**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ**

**РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образование**

**«Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»**

**Институт экономики и предпринимательства**

УТВЕРЖДАЮ

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

«\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2015 года

**Учебно-методическое пособие**

**«Управленческий учет»**

Рекомендовано методической комиссией института экономики и предпринимательства для студентов ННГУ им. Н.И. Лобачевского по направлению подготовки: 38.03.01 «Экономика»

**Форма обучения**

Заочная

**Нижний Новгород**

**2015 год**

УДК\_\_\_\_\_\_

ББК \_\_\_\_\_

М-15 Мизиковский И.Е., Лохина И.Н. «Управленческий учет». Учебно-методическое пособие. – Нижний Новгород: Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 2015.

Рецензент: д.э.н., профессор кафедры информационных систем в финансово-кредитной сфере Овчаров А.О.

Учебно-методическое пособие рассчитано для студентов ННГУ им. Н.И. Лобачевского по направлению подготовки: 38.03.01 «Экономика». Учебно-методическое пособие разработано в соответствии с Федеральным образовательным стандартом высшего профессионального образования.

В программе дисциплины освещены вопросы, составляющие основу теоретических и прикладных знаний в области управленческого учета, а также методические вопросы применения современных технологий управленческого учета на практике.

В конце учебно-методического пособия приведен список основной и дополнительной литературы для изучения.

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерского учета» института экономики и предпринимательства ННГУ, зав. кафедрой д.э.н., профессор Мизиковский И.Е**Оглавление**

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Рабочая программа дисциплины………………………………..……… | 3 |
| 2. Лекции по дисциплине…………………………………………..……… | 23 |
| Теоретические основы управленческого учета…………………..……… | 23 |
| Затраты на обычные виды деятельности и их классификация…..…….. | 33 |
| Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в целях внутрихозяйственного управления…………...……….. | 50 |
| Система бюджетирования и контроля затрат и доходов…………………. | 76 |
| Сводный бюджет предприятия и отраслевые особенности бюджетного процесса…………………………………………………………………..………. | 79 |
| Бюджетирование и контроль деятельности…………………..………….. | 88 |
| Управленческий учет и отчетность по центрам ответственности и сегментам бизнеса……………………………………………………..………… | 91 |
| Управленческий учет – информационная база для принятия управленческих решений……………………………………………..…………. | 97 |
| 3. Тесты………………………………………………………..……………. | 104 |
| 4. Ситуационные задания и задачи………………………..……………… | 121 |
| 5. Примеры решения задач………………………………..………………. | 130 |
|  Список использованной литературы………………..…………………. | 136 |

**1.Место дисциплины в структуре ООП**

Дисциплина «Управленческий учет» является дисциплиной профиля «Финансы и кредит. Бухгалтерский учет» относится к вариативной части профессионального цикла учебного плана по направлению 38.03.01 "Экономика"- Б1.В.ОД.8.

Программа предполагает предварительное изучение дисциплины «Бухгалтерский учет», «Статистика», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Бухгалтерский финансовый учет». «Управленческий учет» является предшествующей дисциплиной для изучения «Учет затрат на производство».

Трудоемкость дисциплины «Управленческий учет» составляет 3 зачетные единицы).

**2. Планируемые результаты обучения по дисциплине, соотнесенные с планируемыми результатами освоения образовательной программы (компетенциями выпускников)**

В совокупности с другими дисциплинами профиля «Финансы и кредит. Бухгалтерский учет» дисциплина «Управленческий учет» направлена на формирование следующих общекультурных компетенций (ОК) и профессиональных компетенций профиля (ПК) бакалавра:

* владеет культурой мышления, способен к обобщению, анализу, восприятию информации, постановке цели и выбору путей ее достижения (ОК-1);
* способен собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-1);
* способен выполнять необходимые для составления экономических разделов планов расчеты, обосновывать их и представлять результаты работы в соответствии с принятыми в организации стандартами (ПК-3);
* способен на основе описания экономических процессов и явлений строить стандартные теоретические и эконометрические модели, анализировать и содержательно интерпретировать полученные результаты (ПК-6);
* способен, используя отечественные и зарубежные источники информации, собрать необходимые данные проанализировать их и подготовить информационный обзор и/или аналитический отчет (ПК-9);
* способен использовать для решения коммуникативных задач современные технические средства и информационные технологии (ПК-12);
* способен критически оценить предлагаемые варианты управленческих решений и разработать и обосновать предложения по их совершенствованию с учетом критериев социально-экономической эффективности, рисков и возможных социально-экономических последствий (ПК-13).

В результате овладения программой бакалавры должны:

**Знать:**

* сущность, особенности и критерии управленческого учета, общие принципы его построения;
* основные методы и методики, отражающие экономические законы, законности тенденции развития современного рыночного хозяйства, системы показателей;
* теоретические основы построения, расчета и анализа современной системы показателей;

**Уметь:**

* использовать систему знаний о принципах управленческого учета для систематизации данных о затратах на производство и продажи, оценки себестоимости произведенной продукции и определения прибыли;
* использовать основные методы экономического анализа, статистической , бухгалтерской и финансовой информации;
* 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.

**Владеть:**

* технологиями и методиками анализа, планирования, прогнозирования финансовой деятельности предприятия (организации);
* методами и методикой раскрытия информации управленческого характера во внутренней отчетности подразделений организации, обеспечивая взаимосвязь с показателями индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* навыками извлечения необходимой для решения проекта информации для выработки системного целостного взгляда на проблему.

**3. Структура и содержание дисциплины «Управленческий учет»**

 Объем дисциплины в зачетных единицах составляет 108 час/ ЗЕТ 3, в том числе:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Виды учебной работы | Всего часов/зачетных единиц | Семестр |
| 8 |
| Аудиторные занятия |  | 16 |
| В том числе: |  |  |
| Лекции |  | 4 |
| Практические занятия |  | 12 |
| Самостоятельная работа (всего) |  | 56 |
| Вид аттестации  |  | экзамен |
| Контроль |  | 36 |
| Общая трудоемкость, часзачетных единиц | 108/3 ЗЕТ | 108 |

 Содержание дисциплины «Управленческий учет»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№****п/п** | **Раздел****Дисциплины** | **Семестр** | **Неделя семестра** | **Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов и трудоемкость (в часах)** | **Формы текущего контроля успеваемости *(по неделям семестра)*****Форма промежуточной аттестации *(по семестрам)*** |
| Всего часов/Аудитор-ные часы | в том числе | само-стоя- тельная работа |
| лек-ции | прак-тики |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. | Тема 1. Теоретические основы управленческого учета | 2 |  | 5 |  | 1 | 4 | Устный опрос |
| 2. | Затраты на обычные виды деятельности и их классификация | 2 |  | 8 | 1 | 1 | 6 | Устный опрос |
| 3. | Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в целях внутрихозяйственного управления | 2 |  | 9 | 1 | 2 | 6 | Письменный опрос, Ситуационные задания, задачи |
| 4. | Система бюджетирования и контроля затрат и доходов | 2 |  | 11 | 1 | 2 | 8 | Письменный опрос |
| 5. | Сводный бюджет предприятия и отраслевые особенности бюджетного процесса | 2 |  | 9 |  | 1 | 8 | Ситуационные задания, задачи |
| 6. | Бюджетирование и контроль деятельности | 2 |  | 9 |  | 1 | 8 | Ситуационные задания, задачи |
| 7 | Управленческий учет и отчетность по центрам ответственности и сегментам бизнеса | 2 |  | 11 | 1 | 2 | 8 | Письменный опрос |
| 8 | Управленческий учет – информационная база для принятия управленческих решений | 2 |  | 10 |  | 2 | 8 | Письменный опрос, Ситуационные задания, задачи |
|  | Итого: |  |  | 16/108 (в том числе контроль-36 ч) | 4 | 12 | 56 | экзамен |

Содержание дисциплины

**Тема 1. Теоретические основы управленческого учета**

Управленческий учет в системе менеджмента организации

Управленческий учет и его роль в организации информационной и учетной системы организации

Предмет и метод управленческого учета. Основные объекты управленческого учета

Взаимосвязь и отличительные особенности управленческого и бухгалтерского (финансового и производственного) учета. Общие принципы и задачи организации управленческого учета

**Тема 2. Затраты на обычные виды деятельности и их классификация**

Классификация затрат на обычные виды деятельности

Классификация производственных затрат

Поведение затрат: математические модели и графическая интерпретация

Позиционирование затрат в системе управленческого учета

**Тема 3. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в целях внутрихозяйственного управления**

Системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Система учета сокращенной себестоимости «Директ-костинг»

Сравнение системы учета полных и переменных затрат

Система нормативного учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

Методика расчета отклонений нормируемых затрат в системе «Стандарт - костс»

Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Функциональный учет затрат и результатов деятельности (метод ABC)

Современные системы и методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

**Тема 4. Система бюджетирования и контроля затрат и доходов**

Планирование и контроль затрат и доходов – важнейшие функции управления. Сущность и задачи оперативного, тактического и стратегического планирования.

Бюджетирование как основа плановой работы предприятия. Понятие бюджета (сметы), требования, предъявляемые к его оформлению.

**Тема 5. Сводный бюджет предприятия и отраслевые особенности бюджетного процесса.**

Порядок разработки и утверждения операционных бюджетов организации: бюджетов продаж, производства, закупок, материальных и трудовых затрат; общепроизводственных, административно-управленческих и коммерческих затрат.

Порядок разработки и утверждения финансового бюджета организации.

Содержание и порядок разработки плана прибылей и убытков, бюджета денежных средств, бюджета инвестиций и бюджетного бухгалтерского баланса. Значение этих документов в плановой работе предприятия.

Направления бюджетирования производственной деятельности.

Бюджет доходов и расходов. Порядок разработки и утверждения генерального бюджета организации.

Понятие статистического и гибкого бюджета, порядок их разработки. Корректировка бюджетных данных с учетом фактического выпуска продукции. Значение гибкого бюджета для контроля и анализа деятельности предприятия и его центров ответственности.

**Тема 6. Бюджетирование и контроль деятельности.**

Бюджетирование как управленческая технология.Управление по отклонениям.

Цели организации и цели (задачи) бюджетирования. Внутрифирменное бюджетирование.Бюджетный контроль, формы, виды контроля и связи между ними.

Контроль за исполнением бюджетов.

**Тема 7. Управленческий учет и отчетность по центрам ответственности и сегментам бизнеса.**

Централизация и децентрализация управления и ее влияние на организацию управленческого учета и отчетности по центрам ответственности.

Организация управленческого учета и отчетности по центрам ответственности: центрам затрат, продаж, прибыли и инвестиций.

Сущность, значение и правила построения сегментарной отчетности. Разработка системы внутренней отчетности и контроля, их форм и содержания.

Сегментарная отчетность как средство координации деятельности центров ответственности. Роль информации сегментарной отчетности в принятии тактических и стратегических управленческих решений.

**Тема 8. Управленческий учет – информационная база для принятия управленческих решений**

Роль управленческого учета в подготовке информации для принятия управленческих решений.

Методика CVP-анализа.

Методика принятия решений по ассортиментной политике.

Методика принятия решений по ценообразованию.

Методика принятия решений по инвестиционным проектам.

**4. Образовательные технологии**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№** | **Разделы (темы)****учебной дисциплины** | **Используемые образовательные технологии, способы и методы обучения** |
| **Лекции** | **Практические занятия** |
|  | Тема 1. Теоретические основы управленческого учета | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | Устный опрос , «круглый стол» |
|  | Тема 2. Затраты на обычные виды деятельности и их классификация | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | Устный опрос, разбор конкретных практических ситуаций |
|  | Тема 3. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в целях внутрихозяйственного управления | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | Письменный опрос, решение задач |
|  | Тема 4. Система бюджетирования и контроля затрат и доходов | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | Выполнение практических и работ, решение задачРазбор конкретных ситуаций |
|  | Тема 5. Сводный бюджет предприятия и отраслевые особенности бюджетного процесса | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | выполнение практических и работ, решение задач |
|  | Тема 6. Бюджетирование и контроль деятельности | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | выполнение практических и работ, решение задач |
|  | Тема 7. Управленческий учет и отчетность по центрам ответственности и сегментам бизнеса | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | Письменный опрос , выполнение практических и работ, решение задачкейс-методы |
|  | Тема 8. Управленческий учет – информационная база для принятия управленческих решений | классическая лекция, в том числе с использованием мультимедийных презентации | Письменный опрос, выполнение практических и работ, решение задач |

**5. Учебно-методическое обеспечение самостоятельной работы студентов**

*Методические указания и оценочные средства для текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации*

После изучения лекционного материала темы, раздела курса, всего курса на семинарских занятиях, осуществляется контроль знаний студентов. Результативность самостоятельной работы студентов по изучению данной дисциплины обеспечивается эффективной системой контроля, включающей в себя:

 - вопросы по содержанию материалов лекций,

 - основную и дополнительную литературу,

- проверку выполнения текущих заданий,

 - решение задач;

- экзамен.

 Целями проводимого контроля являются:

- закрепление и систематизация знаний студентов,

- выявление степени усвоения материала.

**Контрольные вопросы**

1. Предмет и метод управленческого учета.

2. Принципы, задачи и нормативно-правовое регулирование управленческого учета.

3. Объекты управленческого учета

4. Место управленческого учета в системе хозяйственного учета предприятия.

5. Сравнение финансового и управленческого видов учета

6. Понятия «затраты », «расходы». Группировка затрат на обычные виды деятельности по элементам.

7. Затраты на продукт. Расходы периода. Процесс трансформации затрат в расходы.

8. Классификация затрат по экономической роли в процессе производства и по способам отнесения на себестоимость

9. Классификация затрат по отношению к объему производства

10. Классификация затрат по роли в решении задач управления предприятием.

11. Релевантные и нерелевантные затраты. Приростные и неприростные затраты. Использование сведений об этих затратах в принятии решений.

12. Критерии качества информации управленского учета. Способы поддержания качества управленческой информации.

13. Место возникновения затрат. Центр затрат. Учет затрат на производство.

14. Цеховые и заводские затраты.

15. Управленческий учет по центрам затрат и местам их возникновения.

16. Носитель затрат.

17. Понятие себестоимости в управленческом учете.

18. Калькулирование себестоимости произведенной продукции. Использование результатов в принятии управленческих решений.

19. Калькулирование себестоимости реализованной продукции. Использование результатов в принятии управленческих решений.

20. Производственная мощность. Использование данных о производственной мощности в управленческом учете.

21. Экономический смысл и расчет критической точки безубыточности с целью принятия управленческих решений.

22. Экономический смысл и расчет маржинального запаса рентабельности для принятия управленческих решений.

23. Основные подходы к калькулированию прибыли в управленческом учете. Виды калькуляций.

24. Назначение и задачи производственного учета

25. Система учета полных затрат. Распределение косвенных расходов.

26. Система учета переменных затрат («директ-костинг».)

27. Понятие маржинальной прибыли. Норма маржинальной прибыли. Их использование в процессе принятия управленческих решений.

28. Общая характеристика методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

29. Объекты калькулирования затрат в зависимости от используемого метода. Калькуляционные единицы.

30. Особенности нормативного метода калькулирования себестоимости продукции

31. Особенности попроцессного метода калькулирования себестоимости продукции

32. Особенности позаказного метода калькулирования себестоимости продукции

33. Особенности попередельного метода калькулирования себестоимости продукции.

34. Объекты нормирования затрат.

