издержки, связанные с хранением запасов и выполнением заказа.

Релевантные издержки производства — будущие издержки, которые изменяются от выбранного варианта решения.

Сводный учет в системе нормативного производственного учета — участок производственного учета, который основан на первичном учете прямых затрат, выявлении и обобщении отклонений от норм, аналитическом учете затрат на производство по бригадам, самостоятельным производственным участкам, видам продукции, заказам, услугам, калькулировании себестоимости продукции на основе нормативной себестоимости.

Себестоимость — величина использованных ресурсов в денежном выражении.

Сегмент предпринимательской деятельности — вид продукции, подразделение, зона рынка.

Серийное производство — производство с широкой номенклатурой изделий, состоящее из большого числа деталей, обрабатываемых на специализированном оборудовании.

Система калькуляции себестоимости по нормативным издержкам — состоит из операций предварительного составления нормативных калькуляций, распределения выявленных отклонений от норм по отдельным видам продукции, работ и услуг.

Система контроля за затратами — коммуникационная сеть, при которой управляют затратами на производство, обеспечивая полноту и правильность действий в будущем, направленная на снижение затрат и рост эффективности производства.

Система контроля на основе нормирования затрат — система коммуникационной сети управленческого учета, основанная на нормировании затрат, выявлении отклонений фактических затрат от нормативных и разработке мер по повышению эффективности производства.

Система контроля на предприятии — система управленческого контроля, основанная на сборе, обработке и анализе информации о фактических результатах хозяйственной деятельности всех подразделений предприятия, выявлении отклонений и анализе причин этих отклонений; разработке мероприятий, необходимых для достижения намеченных целей.

Система накопления затрат — обобщение расходов по центрам ответственности и распределение их по видам продукции, вырабатываемой в этих центрах.

Система параллельного учета фактических и нормативных затрат — модель, при которой движение информации о затратах на производство отражают в двух оценках.

Система позаказной калькуляции себестоимости — взаимосвязь приемов и способов обобщения, позволяющая выделить и индивидуализировать затраты по изготовлению уникального или выполняемого по специальному заказу изделия, или не-большой партии изделий и получить информацию об индивидуальной себестоимости единицы продукции.

Система попроцессной калькуляции себестоимости — взаимосвязь приемов и способов обобщения затрат за определенный период времени по производственным подразделениям и получения информации о средней себестоимости единицы продукции, выпущенной за этот период.

Система сметного контроля — система коммуникационной сети управленческого учета, основанная на исполнении смет затрат, выявлении отклонений фактических затрат от сметных и разработке решений, направленных на реализацию поставленных целей; используется как метод контроля за затратами на материалы, заработную плату основных производственных рабочих, накладных производственных расходов, коммерческих и административно-управленческих расходов.

Система смешанного учета затрат — предусматривает использование элементов двух моделей нормативного учета затрат.

Система учета затрат на производство — взаимосвязь приемов и способов обобщения издержек и контроля за использованием производственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами и планируемой эффективностью.

Система учета по нормативным затратам — модель, при которой фактические затраты определяют алгебраическим сложением нормативных затрат и отклонений от них.

Смета — финансовый план реализации решений, принятых администрацией.

Состав расходов по организационной деятельности — группировка затрат, связанных с общеорганизационной и общеуправленческой деятельностью, выполнением целевых функций, обеспечением функционирования служб и отделов предприятия.

Специальные запасы — запасы, хранящиеся до особого решения или распоряжения.

Ставка распределения для каждого подразделения — ставка, рассчитанная для подразделения, исходя из нормативного машинного времени для выполнения работ, процессов (станко-часы); из нормированного времени выполнения ручных работ (нормо-часы); веса изделий, материалов и т. д.

Стандарт-кост — система управленческого учета, направленная на регулирование прямых издержек производства путем составления до начала производства стандартных калькуляций и учета фактических затрат с выделением отклонений от стандартов.

Стандартная норма — научно обоснованная величина, полученная в результате анализа и расчета необходимых материалов, производственных технологий, затрат времени на выполнение операций, предусмотренных технологией, цен на продукцию при различных условиях и правильном выборе оборудования.

Стандартные запасы — сумма страхового запаса, среднего оборотного запаса и транспортируемых материалов.

Стандарты — совокупность норм и нормативов, сгруппированных по видам вырабатываемой продукции, выполненных работ и услуг.

Стандарты нормального исполнения — предусматривают ожидаемый средний уровень напряженности норм в будущем периоде.

Стандарты прошлого среднего исполнения — рассчитаны по статистическим данным предыдущих периодов.

Стратегическое планирование — набор действий и решений, предпринятых руководством, которые ведут к разработке специфических стратегий, предназначенных для того, чтобы организация могла достичь поставленных целей.

Страховой цикл — промежуток времени, допускаемый между запланированной датой поставки и предполагаемой датой использования заказываемого товара.

Страховые запасы — остаток материала на складе в момент получения следующего заказа.

Структурный учет затрат на производство — вариант, при котором затраты группируют на прямые, общие переменные и структурные, состоящие из краткосрочных и долгосрочных.

Сфера маркетинга — производство, финансы, труд, сбыт и т.д.

Текущие нормы затрат — достижимые затраты на короткий отрезок времени, обеспечивающие запланированную эффективность производства.

Текущие стандарты предусматривают расчет по ценам определенного учетного периода, как ожидаемые, так и действующие в этот период.

Теоретические стандарты — стандарты, достижимые предприятием при хорошем или идеальном их исполнении.

Технико-экономическое планирование — составление смет, бюджетов на год, комплексных планов развития предприятия на длительную перспективу.

Товары в пути — товар, который направлен и транспортируется на склад, но еще не может быть использован.

Точка заказа — нижняя граница суммы запасов, имеющихся на складе и заказанных, которая позволяет определить, когда заказывать следующую партию.

Трендовый анализ — изучение динамики изменений за ряд отчетных периодов.

Увеличение страхового цикла — необходимо для компенсации изменения коэффициента своевременности поставок на единицу.

Управление материальными запасами — административная деятельность, цель которой — сокращение общей ежегодной суммы затрат на запасы до минимума; плановое управление (план регулирования ежегодной общей суммы затрат на содержание запасов) и непосредственное управление (учет, контроль, регулирование фактических запасов и затрат на их содержание).

Управление трудовыми ресурсами — система, включающая планирование трудовых ресурсов, набор и отбор рабочей силы, нормирование численности и труда, учет затрат на рабочую силу, профориентацию и обучение, оценку трудовой деятельности (учет выработки), подготовку руководящих кадров, контроль за использованием рабочей силы и за затратами на нее, регулирование.

Учет возмещения постоянных затрат на производство — вариант, основанный на соединении учета переменных затрат с учетом полных затрат.

Учет возмещения предельных стандартных затрат на производство — вариант учета, основанный на предпосылке наличия жесткой линейной зависимости между объемом производства и затратами.

Учет затрат на производство — процесс учета затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности, соответствующий определенной модели управления.

Учет затрат по факторам производства — вариант, при котором затраты группируются по факторам, определяющим производственный процесс, — затраты рабочей силы, орудий труда и материалов.

Учет относительных индивидуальных затрат - вариант, при котором по местам возникновения затрат, центрам ответственности и на готовую продукцию относят только те затраты, которые имеют к ним прямую принадлежность.

Учет по центрам возникновения затрат — система, при которой затраты группируются по местам их возникновения безотносительно к видам продуктов либо выделяются косвенные расходы, имеющие общепроизводственный характер, в качестве объекта учета, а прямые учитывают по продуктам без обобщения относительно мест их возникновения.

Учет по центрам ответственности за возникающие затраты — система группировки затрат, отвечающая принципу «затраты → объем переработки сырья → прибыль». Основой является составление отчетов об исполнении смет, где сравниваются фактические и сметные данные.

Учет по центрам рентабельности производства отдельно взятого продукта — система, где ответственность за прибыль распределяется по центрам возникновения затрат и центрам ответственности. Требуется наличия комплекса полномочий, соответствующего уровню управления экономикой предприятия.

Учет постоянно распределяемых затрат на производство — вариант, предусматривающий распределение расходов в три этапа: 1) включение в себестоимость прямых пропорциональных затрат; 2) отнесение на себестоимость переменной части общих затрат; 3) распределение по видам продукции общих постоянных затрат.

Учетная информация — вид экономической информации. Имеет стадии сбора, измерения первичных данных, регистрации, передачи на обработку, обработки данных для оперативного управления, накопления и группировки данных по потокам и определенным принципам, формирования итоговой информации и проведения расчетов, используемых для составления внутренней и внешней отчетности.

Функции маркетинга — исследование деятельности, сбор информации, планирование ассортимента продукции, сбыт и распределение, реклама и стимулирование сбыта.

Функциональный учет затрат на производство — вариант, основная идея которого заключается в полном использовании производственного и организационного потенциала предприятия.

Функция управления — совокупность решений, действий или процессов, объединенных общностью объекта и решаемых задач по управлению производством.

Центр возникновения затрат — обособленные структурные подразделения предприятия, где имеется возможность организовать планирование, нормирование и учет издержек производства.

Центр ответственности за возникающие затраты — обособленные структурные подразделения предприятия, возглавляемые менеджерами, где имеется возможность в одном учетном процессе совместить центр возникновения затрат и ответственность менеджера.

Центр рентабельности производства отдельно взятого продукта — разновидность центра ответственности, в котором доход есть денежное выражение выпущенной продукции, а расход — использованные ресурсы, прибыль — разница между доходами и расходами при заданном размере производственных ресурсов.

Цикл закупки — время, которое обычно требуется для получения закупаемого материала.

Цикл поставки — промежуток времени, необходимый для производства или покупки материала. Включает промежуток времени между решением заказать материал и его доставкой на склад.

Цикл управления — совокупность процедур, составляющих кругооборот выполнения функций управления в течение определенного промежутка времени.