35. Система контроля материальных затрат с использованием результатов расчета их отклонений от норм.

36. Система контроля трудовых затрат с использованием результатов расчета их отклонений от норм.

37. Cметное планирование (бюджетирование) на предприятии. Способы составления бюджетов.

38. Структура и функции оперативного бюджета предприятия.

39. Структура и функции финансового бюджета предприятия.

40. Структура и функции бюджета продаж предприятия.

41. Структура и функции бюджетов производства и коммерческих расходов предприятия.

42. Назначение и структура бюджета денежных средств предприятия.

43. Контроль исполнения бюджетов предприятия.

44. Понятие «центр ответственности». Виды центров ответственности Особенности управления по центрам ответственности.

45. Перспективы и проблемы развития управленческого учета на предприятии.

**Указания по выполнению курсовой работы**

*Курсовая работа* – это содержательное, самостоятельно выполненное студентом поисковое исследование, являющееся обязательной составной частью учебного плана каждого года обучения.

Целью подготовки курсовой работы является оценка уровня овладения студентом теоретико-методологическими основами по соответствующей учебной дисциплине, выявление умения излагать концептуальное видение проблемы и её практическое решение.

Задачи, стоящие непосредственно перед студентом при подготовке курсовой работы, включают:

* овладение методами исследовательской и аналитической деятельности, обращение и обработка собранной информации и её чёткое, логичное, последовательное изложение;
* приобретение навыков работы с научной литературой, с нормативно-правовыми материалами, со справочными и другими источниками информации по теме исследования;
* уточнение основных понятий, определение объекта и предмета исследования;
* расширение объёма знаний по учебному курсу;
* активизацию самостоятельной работы и творческого мышления.

Тема курсовой работы выбирается студентом самостоятельно, исходя из своих интересов и предпочтений, из числа тем, предложенных в программах по учебной дисциплине в соответствии с учебным планом. Тема согласовывается с научным руководителем от кафедры.

Научное руководство в процессе написания курсовой работы осуществляется, как правило, в форме консультаций (собеседований), которые являются средством оказания помощи студентам и формой текущего контроля.

Выбрав тему, следует осуществить первоначальное ознакомление с литературой, после этого тема может быть конкретизирована или изменена, затем примерно определяется план работы: введение, основная часть (2-3 главы), заключение. Главы могут содержать параграфы (не менее двух, один параграф не выделяется).

Структура курсовой работы должна способствовать раскрытию избранной темы и её основных элементов.

Материал строится по следующей схеме: первый раздел посвящается анализу теоретических аспектов темы; анализ проблем практики, современного состояния отношений хозяйствующих субъектов излагаются во втором разделе; в третьем разделе, в зависимости от выбранной темы, излагаются вопросы посвященные путям совершенствования или решения проблем в изучаемых явлениях и процессах. Каждый раздел может включать 2-4 подраздела, логически связанных между собой и уточняющих друг друга.

Вторая часть курсовой работы выполняется по материалам предприятий (объединений). Она не должна представлять собой пересказ отдельных глав учебника или учебного пособия.

При написании работы следует использовать литературу, рекомендованную программой, а также изучить ведомственные инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в соответствующих отраслях промышленности.

Кроме теоретического освещения основ калькуляционного учета, следует подробно охарактеризовать его постановку на конкретном промышленном предприятии, приложив к тексту соответствующие учетные регистры, документацию и отчетность.

Изложение вопросов калькулирования должно сопровождаться необходимыми калькуляционными расчетами. Если студент не может привести примеров из практики, допускается использование условных расчетов.

Студенты выполняют вторую часть курсовой работы по установленным для них темам. С письменного разрешения преподавателя допускается выполнение второй части курсовой работы на тему, непосредственно связанную с практической деятельностью студента. В начале второй части курсовой работы составляется план, в соответствии с которым излагается материал (необходимо привести названия всех разделов). План темы согласуется с преподавателем. В конце работы приводится список использованной литературы.

**Темы курсовых работ по дисциплине «Управленческий учет»**

1. Проблемы организации управленческого учета на примере конкретного хозяйствующего субъекта
2. Использование прикладных программных продуктов в процессе ведения управленческого учета
3. Состав организационно-распорядительных документов, регламентирующих процесс управленческого учета хозяйствующего субъекта
4. Сравнительная характеристика финансового учета и управленческого учета
5. Использование информации учетных регистров для управленческого анализа
6. Квалификационные требования, предъявляемые к специалисту по ведению управленческого учета, и профессиональная этика
7. Зарубежный опыт в области организации управленческого учета
8. Проблемы организации учета производственных затрат
9. Принятие управленческих решений на основе информации о затратах
10. Методы разделения затрат на постоянные и переменные части
11. Преимущества и недостатки « CVP »-анализа
12. Влияние методов калькулирования на показатель финансового результата хозяйственной деятельности организации
13. Анализ влияния методов распределения косвенных расходов на показатель себестоимости продукции (работ, услуг)
14. Отраслевые особенности организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)
15. Особенности использования позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в организациях различных отраслей экономики
16. Особенности использования попроцессного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в организациях различных отраслей экономики
17. Использование метода DirectCosting в управленческом учете
18. Использование метода StandardCosts для анализа, контроля и управления затратами
19. Сравнительная характеристика нормативного метода учета затрат и системы StandardCosts
20. Анализ отклонений по затратам   с учетом изменений условий функционирования субъекта
21. Использование маржинального дохода в процессе принятия управленческих решений
22. Проблемы формирования базы нормативов на примере конкретной организации
23. Использование нормативного метода на примере учетных данных конкретного хозяйствующего субъекта.
24. Функционально-процессный метод распределения косвенных расходов и формирования себестоимости продукции (работ, услуг)
25. Системаучета Just-in-Tame
26. Организация учета по центрам ответственности на примере конкретного хозяйствующего субъекта
27. Проблемы организации системы бюджетирования на примере конкретного хозяйствующего субъекта
28. Формирование генерального бюджета на примере учетных данных конкретной организации
29. Анализ исполнения бюджетов и контроль хозяйственной деятельности субъекта
30. Формирование системы управленческой отчетности на примере учетных данных конкретной организации
31. Анализ безубыточности и планирование прибыли на примере учетных данных конкретной организации
32. Анализ себестоимости продукции (работ, услуг) на примере учетных данных конкретной организации
33. Планирование оптимального ассортимента продаж на примере учетных данных конкретной организации
34. Анализ затрат на приобретение материально-производственных запасов на примере учетных данных конкретной организации
35. Анализ рынка программных продуктов, используемых в процессе управленческого анализа
36. Принятие решений по ценообразованию на примере учетных данных конкретной организации

**6. Фонд оценочных средств для промежуточной аттестации по дисциплине «Управленческий учет»**

Тесты для текущего контроля

1.Управленческий учет - это:
а) калькулирование себестоимости;
б) информационно-вычислительная система, направленная на формирование альтернативных вариантов функционирования предприятия и предназначенная для информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений;
в) классификация затрат;
г) учет затрат на производство и калькулирование себестоимости.

2. Управленческий учет есть:
а) подсистема бухгалтерского учета;
б) система контроля;
в) составная часть планирования;
г) функция управления.

3. Управленческий учет - это:
а) составная часть системы управления;
б) система анализа;
в) функция контроля;
г) составная часть процесса бюджетирования.

4. Управленческий учет - это:
а) процесс управления предприятием;
б) учетный процесс;
в) анализ информации о затратах и результатах деятельности;
г) связующее звено между учетным процессом и управлением предприятия.

5. Организация управленческого учета:
а) внутреннее дело каждого предприятия;
б) регламентируется государством;
в) требование налоговых органов;
г) решение акционеров предприятия.

6. Ведение управленческого учета на предприятии обязательно:
а) да;
б) да, что вытекает из требований законодательства по бухгалтерскому учету;
в) да, в соответствии с требованиями налоговых органов;
г) нет.

7. Основное содержание управленческого учета составляет:
а) процесс формирования доходов;
б) анализ хозяйственной деятельности предприятия;
в) планирование и контроль доходов и расходов;
г) учет затрат на производство и калькулирование.

8. Цель управленческого учета:
а) формирование достоверной информации о результатах деятельности предприятия;
б) исчисление фактической себестоимости продукции;
в) оказание помощи управляющим в принятии эффективных управленческих решений;
г) планирование и контроль деятельности предприятия и его центров ответственности.

9. Объекты бухгалтерского управленческого учета:
а) издержки, результаты в целом по предприятию и по структурным подразделениям, внутреннее ценообразование, бюджетирование и внутренняя отчетность;
б) имущество и обязательства организации;
в) хозяйственные операции;
г) хозяйственные процессы.

10. Предметом управленческого учета является:
а) деятельность по центрам ответственности;
б) хозяйственная деятельность предприятия;
в) производственная деятельность организации в целом и его отдельных структурных подразделений (центров ответственности);
г) учет затрат и доходов по носителям.

11. Важнейшая функция управленческого учета:
а) формирование себестоимости продукции (работ, услуг);
б) регистрация фактов хозяйственной деятельности;
в) обоснование процесса принятия управленческих решений;
г) обоснование процесса планирования и бюджетирования.

12.Требования, предъявляемые к информации управленческого учета:
а) адресность, оперативность, достаточность, аналитичность, релевантность;
б) сравнимость, надежность;
в) достоверность;
г) точность.

13. Пользователями экономической информации в управленческом учете являются:
а) акционеры, кредиторы;
б) налоговые органы;
в) органы власти;
г) руководители и специалисты (менеджеры) предприятия.

14. Частота подачи информации в управленческом учете:
а) годовая, поквартальная;
б) по запросам руководителей разных уровней;
в) месячная;
г) недельная, подекадная.

15. Управленческий учет на предприятии осуществляет:
а) бухгалтер;
б) директор;
в) менеджеры;
г) бухгалтер-аналитик.

16. Какими нормативными документами в бухгалтерский учет введены элементы управленческого учета:
а) Налоговым кодексом РФ;
б) Гражданским кодексом РФ;
в) ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета, Планом счетов и инструкцией по его применению;
г) Положениями по бухгалтерскому учету.

17. Составной частью управленческого учета является:
а) производственный учет;
б) налоговый и административный учет;
в) оперативный учет;
г) управление финансовым состоянием фирмы.

18. Накладные расходы - это:
а) прямые расходы;
б) общепроизводственные и общехозяйственные;
в) основная заработная плата рабочих;
г) расходы по исправлению брака.

19. В основе деления затрат на основные и накладные лежит:
а) место возникновения затрат;
б) номенклатура выпускаемой продукции;
в) экономическое содержание затрат;
г) роль затрат в технологическом процессе производства продукции.

20. В процессе калькулирования себестоимости управленческие расходы распределяются пропорционально:
а) выбранному базису, закрепленному в учетной политике;
б) заработной плате основных производственных рабочих;
в) выручке от каждого вида деятельности;
г) выручке по видам продукции.

21. ПБУ 10/99 «Расходы организации» предусматривает обязательность классификации затрат для целей управленческого учета:
а) по элементам;
б) по статьям расходов;
в) на текущие затраты и расходы периода;
г) на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

22. В основе деления затрат на прямые и косвенные лежит:
а) объем производства;
б) сложность изготовляемой продукции;
в) место возникновения затрат;
г) экономическая однородность затрат.

23. Расходы, связанные с технологическим процессом изготовления продукции, называют:
а) прямыми;
б) косвенными;
в) накладными;
г) основными.

24. Местом возникновения затрат является:
а) предприятие, производство, цех, участок и т.д.;
б) платёжное поручение, требование;
в) счет-фактура;
г) организация.

25. Общехозяйственные расходы включают:
а) административные расходы;
б) хозяйственные расходы;
в) административно-управленческие расходы;
г) расходы по обслуживанию и управлению предприятием в целом.

26. Выбор объекта калькулирования обусловливается:
а) особенностями технологии, организационной структуры предприятия, характером продукции;
б) структурой штатных работников;
в) видами расходов;
г) центрами затрат и ответственности.

27. Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характерны для:
а) производства качественно однородной продукции с непрерывным или массовым технологическим процессом;
б) производств по индивидуальным заказам;
в) производств крупных серий;
г) всех видов производств.

28. Основное условие для организации позаказного метода учета затрат:
а) возможность выделить изготовление уникального изделия;
б) массовость производства;
в) серийность производства;
г) комбинированное производство.

29. Попередельный метод учета себестоимости продукции применяется в производствах:
а) имеющих большой остаток незавершенного производства;
б) изготовляющих один вид продукции;
в) в которых технологический процесс изготовления продукции подразделяется на отдельные фазы (стадии, переходы);
г) имеющих основные и вспомогательные цехи.

30. Счет, предназначенный для обобщения информации о затратах производства продукции:
а) 40 «Выпуск продукции»;
б) 20 «Основное производство»;
в) 43 «Готовая продукция»;
г) 21 «Полуфабрикаты собственного производства»?

31. Калькулирование себестоимости по системе «стандарт-кост» - это:
а) калькулирование прямых и постоянных затрат;
б) разработка норм, стандартов, составление стандартных калькуляций до начала производства;
в) разработка нормативных калькуляций.

32. К нормируемым затратам относятся:
а) материальные, трудовые;
б) материальные, трудовые, амортизация;
в) расходы по обслуживанию оборудования, материальные,трудовые;
г) прямые материальные и трудовые.

33. Суть учета системы «директ-костинг» - обобщение:
а) общехозяйственных и общепроизводственных затрат;
б) прямых затрат по видам готовых изделий и списание косвенных затрат на финансовые результаты;
в) прямых и косвенных затрат;
г) постоянных и переменных затрат.

34. Полная себестоимость включает:
а) все ресурсы, израсходованные на производство;
б) прямые затраты;
в) косвенные затраты;
г) операционный результат.

35. Незавершенное производство - это затраты:
а) на закупку, хранение, перевозку;
б) производственных ресурсов, которые в силу технологических особенностей на определенный момент не реализованы;
в) производственных ресурсов, которые в силу технологических особенностей на определенный момент не превратились в готовые изделия;
г) на производство и реализацию готовой продукции.

36. Сроки представления финансовых отчетов:
а) годового - до 90 дней после окончания отчетного года;
б) квартального - до 30 дней после окончания квартала;
в) устанавливаются администрацией предприятия;
г) месячного - до 20 числа месяца, следующего за отчетным.