Цикл хранения на складе — среднее время, в течение которого партия материала находится на складе.

Экономическая модель — воздействие цен, поведение затрат, объема производства на прибыль.

Экономическая эффективность — соотношение между результатами и затратами, произведенными для достижения этих результатов.

Экономический анализ — наука, изучающая результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделений на основе показателей плана, учета, отчетности и других источников информации.

Этапы формирования оценочной и контрольной информации о производстве — совокупность процедур сбора исходных данных от источников формирования, обработки сформированных аналитических данных, использования информации в оценке и контроле за производственной деятельностью подразделений.

Эффективная деятельность — производство заданного объема продукции при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное производство.

Эффективные затраты — в результате расходов получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены.

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА ДИСЦИПЛИНЫ

«БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

Направление подготовки
38.03.01 Экономика

Профиль подготовки
Бухгалтерский учет, анализ и аудит

1. Цели и задачи освоения дисциплины.

Целями освоения дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет» является формирование у бакалавров теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации управленческого учета деятельности субъекта, использованию учетной информации для принятия управленческих решений.

Курс бухгалтерского управленческого учета обеспечивает преемственность и гармонизацию изучения учетных дисциплин, позволяет более глубоко изучить смежные профилирующие дисциплины учетного и управленческого цикла.

Задачи дисциплины:

- формирование знаний о содержании бухгалтерского управленческого учета, его принципах и назначении;
- усвоение теоретических основ исчисления затрат и результатов производственной деятельности организаций, учет издержек производства и сбыта по видам, местам формирования и объектам калькулирования;
- представление о современных системах производственного учета, стандарт-косте, нормативном учете затрат, директ-косте и особенностях их изменения на предприятиях различных отраслей народного хозяйства;
- использование информации управленческого учета для принятия управленческих решений и оценки их эффективности.

2. Место дисциплины в структуре ОПОП ВО.

Курс бухгалтерского управленческого учета обеспечивает преемственность и гармонизацию изучения учетных дисциплин, позволяет более глубоко изучить смежные профилирующие дисциплины учетного цикла направления.

Предшествующие дисциплины: теория бухгалтерского учета, бухгалтерский финансовый учет, макроэкономика, информационные системы в управлении фирмой, методы оптимальных решений.

Требования к входным знаниям:

Знать:

- основные принципы бухгалтерского (финансового) учета и базовые общепринятые правила ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала, доходов, расходов в организациях (предприятиях);
- систему сбора, обработки, подготовки информации финансового характера;
- проблемы, решаемые бухгалтерами финансового учета в процессе формирования информации для характеристики состояния и изменений основного и оборотного капитала, собственных и заемных источников финансирования актов предприятия, доходов, расходов, порядок формирования финансового результата движения финансовых потоков за отчетный год, а также взаимосвязь бухгалтерского учета с налоговым учетом;

Уметь:

- использовать систему знаний о принципах бухгалтерского (финансового) учета для разработки и обоснования учетной политики предприятия;

- решать на примере конкретных ситуаций вопросы оценки, учетной регистрации и накопления информации финансового характера с целью последующего ее представления в бухгалтерских финансовых отчетах;

- применять в процессе работы план счетов бухгалтерского учета и его модификаций в виде рабочих планов счетов бухгалтерского учета отдельных организаций как составной части их учетной политики;

- пользоваться программными средствами офисного назначения.

3. Требования к результатам освоения содержания дисциплины «Бухгалтерский управленческий учет».

Процесс изучения дисциплины направлен на формирование элементов общекультурных, общепрофессиональных и профессиональных компетенций в соответствии с ФГОС ВО и ОПОП по данному направлению подготовки.

В результате освоения дисциплины обучающийся должен:
по окончании этого курса:

а) знать:

- сущность, особенности и критерии управленческого учета; общие принципы его построения,

- методы и способы организации учета состояния и использования ресурсов предприятия в целях управления хозяйственными процессами и результатами деятельности,

- систему сбора, обработки и подготовки информации по предприятию и его внутренним подразделениям,

- проблемы, решаемые бухгалтерами-аналитиками в процессе реформирования информации, полезной для принятия управленческих решений;

б) уметь:

- использовать систему знаний о принципах управленческого учета для систематизации данных о производственных затратах, оценки себестоимости производственной продукции и определения прибыли;

- решать на примере конкретных ситуаций проблемы оценки эффективности производства и сбыта новых изделий, работ, услуг, изменения объема и ассортимента продукции, капитальных вложений, управления затратами с помощью различного вида смет и систем бюджетирования;

в) владеть (иметь навыки):

- способами и методами организации управленческого учета состояния и использования ресурсов предприятия в целях управления хозяйственными процессами и результатами деятельности.

4. Содержание разделов дисциплины.

Тема 1. Содержание, принципы и значение управленческого учета.

Возникновение и сущность управленческого учета. Слагаемые производственной деятельности: снабжение, производство, сбыт и координирующая деятельность по управлению, их влияние на формирование затрат и результаты деятельности организации. Взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета. Понятие об управленческом учете, его функциях, объектах и способах. Принципы учета для управления, его отличие от финансового и налогового учета.

Тема 2. Концепция и терминология, классификация издержек деятельности предприятия

Основы теории учета производства и затрат. Сущность и содержание понятий «расход», «доход», «затраты» и «издержек обращения». Классификация издержек для целей управленческого учета по его направлениям. Зависимость величины затрат от объема производства и уровня использования производственных мощностей. Поведение затрат. Методы деления затрат на постоянные и переменные. Понятия «суммы и ставки покрытия», «маржинальный доход». Точка нулевой прибыли, зоны убытков и прибылей.

Тема 3. Основные модели учета затрат.

Учет фактической себестоимости продукции на базе реальных, средних и нормативных затрат. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полной и сокращенной номенклатуры расходов. Организация и методология учета полных издержек производства. Система счетов бухгалтерского учета затрат на производство при учете затрат на основе полной и сокращенной номенклатуры расходов, взаимосвязь между ними. Отражение информации о затратах на счетах управленческой бухгалтерии. Взаимосвязь показателей затрат и результатов деятельности в управленческом и финансовом учете.

Тема 4. Управленческий учет затрат по видам и назначению.

Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции. Их содержание и назначение. Исчисление и оценка материальных затрат на производство. Варианты оценки расхода материалов, обоснование их выбора. Основы управления материальными ресурсами. Учет затрат на содержание персонала: производственная заработная плата и оклады, расходы на социальные нужды. Назначение калькуляционных затрат. Методы исчисления амортизации основных средств, обоснование их выбора в системах финансового и управленческого учета. Использование данных учета затрат по видам для принятия управленческого решения.

Тема 5. Исчисления затрат по местам формирования, центрам ответственности и бюджетирования.

Понятия «центр ответственности» и «места формирования затрат», их классификация. Распределение расходов между отдельными местами издержек и центрами ответственности. Базы распределения затрат мест и центров. Системы счетов управленческого учета и особенности их применения. Трансфертные цены, формирование и использование. Бюджетирование в системе управленческого учета. Понятие, основные принципы бюджетирования и классификация бюджетов. Операционный бюджет, особенности и порядок его составления. Особенности и порядок составления финансовых бюджетов. Контроль и анализ исполнения сводного бюджета. Формирование внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности и бюджетирования.

Тема 6. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования.

Объекты учета затрат и калькулирования. Группировка издержек по разновидностям изделий и услуг. Виды калькулирования. Предварительная, промежуточная и итоговая калькуляция. Учет и распределение накладных расходов. Методы распределения затрат обслуживающих центров. Общее понятие и классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Особенности калькулирования сопряженной продукции. Учетные записи в передельном и позаказном калькулировании.

Тема 7. Нормативный учет и стандарт-кост на базе полных затрат.

Общая характеристика и цели нормативного учета. Нормативный учет и стандарт-кост: общее и различие, история формирования как системы. Нормативная себестоимость и калькуляция. Учет изменения норм: техника учета и назначение. Выявление и учет отклонений от норм затрат при нормативном методе и стандарт-косте. Исчисление фактической себестоимости товарного выпуска продукции и себестоимости ее единицы при нормативном учете на базе полных затрат. Учет и анализ отклонений от нормативов. Сущность системы

стандарт-кост и ее отличия от нормативного метода учета. Использование данных стандарт-коста и нормативного учета для управления организацией.

Тема 8. Нормативный учет на базе переменных затрат (система «директ-кост») и принятие управленческих решений.

Сущность нормативного учета на базе переменных затрат. Система директ-кост, особенности, преимущества и недостатки. Простой и развитой директ-кост. Использование данных системы «директ-кост» для обоснования управленческих решений. Модели принятия управленческих решений на основе учетной информации. Решение задач оптимизации программ снабжения, производства и сбыта с использованием данных управленческого учета. Управленческие решения в сфере снабжения. Управленческие решения в сфере производства. Управленческие решения в сфере продаж и ценообразования. Управленческий учет и решения в сфере инвестиционной политики.