37. Содержание регистров бухгалтерского учета внутренней бухгалтерской отчетности по учету издержек производства:
а) является коммерческой тайной;
б) не является коммерческой тайной;
в) является открытой для заинтересованных пользователей.
г) предоставляется по запросам пользователей

*Критерии оценки качества знаний бакалавров*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Содержание показателя | Баллы  |
| П1 | Посещение всех лекций | max 5 баллов |
| П2 | Присутствие на всех практических занятиях | max 5 баллов |
| П3 | Оценивание работы на практических занятиях  | max 30 баллов |
| П4 | Оценивание самостоятельной работы | max 30 баллов |

*Рубежный контроль*

|  |  |
| --- | --- |
| Оценка  | Баллы  |
| 5 | 70-65 |
| 4 | 65-55 |
| 3 | 55-40 |
| 2 | >40 |

**Планируемые результаты обучения**

(показатели достижения заданного уровня освоения компетенций)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Владеть**  | **Оценка**  | **Результаты освоения дисциплины** |
| навыками анализа основных мировоззренческих и методологических проблем, в.т.ч. междисциплинарного характера, возникающих при работе по решению научных и научно-образовательных задач в российских или международных исследовательских коллективах | **1** | Отсутствие навыков |
| **2** | Фрагментарное применение навыков анализа основных мировоззренческих и методологических проблем, в т.ч. междисциплинарного характера, возникающих при работе по решению научных и научно-образовательных задач в российских или международных исследовательских коллективах |
| **3** | В целом успешное, но не систематическое применение навыков анализа основных мировоззренческих и методологических проблем, в т.ч. междисциплинарного характера, возникающих при работе по решению научных и научно-образовательных задач в российских или международных исследовательских коллективах |
| **4** | В целом успешное, но сопровождающееся отдельными ошибками применение навыков анализа основных мировоззренческих и методологических проблем, в т.ч. междисциплинарного характера, возникающих при работе по решению научных и научно-образовательных задач в российских или международных исследовательских коллективах |
| **5** | Успешное и систематическое применение навыков анализа основных мировоззренческих и методологических проблем, в т.ч. междисциплинарного характера, возникающих при работе по решению научных и научно-образовательных задач в российских или международных исследовательских коллективах |

**7. Учебно-методическое и информационное обеспечение дисциплины (модуля)**

Список рекомендуемой литературы

1. Ануфриев В.Е.**Бухгалтерский учет основных средств, капитала и прибыли.** "Библиотека журнала "Бухгалтерский учет", 2010, 112с.
2. Бабаев Ю.А.Расчеты организации: учет, контроль и налогообложение: учебное пособие. — М.: Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2010.
3. Поленова, С. Н. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: Учебник / С. Н. Поленова. - 3-е изд. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. - 464 с «http://znanium.com/»
4. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Л.М. Бурмистрова. - 3-e изд., перераб. и доп. - М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 320 с.: «http://znanium.com/»
5. Вахрушева, О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / О.Б. Вахрушева. - М.: Дашков и К, 2012. - 252 c.
6. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: Учебник для бакалавров / Е.Ю. Воронова. - М.: Юрайт, 2013. - 551 c.
7. Иванов, В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 208 c.
8. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. - 576 c
9. Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Ясенев. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2012. - 112 c.
10. Петров А.М. Учет и анализ: Учебник. Издатель - [КУРС, Инфра-М](http://bookza.ru/publisher.php?id=7747),
2015
11. Журнал **Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация Management accounts – theoretical aspects and practical realization.** http://www.upruchet.ru/

**8. Материально-техническое обеспечение дисциплины (модуля)**

Компьютерные классы с выходом в интернет

Доступ к современным информационным системам (ФСГС – [www.gks.ru](http://www.gks.ru), Банк России – [www.cbr.ru](http://www.cbr.ru) и др.)

Аудитории, оборудованные мультимедийными средствами обучения

Системы компьютерного тестирования.

**9. Методические рекомендации по организации изучения дисциплины**

Оценочные средства для текущего контроля успеваемости и промежуточной аттестации:

* компьютерное тестирование;
* экзамен.

**Лекции по модулю**

**Глава 1. Теоретические основы бухгалтерского управленческого учета**

**1.1 Формирование и сущность управленческого учета**

 Анализ передового зарубежного и отечественного опыта эффективного управления предприятием показывает, что одним из наиболее результативных инструментов управления затратами является *управленческий учет*. Управленческий учет - относительно новая отрасль знаний, родиной которой является США, где в начале XX века на автомобильных заводах Форда началось применение *нормированных затрат*- система "*стандарт-кост*", предполагающая управление затратами по нормам,их изменениям и отклонениям от них фактических значений затрат. Данная система стала одной из базовых компонент управленческого учета.

На 20-е -начало 30-х годов прошлого столетия приходится появление и другой не менее важной составляющей управленческого учета - системы "*директ-костинг*", предполагающей отнесение прямых расходов на себестоимость продукции, а косвенные и коммерческие – покрытие суммой маржинальной прибыли. Рост числа крупных промышленных корпораций дали толчок развитию *системы бюджетирования по центрам ответственности,*  в основе которой лежит использование *сметного планирования* и *внутренней отчетности* подразделений предприятия, а также одного из важнейших ресурсов управления – персональной ответственности руководителей центров ответственности за решение поставленных задач.

Таким образом, в середине 50-х годов в США, путем интегрирования систем стандарт-костс, директ-костинг и бюджетирования по центрам ответственности в единую систему, сформировался *бухгалтерский управленческий учет*(управленческий учет или управленческая бухгалтерия). Управленческий учет стал неотъемлемой частью бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия, наравне с бухгалтерским финансовым и бухгалтерским налоговым видами учета.

На рис 1.1 представлена укрупненная схема структуры управленческого учета.

Институт дипломированных бухгалтеров управления США (CIMA) трактует определение понятия « управленческий учет» следующим образом:*управленческий учетпредставляет собой деятельность по обеспечению руководства учетной информацией, необходимой для принятия управленческих решении с максимально возможной степенью эффективности.*

Бюджетирование по центрам ответственности

Учет по центрам ответственности

Директ-костинг

Стандарт-кост

Бухгалтерский управленческий учет

Рис 1.1 Укрупненная структура системы управленческого учета обычной деятельности предприятия.

В *задачи* управленческого учета входит:

* формирование качественных сведений об обычной деятельности организации, необходимой *внутренним пользователям* – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации;
* обеспечение внутренних пользователей информацией для управления производимых организацией затрат и получаемых результатов, целесообразности и рациональности использования материальных, трудовых, финансовых, интеллектуальных, информационных и иных ресурсов в соответствии с установленными нормами, плановыми и бюджетными показателями;
* предотвращение возможных негативных результатов обычной деятельности;
* выявление внутрихозяйственных резервов и точек «роста».

Исходя из содержания данного определения следует, что основным информационным результатом, формируемым средствами управленческого учета, является *массив внутренних управленческих документов и недокументированных сведений, необходимых для принятия управленческих решений*. *Периодичность и сроки* получения данного информационного продукта устанавливается в *корпоративных (внутренних) стандартах* предприятия исходя из информационных потребностей лиц, принимающих решения(ЛПР). Как правило, эта информация является *закрытой* и представляет собой*коммерческую тайну*организации, а в некоторых случаях, предусмотренных законодательством РФ – *государственную тайну*. Это мотивирует разработку и реализацию системы мер по их *защите* от несанкционированного доступа и нерегламентированных действий.

*Источником* ее генерирования является массив *первичных документов*, который, в свою очередь, является продуктом системы оперативно-технического учета предприятия. Информационные регистры управленческого учета, как правило, аккумулируют информацию как *ретроспективную*, так и *текущего периода*, а также *краткосрочного бюджетного периода* обычной деятельности хозяйствующего субъекта.

*Состав пользователей* управленческого учета, как уже отмечалось, образуют *внутренние пользователи*, утверждаемые руководством, что закрепляется в соответствующей организационно-распорядительной документации. В этой же документации отражается факт принятия решения руководства о внедрении управленческого учета на предприятии, поскольку он *не является обязательным видом* бухгалтерского учета. Этим обусловлено *регулирование* управленческого учета с помощью *корпоративных стандартов* (внутренних положений) и составленных на основании них внутренних инструкций. В таблице 1.1 представлены указанные информационные параметры управленческого учета.

 Таблица 1.1

Информационные параметры управленческого учета

|  |  |
| --- | --- |
| Наименованиеинформационного параметра | Значение |
| Конечный информационный продукт | Внутрихозяйственные документы, отражающие затраты и их результаты, а также недокументированная информация, используемая в принятии управленческих решений |
| Периодичность и сроки представления информации  | Определяются корпоративными стандартами |
| Степень открытости информации | Информация – закрытая, представляющая собой коммерческую тайну |
| Источник информации | Массив первичных документов |
| Периоды отражения информации | Информация, отражаемая в регистрах управленческого учета, относится к прошлым, текущим и будущим периодам  |
| Состав пользователей | Устанавливается руководством предприятия и документируется |
| Обязательность ведения | По решению руководства (решение документируется) |

Управленческий учет относится к классу *сложных систем*, представляющих собой совокупность упорядоченных элементов, образующих единое целое и подчиненных единой цели. *Сложность* системы управленческого учета характеризуется наличием большого числа элементов и связей между ними. Каждый элемент является обособленной частью системы, выделенной по определенным признакам. Примерами элементов управленческого учета могут служить бюджеты, отчеты, калькуляции и т.д.

Элементы, сходные по функциям и имеющие наиболее тесные связи, образуют *подсистемы* управленческого учета, формируемые в зависимости от его конфигурации на конкретном хозяйствующем субъекте. Такими подсистемами могут быть управленческийучет затрат и калькулирование себестоимости продукции, бюджетирование(сметное планирование), внутренний контроль и т.д.Основными свойствами сложных систем являются: иерархичность, эмерджентностъ и структурированность.

*Иерархичность* означает подчиненность элементов нижних уровней элементам более высоких уровней. Иерархия в системе управленческого учета особенно четко проявляется при организации бюджетирования обычной деятельности центров ответственности, составлении различных консолидированных (сводных) отчетов по предприятию. Иерархичность структуры системы обеспечивает ее устойчивость к различным дестабилизирующим воздействиям как внутренним, так и внешним.

*Эмерджентность* означает целостность системы, то есть возможность достижения поставленных целей не отдельными подсистемами и элементами, а только путем их взаимодействия в рамках общей системы. Очевидно, что эффективное управление предприятием нельзя достигнуть «разобщенными» сметным планированием или управленческим калькулированием себестоимости.

*Структурированность* системы означает применение строго детерминированного способа организации связей и отношений между элементами и подсистемами. Такие связи можно проследить например, в цепочке: «установленная норма расхода ресурса - фактическое выполнение норматива - выявленное отклонение - причины возникновения отклонения -варианты принятия решений по устранению отклонения.

Основные требования к организации системы управленческого учета можно сформулировать следующим образом:

* *эффективность, экономичность, окупаемость;*
* *рациональность структуры,* т.е. полное исключение нерациональных, непроизводительных процедур обработки данных, громоздких и сложных для практического применения методик;
* *совместимость* с организационной и функциональной структурой хозяйствующего субъекта;
* *гибкость и адаптивность* к новым условиям решения поставленных задач управления;
* *модульность* структуры, позволяющая наращивать состав решаемых задач;
* *доступность*формируемой информации для понимания управленческим аппаратом;
* использование *эффективных средств автоматизации*и*защиты информаци.*

**1.2 Предмет и метод управленческого учета, его объекты и принципы реализации**

*Предметом управленческого учета является информационное обеспечение управления затратами с целью получения запланированных результатов от обычной деятельности предприятия.*

Полное раскрытие предмета управленческого учета требует его конкретизации по *объектам*, в качестве которых используются ключевые *финансовые* и *нефинансовые показатели* обычной деятельности хозяйствующего субъекта. В наиболее общем виде, к группе *финансовых* показателей относятся:

* выручка-нетто -денежные поступления (за вычетом налогов, исчисляемых от них), поступающие от потребителей за продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг;
* затраты и их состояния: расходы, потери, текущие производственные активы (запасы: товарно-материальных ценностей производственного назначения, находящихся на складах предприятия, но еще не поступивших в обработку, незавершенного производства, готовой продукции на складах, товаров отгруженных, но неоплаченных потребителем);
* финансовые результаты (валовая прибыль/убыток, маржинальная прибыль/убыток, прибыль/убыток от продаж);
* цены закупок товарно-материальных ценностей, цены реализации продукции, тарифы оплаты труда основных производственных рабочих, стоимость единицы времени работы оборудования и т.д.

В группу *нефинансовых* показателей традиционно относят:

* время работы основных производственных рабочих;
* количество изделий в незавершенном производстве, на складе готовой продукции и отгруженных потребителю;
* количество забракованных изделий;
* время работы оборудования;
* объемы производства и продаж и т.д.

Вместе с тем, построение *системы показателей* управленческого учета невозможно на основе типовых, «трафаретных» подходов.Решение этой сложной задачи необходимо реализовать в соответствии со спецификой конкретного хозяйствующего субъекта, условиями его экономической деятельности, требованиями и сложившимися традициями менеджмента, отраслевыми и региональными особенностями. Безусловно, нельзя ограничиваться строгими рамками традиционных бухгалтерских показателей, необходима «тонкая настройка» на реализацию запросов конкретной группы ЛПР.

Как показывает практика ведущих мировых и отечественных компаний, на сегодняшний день наиболее продуктивным подходом к решению рассматриваемой задачи является *сбалансированная система показателей*(ССП), разработанная в США в начале 90-х годов прошлого столетия видными учеными Робертом Капланом и Дэвидом Нортоном.Документом-носителем этой системы является так называемая «*стратегическая карта*» (или «*наглядный отчет*»), отражающая системно связанные финансовые и нефинансовые показатели в четырех разделах: «Клиенты», «Внутренние бизнес-процессы», «Обучение и развитие персонала», «Финансы». Каждый из разделов состоит из подразделов: «Цели», «Показатели»,«Задачи» «Мероприятия».

ССП относительно легко адаптируется к специфике управления предприятиями различных отраслей, например, депо по ремонту локомотивов. Адаптация «наглядного отчета» к специфике управленческого учета работыремонтных депо, предполагает в результате следующие разделы: «Клиенты», «Производственные процессы»,«Обучение и развитие персонала», «Расходы». В разделе «Клиенты» отражаются требования клиентов, представляющие собой стратегические цели рассматриваемых хозяйствующих субъектов. Эти цели являются системообразующим элементом всей системы показателей (подробнее процесс структурирования целей предприятия будет рассмотрен в гл.3).Остальные разделы включают в себя подразделы: «Цель», «Задачи», «Ключевые показатели». Ниже приведен пример ССП депо по ремонту локомотивов.

Раздел 1. «КЛИЕНТЫ»

Ключевые требования клиентов:

1.Безотказность локомотивов на линии.

2.Экономичность движения.

Раздел 2. «ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ПРОЦЕССЫ»

Цель 2.1 Проведение качественного ремонта в установленные сроки.

Задача 2.1.1: Внедрение пооперационного контроля качества.

Ключевой показатель:

2.1.1.1.Коэффициент качества технологических операций

Задача 2.1.2: Разработка технического регламента проведения ремонтных работ и контроль его исполнения.

Ключевой показатель:

2.1.2.1 Удельный вес технологических операций, выполненных,согласно принятого технологического регламента проведения ремонта локомотивов, в общем объеме выполненных технологических операций

Задача 2.1.3: Контроль выполнения графика планово-предупредительного ремонта локомотивов.

Ключевые показатели:

2.1.3.1 Коэффициент прохождения локомотивами планово-предупредительного ремонта

$Клп=\frac{Клп}{Кнн}$Задача 2.1.4. Снижение времени простоев локомотивов на ремонт.

Ключевой показатель:

2.1.4.1 Коэффициент простоев на ремонт

Цель 2.2: Повышение энергоэффективности движения локомотивов

Задача 2.2.1: Оснащение локомотивов системами рекуперационного торможения

Ключевые показатели:

2.2.1.1 Удельный вес локомотивов с установленной рекуперационной системой торможения в общем объеме обслуживаемых локомотивов

Задача 2.2.2 Оснащение локомотивов гибридными двигателями

Ключевые показатели:

2.2.2.1 Удельный вес локомотивов с установленным гибридным двигателем то в общем объеме обслуживаемых локомотивов

Раздел 3. «ПЕРСОНАЛ»

Цель 3.1. Повышение квалификации персонала

Задача 3.1.1 Обучение контролеров качества

Ключевой показатель:3.1.1.1 Количество контролеров, прошедших профессиональную подготовку.

Задача 3.1.2 Обучение слесарей-ремонтников работе, согласно техническому регламенту.

Ключевой показатель:3.1.2.1Количество слесарей-ремонтников, прошедших обучение.

Раздел 4. «РАСХОДЫ».

Цель 4.1 Повышение эффективности расходов на ремонт локомотивов

Задача 4.1.1 Снижение стоимости потерь от брака

Ключевые показатели:

4.1.1.1 Удельный весрасходов на устранение брака ремонта локомотивов в общем объеме расходов на ремонт локомотивов

4.1.1.2 Удельный вес стоимости бракованной продукции, не подлежащей восстановлению в стоимости товарной продукции ремонтного депо

Задача 4.1.2 Снижение расходов на топливо и электроэнергию, обеспечивающих тягу поездов

Ключевой показатель:

4.1.2.1 Удельный вес расходов на топливо и электроэнергию, обеспечивающих тягу поездов, в общем объеме расходов локомотивного хозяйства$Урм=\frac{Ртэ}{Рлх}$

Задача 4.1.3 Снижение стоимости потерь от простоев локомотивов на ремонт

Ключевой показатель :

4.1.3.1Удельный вес стоимости потерь от простоев локомотивов на ремонт в общем объеме расходов локомотивного хозяйства.

Необходимо отметить, что наряду с рассмотренным подходом к формированию системы показателей управленческого учета, возможно использование других методик, например способа «*Четыре М*», эффективного при составлении производственных показателей. Его применение локализовано рамками производственного процесса и предполагает четыре раздела с фиксированными показателями:

«Материал» (material): отсутствие дефектов, неликвида или дефицита материала;

«Оборудование»(machine): отсутствие поломок и простоев;

«Человек»(man): максимальная квалификация и организованность в работе;

«Метод»(method): показатели оптимальности технологических и управленческих процессов.

Важнейшей составляющей концепции управленческого учета является его *метод,* определить содержание которого можно следующим образом:

*Метод управленческого учета представляет собой совокупность упорядоченных приемов и способов информационного обеспечения управления затратами с целью получения запланированных результатов в сфере обычной деятельности.*

Системный подход к определению понятия «метод» позволяет рассматривать его как систему, а образующие его приемы и способы как ее *элементы*, каждый из которых можно использовать в качестве инструмента решения определенной задачи. Среди основных элементов управленческого учета можно назвать:

* *Документирование*, представляющее собой отражение в документах *первичной*информации для реализации учетной функции.Спецификой *документирования затрат* в управленческом учете является применение *маржинального подхода* к их *группировке*, т.е. разделение на *условно-переменные (прямые*) и*условно-постоянные (косвенные)*, чьи особенности будут рассмотрены в гл.2.
* *Калькулированиие*средствами управленческого учета является процессом исчисления*себестоимости*продукции (работ, услуг)и *финансовых результатов* от ее реализации. Результаты калькулирования*постатейно*отражаются в соответствующем внутреннем документе–*калькуляции.*

Калькулирование в системе управленческого учета ориентировано на обеспечение *экономичности затрат*, осуществляемое путем рационализации ресурсной базы предприятия и измеряемое показателями снижения себестоимости. Следует отметить, что алгоритмизация процесса калькулирования и документированный формат его информационных результатов регламентируется корпоративными стандартами

* *Бюджетирование(сметное планирование)*определяется в управленческом учете, как *процесс формирования финансовых показателей, директивно определяющих состояние обычной деятельности предприятияв будущем периоде времени (т.е. в бюджетном периоде*, как правило, краткосрочном, в пределах года). Информационным результатом данного сложного процесса является *бюджет (смета)*, *представляющий собой планово-финансовый документ, обязательный для исполнения в бюджетном периоде.*
* *Формирование внутренней отчетности управленческого учета* – процесс составления внутренних документов в фактическом состоянии обычной деятельности предприятия в разрезе запланированных показателей за определенный период . Как правило*, внутреннюю отчетность*образуют*отчетные документы* о результатах исполнения бюджетов, калькуляции фактической себестоимости, отчеты о результатах внутреннего контроля и т.п. Формат отчетов устанавливается предприятием самостоятельно в зависимости от специфики его процессов и продукции, внешних и внутренних условий хозяйствования.
* *Сравнение* представляет собой операцию сопоставления показателей, как правило – запланированных или нормативных, с их фактическими значениями по заранее установленным критериям с целью выявления их возможных *отклонений*. Сведения об отклонениях являются ключевым сигналом для инициации процесса выработки управленческих воздействий по их корректировке.
* *Экономическая диагностика*объединяет следующие функции :
	+ экономическую *интерпретацию*отклонений (например, *экономия* ресурсов или их *перерасход*);
	+ *оперативный анализ* уровня их *существенности*(например, перерасход материальных ресурсов в размере 0,02% в большинстве ситуаций можно в определенной ситуации признать несущественным),
	+ выявление и документирование *причин* и *виновников* их возникновения.
* *Информационное моделирование*в системе управленческого учета осуществляется путем структурирования формируемых бюджетов и калькуляций в единый информационный массив, служащий основанием для принятия управленческих решений*.* Каждый бюджет, каждая калькуляция представляет тот или иной хозяйственный процесс или хозяйственную операцию, что, в совокупности, моделирует обычную деятельность хозяйствующего субъекта. *Институционализация* информационных результатов бюджетного и калькуляционного процессов позволяют создать условия для обеспечения всеми необходимыми сведениями ЛПР, прежде всего, на основе предоставления альтернативных вариантов выработки стратегий и оперативной тактики воздействий на систему затрат с целью получения запланированных выгод.
* Не секрет, что в экономической жизни предприятия возникает немало ситуаций, которые можно отнести к классу нестандартных, требующих нетривиальных способов решения. Инструментом, применяемым в этих случаях в системе управленческого учета, является *системный анализ*, используемый в данном контексте как элемент его метода.Применение данного инструмента необходимо для разрешения проблем управления затратами, связанных с осуществлением выбора того или иного варианта принятия управленческих решений в условиях информационной неопределенности, при отсутствии возможности строгой формализации исходных данных и факторов влияния на конечный результат, наличия множества существенных экономических параметров, не поддающихся строгой количественной оценке.

Применение метода управленческого учета должны основываться на обязательном следовании ряду *принципов*, среди которых СIМА отмечает следующие:

* *Принцип подотчетности центров ответственности* предприятия предполагает формирование информации о затратах и их результатах таким образом, чтобы имелась возможность оценить степень участия каждого из центров ответственности предприятия в потреблении ресурсов и полученных вследствие этого процесса результатов.
* *Принцип взаимозависимости* обеспечивает доступ управленческого учета к информации, формируемой в других подсистемах корпоративного менеджмента, таких как: маркетинг, производство, логистика и т.д., что необходимо для выработки сбалансированных управленческих решений;
* *Принцип преобладания сущности над формой* используется в тех случаях, когда точное соблюдение синтаксических требований к составлению документа менее приоритетно выполнению семантических*.*
* *Принцип уместности –* информация, генерируемая средствами управленческого учета, должна соответствовать *критерию применимости* в принятии управленческих решений, в противном случае, ее формирование будет бессмысленным;
* *Принцип надежности и защищенности* – следование этому принципу предполагает постоянное совершенствование качества информации, уровню которого пользователь должен максимально доверять. Одним из главных факторов доверия пользователя информационным ресурсами управленческого учета является их *защищенность* от несанкционированного доступа и нерегламентированных действий.
* *Принцип существенности* – информация считается существенной, если ее искажение или пропуск могут повлиять на принятие управленческого решения;
* *Принцип учетного периода* – управленческий учет обычной деятельности должен осуществляться в установленные периоды времени, по истечении которых составляется внутренняя отчетность.*Учетный период* определяется в управленческом учете организацией самостоятельно и, как правило, совпадает с бюджетным периодом (в противном случае невозможно осуществить сравнение показателей бюджетов и отчетов). Вместе с тем, как уже отмечалось, периодичность формирования отчетности подчиняется логике процесса принятия управленческих решений и может быть от ежедневной до годовой.

# **Глава 2. Затраты на обычные виды деятельности и их классификация**

*Затраты. Расходы. Текущие производственные активы. Трансформация затрат в обычной деятельности. Классификация затрат. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ,услуг). Директ-костинг. Стандарт-кост.*

**2.1 Основы теории затрат предприятия**

Важнейшим управленческим индикатором состояния всех видов ресурсов хозяйствующего субъекта, является ключевой объект управленческого учета – *затраты.* Сведения о затратах представляют собой основу информационного пространства управленческого учета, являются исходными данными в большинстве реализуемых в нем задач. *Затратами на обычную деятельность хозяйствующего субъекта является фактическое или ожидаемое потребление ресурсов, измеряемое по заранее принятым правилам в стоимостных и натуральных единицах, мотивированное получением запланированных финансовых результатов.*

Важнейшими свойствами затрат является их *целенаправленность, существенность*, *измеримость, динамичность*.

*Целенаправленность*операций по хозяйственному использованию ресурсной базы предприятия позволяет структурировать соотношение «затраты – результаты», наполняет деятельность предприятия экономическим содержанием с четко определенными финансово-хозяйственными целями. В этой связи, актуально вспомнить понятие «бесхозяйственность», когда потребление ресурсов не несет экономического смысла, и соответственно, результаты подобной деятельности относят к потерям, а не к затратам.

Существенность означает такую стоимость ресурсов, которая является значимой при оценке производственно-хозяйственной ситуации или в целом финансово-хозяйственного состояния предприятия. Очевидно, что рачительный хозяин не упустит ни копейки, но в тоже время, стоимость канцелярских скрепок или спичек существенно не может повлиять на финансовые и результаты и рассматривать каждую из них в качестве объекта учета затрат довольно сомнительно.

Измеримость означает возможность представления затрат в соответствующей метрической системе. Как показывает опыт системы управления затратами, актуальной задачей является унификация натуральных измерителей затрат в деятельности крупных, многопрофильных хозяйствующих субъектах, в том числе в реализации их хозяйственных связей с коммерческими клиентами. Это необходимо для обеспечения сопоставимости их плановых (и/или нормативных) и фактических показателей, без чего управленческий процесс реализоваться не может даже в самой простейшей версии.

Например, закупка текстильных материалов может производиться как в квадратных, так и в погонных метрах. На предприятии учет хранения, внутренних перемещений и списания текстильных, как и других видовматериалов должен производиться только в одной учетной единице, поэтому очень важно, в целях обеспечения максимально эффективного контроля, согласовать с контрагентом единицу измерения поставки на этапе заключения договора.

Динамичность характеризуется тем, что затраты на обычную деятельность, как часть оборотных средств, проходят в их составе три стадии кругооборота (рис. 2.1), каждая из которых предполагает реализацию определенного хозяйственного процесса:

1. Первая стадия: хозяйственный процесс материально-технического снабжения, предполагающий трансформацию денежных средств в запасы товарно-материальных ценностей (ТМЦ) путем оплаты счетов, выставляемых контрагентами, за поставляемые предметы труда;
2. Вторая стадия:производство, предполагающее трансформации ТМЦ и денежных средств на оплату трудаработников предприятия в незавершенное производство (где этот вид запасов образуется) и, затем, вготовую продукцию;
3. Третья стадия: сбыт, предполагающий продажу готовой продукции,т.е. трансформацию запасов готовой продукции в денежные средства, часть из которых в объеме, предусмотренном бюджетом предприятия, направляется на приобретениепредметов труда ( т.е. на первую стадию) и вступает в новый кругооборот.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации»расходы представляют собой «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

 В этом же стандарте отмечается, что «...для целей формирования организацией финансового результата … от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды…». Таким образом, в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ), себестоимость от реализации отождествляется с расходами обычной деятельности.

Калькулирование данного вида себестоимости является одной из важнейших задач управленческого учета.

Необходимо отметить, что в управленческом учете также рассчитывается *себестоимость произведенной продукции* подразделениями предприятия, участвующих в создании конечного продукта, но не занимающихся их реализацией. *Этот вид себестоимости формируется на основе затрат на производство* и вычисляется по следующей формуле (2.1):

СППоп= НЗПнп+ ЗПоп-НЗПкп,(2.1)

где:

СППоп – себестоимость произведенной продукции в отчетном периоде;

НЗПнп – запасы незавершенного производства на начало периода;

ЗПоп – затраты на продукцию в отчетном периоде;

НЗПкп - запасы незавершенного производства на конец периода.

В некоторых случаях, в схему калькулирования показателя СППоп добавляется также и сальдо запасов товарно-материальных ценностей на складах предприятия , что во многом повышает его информативность.

*Себестоимость реализованной продукции* рассчитывается согласно формулы (2.2):

СРПоп= ГПнп+(СППоп+КРоп)-ГПкп,(2.2)

где:

СРПоп – себестоимость реализованной продукции в отчетном периоде;

ГПнп – запасы готовой продукции на начало периода;

КРоп–внепроизводственные (коммерческие) расходы отчетного периода;

ГПкп – запасы готовой продукции на конец периода.

Нередко, формулу (2.2) «расширяют» сальдо товаров отгруженных, но не оплаченных потребителем. Это также создает предпосылки для создания максимально качественного информационного пространства для принятия управленческих решений.

Проиллюстрировать практическое применение формул (2.1) и (2.2) можно с помощью отчета , представленного в табл. 2.1

Таблица 2.1

Плановая калькуляция выполнения работ по ремонту

электрооборудования ТЭЦ филиалом №3

ООО «Дзержинскэнергохимремонт»

на март 2014 года ( тыс.руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  Наименование показателя | Кодстроки | Сумма |
| 1 | 2 | 3 |
| Выручка-нетто | 001 | 4349,4 |
| Запасы незавершенного производства на начало месяца | 008 | 129,0 |
| Затраты на производство | 003 | 3892,6 |
| Запасы незавершенного производства на конец месяца | 007 | 89,8 |
| Себестоимость произведенной продукции Стр.002=стр.001-(стр.008+стр.003-стр.007) | 002 | 3937,8 |
| Запасы готовой продукции на складе на начало месяца | 010 | - |
| Запасы готовой продукции на складе на конец месяца | 011 | - |
| Внепроизводственные (коммерческие) расходы | 014 | 1,8 |
| Себестоимость реализованной продукцииСтр.003=стр.010+(стр.002+стр.014)-стр.011 | 003 | 3939,6 |
| Финансовый результат обычной деятельности(+прибыль, - убыток)Стр.004=стр.001-стр.003 | 004 | +409,8 |

 Для того, чтобы детальнее рассмотреть схему трансформации затрат в расходы,необходимо их разделить на два класса:

1. *Затраты на продукцию;*
2. *Затраты периода.*

*Затраты на продукцию* представляют собой ресурсы, используемые в ходе подготовки производства, изготовления продукта, контроля его качества и передачии хранения на складе готовой продукции.Эти *комплексные* затраты производятся на протяжении всего *производственного цикла,* т.е. периода времени от начальной операции технологического процесса и до его окончания. Поступление на предприятие выручки от реализации той продукции, на себестоимость которой они отнесены, мотивирует их трансформацию в *производственные расходы*. Другими словами, *затраты на продукцию принимают состояние производственных расходов, в том случае, если они обусловлены полученными организацией доходами в виде выручки от ее реализации.*На предприятиях, производственный цикл которых предполагает образование запасов незавершенного производства и готовой продукции, затраты на продукцию трансформируются в эти виды запасов при следующих условиях:

* если продукт не прошел все стадии производственного цикла и технический контроль, а также не принят на учет складом готовой продукции, то тогда они признаются *запасами незавершенного производства;*
* факт постановки на складской учет готового продукта производства предполагает трансформацию затрат *в запасы готовой продукции на складах*.В случае отгрузки продукции потребителю без предоплаты затраты трансформируются в другое состояние – «*товары отгруженные, но не оплаченные потребителем*».