ЛИТЕРАТУРА И ИСТОЧНИКИ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 и 2. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению от 31 октября 2000 г. №94н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса от 13 июня 2001 г. №654. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
5. Положение по бухгалтерскому учёту «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 / Утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 от 6 июля 1999 г. №43н (с изменениями от 18.09.2006 г. № 115н). [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 / Утверждено приказом Министерства финансов России от 9 июня 2001 г. № 44н: по сост. на 26 марта 2007 г. № 26н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 / Утверждено приказом Министерства финансов России от 30 марта 2001 г. № 26н: по сост. на 27 ноября 2006 № 156н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 от 6 мая 1999 г. № 32н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
10. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/ Утверждено приказом Министерства финансов России от 6 мая 1999 г. № 33н: по сост. на 27 ноября 2006 № 156н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
11. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 27 января 2000 г. № 11н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 16 октября 2000 г. № 92н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 от 27 декабря 2007 г. № 153н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по кредитам и займам» ПБУ 15/2008 от 6 октября 2008 г. № 107н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 19 ноября 2002 г. № 115н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 19 ноября 2002 г. № 115н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
17. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29 июля 1998 г. №34н. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
18. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности от 6 марта 1998 г. №283. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
19. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета / Утверждено Протоколом № 4 от 22.04.2002 г. Министерства экономического развития РФ. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
20. Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета

финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций / Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29.01.2002 г. № 88. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

21. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций / Утвержден приказом Министерства сельского хозяйства от 31.01.2003 г. № 28. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

22. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции растениеводства / Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 22.10.2008 г. № 56. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

23. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях / Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 06.06.2003 г. № 792. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

24. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях / Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 22.10.2008 г. № 56. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

25. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях / Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 31 января 2003 г. №26. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

26. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях / Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 19 июня 2002 г. №559. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

27. Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации / Постановление Государственного комитета по статистике РФ от 24 марта 1999 г. № 20. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

28. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в обслуживающих производствах и хозяйствах сельскохозяйственных организаций / Утверждены Департаментом финансов и отчетности 16.05.2005 г. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».

29. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в птицеводстве / Утверждены Департаментом финансов и бухгалтерского учета. – М., 2005.

30. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве / Утверждены Департаментом финансов и бухгалтерского учета. – М., 2007.

31. *Аверчев И.В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И.В. Аверчев.–М.: Вершина, 2008. –512 с.

32. *Алборов Р.А.* Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. –М.: Дело и Сервис, 2005. –224 с.

33. *Алборов Р.А.* Методология управленческого учета в сельском хозяйстве: учебное пособие / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий. – М.: Изд-во Моск. сельхоз. академии, 2002. –108 с.

34. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика: учебник / А. Апчерч; пер. с англ. – М: Финансы и статистика, 2002.–952 с.

35. *Белов Н.Г.* Методические рекомендации по организации и взаимосвязи финансового и управленческого учета в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий, Е.В. Фастова, А.И. Павлычев и др.–М.: Мин-во сельского хозяйства Российской Федерации, 2006.–102 с.

36. *Боровков П.* Процесс планирования–система в динамике / П. Боровков // Справочник экономиста.–2006.–№ 12.–С.57-61.

37. Бухгалтерский финансовый учет / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова.–М.: Издат. дом «Дашков и К», 2009.–469 с.
38. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий учет: учебник / под ред. проф. Н.Т. Лабынцева.–М.: Финансы и статистика, 2008.–800 с.
39. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина.–6-е изд., испр.–М.: Омега-Л, 2010.–570 с.
40. *Виткалова А.П.* Бюджетирование и контроль затрат в организации / А.П. Виткалова, Д.П. Миллер.–М.: Альфа-Пресс, 2006.–104 с.
41. *Волкова О.Н.* Управленческий учет: учебник / О.Н. Волкова.–М.: ТК Велби, Проспект, 2008.–472 с.
42. *Гарифуллин К.М.* Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / К.М. Гарифуллин, В.Б. Ивашкевич. – Казань: Изд-во КФЭИ, 2002.–512 с.
43. *Гарифуллин К.М.* Управление затратами / К.М. Гарифуллин.–Казань: Изд-во КГФЭИ, 2005.–316 с.
44. *Глуценко А.В.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК / А.В. Глуценко.– М.: Магистр, 2011.
45. *Добровольский Е.* Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карabanов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав.–СПб.: Питер, 2007.–448 с.
46. *Друри К.* Учет затрат методом «стандарт-кост» / К.Друри; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.–224 с.
47. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: учебное пособие / К.Друри; пер. с англ. В.Н. Егорова. – 6 – изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.–314 с.
48. *Дусаева Е.М.* Бухгалтерский управленческий учет: теория и практические задания: учебное пособие / Е.М. Дусаева, А.Х. Курманова.–М.: Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2008.–288 с.
49. *Закирова А.Р.* Нормативный метод учета затрат в сельскохозяйственных организациях / А.Р. Закирова //Бухучет в сельском хозяйстве.– 2011.– №3.
50. *Закирова А.Р.* Концепция развития и методология организации управленческого учета в сельском хозяйстве / А.Р. Закирова.– Казань: Центр инновац. технологий , 2011. – 258 с.
51. *Закирова А.Р.* Развитие систем и инструментов управленческого учета в сельскохозяйственных организациях / А.Р. Закирова // Вестник Казанского ГАУ. – 2010. – № 4(18). – С. 28–31.
52. *Закирова А.Р.* Актуальные вопросы организации управленческого учета в сельскохозяйственных организациях в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности/ А.Р. Закирова // Вестник Казанского ГАУ. – 2010. – № 4.
53. *Закирова А.Р.* Концептуальная модель управленческого учета / А.Р. Закирова // Вестник Казанского ГАУ. – 2011. – № 1(19).
54. *Закирова А.Р.* Принципы, задачи и основные функции управленческого учета в сельскохозяйственных организациях / А.Р. Закирова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2011. – № 2(26). – Режим доступа//<http://uecs.mcnip.ru>.
55. *Закирова А.Р.* Необходимость и пути развития бюджетирования в системе внутреннего управления сельскохозяйственной организацией / А.Р. Закирова // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2010. – № VI (2). – С. 215-219.
56. *Ивашкевич В.Б.* Практикум по управленческому учету и контроллингу: учебное пособие / В.Б. Ивашкевич.–М.: Магистр, 2014.– 192 с.
57. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. / В.Б. Ивашкевич. 2-е изд., перераб. и доп. –М.: Магистр, 2008.–574 с.
58. *Ивашкевич В.Б.* Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б.Ивашкевич // Бухгалтерский учет.–2000.–№ 5.– С. 56–59.

59. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: учебник / Т.П. Карпова.–М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.–351 с.
60. *Керимов В.Э.* Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сфере: учебник / В.Э. Керимов. 7-е изд. –М.: Издат.-торговая корпорация «Дашков и К», 2010.–482 с.
61. *Клычова Г.С.* Управленческий (производственный) учет в сельском хозяйстве / Г. С. Клычова, Э.Р. Садриева, А.Р. Закирова.–Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2006.–288 с.
62. *Клычова Г.С.* Развитие методики управленческого учета в свекловодческих организациях: монография / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова, А.Р. Зиятдинова.– Казань: Цент инновационных технологий, 2010.- 196 с.
63. *Клычова Г.С.* Управленческий учет в системе контроллинга пушного звероводства / Г.С. Клычова, М.М. Залалтдинов, З.Р. Закиров.–Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2006.–168 с.
64. *Клычова Г.С.* Управленческий учет в кролиководстве / Г.С.Клычова, М.С. Фасхутдинова. – Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2009. – 150 с.
65. *Клычова Г.С.* Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Вестник Казан. ГАУ. – 2011. – № 1(19).
66. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. 7-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011.–640 с.
67. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; под ред. Н.Г. Данилочкиной.–М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002.–279 с.
68. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак и др.–2-е изд.–М.: Финансы и статистика, 2002.–256 с.
69. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл.–М.: Финансы и статистика, 1993.–496 с.
70. *Палий В.Ф.* Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф.Палий.–М.: ИНФРА-М, 2009.–279 с.
71. *Палий В.Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В.Ф. Палий – 5-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2015.
72. *Петренко С.Н.* Контроллинг: учебное пособие / С.Н. Петренко. – Казань: Ника-Центр, Эльга, 2004.–328 с.
73. *Пизенгольц М.З.* Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.1. Ч.1. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / М. З. Пизенгольц. 4-е изд., перераб. и доп.–М.: Финансы и статистика, 2001.–480 с.
74. *Пизенгольц М.З.* Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.2. Ч.2. Бухгалтерский управленческий учет. Ч.3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебник / М. З. Пизенгольц.–4-е изд., перераб. и доп.–М.: Финансы и статистика, 2001.–400 с.
75. Развитие учета затрат в системе внутреннего управления сельскохозяйственной организацией: монография / К.М. Гарифуллин, Г.С. Клычова, А.Р. Закирова. – Казань: Центр инновац. технологий, 2010. – 307 с.
76. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) / Минфин СССР, Госплан СССР, ЦСУ СССР. – 1983 – №12, 24 января.
77. Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова и др.; под ред. А.Д. Шеремета.–М.: ИНФРА-М, 2009.–429 с.
78. Хан Д. Стоимостно-ориентированные концепции контроллинга / Д. Хан, Х. Пик. Хунгенберг, пер. с нем.; под ред. Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича и др.–М.: Финансы и статистика, 2005.–928 с.
79. Хоружий Л.И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование

себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях: учебник / Л.И. Хоружий, Л.А. Джикия, В.И. Хоружий – М.: Альфа – Пресс, 2005 – 298 с.

80. *Щиборщ К.В.* Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. – М.: Дело и Сервис, 2004. – 544 с.