Затраты на продукцию могут трансформироваться в *потери,* в том числе, в случаях невозможности восстановления бракованных изделий; порчи и/или хищения запасов и/или готовой продукции, простоев машин и механизмов, образования сверхнормативных запасов и т.д. Стоимость потерь от невосстановимого брака измеряется величиной упущенной выгоды от реализации данного изделия, потери запасов – стоимостью их заготовления, простои машин и механизмов – исходя из стоимости машино-часа их эксплуатации, а в некоторых случаях – рыночной стоимостью упущенной выгоды от продажи изделий, не произведенных за время простоя.

Необходимо отметить, что потери не всегда влекут за собой убытки*,* поскольку могут компенсироваться прибылью, получаемой в иных сегментах деловой активности предприятия. Однако, эффективный менеджмент требует детальной информации и тщательного анализа, казалось бы, незначительных потерь, поскольку их природа имеет кумулятивный характер и непринятие мер по их устранению может в дальнейшем привести к самым негативным последствиям.

*Затраты периода* формируются в управленческих и сбытовых подразделениях предприятия. В управленческом учете, как правило, их не относят на себестоимость и признают расходами *автоматически*, по окончании отчетного периода. Таким образом, их «привязка» происходит не к деловой активности предприятия, а к временн*о*му периоду. Этот подход мотивирован тем, что расходы периода напрямую не влияют на объем выпуска продукции, не трансформируются в материальные активы и, следовательно, и напрямую не обусловливают результаты продаж выпущенной продукции. Необходимо отметить, что затраты периода также могут привести к потерям, иногда очень существенным, например, в результате ошибок управления, недобросовестных действий администрации и управленческого персонала в целом.

**2.2 Классификация затрат по экономическим элементам и статьям калькуляции**

Решение задач управленческого учета предполагает использование строго формализованной информационной базы, что позволяет в значительной степени снизить трудоемкость и повысить качество реализации запросов ЛПР. В тех случаях, когда возникает необходимость решения задач в условиях неопределенности, рационально выстроенный информационный фонд помогает во многом оптимизировать поиск решения. Одним из важных инструментов упорядочивания информации , в том числе о затратах, является *метод классификации* , предполагающий их *группировку* в соответствии с общими признаками.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», классификация затрат по *экономическим элементам* предполагает их разделение на :

* *материальные затраты;*
* *затраты на оплату труда;*
* *отчисления на социальные нужды;*
* *амортизацию;*
* *прочие затраты.*

*Экономический элемент представляет собой однородную совокупность затрат, сгруппированных по их экономическому содержанию*. В управленческом учете данная группировка нашла самое широкое применение, начиная от учета затрат и калькулирования себестоимости отдельных наименований продукции и, заканчивая, консолидированными бюджетами доходов и расходов крупных хозяйствующих субъектов.

В составе *материальных затрат* (за вычетом *возвратных отходов*) предполагается отражение стоимости:

* приобретаемых со стороны *сырья и материалов*, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу или являются необходимым компонентом при изготовлении продукции (проведение работ, оказание услуг);
* *покупных материалов*, используемых в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса в том числе, для проведения испытаний; контроля качества; содержания, ремонта и эксплуатации оборудования, зданий, сооружений, других основных фондов и т.д.
* *запасных частей* для ремонта оборудования, износа инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным фондам,
* *износа спецодежды* и других малоценных предметов;
* *покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов*, используемых в технологическом процессе данного предприятия;
* *работ и услуг производственного характера*, выполняемых сторонними предприятиями или производствами предприятия, не относящихся к основному виду деятельности, в том числе: выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов, транспортные услуги сторонних организаций;
* *природного сырья* ,отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем;
* приобретаемого со стороны *топлива* всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;
* покупной *энергии всех видов* (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды предприятия;
* *потерь* от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке.

*Стоимость* материальных ресурсов, отражаемая по элементу "*Материальные затраты*", формируется, исходя из:

* *цен* их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость),
* *наценок* (надбавок), *комиссионных вознаграждений*, уплаченных снабженческим и внешнеэкономическим организациям,
* *стоимости услуг* товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.
* затрат, связанных с *доставкой* (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия;
* затраты на приобретение *тары и упаковки*, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы.

Из затрат на материальные ресурсы *исключается* стоимость *возвратных отходов*, т.е. остатков сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утративших полностью или частично свои потребительные качества.

*Затраты на оплату труда* включают в себя любые начисления работникам предприятия в денежной и (или) натуральной формах, в том числе:

* суммы, начисленные по *тарифным ставкам*, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
* начисления *стимулирующего* характера, в том числе: премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели, за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых и вредных условиях труда, за сверхурочную работу, в выходные и праздничные дни;
* стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации *форменной одежды и обмундирования*, остающихся в их личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);
* сумма начисленного работникам *среднего заработка*, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей;
* расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время *отпуска* и денежные компенсации за неиспользованный отпуск;
* единовременные вознаграждения за *выслугу лет* (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* надбавки, обусловленные *районным регулированием оплаты труда*, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* *отчисления в резервы* на предстоящую оплату отпусков, оплату отгулов (суммированных дней отдыха) и на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
* *прочие виды* расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым и (или) коллективным договорами и законодательством РФ.

 В элементе «*Отчисления на социальные нужды»* отражаются обязательные отчисления от затрат на оплату труда по установленным законодательством нормам на пенсионное, социальное и медицинское страхование, а также по договорам добровольного страхования работников, производимых работодателями.

 *Амортизация* основных фондов отражает суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, используемых в производственной деятельности организации. Начисление амортизации по основным средствам производится по правилам, установленным ПБУ "Учет основных средств" ПБУ 6/01. Сроки полезного использования объектов и способ начисления амортизации устанавливаются организацией при принятии объектов к учету и в дальнейшем не изменяются, кроме случаев модернизации и реконструкции объектов. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

К элементу *"Прочие затраты*" относят:

* налоги, сборы, платежи (включая по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;
* платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
* Затраты на разработку и поддержание имиджа предприятия, его бренда, PR-мероприятий;
* затраты внедрение инноваций, на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, в том числе на разработку и оптимизацию технологических, организационных, управленческих процессов и процедур;
* вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;
* затраты на оплату процентов по полученным кредитам;
* оплата работ по сертификации продукции;
* затраты на создание и ведение баз, банков и хранилищ данных;
* затраты на командировки, подъемные;
* плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
* затраты на подготовку и переподготовку кадров, институционализацию знаний;
* затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
* оплата услуг связи, банков;
* плата за аренду объектов основных производственных фондов
* другие затраты, не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

 Для ведения учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)затраты принято группировать по *статьям калькуляции*, т.е*. по показателям, отражающим конкретные направления использования ресурсов для ее изготовления и продажи*. При составлении калькуляции (как уже отмечалось, внутреннего документа предприятия) статьи могут объединяться в *разделы*(например, материальные затраты), по которым формируются *итоги.* Как уже отмечалось, в калькуляциях, генерируемых средствами управленческого учета, как правило, наряду с затратами, отражаются их финансовые результаты. Состав и экономическое содержание статей калькуляции предприятие определяет самостоятельно с учетом ряда факторов, таких как отраслевые особенности, специфика корпоративного менеджмента, сложившиеся традиции учета и т.д. Так же самостоятельно определяется формат документирования калькуляции.

Для среднестатистического машиностроительного предприятия состав статей будет следующим:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих ;*
* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;*
* *Прочие общецеховые затраты;*
* *Общезаводские затраты;*
* *Потери от брака;*
* *Прочие производственные затраты;*
* *Внепроизводственные (коммерческие) затраты.*

 В статью *«Основные сырье и материалы»* обычно включается стоимость затрат на сырье и материалы, образующие физическую основу изготавливаемой продукции или которые являются необходимыми конструкционными элементами при ее изготовлении. В этой же статье нередко отражается стоимость покупных комплектующих изделий (арматуры, метизов, нормальных шарикоподшипников и т.д.). Повышение аналитичности ведения управленческого учета сырья и материалов предполагает формирование статьи *«Вспомогательные материалы».* В этой статье аккумулируется стоимость материальных ресурсов, используемых для обеспечения нормального технологического процесса, а также для других производственно- хозяйственных нужд (закупки канцелярских товаров, расходных материалов для организационной и вычислительной техники, офисной мебели, специальных видов одежды, обуви, средств защиты и т.п.).

Статья *«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения»* отражает:

* стоимость затрат на приобретение готовых изделий и полуфабрикатов, требующих дополнительных затрат труда на их обработку или сборку;
* оплату частичной обработки и отделки полуфабрикатов и изделий, произведенной другими предприятиями;
* стоимость полуфабрикатов собственного производства;
* затраты на вспомогательные материалы, используемые на технологические цели.

 В статью «*Топливо и энергия на технологические цели*» включается совокупность затрат на все виды непосредственно расходуемых в процессе производства продукции твердого, жидкого или газообразного топлива и энергии, как полученных со стороны, так и выработанных самим предприятием.

 Статья *«Основная заработная плата основных производственных рабочих»* отражает заработную плату работников предприятия, непосредственно связанных с изготовлением продукции. В состав основной заработной платы включается стоимость операций и работ по сдельным нормам и тарифным ставкам; повременной оплаты труда; доплат и надбавок к заработной плате. Эффективное использование средств, отражаемых в данной статье, мотивируется изначальной технико-экономической обоснованностью и перманентной выверкой нормативной базы затрат на оплату труда, строгой увязкой доплат и надбавок с качеством рабочей силы, их справедливую персонификацию.

 В статью *«Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих»* включаются выплаты, предусмотренные законодательством и коллективным договором (если таковой заключен между коллективом предприятия и его администрацией), такие как : оплата отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск и т.п.

 Статья *«Отчисления на социальные нужды»* совпадает с аналогичным выше рассмотренным экономическим элементом затрат.

 К затратам, включаемым в калькуляционную статью *«Затраты на подготовку и освоение производства»* относится стоимость ресурсов, потребляемых в ходе освоения новых средств производства, агрегатов, оборудования (пуско-наладочные затраты);запуска в производство новых изделий и внедрения новых производственных технологий,. По этой статье отражаются затраты на пробную эксплуатацию машин и механизмов, наладку оборудования до запуска производства продукции и т.п. Кроме того, эту статью образуют отчисления в фонды освоения новой техники и премирования за внедрение промышленных инноваций (если таковые предусмотрены бюджетом предприятия).

 В статье *«Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования»* отражается:

* стоимость содержания, амортизации и текущего ремонта производственного оборудования (станков и механизмов, подъемно-транспортного оборудования, инструментов, организационно-технологической оснастки рабочих мест, используемых в ходе производственного процесса приспособлений и т.п.);
* основная и дополнительная заработная плата вспомогательных рабочих, производимые отчисления на социальные нужды;
* затраты на внутризаводские перемещения:
	+ содержание специальных автомобилей, электро- и автопогрузчиков, самоходных тележек, грузовых лифтов, талей, транспортеров, мостовых кранов, тельферов и т.п,
	+ стоимость перевозок продукции по внутризаводским маршрутам, в том числе прикрепленными к цехам локомотивами;
* стоимость изготовления (приобретения), эксплуатации и ремонта специальных инструментов, приспособлений и организационно-технологической оснастки, которые применимы только при производстве определенных видов изделий.

 В статье*«Прочие общецеховые затраты»* отражается :

* стоимость затрат на содержание административно-управленческого персонала (АУП) цехового уровня;
* амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общецехового назначения;
* содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи цеха;
* стоимость ресурсов на охрану труда и технику безопасности цеховых работников;
* содержание средств природоохранного назначения и утилизации отходов; прочие затраты, местом возникновения которых являются производственные подразделения предприятия.

 Статья *«Общезаводские затраты»* аккумулирует затраты на управление предприятием и организацией производства:

* содержание АУП заводоуправления с отчислениями на социальное страхование;
* командировочные и представительские затраты;
* разъездные расходы в пределах населенного пункта, где предприятие размещается;
* содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи заводоуправления; амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;
* подготовка кадров; консультационные и аудиторские услуги;
* обеспечение внутренней и пожарной безопасности, выгрузка и складирование материальных ресурсов, получаемых от коммерческих клиентов и прочие затраты, местом возникновения которых является предприятие в целом.

 В статье *«Потери от брака»* отражается стоимость окончательно забракованной продукции (т.е. исправление которой технически невозможно и/или экономически нецелесообразно); материалов и полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования сверх установленных норм; затраты на исправления брака, если оно технически возможно и экономически целесообразно и т.д. Следует отметить, что *браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы, работы, не соответствующие по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям*.

 Статья *«Потери от брака»* калькулируется как стоимость окончательного брака и затрат на исправление бракованной продукции за минусом стоимости забракованной продукции; сумм, удержанных с виновников брака и/или взысканных с недобросовестных поставщиков материальных ресурсов или подрядчиков.

 Статья *«Прочие производственные затраты»* отражает затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, в том числе связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, ее дизайна и других потребительных свойств; гарантийное обслуживание и ремонт продукции; другие затраты, не относящиеся ни к одной из вышеуказанных калькуляционных статей.

 В статье *«Внепроизводственные (коммерческие) затраты»* отражается стоимость:

* затаривания и упаковки изделий на складах готовой продукции;
* доставки продукции и уплаты комиссионных сборов;
* содержания складских помещений в местах продажи продукции;
* размещения рекламы и т.д.

 Как отмечалось выше, приведенная схема группировки затрат характерна главным образом для машиностроительных предприятий, процесс группирования затрат носит ярко выраженный отраслевой характер.

**2.3 Альтернативные затраты. Классификация затрат по их результативности, месту возникновения и хозяйственным процессам. Классификация производственных затрат**

*Альтернативные затраты* характеризуют себестоимость одного из возможных вариантов выполнения определенного процесса в экономике предприятия, рассматриваемого в ходе принятия управленческого решения, но не выбранного ЛПР. Например, нередко, для промышленных предприятий, возникает проблема: покупать изделие или его производить. Предположим, что ЛПР останавливается на варианте «производить», тогда себестоимость варианта «покупать» относится к альтернативным затратам. Наиболее *существенные затраты*, информация о которых использовалась в ходе поиска решения, называют *релевантными*.

Допустим, что в рассматриваемой производственно-хозяйственной ситуации, решающим фактором явилась меньшая себестоимость удельных прямых затрат при одинаковом уровне косвенных затрат. Косвенные затраты, «вынесенные за скобки» рассмотрения альтернативных вариантов принятия решения, оказались *нерелевантными*. Разделение затрат по признаку их полезности в принятии решения во многом позволяет оптимизировать ход принятия решения, сократить его трудоемкость.

*По месту возникновения* затраты принято разделять на классы *цеховых*, т.е. образующихся непосредственно в производственных подразделениях и *заводских,* связанных с деятельностью всего хозяйствующего субъекта.

 В бухгалтерском учете принято разделять затраты на обычную деятельность *по их отношению к хозяйственным процессам* производства и продажи продукции на *производственные* и *коммерческие (внепроизводственные)* затраты. Практика показывает, что на промышленных предприятиях удельный вес производственных затрат, как правило, намного выше коммерческих. Этот факт и обусловил ситуацию, когда классификации производственных затрат традиционно уделяется особое внимание не только бухгалтерским учетом, но и менеджментом организаций в целом.

В таблице 2.2 систематизированы классификационные критерии затрат на обычную деятельность хозяйствующего субъекта и соответствующие им классы затрат.

Таблица 2.2

Классификация затрат на обычную деятельность хозяйствующего субъекта

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационные критерии | Наименование класса затрат |
| По экономическим элементам | материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды;амортизация; прочие затраты |
| По статьям калькуляции | сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов), топливо и энергия на технологические цели; основная заработная плата производственных рабочих;дополнительная заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды;затраты на подготовку и освоение производства; затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;общецеховые затраты;общезаводские затраты;потери от брака;прочие производственные затраты;внепроизводственные (коммерческие) затраты |
| В целях подготовки принятия управленческих решений | альтернативные, релевантные и нерелевантные затраты  |
| По отношению к хозяйственным процессам производства и продажи продукции  | Производственные и коммерческие (внепроизводственные) затраты |
| По местам возникновения затрат | Цеховые, заводские  |

*Производственные затраты* представляют собой совокупность ресурсов, используемых в процессах:

* изготовления продукции, оказания услуг, выполнения работ;
* содержания и эксплуатации оборудования, подготовки и освоения производства;
* организации и управления производством.

Разделение производственных затрат по их экономической роли в обычной деятельности хозяйствующего субъекта предполагает два класса: технологические (основные) и управленческие (накладные).Технологические (основные) затраты производятся на изготовление продукции, содержание и эксплуатацию оборудования, подготовку и освоение производства. Они могут состоять из следующих статей калькулирования себестоимости:

* Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),
* Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения
* Топливо и энергия на технологические цели;
* Основная заработная плата основных производственных рабочих;
* Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;
* Отчисления на социальные нужды;
* Затраты на подготовку и освоение производства;
* Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования.

Управленческие(накладные) затраты производятся на организацию и управление производством и включают общецеховые и общезаводские статьи. В зависимости от способа включения в себестоимость отдельных видов продукции, производственные затраты подразделяются на классы прямых и косвенных затрат. Прямые-это те затраты, которые могут быть отнесены на себестоимость в момент их возникновения, возможный состав которых можно представить в виде следующих статей калькуляции:

* Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),
* Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения
* Топливо и энергия на технологические цели;
* Основная заработная плата основных производственных рабочих;
* Отчисления на социальные нужды.

Как правило, прямые затраты возможно нормировать.

 Под косвенными затратами принято понимать те затраты, которые отнести непосредственно на конкретный продукт нельзя, поскольку они связаны с обеспечением производства предприятия (цеха) в целом. Это – ненормируемые затраты. Статьи косвенных затрат включают в себя:

* Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;
* Затраты на подготовку и освоение производства;
* Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;
* Общецеховые затраты;
* Общезаводские затраты;
* Потери от брака;
* Прочие производственные затраты.

 В течение отчетного периода информация о косвенных затратах аккумулируется во внутрихозяйственных (оперативно-технических) учетных регистрах и затем, по предусмотренной схеме, их сумма распределяется на себестоимость между заранее определенными объектами калькулирования или покрываются полученной предприятием прибылью. Варианты схемы обработки косвенных затрат должны быть отражены в *учетной политике* и других соответствующих директивных управленческих документах.

 Эффективный менеджмент обычной деятельности предприятия требует построения максимально точной модели поведения производственных затрат в зависимости от динамики деловой активности. Разделение по критерию *соотношения их уровня и динамики деловой активности* предполагает формирование классов *условно-переменных* и *условно-постоянных* затрат.

 Уровень *условно-переменных затрат*, структурный состав которых в разрезе калькуляционных статей совпадает с прямыми затратами, зависит в своем *валовом исчислении* от изменений деловой активности хозяйствующего субъекта. Смоделировать их поведение в текущем периоде в условиях нормирования можно с помощью формулы (2.3)

*у=(а+о+и)\*х* (2.3),

 *где:*

*у –* валовые условно-перемнные затраты;

*а –* удельные затраты на единицу продукции по нормам;

*о –* отклонение от норм удельных затрат;

*и –* текущие изменения норм удельных затрат

*х-* объем производства.

 Уровень *условно-постоянных затрат*, по составу идентичных с косвенными затратами, *в валовом исчислении* не зависит от динамики производственной деятельности. Следует отметить, что эта независимость сохраняется в относительно непродолжительном (текущем) периоде, однако вполне достаточном для эффективного кратко- и среднесрочного производственного планирования.

 Уровень *удельных условно-переменных затрат* не зависит от динамики объемов производства и соответствует *норме затрат* на продукт производства. *Удельные условно-постоянные затраты* имеют тенденцию к снижению в условиях роста объемов производства, что математически отражено в (2.2).

*в1*=*в/х* (2.4),

где:

*в1*– удельные условно-постоянные затраты;

*в*- валовые постоянные затраты.

 В таблице 2.3 систематизированы классификационные критерии затрат хозяйствующего субъекта на производство и соответствующие им классы затрат.

Таблица 2.3

Классификация затрат на производство

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационные критерии | Наименование класса затрат |
| 1 | 2 |
| По экономической роли в обычной деятельности хозяйствующего субъекта  | Основные, накладные |
| При формировании себестоимости продукции (услуг, работ) в целях корпоративного управления  | Прямые, косвенные  |
| По отношению к динамике деловой активности  | Условно-переменные и условно-постоянные |
| По возможности нормирования | Нормируемые, ненормируемые |

*Коммерческие (внепроизводственные) затраты* предполагают потребление ресурсов предприятия в целях реализации его готовой продукции. В управленческом учете коммерческих затрат, возможно воспользоваться номенклатурой их статей, представленной в табл. 2.4

Таблица 2.4

Номенклатура калькуляционных статей коммерческих затрат предприятия

|  |  |
| --- | --- |
| № п/п | Наименование статьи |
| 1 | Размещение рекламы |
| 2 | РR-мероприятия и промоутерская деятельность |
| 3 | Организация выставок и мерчандайзинг |
| 4 | Транспортно-складские работы  |
| 5 | Текущий ремонт и эксплуатация складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств и инвентаря |
| 6 | Аренда складских зданий, сооружений, помещений, оборудования, транспортных средств и инвентаря |
| 7 | Амортизация основных фондов службы сбыта  |
| 8 | Содержание административно-управленческого персонала службы сбыта |
| 9 | Командировочные расходы  |
| 10 | Консигнационные отчисления |
| 11 | Предпродажная подготовка |
| 12 | Использование услуг электронной коммерции и других Интернет-ресурсов (за исключением электронной почты) |
| 13 |  Консалтинговые услуги сторонних организаций |
| 14 | Услуги товарно-сырьевых, транспортных и таможенных брокеров |
| 15 | Представительские затраты  |
| 16 | Услуги связи, в том числе электронной почты |
| 17 | Прочие затраты  |

**Глава 3. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в целях внутрихозяйственного управления**

Методы управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг, работ) представляют собой совокупность приемов и способов отражения затрат в учетных регистрах в целях исчисления себестоимости продукции (товаров, услуг, работ и их) и финансовых результатов обычной деятельности.

Объектами управленческого учета затрат и калькулирования являются продукция (услуги, работы), отражаемые в соответствующих калькуляционных единицах, которые представляют собой их количественные измерители, например, тонны, штуки, машино-комплекты или машино-часы. В качестве измерителей промежуточных показателей используются условные калькуляционные единицы, при этом конечные показатели расчетов, как правило, имеют усредненное значение (например, при распределении затрат на 3-хсортный помол зерна, на процесс выработки электрической и тепловой энергии и т.п.)

Среди основных методов учета и калькулирования себестоимости можно отметить следующие:

* нормативный;
* попроцессный;
* попередельный;
* позаказный.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (стандарт-кост) основан на формировании и использовании учетных регистров нормированных затрат, отклонений от их значений фактических затрат и изменений норм, а также причин и виновников возникновения отклонений и изменений. Норма затрат представляет собой меру потребления конкретного ресурса на изготовление единицы продукта, рассчитанную заранее, до начала процесса производства.

Нормы рассчитываются инженерно-техническими службами и утверждаются руководством предприятия на определенный период , например, на год или квартал. Совокупность норм затрат на продукт или на всю номенклатуру продукции называется базой нормированных затрат, которая отражается во внутрихозяйственных документах – нормативных калькуляциях себестоимости продукции (работ, услуг)

Результаты систематического документирования норм, отклонений и изменений, а также причин и виновников их возникновения в совокупности составляет *информационную базу* процесса калькулирования и реализации функции *управленческого контроля.* Формы и методы управленческого контроля, как составной части управленческого учета, предприятие определяет самостоятельно. В его основе лежит выявление отклонения фактического значения затрат от их нормированного значения (2.5):

О=(Зф-Зн) (3.1),

где:

О – отклонение фактического значения затраты от ее нормы;

Зф – фактическое значение затраты;

Зн – нормозатраты.

Необходимо отметить*,* что *отклонением* от норм считается как *экономия (+)*, так и *перерасход*(-) затрат. В системе управленческого учета норма затрат предполагает две составляющие: *стоимостную*Си *количественную* К. Для прямых материальных затрат учетная цена – стоимостная составляющая, количественная –расход нормированного материала на единицу изделия; для прямых трудовых затрат – соответственно: тариф оплаты труда и время выполнения нормируемой операции. Измерить влияние составляющих на возникновение отклоненияОможно с помощью следующих формул:

Ок=(Кф-Кн)\*Сн (3.2),

где:

Ок – величина отклонения О, вызванная количественной составляющей нормы;

Кф – фактическое значение количественной составляющей нормированного ресурса;

Кн –значение количественной составляющей нормы;

Сн –значение стоимостной составляющей нормы.

Ос=(Сф-Сн)\*Кф, (3.3)

где:

Ос –величина отклонения О, вызванная стоимостной составляющей нормы;

Сф –фактическое значение стоимостной составляющей нормированного ресурса;

Сн –значение стоимостной составляющей нормы.

Калькулирование фактической *себестоимости по нормам* осуществляется по следующей формуле:

С факт=С норм +Откл. + Изм. (3.4),

где : С факт – себестоимость фактическая;

 С норм – себестоимость нормативная;

Откл–отклонения от норм;

Изм–измения норм.

*Попроцессный метод учета затрат и калькулирования продукции* находит свое применение в отраслях, где в основе выпуска продукции лежит единый *процесс*, например, выработки энергии, помола зерна, добычи полезных ископаемых и т.п.. Поскольку процесс производства продукции предполагает, как правило, несколько ее видов, в задачи реализации данного метода входит *распределение производственных затрат на процесс* между ними. Обычно, распределение производится с помощью специальных коэффициентов, которые в бухгалтерию поступают из технологической службы предприятия. Данные коэффициенты также могут иметь отраслевой характер.

Например, распределение затрат на себестоимость продукции, произведенной в процессе *помола зерна* с помощью указанных в табл.(3.1) , коэффициентов происходит по следующей методике:

ВУ= КН \* ВФ (3.5),

где:

ВУ – условный объем продукции, произведенной при помоле;

КН- коэффициент пересчета фактического объема продукции в условный;

ВФ – фактический объем продукции, произведеннойпри помоле.

СЕ = СПП/ВУ (3.6),

где:

СЕ – удельная себестоимость условной единицы продукции;

СПП – себестоимость произведенной продукции при помоле.

СФ= СЕ/ВФ (3.7),

где:

СФ – средняя себестоимость отдельного вида продукции, произведенной при помоле.

Таблица 3.1

Отчет о 3-х сортном помоле пшеницы в ООО «Зерно» за март 2014 года

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование продукции | №Стр. | Произведено при помоле фактически,тонн | Коэффициент пересчета | Условныйобъем производства (тонн) | Условная удельная себестоимость, руб. | Условная себестоимость продукции, руб.  | Фактическая себестоимость продукции |
|  А | Б | 1 | 2 | 3гр.3=гр.1\*гр.2 | 4Значение стр.8 | 5гр.5=гр.3\*гр.4 | 6гр.6=гр.5/гр.1 |
| Мука высшего сорта | 1 | 1500 | 4,0 | 6000 | 122,21 | 733260 | 488,4 |
| Мука первого сорта | 2 | 600 | 2,8 | 1680 | 122,21 | 205313 | 342,19 |
| Мука второго сорта | 3 | 180 | 2,6 | 468 | 122,21 | 57194 | 317,74 |
| Манная крупа | 4 | 30 | 4,2 | 126 | 122,21 | 15398 | 513,27 |
| Отруби | 5 | 690 | 1,0 | 690 | 122,21 | 84325 | 122,21 |
| Итого  | 6 | 3000 | - | 8964 | 122,21 | 1095490 | - |
| Затраты на помол, руб. | 7 | 1095490 | - | - | - | - | - |
| Условная удельная себестоимость, руб. | 8 | 122,21 | - | - | - | - | - |

*Попередельный метод учета затрат и калькулирования продукции* используется в отраслях, связанных с преобладанием физико-химических и термических процессов преобразования сырья в готовую продукцию, каждый из которых составляет самостоятельный *передел*(фазу, стадию). Продукт, получаемый на каждом переделе, может стать товаром или использоваться как полуфабрикат для последующего передела. Данный метод нередко используется в легкой, химической, лесной, пищевой, металлургической и в других сходных по технологическим особенностям отраслях промышленности. Реализация данного метода предполагает два варианта:

1. *Полуфабрикатный;*
2. *Бесполуфабрикатный.*

*Полуфабрикатный вариант* предполагает калькулирование себестоимости предела как совокупности затрат только данного передела без учета затрат по предыдущим переделам.Удельная себестоимость калькулируется на последнем этапе как отношение затрат на передел к фактическому объему выпуска продукции. Себестоимость передела при использовании *бесполуфабрикатного* варианта рассчитывается *кумулятивным* способом, предполагающим отнесение на себестоимость предела затрат предыдущих переделов накопительным итогом. Удельная себестоимость калькулируется как отношение итоговой суммы к фактическому объему выпуска продукции.

Следует отметить, что использование попередельного метода на многих предприятиях предполагает разделение затрат на продукцию на два класса :*прямые материальные затраты и добавленные затраты.* К последнему относятся прямые затраты на труд основного персонала и косвенные затраты.

В системе управленческого учета принято формировать т.н. *сокращенные* виды себестоимости, не включающие или не полностью включающие *косвенные* и *коммерческие* затраты. Себестоимость, калькулируемую по *системе учета полных затрат(абсорпшин-костинг)*, можно отождествить с отечественными форматами *цеховой или производственной видов себестоимости.* Английское слово «absorption» означает «поглощение», абсорбцию в данном случае общецеховых или полностью косвенных затрат себестоимостью тех объектов, между которыми производится их распределение.

При калькулировании *цеховой себестоимости* распределяются *общепроизводственные* затраты, включающие в себя статьи «*затраты на подготовку и освоение производства»; «затраты на содержание и эксплуатацию оборудования»; «общецеховые затраты»,* при этом *общезаводские* и *коммерческие* покрываются суммой прибыли. Цеховая себестоимость среднестатистического промышленного предприятия включает, как правило, следующие статьи затрат:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию оборудования;*
* *Общецеховые затраты.*

*Косвенные затраты* подлежат распределению при калькулировании *производственной себестоимости*, суммой прибыли покрываются только *коммерческие затраты*. В этом случае, в приведенный выше перечень калькуляционных статей добавляется статья «*общезаводские затраты*». Необходимо отметить, что результаты расчетов по системе учета полных затрат могут использоваться как для формирования внутренней, так и внешней отчетности.