81. <http://www.buhgalteria.ru/>

82. <http://www.businessuchet.ru/>

83. <http://www.msfofm.ru/>

84. <http://www.buh.ru/>

85. www.gov.ru

86. www.minfin.ru

87. www.rts.ru

88. www.cbr.ru

89. <https://ru.wikipedia.org/>

90. Портал «Главбух», [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.glavbuh.net

91. Портал оффшорный бизнес [Электронный ресурс]. – Режим доступа // <http://offshore-doc.net.ru/dir/ref2.html>

92. Общероссийская сеть распространения правовой информации «Консультант-Плюс» - <http://www.consultant.ru>

93. Информационно-правовой портал «Гарант» - <http://www.garant.ru/>

Перечень счетов финансового и производственного (управленческого) учета

Счета финансового учета		Счета управленческого учета	
		10	Материалы
		20	Основное производство
		23	Вспомогательные производства
		25	Общепроизводственные расходы
		26	Общехозяйственные расходы
		27	Результаты производственной деятельности
30	Остатки материальных ценностей	–	–
31	Материальные затраты	30*	Материальные затраты
32	Затраты на оплату труда	32*	Затраты на оплату труда
33	Отчисления на социальные нужды	33*	Отчисления на социальные нужды
34	Амортизация	34*	Амортизация
35	Налоги, сборы и другие платежи	35*	Налоги, сборы и другие платежи
36	Затраты по страхованию	36*	Затраты по страхованию
37	Прочие нематериальные затраты	38*	Прочие нематериальные затраты
39	Затраты по обычной деятельности	–	–
–	–	43	Готовая продукция
90	Продажи	90*	Продажи

Счета, приведенные со знаком * являются отражающими

Схема учетных записей на счетах финансового и производственного (управленческого) учета

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Система финансового учета			Система производственного учета		
		сумма	корреспондирующие счета		сумма	корреспондирующие счета	
			Дт	Кт		Дт	Кт
1	Приняты на учет полученные от поставщиков материалы	26 500	31	60	26 500	10	31*
2	Отпущены материалы:	x	x	x			
	- в основное производство;				42 000	20	10
	- на общепроизводственные нужды;				15 000	25	10
	- на общехозяйственные нужды				5 500	26	10
3	Начислена оплата труда работникам, всего	96 000	32	70			
	- в том числе:						
	- основному производственному персоналу				54 000	20	32*
	- общепроизводственному персоналу;				24 000	25	32*
	- общехозяйственному персоналу				18 000	26	32*
4	Начислены платежи во внебюджетные социальные фонды, всего	25 100	33	69			
	В то числе						
	- основному производственному персоналу				14 100	20	33*
	- общепроизводственному персоналу;				6 300	25	33*
	- общехозяйственному персоналу				4 700	26	33*
5	Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, всего в том числе по:	54500	34	02			
	- основным средствам основного производства;				35700	20	34*
	- по объектам общепроизводственного назначения;				13600	25	34*
	- по объектам общехозяйственного				5 200	26	34*

	назначения;						
	- амортизация нематериальных активов по объектам общехозяйственного назначения				500	26	34*
6	Отнесена сумма невозмещаемых налогов на увеличение общехозяйственных расходов	10400	35	68	10 400	26	35*
7	Отнесена стоимость работ и услуг сторонних организаций на увеличение общехозяйственных расходов	8550	37	76	8 550	26	37*
8	Отнесены общепроизводственные расходы на основное производство	x	x	x	58 900	20	25
9	Отражена принятая готовая продукция	x	x	x	177 000	43	20
10	Признана выручка от продажи продукции	244150	62	90	244150	90*	27
11	Признана расходом отчетного периода производственная себестоимость проданной продукции	x	x	x	165200	27	43
12	Списаны общехозяйственные затраты в качестве расхода отчетного периода в соответствии с элемент-учетной политикой) после признания выручки от продаж	x	x	x	52850	27	26
Заключительные записи:							
13	Закрытие:						
	- счета материальных затрат;	26500	39	31	x	x	x
	- счета учета затрат на оплату труда;	96000	39	32	x	x	x
	- счета отчислений на социальные нужды;	25100	39	33	x	x	x
	- счета учета амортизации;	55000	39	34	x	x	x
	- счета учета налогов и других платежей;	10400	39	35	x	x	x
	- счета прочих затрат	8550	39	37	x	x	x
14	Оценены остатки материальных ценностей на начало периода всего, в том числе по:	69400	39	30/1	x	x	x
	– материалам;	50000	39	30/1-1	x	x	x
	- незавершенному производству;	12300	39	30/1-2	x	x	x
	- готовой продукции	7100	39	30/1-3	x	x	x
15	Оценены остатки материальных ценностей на конец месяца, всего в том числе:	72900	30/2	39	x	x	x
	– материалам;	14000	30/2-1	39	x	x	x
	- незавершенному производству;	40000	30/2-2	39	x	x	x
	- готовой продукции	18900	30/2-3	39	x	x	x
16	Закрытие счета затрат по обычной деятельности (признание в качестве расходов по обычным видам деятельности)	218050	90	39	x	x	x

**Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
в растениеводстве сельскохозяйственных организаций**

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
Зерновые и зернобобовые культуры		
<i>Зерновые и озимые культуры</i>		
1. Пшеница озимая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Рожь озимая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Ячмень озимый	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
<i>Пшеница яровая</i>		
1. Пшеница яровая	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Пшеница яровая мягкая, сильная и др.	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Кукуруза на зерно	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
<i>Прочие зерновые колосовые яровые культуры</i>		
1. Ячмень яровой	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Овес	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Рожь яровая, полба и др.	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
<i>Крупяные культуры</i>		
1. Просо	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Рис	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Гречиха	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
4. Сорго (дзугара)	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
5. Чумиза	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
<i>Зернобобовые культуры</i>		
1. Горох	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
2. Фасоль	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
3. Бобы кормовые	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц
4. Чечевица	Зерно	1 ц
	Зерноотходы	1 ц

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
5. Вика и виковая смесь	Зерно Зерноотходы	1 ц 1 ц
6. Люпин кормовой (сладкий, горький) на зерно	Зерно Зерноотходы	1 ц 1 ц
7. Нут, чина, маш, пелюшка, сераделла и др.	Зерно Зерноотходы	1 ц 1 ц
Технические культуры		
<i>Масличные культуры</i>		
1. Подсолнечник на зерно	Семена	1 ц
2. Лен-кудряш (масличный)	Семена	1 ц
3. Горчица	Семена	1 ц
4. Клещевина	Семена	1 ц
5. Соя	Семена	1 ц
6. Рапс яровой (кольза), рапс озимый, арахис, кунжут, рыжик озимый, рыжик яровой, сафлор, перилла, ляллеманция, сурепка и др.	Семена (бобы)	1 ц
<i>Прядильные культуры</i>		
1. Лен-долгунец	Семена Солома	1 ц 1 ц
2. Конопля Конопля среднерусская Конопля южная	Семена Солома Семена Стебли	1 ц 1 ц 1 ц 1 ц
3. Кенаф	Семена Стебли, луб	1 ц 1 ц
4. Джут, канатник и др.	Семена Стебли	1 ц 1 ц
<i>Свекла сахарная</i>		
1. Свекла сахарная фабричная	Корнеплоды	1 ц
2. Свекла сахарная маточная	Корнеплоды	1 ц
3. Высадки-семенники свеклы сахарной	Семена	1 ц
Табак	Листья свежие Семена	1 ц 1 ц
Махорка	Зеленая масса Семена	1 ц 1 ц
Цикорий и др.	Корни Семена	1 ц 1 ц
Лекарственные культуры		
<i>Лекарственные культуры возделываемые травянистые однолетние</i>		
Кассия остролистая, мак масличный, календула лекарственная (ноготки), ромашка аптечная, череда трехраздельная, дурман индейский и др.	Листья свежие Плоды Семена	1 ц 1 ц 1 ц
<i>Лекарственные культуры возделываемые травянистые многолетние</i>		

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
Алоэ древовидное, белладонна, валериана лекарственная, женьшень обыкновенный, зверобой обыкновенный, полынь цитварная, пустырник пятилопастный, ромашка далматская, солодковый корень (лакричник) и др.	Листья свежие Побеги Рассада Трава свежая Корни Семена	1 ц 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 ц 1 ц 1 ц
Эфиромасличные культуры	Плоды	1 ц
<i>Эфиромасличные культуры травянистые однолетние и двулетние</i>		
Кориандр, анис, тмин, ажгон, фенхель и др.	Семена	1 ц
<i>Эфиромасличные культуры травянистые многолетние</i>		
Мята перечная, герань эфиромасличная, шалфей мускатный и др.	Листья свежие Корневища Зеленая масса Черенки Саженьцы Соцветия Семена	1 ц 1 ц 1 ц 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 ц 1 ц
<i>Эфиромасличные культуры кустарниковые</i>		
Лаванда настоящая, жасмин крупноцветный, ладанник, роза эфиромасличная, пачули, акация серебристая, азалия, сирень эфиромасличная	Соцветия Цветки Листья и ветки свежие Зеленая масса Саженьцы	1 ц 1 ц 1 ц 1 ц 1 тыс. шт.
<i>Эфиромасличные культуры древовидные</i>		
Эвкалипт, камфорное дерево, акация белая и др.	Листья свежие Цветки Саженьцы	1 ц 1 ц 1 тыс. шт.
Овощебахчевые культуры и картофель (включая семенники)		
Картофель	Клубни	1 ц
<i>Овощные культуры открытого грунта:</i>		
Капуста (белокочанная, ранняя, средняя, поздняя и др.) Корнеплодные культуры овощные (свекла столовая, морковь столовая, редька, редис, репа, брюква столовая, пастернак, сельдерей, петрушка)	Кочаны Корнеплоды	1 ц 1 ц
Луковичные культуры овощные		
1. Лук репчатый на репку	Луковицы	1 ц
2. Лук репчатый на перо, лук шалот, порей, батун, многоярусный, шнитт-лук и др.	Лук-перо	1 ц
3. Чеснок	Луковицы	1 ц
Пасленовые культуры овощные		
1. Помидоры	Плоды	1 ц
2. Перец сладкий, острый (горький)	Плоды	1 ц