Результаты расчета себестоимости по системе учета полных затрат позволяют ответить на вопросы: «Во сколько обходится деятельность производственных подразделений, как с учетом деятельности дирекции и функциональных служб предприятия, так и без данных расходов?». Скалькулированные показатели помогут своевременно скорректировать стратегию конкурентоспособности предприятия , прежде всего, в той ее части, которая связана с разработкой и реализацией *программы экономии косвенных затрат*.

В основе *системы учета прямых (переменных) затрат(директ-костинг)*лежит отнесение на себестоимость только *прямых (переменных)*затрат. Как уже отмечалось, эта система является одной из «несущих конструкций» управленческого учета. Информационная потребность в калькулировании себестоимости, в состав которой входят только *прямые (переменные) затраты*, вполне очевидна: для успешного ведения бизнеса необходимо иметь объективное представление о том, какие ресурсы *непосредственно* формируют потребительную стоимость продукта, а какие лишь *косвенно* используются в этом процессе. В случае исчисления себестоимости по данной системе, в качестве объектов покрытия *прибылью* рассматриваются *косвенные* и *коммерческие* затраты.

Методологической основой реализации системы «директ-костинг» является использование т.н. *маржинального подхода* к ведению учета затрат, который предполагает раздельное ведение в учетных регистрах прямых и переменных затрат. Состав статей калькулирования себестоимости в системе учета прямых (переменных) затрат может принять следующий вид:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды.*

В составлении калькуляций по системам учета полных и прямых (переменных) затрат особую роль играет вычисление финансовых результатов, отражаемых показателями:

* *маржинальная прибыль/убыток*, рассчитываемая как разность между *выручкой-нетто* и *прямыми (переменными) затратами*;
* *валовая прибыль/убыток*, вычисляемой двумя способами, каждый из которых реализуется в зависимости от выбора хозяйствующего субъектакак разности между:
	+ *выручкой-нетто* и суммой *прямых (переменных) и общецеховых затрат*;
	+ *выручкой-нетто* и суммой *производственных* затрат :прямых (переменных) и косвенных (включающих сумму общецеховых и общезаводских затрат).

**3.2 Затраты на научно-техническую продукцию и их классификация**

Затратами на обычную деятельность хозяйствующего субъекта, в том числе и на научно-техническую продукцию, является процесс и результат потребления ресурсов, измеряемые по заранее принятым правилам в стоимостных и натуральных единицах, мотивированные получением запланированных финансовых результатов. В [11] говорится о том, что «к научно-технической продукции (НТП) относятся :

* законченные научно-исследовательские, конструкторские, проектно - конструкторские, технологические, другие инновационные (внедренческие) и научно-технические работы (услуги) ;
* опытные образцы или опытные партии изделий (продукции), изготовленные в процессе выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в соответствии с условиями, предусмотренными в договоре (заказе) и принятые заказчиками.

Затраты по созданию научно-технической продукции группируются:

* по договорам (заказам) на создание научно-технической продукции;
* по календарным периодам, по истечении которых подводятся итоги исполнения сметы затрат;
* по видам затрат (элементам и статьям);
* по источникам финансирования;
* по месту возникновения затрат (по отделам, лабораториям и другим структурным подразделениям)…» .

 Критериями группировки (клссификации) затрат также является их отношение к хозяйственным процессам, их экономическая роль в процессе производства, способ отнесения на себестоимость, отношение к динамике объемов деловой активности.

 Группировка затрат по *договорам (заказам)* позволяет создать информационную базу для учетно-калькуляционной работы, основы которой будут рассмотрены в п.3.3 . При использования в качестве инструмента планирования *сметы*, нередко составляемой на достаточно продолжительное время, ведение учета затрат в разрезе *календарных периодов* ( заранее установленных временных интервалов, за которые предмет труда проходит необходимые стадии производства (получения предусмотренных результатов) и, как правило, подлежащих специальной приемке) позволяет значительно повысить контроль расходования ресурсов организации, особенно в условиях их ограничений.

 В [36] сказано, что затраты классифицируются следующим по экономическим элементам :

• материальные затраты;

• затраты на оплату труда;

• отчисления на социальные нужды;

• амортизацию;

• прочие затраты.

 В составе материальных затрат (за вычетом возвратных отходов) предполагается отражение стоимости следующих видов ресурсов и процессов:

1. *сырья и материалов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов* :

входящих в состав производимой НТП, образуя ее основу или являющихся необходимыми компонентами при изготовлении (проведении работ, оказании услуг);

используемых :

* в качестве объектов исследований (испытаний);
* для эксплуатации, технического обслуживания и ремонта изделий - объектов испытаний (исследований);
* в процессе производства продукции для обеспечения нормального технологического процесса, в том числе для проведения испытаний;
* для проектирования, транспортировки, монтажа и пуско-наладочных работ спецоборудования для научных (экспериментальных) работ;
* в процессе контроля качества;
* подготовки производства и освоения новых технологий;
* для содержания, ремонта и эксплуатации оборудования, зданий, сооружений, других основных фондов и т.д.

К спецоборудованию для научных (экспериментальных) работ относятся стенды, испытательные станции, аппаратура, приборы, механизмы, устройства и др. (в том числе серийные изделия, являющиеся объектами испытаний (исследований), если это предусмотрено техническим заданием (другим аналогичным документом) или договором (заказом) на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ и испытаний).

1. *природного сырья* (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, забираемую научными организациями из водохозяйственных систем в пределах установленных лимитов);
* приобретаемого со стороны *топлива* всех видов, расходуемого на технологические цели, связанные с выпуском НТП;
* выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов);
* отопление зданий и сооружений;,
* работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;
1. покупной *энергии* всех видов (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды научной организации, в том числе связанные с основной деятельностью - выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний..

Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых самой научной организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии мест ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат;

1. *запасных частей* для ремонта оборудования; инструментов; спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований приспособлений; инвентаря, приборов, лабораторного оборудования и других средств труда, не относимых к основным фондам;
2. *износа* спецодежды, спецобуви, средств индивидуальной защиты, инструментов и т.п.;
3. *выполнения работ и оказания услуг* производственного характера сторонними предприятиями или производствами предприятия, не относящихся к основному виду деятельности, в том числе :
* для производства отдельных операций по изготовлению НТП,
* по обработке сырья и материалов;
* проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов;
* контроль за соблюдением установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов;
* оказание транспортных услуг;
* поверка и аттестация измерительных приборов и научного оборудования; проведение работ (услуг) в области метрологии;
* проектирование, транспортировка, пуско-наладочные работы и монтаж спецоборудования для научных (экспериментальных) работ и т.д.

Транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов внутри организации (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения) и доставка готовой продукции на склады хранения, до станции (порта, пристани) отправления) также относятся к услугам производственного характера;

1. *потерь* от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

 Под *возвратными отходами* производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства НТП, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению. Возвратные отходы не включают остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции (работ, услуг).

*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 реализованы на сторону;

- *по текущим рыночным ценам* исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

 *Стоимость материальных ресурсов*, отражаемая по элементу "Материальные затраты", формируется, исходя из:

* цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость),
* наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений,
* стоимости услуг товарных бирж, транспортно-логистических центров, торговых, посреднических организаций и т.д., включая брокерские услуги,
* уплаты таможенных пошлин,
* платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.
* затрат, связанных с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия;
* затрат на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на них установлены особо сверх цены на эти ресурсы.

*Синтетический учет материальных запасов* ведется на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости приобретения (заготовления) или учетным ценам. Поступление материалов отражается по дебету, их отпуск на производство и на другие нужды – списанием с кредита в дебет соответствующих счетов. В гл.2 приведены субсчета, открываемые к данному счету.

 В зависимости от принятой организацией учетной политики, поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" или без использования их. В этом случае делается запись о покупной стоимости и других расходах по приобретению материалов дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" с кредита счетов : 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 23 "Вспомогательные производства", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в зависимости от содержания хозяйственной операции заготовления материалов.

 Поступление материалов в условиях рассматриваемого варианта учетной политики, отражается по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Сумму разницы между стоимостью запасов по фактической себестоимости приобретения и стоимостью в учетных ценах списывают со счета 15 в дебет счета 16, сальдо 15-ого счета означает наличие материальных запасов в пути.

 Накопленную стоимость разниц списывают со счета 16 по дебету счетов издержек производства и обращения. Необходимо отметить, что счет 16 используется только в том случае, если на счетах 10 материальные запасы отражаются в учетных ценах. Вариант учетной политики, не предусматривающий использование счетов 15 и 16, предполагает , что поступление материалов отражается записью по дебету счета 10 и кредиту счетов 23 "Вспомогательные производства", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.п.

 По окончании отчетного периода , определяется разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по учетным ценам. Данная сумма списывается на счета (20 -26 и др.), на которые было ранее проведено списание материалов по учетным ценам. Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (без оприходования этих ценностей на склад).

 Отпуск материалов на производство или для иных нужд отражается по кредиту счета 10 в корреспонденции со счетами дебету счетов затрат производства и обращения или другими соответствующими счетами. Продажа материалов оформляется списанием в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а в случае их непригодности – списание в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

 Затраты на оплату труда включают в себя любые начисления работникам предприятия в денежной и (или) натуральной формах, в том числе:

* суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
* начисления стимулирующего характера, в том числе:
	+ премии за производственные результаты,
	+ надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели, за работу в ночное время,
	+ работу в многосменном режиме,
	+ за совмещение профессий, расширение зон обслуживания,
	+ за работу в тяжелых и вредных условиях труда,
	+ за сверхурочную работу, в выходные и праздничные дни;
* стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации форменной одежды и обмундирования, остающихся в их личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);
* сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей;
* расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска и денежные компенсации за неиспользованный отпуск;
* единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
* отчисления в резервы на предстоящую оплату отпусков и на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
* оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих производственную практику в научных организациях, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;
* оплата труда работников, не состоящих в штате научной организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно самой научной организацией;
* прочие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым и (или) коллективным договорами и законодательством РФ.

*Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда* ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», по кредиту которого отражаются суммы *начисления* по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование и т.п., а также доходы от участия в организации; по дебету – *удержания* из начисленной оплаты труда, доходов; не выплаченные в срок суммы и т.д; *сальдо* показывает задолженность предприятия перед персоналом по всем видам выше представленных платежей.

 В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления от затрат на оплату труда по установленным законодательством нормам на пенсионное, социальное и медицинское страхование, а также по договорам добровольного страхования работников, производимых работодателями. *Синтетический учет расчетов по взносам на социальное страхование* в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования ( всоотв с ФЗ от 24.07.2009 № 212-ФЗ …..) ведется на счете 69 « Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», имеющему субсчета : 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» , 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

 Информацию о взносах в указанные фонды относят в дебет счетов, по которым отражаются суммы начислений по оплате труда и в кредит счета 69 в соответствии с имеющимися субсчетами. Начисление пособий работникам предприятия из аккумулированных сумм в эти фонды, списывается со счета 69 в кредит счета 70; оставшуюся сумму отчислений перечисляют в указанные выше фонды, что оформляется списанием со счета 69 в кредит счета 51 «Расчетные счета».

Амортизация основных фондов отражает суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, используемых в производственной деятельности научной организации. Начисление амортизации по основным средствам производится по правилам, установленным в [3]. Сроки полезного использования объектов и способ начисления амортизации устанавливаются научной организацией при принятии объектов к учету и в дальнейшем не изменяются, кроме случаев модернизации и реконструкции объектов.

 В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

*Синтетический учет амортизации* основных фондов и нематериальных активов ведется на счетах 02 «Амортизация основных средств» и 05 «амортизация нематериальных активов» соответственно. Бухгалтерская запись начисленной амортизации ведется по дебету счетов затрат и обращения и кредиту счетов 02 и 05. При выбытии основных средств и нематериальных активов сумма амортизации списывается в дебет счетов 02 и 05 с кредита счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

 К элементу "Прочие затраты" относятся:

* платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ;
* вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;
* оплата работ по сертификации продукции;
* резервы предстоящих расходов;
* плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
* затраты на подготовку и переподготовку кадров;
* затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
* затраты, связанные с проведением научно-технических конкурсов и экспертиз;
* оплата услуг связи;
* плата за аренду объектов основных производственных фондов;
* стоимость потерь от:
	+ недостач материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;
	+ от простоев, не компенсируемых другими предприятиями и организациями по внешним причинам;
	+ от уценки производственных запасов и готовой продукции;
	+ от стихийных бедствий не подлежащие компенсациям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей, потери от остановки производства и прочее),включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий;
	+ по операциям с тарой;
* пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений;
* выплаты работникам, высвобождаемым из научных организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности и штатов;
* затраты по аннулированным договорам (заказам) по вине научной организации;
* другие затраты, не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

В обеспечении устойчивой результативности научных организаций особую роль играет важный инструмент менеджмента – создание *резервов предстоящих периодов*, регулируемое соответствующими нормативными актами. Порядок формирования резервов в обязательном порядке должен отражаться в учетной политике организации. Обычно предприятия формируют резервы на предстоящую оплату отпусков работникам предприятия, на выплату ежегодного вознаграждения по выслуге лет, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на выплату вознаграждений по итогам года и т.д. Начисление резервов учитывается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и по дебету счетов учета затрат на производство и обращения , списание происходит по дебету данного счета и кредиту счетов 10, 70 и т.д.

*Синтетический учет прочих затрат* ведется на соответствующих счетах затрат на производство , обращения и др. счетах.

 Для ведения учета затрат и калькулирования себестоимости НТП(оказания услуг, выполнения работ), затраты принято группировать по статьям калькуляции, т.е. по показателям, отражающим конкретные направления использования ресурсов для ее изготовления и продажи. При составлении калькуляции статьи могут объединяться в разделы, как правило, по соответствующим элементам. Состав и экономическое содержание статей калькуляции, форму документирования ее результата, научное предприятие определяет самостоятельно с учетом ряда факторов, таких как отраслевые особенности, специфика корпоративного менеджмента, сложившиеся традиции учета и т.д.

 С учетом сложившейся бухгалтерской практики и [28], возможно использование следующего состава статей калькуляции :

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих ;*
* *Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;*
* *Прочие расходына обычные виды деятельности, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний и иные общецеховые затраты;*
* *Общезаводские затраты;*
* *Потери от брака;*
* *Прочие производственные затраты;*
* *Расходы на продажу.*

 В статью *«Основные сырье и материалы»* обычно включается стоимость затрат на сырье и материалы, образующие физическую основу изготавливаемой продукции или которые являются необходимыми конструкционными элементами при ее изготовлении. В этой же статье нередко отражается стоимость покупных комплектующих изделий (арматуры, метизов и т.п.).