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
3. Баклажаны	Плоды	1 ц
Тыквенные культуры овощные		
1. Огурцы	Плоды	1 ц
2. Патиссоны, кабачки	Плоды	1 ц
Горох, фасоль, бобы и кукуруза овощные		
1. Горох овощной (зеленый горошек), фасоль обыкновенная овощная, фасоль лима овощная, бобы овощные	Бобы	1 ц
2. Кукуруза сахарная в початках молочно-восковой спелости	Початки	1 ц
Салатные культуры овощные		
1. Салат листовой (латук), кочанный, эндивий, эскариол, футлуф, кресс-салат и др.	Салат	1 ц
Зеленые культуры овощные		
Укроп, шпинат, базилик, горчица листовая, портулак, трава огуречная (бораго)	Зелень	1 ц
Многолетние овощные культуры		
Ревень, спаржа, щавель, хрен, артишок и др.	Зелень	1 ц
	Семена	1 ц
	Корневища	1 ц
Семеноводство овощных культур		
Семенники овощных культур однолетних	Семена	1 ц
Маточники овощных культур двулетних 1. Маточники капусты 2. Маточники корнеплодных овощных культур (свекла, морковь, сельдерей, петрушка, редька, репа, пастернак, брюква и др.)	Кочаны	1 ц
	Корнеплоды	1 ц
Высадки овощных культур двулетних	Семена	1 ц
Семенники овощных культур многолетних: 1. Семенники спаржи, хрена, ревеня, щавеля и др. 2. Семенники лука, чеснока	Корневища	1 ц
	Семена	1 ц
	Семена	1 ц
	Матка лука репчатого (чеснока)	1 ц
Бахчевые продовольственные культуры		
Арбузы столовые, дыни, тыква столовая	Плоды	1 ц
Семенники бахчевых продовольственных культур (арбузы столовые, дыни, тыква столовая)	Семена	1 ц
Овощеводство защищенного грунта		
Лук на перо, огурцы, помидоры, салат, редис, шпинат и др. рассада теплиц	Овощи (по видам)	1 ц
	Рассада (по видам)	1 тыс. шт.
Шампиньонницы (грибы, мицелий шампиньонов)	Грибы	1 ц
	Мицелий шампиньонов	

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
Кормовые культуры		
Корнеклубнеплодные культуры кормовые: 1. Морковь кормовая, свекла кормовая, кольраби кормовая, турнепс, топинамбур и др. 2. Свекла столовая на корм	Корнеплоды Клубни Корнеплоды	1 ц 1 ц 1 ц
Бахчевые культуры кормовые		
Арбуз кормовой, тыква кормовая, кабачки кормовые	Плоды	1 ц
Маточники и семенники корнеклубнеплодных и бахчевых культур кормовых		
Маточники корнеклубнеплодных культур кормовых: 1. Маточники моркови, свеклы, брюквы, кольраби, турнепса, топинамбура 2. Маточники капусты кормовой Высадки (семенники) корнеклубнеплодных культур кормовых Высадки (семенники) моркови, свеклы, брюквы, кольраби, турнепса и др.	Корнеплоды Клубни Кочаны Семена Семена	1 ц 1 ц 1 ц 1 ц 1 ц
Семенники бахчевых культур кормовых: 1. Семенники арбуза, тыквы, кабачков и др. Кукуруза на силос и зеленый корм Силосные культуры, кроме кукурузы Подсолнечник, капуста кормовая, борщевик Сосновского, гречиха Вейриха, мальва, вайда красильная, озимые на силос, сорго (джугара) на силос и др.	Семена Зеленая масса Зеленая масса Зеленая масса	1 ц 1 ц 1 ц 1 ц
Семена силосных культур		
Борщевик Сосновского, гречиха Вейриха, мальва, вайда красильная и др.	Семена	1 ц
Травы однолетние (на сено и зеленую массу, на семена)	Сено Зеленая масса Семена	1 ц 1 ц 1 ц
Травы многолетние (на сено и зеленую массу, на семена – бобовые, злаковые)	Сено Зеленая масса Семена	1 ц 1 ц 1 ц
Сенокосы и пастбища улучшенные (включая культурные)	Сено Зеленая масса Выпас (зеленая масса)	1 ц 1 ц 1 ц
Сенокосы и пастбища естественные	Сено Зеленая масса	1 ц 1 ц
Травы дикорастущие с площадей несельскохозяйственного использования	Зеленая масса	1 ц
Заготовка соломы (половы), ботвы, стеблей	Солома (полова), сухие	1 ц

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
кукурузы, подсолнечника, капустного листа, хвороста тутовника и др. (по видам)	стебли кукурузы, ботва, стебли подсолнечника, капустный лист, хворост тутовника и др. (по видам)	
Заготовка сена на стороне	Сено	1 ц
Силосование	Силос	1 ц
Сенажирование	Сенаж	1 ц
Многолетние насаждения		
Плодовые, ягодные культуры и виноградники:		
1. Семечковые культуры	Плоды Черенки	1 ц 1 тыс. шт.
2. Косточковые культуры	Плоды Черенки	1 ц 1 тыс. шт.
3. Ягодные культуры (ягодники) Земляника, малина, смородина, крыжовник, ежевика и др.	Ягоды Усы Отводки Черенки	1 ц 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт.
4. Орехоплодные культуры	Плоды Черенки	1 ц 1 тыс. шт.
5. Цитрусовые культуры	Плоды Черенки	1 ц 1 тыс. шт.
6. Субтропические культуры	Плоды Черенки	1 ц 1 тыс. шт.
7. Виноградники	Плоды Черенки	1 ц 1 тыс. шт.
Чай, хмель, лавр благородный, тунг и шелковица		
1. Чайные насаждения	Лист чая Материал чая формовочный для кофеина Семена чая	1 ц 1 ц 1 ц
2. Плантации хмеля	Шишки хмеля Черенки	1 ц 1 тыс. шт.
3. Лавр благородный	Лист сухой Семена	1 ц 1 ц
4. Тунг	Плоды Семена	1 ц 1 ц
5. Насаждения шелковицы	Лист для корма Семена для посева	1 ц 1 ц
Цветоводство		
1. Цветы открытого грунта	Цветы срезанные Луковицы и клубнелуковицы Корневища Клубни Черенки	1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт.

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
	Саженцы	1 тыс. шт.
2. Цветы защищенного грунта	Цветы срезанные Цветы в горшках Рассада Семена Черенки	1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 кг 1 тыс. шт.
Семеноводство цветочных культур		
1. Семеноводство цветочных культур (однолетних, двулетних, многолетних)	Семена	1 кг
Питомники и маточные насаждения <i>Маточники плодовых культур и многолетних насаждений</i>		
1. Маточно-семенные сады Маточники семечковых, косточковых, цитрусовых, субтропических, эфиромасличных кустарников и древовидных культур и насаждений	Плоды Семена	1 ц 1 ц
2. Сортовые (черенковые) сады Маточники семечковых, косточковых, орехоплодных, цитрусовых, субтропических, винограда, эфиромасличных кустарниковых и древовидных насаждений Питомники семенные (сеянцы) плодовых культур	Черенки Чубуки (привой, подвой) Подвои	1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт.
<i>Питомники вегетативно размножаемых плодовых культур</i>		
1. Питомники семечковых, винограда и др. Питомники первого года плодовых культур Питомники второго года плодовых культур Питомники третьего года плодовых культур	Подвои Окулянты Саженцы Саженцы	1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт.
<i>Маточники вегетативного размножения плодовых культур</i>		
1. Маточники семечковых, косточковых, ягодных, орехоплодных, цитрусовых, субтропических насаждений, винограда	Отводки Поросли Отпрыски Усы Черенки	1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт. 1 тыс. шт.
2. Маточники чая, хмеля, шелковицы, лавра благородного	Черенки Отводки	1 тыс. шт. 1 тыс. шт.
3. Маточники эфиромасличных, кустарниковых и древовидных культур	Черенки Отводки	1 тыс. шт. 1 тыс. шт.
Незавершенное производство по растениеводству (затраты под урожай будущих лет)		
Посев озимых зерновых на зерно	Выполненные работы	1 га
Озимые зерновые на зеленый корм и силос	Выполненные работы	1 га
Подзимний посев овощных культур (по культурам)	Выполненные работы	1 га
Подъем зяби	Выполненные работы	1 га

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)	Единица исчисления себестоимости продукции (работ, услуг)
Лушение (без зяблевой пахоты)	Выполненные работы	1 га
Внесение органических удобрений	Выполненные работы	1 га
Внесение минеральных удобрений	Выполненные работы	1 га
Снегозадержание (в четвертом квартале)	Выполненные работы	1 га
Многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет)	Выполненные работы	1 га
Многолетние травы беспокровные посева весны и осени отчетного года	Выполненные работы	1 га
Многолетние травы подпокровные посева весны и осени отчетного года	Выполненные работы	1 га
Пары под яровые культуры урожая будущего года	Выполненные работы	1 га
Освоение новых земель	Выполненные работы	1 га
Улучшенные (коренного улучшения) сенокосы, культурные пастбища и другие виды незавершенного производства (осенняя подкормка и другие виды работ)		
Поверхностное улучшение сенокосов и пастбищ	Выполненные работы	1 га
Известкование, гипсование почв (за счет собственных средств)	Выполненные работы	1 га
Первичное окультуривание мелиорируемых земель	Выполненные работы	1 га
Теплицы, парники, шампиньонницы	Выполненные работы	1 га
Питомники	Выполненные работы	1 га
Прочие работы незавершенного производства (по видам)	Выполненные работы	1 га
<i>Мелиорируемые земли</i>		
Затраты по орошению	Выполненные работы	1 га
Затраты по осушению	Выполненные работы	1 га

Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, животноводстве

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
Скотоводство		
<i>Молочный крупный рогатый скот</i>		
1. Основное стадо молочного скота (коровы и быки – производители)	Молоко Приплод	1 ц 1 голова
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, бычки-производители, выбракованные из основного стада, коровы – кормилицы)	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
<i>Мясной крупный рогатый скот</i>		
1. Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители, телята до 8 месяцев)	Приплод Прирост живой массы Молоко	1 голова 1 ц 1 ц
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев, коровы, быки-производители, выбракованные из основного стада)	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
<i>Буйволы, яки (включая сарлыков)</i>		
1. Основное стадо буйволов (буйволицы, буйволы-производители)	Молоко Приплод	1 ц 1 голова
2. Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 ц
<i>Свиноводство</i>		
1. Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема)	Поросята - отъемыши Прирост живой массы	1 голова 1 ц
2. Свины на выращивании и откорме	Прирост живой массы Живая масса	1 ц 1 ц
Овцеводство (козоводство) (тонкорунное, полутонкорунное, полугрубшерстное, грубошерстное – раздельно)		
1. Основное стадо овец (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Ягнята на момент отбивки Шерсть, пух Молоко	1 голова 1 ц 1 ц
2. Овцы на выращивании и откорме	Прирост живой массы Шерсть	1 ц 1 ц
Овцеводство каракульское и смушковое		
1. Основное стадо (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Приплод Шерсть	1 ц 1 ц
2. Овцы на выращивании (после отбивки) и откорме	Прирост живой массы Шерсть	1 ц 1 ц
Птицеводство		
1. Взрослое стадо	Яйца	1 тыс. шт.
2. Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц
<i>Инкубатории</i>		
Инкубация яиц	Птенцы суточные	1 тыс. голов
Коневодство		
1. Основное стадо	Приплод Молоко Прирост живой массы жеребят Работа	1 голова 1 ц 1 ц 1 рабочий день
2. Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц
Ослы, мулы (включая лошаков), пони	Приплод	1 голова
Выращивание ослов, мулов, пони (ослицы, ослы-производители, ослы-кастраты, молодняк)	Прирост Работа	1 голова 1 рабочий день

Объекты бухгалтерского учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимость продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
ослов всех возрастов, мулы рабочие, мулы всех возрастов, пони)		
Оленеводство и верблюдоводство		
Основное стадо, выращивание молодняка и откорм скота	Приплод Молоко Работа Прирост Панты сырые	1 голова 1 ц 1 рабочий день 1 голова 1 кг
Кролиководство и пушное звероводство		
Основное стадо всех возрастов	Деловой молодняк Прирост живой массы	1 голова 1 ц
Рыбоводство, пчеловодство, шелководство, искусственное осеменение животных и птиц		
Рыбоводство	Мальки Сеголетки, годовики Ремонтный молодняк Рыба	1 тыс.шт. 1 ц 1 ц 1 ц
Пчеловодство		
Пчеловодство (разведенческое, медовое, опылительно-медовое, опылительное)	Неплодная матка Матка пчелиная плодная Пакеты с пчелами (рой) Соты Мед пчелиный Воск пчелиный Прополис Семья пчел Яд пчелиный (сырец) Пыльца цветочная Маточное молочко Соторамка Работа по опылению культур	1 шт. 1 шт. 1 шт. 1 шт. 1 ц 1 ц 1 кг 1 шт. 1 г 1 г 1 г 1 шт. 1 га
Шелководство	Коконь тутового шелкопряда Грена	1 ц 1 кг
<i>Получение спермы (по видам животных)</i>		
Племенные производители	Сперма	1 мл

Приложение 3

«УТВЕРЖДАЮ»
Генеральный директор

« ____ » _____ 20__ г.

Бюджет продаж яровой пшеницы на 20__ год

№ п/п	Статьи бюджета	Ед. изм.	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	Итого за год
1.	Объем продаж	ц	-	-	-	-	-	-	-	х	х	х	-	-	х
2.	Средняя цена продаж	руб.	-	-	-	-	-	-	-	х	х	х	-	-	х
3.	Выручка от продаж	тыс. руб	-	-	-	-	-	-	-	х	х	х	-	-	х

Согласовано
Главный экономист бюджетного отдела
Подготовил экономист бюджетного отдела

**Бюджет затрат основных материалов на производство яровой пшеницы на 20__ год
руб.**

Статьи бюджета	Месяцы												Итого за год
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль	август	сентябрь	октябрь	ноябрь	декабрь	
Семена	-	-	-	X	X	-	-	-	-	-	-	-	X
Минеральные удобрения	-				X	-	-	-	-	-	-	-	X
Средства защиты растений	-	-	-	-	X	X	X	-	-	-	-	-	X
ГСМ	-			X	X	X	X	X	X				X
Всего				X	X	X	X	X	X	X	X		X

Согласовано
 Главный экономист бюджетного отдела
 Подготовил экономист бюджетного отдела

Бюджет закупок основных материалов при производстве яровой пшеницы

№ п/п	Материалы	Запас материалов на начало периода	Объем расхода материалов	Целевой норматив запасов материалов на конец периода	Закупка	Покупная цена, руб. за ед.	Бюджет закупок, тыс. руб.
1	Семена, ц	-	x	-	x	x	x
2	Минеральные удобрения, ц: - азофоска - аммиачная селитра	x x	x x	x x	x x	x x	x x
3	Средства защиты растений, л - Дуал Голд - Бифор Эксперт - Фюзилад Эксперт	x x	x x x	x x x	x x x	x x x	x x x
4	ГСМ, т	x	x	x	x	x	x
5	Всего	-	-	-	-	-	x

Согласовано
 Главный экономист бюджетного отдела
 Подготовил экономист бюджетного отдела

Бюджет прямых затрат на оплату труда при производстве яровой пшеницы

№ п/п	Статья бюджета	Единица измерения	Сумма
1	Объем работ	га	х
2	Количество нормосмен в объеме работ		х
3	Затраты труда на весь объем работ	чел.-ч	х
4	Тарифный фонд оплаты труда на весь объем ра- бот	руб	х
5	Дополнительная оплата	руб.	х
6	Повышенная оплата	Руб.	х
7	Итого прямые затраты на оплату труда	руб.	х

Согласовано
 Главный экономист бюджетного отдела
 Подготовил экономист бюджетного отдела

Бюджет расходов на работы и услуги при производстве яровой пшеницы

№ п/п	Статьи бюджета	Сумма, руб.
I	Работы и услуги вспомогательных производств	
1	Ремонтно-механические мастерские	x
2	Машино-тракторный парк	x
3	Автомобильный транспорт	x
4	Зерноуборочные комбайны	x
5	Водоснабжение	x
	Всего работ и услуг вспомогательных производств	
II	Работы и услуги сторонних организаций	
6	Электроэнергия	x
7	Транспортные услуги	x
8	Услуги по проведению химических защитных мероприятий	x
	Всего работ и услуг сторонних организаций	x
	Итого работ и услуг	x

**Бюджет общепроизводственных расходов растениеводства,
тыс. руб.**

№ п/п	Статьи бюджета	Сумма
1	Оплата труда	x
2	Отчисления на социальные нужды	x
3	Амортизация общепроизводственного назначения	x
4	Содержание зданий, сооружений и инвентаря общепроизводственного назначения	x
5	Ремонт основных средств общепроизводственного назначения	x
6	Охрана труда и техника безопасности: - расходы по устройству приспособлений, обеспечивающих безопасность работ на машинах и оборудовании; - расходы на производственную санитарную	x
7	Транспортное обслуживание работ	x
8	Затраты на мероприятия по защите почв	x
9	Прочие расходы	x
	Итого затрат по организации и управлению	x

Согласовано
 Главный экономист бюджетного отдела
 Подготовил экономист бюджетного отдела

Бюджет производственных затрат при производстве яровой пшеницы, руб.

№ п/п	Статьи затрат	Тракторно-полеводческая бригада № 1	Тракторно-полеводческая бригада № 2	Всего
1	Семена	x	x	x
2	Минеральные удобрения	x	x	x
3	Средства защиты растений	x	x	x
4	Горюче-смазочные материалы	x	x	x
5	Оплата труда	x	x	x
6	Отчисления на социальные нужды	x	x	x
7	Содержание основных средств	x	x	x
8	Работы и услуги	x	x	x
9	Общепроизводственные расходы	x	x	x
	Итого	x	x	x

Согласовано
 Главный экономист бюджетного отдела
 Подготовил экономист бюджетного отдела

Бюджет коммерческих расходов при продаже яровой пшеницы

№ п/п	Статьи бюджета	Сумма, руб.
1	Транспортные расходы	x
2	Оплата труда	x
3	Отчисления на социальные нужды	x
4	Амортизация оборудования	x
5	Затраты на содержание помещений	x
6	Коммунальные услуги	x
7	Горюче-смазочные материалы	x
8	Канцтовары и другие расходные материалы	x
9	Прочие расходы	x
	Итого коммерческих расходов	x

Согласовано
 Главный экономист бюджетного отдела
 Подготовил экономист бюджетного отдела

Бюджет административно-управленческих расходов, тыс. руб.

№ п/п	Статьи бюджета	Итого за год	В том числе по кварталам			
			I	II	III	IV
1	Расходы, связанные управлением					
1	Оплата труда	x	x	x	x	x
2	Отчисления на социальные нужды	x	x	x	x	x
3	Командировочные расходы	x	x	x	x	x
4	Содержание и обслуживание технических средств управления	x	x	x	x	x
5	Прочие затраты: - оплата информационных, консультационных и аудиторских услуг; - представительские расходы; - прочие расходы по управлению	x	x	x	x	x
6	Информационное обслуживание и программное обеспечение	x	x	x	x	x
7	Канцелярские, типографические, почтовые и телефонные расходы	x	x	x	x	x
8	Материально-техническое и транспортное обслуживание основной деятельности	x	x	x	x	x
9	Ремонт и содержание зданий административно-управленческого назначения	x	x	x	x	x
10	Содержание противопожарной и сторожевой охраны	x	x	x	x	x
	Итого затрат по управлению					
II.	Общехозяйственные расходы					
11.	Оплата труда с отчислениями на социальные					

№ п/п	Статьи бюджета	Итого за год	В том числе по кварталам			
			I	II	III	IV
	нужды неуправленческого персонала	x	x	x	x	x
12	Содержание и ремонт основных средств общехозяйственного назначения	x	x	x	x	x
13	Охрана труда: - расходы по технике безопасности; - расходы по выполнению санитарно-гигиенических работ	x	x	x	x	x
14	Расходы на подготовку и переподготовку кадров	x	x	x	x	x
15	Расходы по содержанию помещений общестовенного питания	x	x	x	x	x
16	Прочие хозяйственные расходы	x	x	x	x	x
	Итого общехозяйственных расходов	x	x	x	x	x
III	Налоги, сборы, отчисления и платежи	x	x	x	x	x
17	Налоги, сборы и другие обязательные отчисления	x	x	x	x	x
18	Страховые платежи	x	x	x	x	x
	Итого сборов и отчислений	x	x	x	x	x
	Всего административно-управленческих расходов	x	x	x	x	x

Согласовано
Главный экономист бюджетного отдела
Подготовил экономист бюджетного отдела

Предприятие ООО им. Гамирязева
предприятие

НОРМАТИВНАЯ КАЛЬКУЛЯЦИЯ

семян яровой пшеницы при урожайности 30 ц/га

На какой период _____ май _____
месяц, декада

Номенклатурный номер	Сорта семян	Учетная цена, руб.	Нормы расхода на 1 га		Отметка об изменении норм		
			количество, ц	сумма, руб.	дата	номер извещения	порядковый номер извещения
	Мисс	450	2,7	1215			
	Симбирь	435	2,8	1218			
	Эстер	420	2,7	1134			
	Итого	х	х	3567			

Главный агроном: Ганиев А.
Экономист-нормировщик: Борханова Г.М.

Производственная калькуляция трудовых затрат и заработной платы

ФИО (табель- ный но- мер)	Про- фес- сия (шифр про- фес- сии)	Усло- вия рабо- ты, тип обо- рудо- вания	Раз- ряд рабо- т	Кл ас с н о с т ь	Ед и ни ца из ме- ре ни я	Посев яро- вой пше- ницы		Норма на единицу работ продукции			На весь объем работ				Отметка об изменении норм			
						за 1 день	за ме- сяц	чел /ч	сумма, руб. без клас - снос -ти	за клас - снос -ти	всего	чел./ ч	сумма, руб. без клас- снос- ти	за клас- сность	всего	да- та	но- мер из- ве- ще- ния	поряд- ковый номер изве- щения
Зарипов К.М	Меха- низа- тор	ДТ- 75	5	1	га	30	780	7	9,6	10,56	20,16	182	7488	8236,8	15724,8			
Камалов Ш.Н	Сеяль- щик	СЗП- 3,6	5	2	га	30	780	7	9,6	11,52	21,12	182	7488	8985,6	16473,6			
Итого	-	-	-	-	-	60	1560	14	19,2	22,08	41,28	364	14976	17222,4	32198,4			

ВЕДОМОСТЬ
расчета и распределения отклонений от учетных цен по удобрениям за _____ апрель _____ 201_ г.
 Раздел I. Нормативная заготовительная себестоимость аммиачной селитры, руб.

Номенклатурный номер	Нормативная цена	отпускная цена поставщика	В т о м ч и с л е							заготовительно-складские расходы
			стоимость тары	наценки снабженческо-сбытовых организаций	транспортные расходы				итого	
					автоперевозки	погрузочно-разгрузочные расходы				
	7685	7671	-	-			14		14	-

Раздел II. Фактические транспортно-заготовительные расходы, руб.

Дата	Наименование, номер документа	Наименование поставщика. Содержание операции	Пункт назначения	Стоимость удобрений по счету поставщика						Транспортные расходы, руб.			Нормативная расчетная цена, руб.		
				наименование минерального удобрения	количество, т	отпускная цена, руб.	тарара, руб.	наценки снабженческо-сбытовых организаций, руб.	итога, руб.	автоперевозки	погрузочно-разгрузочные расходы	итого			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
	остаток	на начало месяца	x	x	81,4	x	x		x	x	x	x	x	506269,86	6219,53
30	00000318	ГУП «Рафин»	Дер. Нурма	Аммиачная селитра	48,35	7671	-	-	370894,6	-	-	-	-	370894,6	X

Окончание приложения 14

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
30	0000031 8	ГУП «Радин»	Дер. Нурма	Амми- ачная селитра	60	7671	-	-	460260	-	-	-	-	460260	x
30	Путевые листы	Автоперевоз- ки	10 км	-	-	-	-	-	-	3915	-	3915	-	3915	x
Ито го за ме- сяц	Фактическая себестоимось		x	x	108,35	7671	-	-	831154,6	3915	-	-	-	835069,6	770 7
	По нормативно- расчетным ценам		x	x	108,35	7671	-	-	831154,6	1545	-	-	-	-	832699,6
Отклонения, +/-	Сумма, руб.		x	x	-	-	-	-	-	+2370	-	-	-	+2370	+22
	%		x	x	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,28
Итого с остатком на начало ме- сяца	Фактическая себестоимось		x	x	189, 75	x	x	x	x	x	x	x	x	1462403,25	770 7
	По норматив- но-расчетным ценам		x	x	189, 75	x	x	x	x	x	x	x	x	1460033,25	768 5
Отклонения, +/-	Сумма, руб.		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	X	+2370	+22
	%		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	-	0,28

Предприятие ООО имени Тимирязева

О Т Ч Е Т
о расходе удобрений за май 201_ г. под посевы яровой пшеницы

Номен-клатур-ный номер	Наименование	Площадь посевов, га	Нормы расхода на:				Фактический расход на:					
			1 га		всю площадь		1 га		всю площадь			
			цена, руб.	количе-ство, ц	сумма, руб.	количе-ство, ц	сумма, руб.	цена, руб.	количе-ство, ц	сумма, руб.	количе-ство, ц	сумма, руб.
A	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Аквამикс (микро-удобрение)	673	570	0,06	33,8	40	22800	570	0,03	18,2	21,5	12255
	Сложные NPK (азо-фоска)	673	9780	0,6	5812,8	400	3912000	9778,64	0,18	1811,8	124,7	121939 6,4
	Аммиачная селитра	673	4190	0,5	2179,0	350	1466500	4192,2	0,65	2742,8	440,32	184590 9,5
	Итого	х	х	1,16	8025,6	790	5401300	х	0,86	4572,8	586,52	307756 0,9

Номен-клатур-ный номер	Наименование	Отклонения (+, -)									
		за отчетный месяц на:									
		1 га		всю площадь		1 га		всю площадь		итого	
цена, руб.	количество, ц	сумма, руб.	цена, руб.	ц	сумма, руб.	цена, руб.	сумма, руб.	ц	сумма, руб.	итого	
A	Б	12	13	14	15	16	17	18			
	Аквამикс (микроудоб-рение)	-	-0,03	-15,6		-18,5	-10545			-10545	
	Сложные NPK	-1,36	-0,42	-4001		-275,3	-2692603,6			-2692603,6	
	Аммиачная селитра	+2,2	+0,15	+563,8		+90,32	+379409,5			+379409,5	
	Итого	х	-0,3	-3452,8		-203,48	-2323739,1			-2323739,1	

Приложение 16

Предприятие _____
 Листок № _____ к накопительному наряду _____
 на доплату и на оплату работ, не предусмотренных
 технологическим процессом
 от « _____ » _____ 201 ____ г.

Цех	Бригада	Форма	Вид оплаты	Номер и дата разрешения на доплату или виза руководителя предприятия

Фамилия, имя, отчество	Табельный номер	Профессия	Разряд	Шифр затрат	Наименование работ, операций, подлежащих оплате	К доплате			Сумма доплат, руб. коп.	Причина доплат	Шифр	
						количество единиц объема, работ	расценка	норма на единицу объема работ			причины доплат	виновников доплат
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Причины доплаты и объяснения соответствующих лиц	Резолюция о принятии мер
--	--------------------------

Начальник бюро нормативного хозяйства:

Начальник цеха _____
 Гл.бухгалтер _____

Год	Месяц	Сельскохозяйственное предприятие	Шифр	Отделение (участок, цех)	Ферма	Бригада	Звено	Дополнительный лист № _____ труда и выполненных работ	Фамилия, имя, отчество	Профессия	Категория	Табельный номер
		Бригада-заказчик										
		Шифр синтетического и аналитического учета работ										
		Название культуры и выполненной работы										
		Единица измерения и шифр										
		Вид оплаты										
		Расценка										
		Норма выработки										
		Числа месяца										
		Итого										
		Сумма										

Дополнительный наряд

Предприятие	К основному наряду № _____ 201__ г	Дата	Цех	Вид оплаты	Шифр затрат	Наряд проверен, подлежит оплате
	Срок выполнения работ					
Наименование объекта		начало	по плану	фактически	подпись	
Бригада _____ (профессия) _____		конец				
Бригадир (звеньевой, рабочий) _____						
Табельный номер _____						
§ единых норм и расценок или № _____ калькуляции	Описание работ и условий производства	Единица измерения	объем работ	на единицу	расценки	Выполнение

Сумма прописью, руб. _____
 Выполненные работы принял _____ (подпись)

Задание выдал прораб (мастер) _____ (подпись)

Задание принял рабочий _____ (подпись)

Нормировщик _____ (подпись)

Приложение 18

Год	Месяц	Сельскохозяйственное предприятие	Шифр	Отделение (участок, цех)	Бригада	Наряд _____ на сдельную работу (индивидуальную)															
Фамилия, имя, отчество	Профессия	Категория	Табельный номер	Отработано часов																Отработано дней	
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	–		
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31			
Дата	Описание работ	Бригада, заказчик	Шифр синтетического и аналитического учета	Вид оплаты	Разряд работы	Единица измерения	§ единичных норм и расценок	Задание				Приоритетное количество работ (изделий)	Отработано часов	Отработано %	Конец дней	Вид оплаты	Шифр				
								норма времени	штучное время	подготовительное время	заключительное время							количество	расценка	Сумма	нормированное

Задание выдал _____
заведующий мастерской _____
производитель работ

Задание принял _____
бригадир _____
рабочий, колхозник

Оценка качества выполненных работ _____
Выполненные работы (изделия) _____
Принял _____
Сдал _____

«__» _____
Нормировщик
Наряд на сумму _____
Утверждаю _____
подпись
«__» _____

Предприятие _____

Нормативная карта №

На ремонт _____ Сроки ремонта _____
наименование и шифр объекта

Раздел I. Расход трудовых затрат и заработной платы

№ п/п	Основание	Описание работ			Состав звена			Единица измерения	Объем работ	Норма на единицу работ		На весь объем работ		Отметка об изменении норм		
		наименование	дата	номер документа	профессия	разряд	количество			профессия	количество	чел/ч	руб. коп.	чел/ч гр. 5x6	руб. коп. гр. 5x7	дата
A	Б	В	Г	Д	Е	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Изменение норм трудовых затрат и заработной платы

№ п/п	Изменяемый порядковый номер	Основание			Описание работ	Состав звена			Единица измерения	Объем работ	Норма на единицу работ		Норма на весь объем работ	
		наименование	дата	номер документа		профессия	разряд	количество			чел./ч	руб. коп.	чел./ч	руб. коп.
A	Б	В	Г	Д	Е	1	2	3	4	5	6	7	8	9
До изменения														
После изменения														
Результат, +, -														

Раздел II. Расход строительных материалов и запасных частей

Номен- клатур- ный номер	Обоснование производствен- ных норм	Наименование материалов и запасных частей	Единиц изме- рения	Норма расхода материалов и запасных ча- стей на едини- цу работ	Учет- ная цена, руб.	Объем работ	Норма расхода материалов и запасных частей на весь объем		Отметка об измене- нии норма	
							количество гр.1х3	сумма гр.2х3	дата	номер извещения
A	Б	В	Г	1	2	3	4	5	6	7

Изменение норм на материалы и запасные части

№ п/п	Номен- клатурный номер	Основание			Обоснование производствен- ных норм	Наименование материалов и запасных частей	Еди- ница изме- ре- ния	Норма расхода на единицу работ	Учет- ная цена	Объем работ	Норма рас- хода на весь объем работ	
		наименова- ние	дата	номер доку- мента							коли- личе- ство	сум- ма, руб. коп.
До изменения												
После изменения												
Результат, +, –												

Раздел III. Автотранспорт, прочие виды транспорта

№ п/п	Виды перевезенных грузов	Единица измерения	Количество грузов	Объемный вес единицы груза	Количество перевезенного груза, т	Расстояние перевозки	Стоимость перевозки 1 т груза	Стоимость всего объема перевозок	Отметка об изменении норм	
									дата	номер извещения
1.	Кирпич	т. шт.								
2.	Раствор	м ³								
	Итого	х								

Изменение норм по автотранспорту и прочим транспортным средствам

№ п/п	Основание			Единица измерения	Количество груза	Объемный вес единицы груза	Количество перевезенного груза	Расстояние перевозки км	Стоимость перевозки 1 т груза	Стоимость всего объема перевозок
	наименование	дата	номер документа							
	До изменения									
	После изменения									
	Результат, +, –									

Начальник нормативной группы _____ Инженер-строитель _____

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1. Содержание, принципы и назначение управленческого учета	4
1.1. Понятие и сущность управленческого учета.....	4
1.2. Слагаемые производственной деятельности как объект управленческого учета.....	6
1.3. Взаимосвязь управленческого, финансового и налогового учета.....	7
1.4. Различие финансового, управленческого и налогового учета.....	8
1.5. Принципы управленческого учета.....	10
1.6. Функции, назначение и методы управленческого учета.....	11
1.7. Необходимость внедрения управленческого учета в учетную практику аграрных предприятий.....	13
1.8. Контрольные вопросы.....	16
1.9. Контрольные тесты.....	17
1.10. Практические задания.....	18
Глава 2. Классификация издержек организации в системе управленческого учета	19
2.1. Сущность и содержание понятий расхода, дохода, затрат и издержек, результатов в коммерческой деятельности.....	19
2.2. Классификация затрат.....	20
2.2.1. Классификация затрат для калькулирования и оценки готовой продукции.....	20
2.2.2. Классификация затрат для принятия оперативных, текущих и перспективных управленческих решений.....	22
2.2.3. Классификация затрат для контроля и регулирования деятельности центров ответственности.....	24
2.3. Зависимость величины затрат от объема производства и использования производственных мощностей. Поведение затрат.....	25
2.4. Применяемые методы деления затрат на постоянные и переменные.....	27
2.5. Понятие суммы и ставки покрытия, маржинального дохода.....	30
2.6. Расчет точки нулевой прибыли, зоны убытков и прибыли, их использование для оптимизации управленческих решений.....	32
2.7. Контрольные вопросы.....	35
2.8. Контрольные тесты.....	36
2.9. Практические задания.....	38
Глава 3. Основные модели учета затрат	40
3.1. Учет фактической себестоимости продукции на основе реальных, средних и нормативных затрат.....	40
3.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции на основе полных и сокращенных издержек. Их достоинства и недостатки.....	41
3.3. Отражение информации о затратах на счетах управленческой бухгалтерии. Взаимосвязь показателей затрат и результатов деятельности в управленческом и финансовом учете.....	43
3.4. Контрольные вопросы.....	48
3.5. Контрольные тесты.....	48
3.6. Практические задания.....	50
Глава 4. Управленческий учет затрат по видам и назначению	53
4.1. Группировка затрат по элементам и статьям калькуляции. Их содержание и назначение.....	53
4.2. Учет и управление материальными ресурсами.....	68

4.2.1. Учет и оценка материальных затрат на их производство. Их обоснование	68
4.2.2. Основы управления материальными ресурсами.....	70
4.3. Учет и распределение затрат на рабочую силу.....	72
4.4. Назначение калькуляционных затрат.....	74
4.4.1. Особенности начисления амортизации основных средств и ее отражение в системах управленческого, финансового и налогового учета.....	74
4.5. Контрольные вопросы.....	75
4.6. Контрольные тесты.....	76
4.7. Практические задания.....	78
Глава 5. Исчисление затрат по местам их образования, центрам ответственности и бюджетирования.....	79
5.1. Понятие и классификация мест возникновения затрат и центров ответственности.....	79
5.1.1. Места возникновения затрат.....	79
5.1.2. Центры ответственности.....	81
5.2. Способы группировки затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.....	86
5.3. Методы распределения затрат, учтенных по местам возникновения затрат и центрам ответственности.....	88
5.4. Трансфертные цены, формирование и использование.....	89
5.5. Бюджетирование и контроль затрат в системе управленческого учета.....	90
5.5.1. Понятие, основные принципы бюджетирования и классификация бюджетов.....	90
5.5.2. Операционный бюджет, особенности и порядок его составления.....	93
5.5.3. Особенности и порядок составления финансовых бюджетов.....	101
5.5.4. Контроль и анализ исполнения сводного бюджета сельскохозяйственного предприятия.....	106
5.6. Формирование внутренней управленческой отчетности по центрам ответственности и бюджетирования и его компьютеризация.....	110
5.7. Контрольные вопросы.....	116
5.8. Контрольные тесты.....	117
5.9. Практические задания.....	119
Глава 6. Учет и распределение затрат по объектам калькулирования.....	122
6.1. Понятие и виды себестоимости.....	122
6.2. Объекты учета затрат и объекты калькулирования, адекватные целям управления.....	124
6.3. Виды калькуляций.....	126
6.4. Особенности распределения косвенных расходов.....	128
6.5. Общее понятие и классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	131
6.5.1. Методы учета затрат.....	131
6.5.2. Методы калькулирования себестоимости продукции.....	136
6.6. Контрольные вопросы.....	139
6.7. Контрольные тесты.....	140
6.8. Практические задания.....	142
Глава 7. Нормативный учет и стандарт-кост на базе полных затрат.....	146
7.1. Особенности и цели нормативного метода учета.....	146
7.2. Понятие и виды нормативных затрат.....	148
7.3. Принципы расчета величины нормативных расходов.....	149
7.4. Учет и анализ отклонений от нормативов.....	151
7.5. Бухгалтерский учет отклонений в нормативном методе учета.....	154

7.6. Особенности применения основных принципов нормативного метода учета затрат в сельскохозяйственных предприятиях.....	156
7.7. Сущность системы стандарт-кост и ее отличия от нормативного метода учета.....	164
7.8. Контрольные вопросы.....	167
7.9. Контрольные тесты.....	168
7.10. Практические задания.....	170
Глава 8. Нормативный учет на базе переменных затрат (система «директ-кост») и принятие управленческих решений.....	172
8.1. Возникновение, понятие системы «директ-кост» и ее особенности.....	172
8.2. Отражение затрат и результатов деятельности организации в системе простого и развитого «директ-коста».....	176
8.3. Преимущества и недостатки системы «директ-кост».....	177
8.4. Система «директ-кост» как основа принятия управленческих решений.....	178
8.4.1. Управленческие решения в сфере снабжения.....	178
8.4.2. Управленческие решения в сфере производства.....	180
8.4.3. Управленческие решения в сфере продаж и ценообразования.....	183
8.5. Управленческий учет и решения в сфере инвестиционной политики.....	188
8.6. Контрольные вопросы.....	190
8.7. Контрольные тесты.....	191
8.8. Практические задания.....	193
Глоссарий.....	195
Рабочая программа дисциплины.....	205
Литература и источники.....	209
Приложения.....	214

Клычова Гузалия Салиховна
Мухамедзянов Камиль Зюлькарнаевич

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Учебное пособие

Подписано в печать 21.10.2016. Формат 60х84 1/8.
Бумага офсетная. Печать ризографическая.
Гарнитура «Times». Усл. печ. л. 29,3.
Тираж 100 экз. Заказ 10-16/14-2

Издательство «Центр инновационных технологий».
420108, г.Казань, ул. Портовая, 25а
Тел./факс (843) 231-05-46, 231-08-71



420108, г.Казань, ул. Портовая, 25а
Тел./факс (843) 231-05-46, 231-08-71
E-mail: citlogos@mail.ru
www.logos-press.ru