 Синтетический учет затрат по данной статье ведется по субсчету 10-1 «Сырье и материалы»

 Статья *«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения»* отражает:

* стоимость затрат на приобретение готовых изделий и полуфабрикатов, требующих дополнительных затрат труда на их обработку или сборку;
* оплату частичной обработки и отделки полуфабрикатов и изделий, произведенной другими предприятиями;
* специальное оборудование, инструменты, приспособления и другие приборы,приобретаемые на стороне для проведениянаучно-исследовательских, конструкторских и технологических работ и используемые в качестве в качестве комплектующих изделий этих работ;
* стоимость полуфабрикатов собственного производства;
* стоимость работ по созданию (передаче) научно-технической продукции по контрагентским (соисполнительским) договорам;
* затраты на вспомогательные материалы, используемые на технологические цели.

 Синтетический учет затрат по данной статье может вестись по субсчету 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали». Необходимо отметить, что при использовании научной организацией полуфабрикатов собственного изготовления их учет ведется на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства» по статье с аналогичным названием. Как правило, данный способ реализуется в условиях попередельной обработки сырья.

 В статью *«Топливо и энергия на технологические цели»* включается совокупность затрат на все виды непосредственно расходуемых в процессе производства продукции твердого, жидкого или газообразного топлива и энергии, как полученных со стороны, так и выработанных самим предприятием.Синтетический учет затрат на топливо и энергию по субсчету 10-3 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали».

 Статья *«Основная заработная плата основных производственных рабочих»* отражает заработную плату работников предприятия, непосредственно связанных с изготовлением продукции. В состав основной заработной платы включается стоимость операций и работ по сдельным нормам и тарифным ставкам; повременной оплаты труда; доплат и надбавок к заработной плате. Эффективное использование средств, отражаемых в данной статье, мотивируется изначальной технико-экономической обоснованностью и перманентной выверкой нормативной базы затрат на оплату труда, строгой увязкой доплат и надбавок с качеством рабочей силы, их справедливую персонификацию.

 В статью *«Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих»* включаются выплаты, предусмотренные законодательством и коллективным договором (если таковой заключен между коллективом предприятия и его администрацией), такие как : оплата отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск и т.п.

 Статья *«Отчисления на социальные нужды»* совпадает с аналогичным выше рассмотренным экономическим элементом затрат. Как уже отмечалось выше, синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда и взносам в фонды социального страхования ведется на счетах 70 и 69 соответственно.

 По статье *«Затраты на подготовку и освоение производства»* учитывается стоимость ресурсов, потребляемых в ходе освоения новых средств производства, агрегатов, оборудования (пуско-наладочные затраты);запуска в производство новых изделий и внедрения новых производственных технологий; затраты на пробную эксплуатацию машин и механизмов, наладку оборудования до запуска производства продукции; отчисления в фонды освоения новой техники и премирования за внедрение промышленных инноваций (если таковые предусмотрены бюджетом предприятия).

 На статью *«Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований»* относят : затраты на приобретение и изготовление (включая затраты на проектирование, транспортировку, монтаж, опробование и пуско-наладку), необходимых для выполнения определенных научных договоров, (заказов) стендов, испытательных станций, аппаратуры, приборов, механизмов, устройств, специальных инструментов и другого специального оборудования, включая серийные изделия, предназначенные для использования в качестве объектов испытаний и исследований.

 «Оставшееся после окончания или прекращения работ по договору (заказу) специальное оборудование ….и другие изделия, приобретенные или изготовленные в процессе выполнения договора (заказа) на создание научно-технической продукции, в соответствии с условиями договора (заказа) либо передаются заказчику (другому лицу, если это предусмотрено договором), либо остаются в научной организации» [11].

 В статью *«Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества»* включаются:

* стоимость содержания, амортизационных отчислений, капитального и текущего ремонтов производственного оборудования (научно-исследовательского оборудования; лабораторных установок; станков и механизмов, подъемно-транспортного оборудования, инструментов, организационно-технологической оснастки рабочих мест; используемых в ходе производственного (научно-исследовательского и опытно-экспериментального видов процессов приспособлений и т.п.);
* основная и дополнительная заработная плата вспомогательных рабочих, соответствующие суммы отчислений на социальное страхование и социальные нужды;
* затраты на внутризаводские перемещения, в том числе содержание специальных автомобилей, электро- и автопогрузчиков, самоходных тележек, грузовых лифтов, талей, транспортеров, мостовых кранов, тельферов и т.п;
* стоимость перевозок продукции по внутризаводским маршрутам, в том числе прикрепленных к цехам локомотивам.

 По статье *«Прочие расходы на обычные виды деятельности, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний и иные общецеховые затраты»* отражаются :

* затраты на изготовление образца нового изделия и проведение его испытаний;
* стоимость подготовки научно-исследовательской, конструкторской, технологической и эксплуатационной видов документации;
* стоимость проведения патентных исследований, научно-технических конкурсов и экспертиз;
* стоимость затрат на содержание административно-управленческого персонала (АУП) цехового уровня;
* амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общецехового назначения;
* содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи цеха;
* стоимость ресурсов на охрану труда и технику безопасности цеховых работников;
* содержание средств природоохранного назначения и утилизации отходов производственного подразделения ;
* затраты, не включенные в предыдущие статьи, местом возникновения которых являются производственные подразделения предприятия и т.д.

 В зависимости от учетной политики и масштабов организации, занимающейся НТД в качестве основной, затраты по статям «Затраты на подготовку и освоение производства»; «Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований»; «Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества»; «Прочие расходы на обычные виды деятельности, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний и иные общецеховые затраты» учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

 Статья *«Общезаводские затраты»* аккумулирует затраты на управление и обслуживание предприятия в целом:

• содержание АУП заводоуправления с отчислениями на социальное страхование;

• командировочные и представительские затраты;

• разъездные расходы в пределах населенного пункта, где предприятие размещается;

• содержание и эксплуатация организационной и вычислительной техники, различного офисного оборудования, средств связи заводоуправления; амортизация и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения;

• подготовка кадров; консультационные и аудиторские услуги;

• обеспечение внутренней и пожарной безопасности, выгрузка и складирование материальных ресурсов, получаемых от коммерческих клиентов и прочие затраты, местом возникновения которых является предприятие в целом. Затраты по данной статье отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». В течение отчетного периода (месяца) по дебету счетов 25 и 26 отражаются затраты, по кредиту – списание на производственные счета, по окончании периода остатки по счетам отсутствуют.

 В статье *«Потери от брака»* отражается стоимость окончательно забракованной продукции (т.е. исправление которой технически невозможно и/или экономически нецелесообразно); материалов и полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования сверх установленных норм; затраты на исправления брака, если оно технически возможно и экономически целесообразно и т.д. Следует отметить, что *браком* в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы, работы, не соответствующие по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям.

 По характеру дефектов брак подразделяется на неисправимый (окончательный) , т.е. который технически невозможно или экономически нецелесообразно исправлять и исправимый, технически возможный для исправления. По местам выявления брак разделяется на два вида : *внутренний* (выявленный на предприятии) и *внешний* (предъявленный потребителем) [12] . Потери от внутреннего окончательного брака оцениваются по статьям цеховой себестоимости (т.е. все статьи производственной себестоимости за вычетом общезаводских затрат), от внешнего окончательного брака – как сумма производственной себестоимости и затрат на доставку продукции потребителю. Стоимость исправимого брака включает затраты на его исправление [12] .

*Синтетический учет потерь от брака* ведется на счете 28 «Брак в производстве», по дебету которого отражается стоимость окончательного брака и затрат на исправление бракованной продукции (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.) ; по кредиту - потери от брака, в том числе суммы :

* удержанные с виновников брака (дебет счета 70);
* взысканные с недобросовестных поставщиков материальных ресурсов или подрядчиков, в результате которых был допущен брак (по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
* стоимость забракованных изделий по цене их возможного использования (в дебет счета10) .

 Статья *«Прочие производственные затраты»* отражает затраты, связанные с :

* совершенствованием технологии и организации производства;
* гарантийным обслуживание и ремонтом НТП;
* потерями от простоев по внутрипроизводственным причинам;
* подготовкой специальной научно-технической информации;
* услугами всех видов связи и другими затратами, признаваемыми организацией прочими и другими затратами, признаваемыми организацией по данной статье.

 Списание затрат по этой статье происходит со счетов 10,23,25,26, 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. по дебету счета 20.

 В статье *«Расходы на продажу»* отражается стоимость:

• затаривания и упаковки НТП на складах готовой продукции;

• доставки НТП и уплаты комиссионных сборов;

• содержания складских помещений в местах продажи продукции;

• размещения рекламы и т.д.

 Стоимость этих затрат аккумулируется в дебете счета 44 «Расходы на продажу» и ежемесячно списывается с кредита этого счета на себестоимость проданной продукции по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж».

 В [11] сказано, что «не подлежат включению в себестоимость научно-технической продукции:

- затраты на выполнение самой научной организацией или на оплату ею работ (услуг), не связанных с созданием научно-технической продукции (работы по благоустройству городов и поселков, оказанию помощи сельскому хозяйству и другие виды работ);

- затраты на выполнение работ по строительству, оборудованию и содержанию (включая амортизационные отчисления и затраты на все виды ремонта) культурно-бытовых и других объектов, находящихся на балансе научной организации, а также работ, выполняемых в порядке оказания помощи и участия в деятельности других предприятий и организаций…

 В себестоимость научно-технической продукции не включаются следующие выплаты работникам научной организации в денежной и натуральной форме, а также затраты, связанные с их содержанием:

- премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;

- материальная помощь (в том числе безвозмездная материальная помощь работникам для первоначального взноса на кооперативное жилищное строительство, на частичное погашение кредита, предоставленного на кооперативное и индивидуальное жилищное строительство), беспроцентная ссуда на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;

- оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей, оплата проезда членов семьи работника к месту использования отпуска и обратно (в соответствии с законодательством Российской Федерации для научных организаций, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в отдаленных районах Дальнего Востока);

- надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда, доходы (дивиденды, проценты), выплачиваемые по акциям и вкладам трудового коллектива научной организации, компенсационные выплаты в связи с повышением цен, производимые сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства Российской Федерации, компенсация удорожания стоимости питания в столовых, буфетах и профилакториях либо предоставление его по льготным ценам или бесплатно (кроме специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации);

- оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом (за исключением сумм, подлежащих отнесению на себестоимость продукции (работ, услуг));

- ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предоставляемой работникам научной организации или отпускаемой подсобными хозяйствами для общественного питания научной организации;

- оплата путевок на лечение и отдых, экскурсий и путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках, клубах, посещений культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки и товаров для личного потребления работников и другие аналогичные выплаты и затраты, производимые за счет прибыли, остающейся в распоряжении научной организации;

- другие виды выплат, не связанные непосредственно с оплатой труда».

 В бухгалтерском учете принято разделять *затраты на обычную деятельность* по их отношению к хозяйственным процессам на производственные и коммерческие (расходы на продажу). Производственные затраты научной организации представляют собой совокупность ресурсов, используемых в процессах:

* изготовления продукции, оказания услуг, выполнения работ;
* содержания и эксплуатации научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества,
* подготовки и освоения производства;
* организации и управления производством.

 Разделение *производственных затрат* по их *экономической роли* в процессе производства хозяйствующего субъекта предполагает два класса: технологические (основные) и управленческие (накладные). *Технологические (основные) затраты* производятся на изготовление продукции, содержание и эксплуатацию оборудования, подготовку и освоение производства. В научных организациях они могут состоять из следующих статей калькулирования себестоимости:

* *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов),*
* *Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения*
* *Топливо и энергия на технологические цели;*
* *Основная заработная плата основных производственных рабочих;*
* *Отчисления на социальные нужды;*
* *Затраты на подготовку и освоение производства;*
* *Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;*
* *Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;*
* *Прочие расходы на обычные виды деятельности, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний.*

Управленческие (накладные) затраты производятся на организацию и управление производством и включают общецеховые затраты (в части затрат на дополнительную заработную плату основных производственных рабочих, на хозяйственные нужды и на содержание административно-управленческого персонала цехов, а также общезаводские затраты .

 В зависимости от способа включения в себестоимость отдельных видов продукции, производственные затраты подразделяются на классы прямых и косвенных затрат. Прямые - это те затраты, которые могут быть отнесены на себестоимость в момент их возникновения, возможный состав которых можно представить в виде следующих статей калькуляции:

• *Основные сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов);*

*• Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги сторонних организаций производственного назначения;*

*• Топливо и энергия на технологические цели;*

*• Основная заработная плата основных производственных рабочих;*

*• Отчисления на социальные нужды.*

 Как правило, прямые затраты возможно *нормировать*, т.е. рассчитывать норму расхода ресурсов на изготовление единицы производимого продукта. Результаты расчета отражаются в *нормах расхода*, утверждаемых руководством и имеющих силу внутренних стандартов предприятия.Нормы рассчитываются инженерно-техническими службами и утверждаются руководством предприятия на определенный период времени, например, на год или квартал.

 Совокупность норм затрат на продукт или на всю номенклатуру продукции называется *базой нормированных затрат*, которая отражается во внутрихозяйственных документах – нормативных калькуляциях себестоимости продукции (работ, услуг). Необходимо отметить, что специфика НТД такова, что широкое применение нормирования невозможно в силу технологических особенностей научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, прежде всего их уникальности и объективного отсутствия возможности типизации.

 Под косвенными затратами принято понимать те затраты, которые отнести непосредственно на конкретный продукт нельзя, поскольку они связаны с обеспечением производства предприятия (цеха) в целом. Эти затраты не нормируются и включают в себя следующие статьи:

*• Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих;*

*• Затраты на подготовку и освоение производства;*

*• Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;*

*• Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;*

*• Прочие расходы на обычные виды деятельности, непосредственно связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, включая расходы по проведению испытаний и иные общецеховые затраты;*

*• Общезаводские затраты;*

*• Потери от брака;*

*• Прочие производственные затраты.*

 В течение отчетного периода информация о косвенных затратах аккумулируется во внутрихозяйственных (оперативно-технических) учетных регистрах и затем, по предусмотренной схеме, их сумма *распределяется* на себестоимость продуктов деловой активности или *покрывается* полученной предприятием прибылью. Варианты схемы обработки косвенных затрат должны быть отражены в учетной политике и других соответствующих директивных управленческих документах.

 Эффективный менеджмент обычной деятельности научного предприятия требует построения максимально точной модели *поведения* производственных затрат в зависимости от динамики деловой активности. Данная модель составляет основу учетно-информационного пространства для *принятия управленческих решений в сфере НТД*. Разделение по критерию соотношения их уровня и динамики деловой активности предполагает формирование классов условно-переменных и условно-постоянных затрат.

 Уровень *условно-переменных* затрат, структурный состав которых в разрезе калькуляционных статей совпадает с прямыми затратами, зависит в своем валовом исчислении от изменений деловой активности хозяйствующего субъекта. Смоделировать их поведение в текущем периоде в условиях нормирования можно с помощью формулы (3.1).

у=(а+о+и)\*х (3.1),

 где:

у – валовые условно-перемнные затраты;

а – удельные затраты на единицу продукции по нормам;

о – отклонение от норм удельных затрат;

и – текущие изменения норм удельных затрат

х- объем производства.

 Уровень *условно-постоянных* затрат, по составу идентичных с косвенными затратами, в валовом исчислении не зависит от динамики производственной деятельности. Следует отметить, что эта независимость сохраняется в относительно непродолжительном (текущем) периоде, однако вполне достаточном для эффективного кратко- и среднесрочного производственного планирования. Уровень *удельных условно-переменных* затрат не зависит от динамики объемов производства и соответствует норме затрат на продукт производства.

*Удельные условно-постоянные* затраты имеют тенденцию к снижению в условиях роста объемов производства, что математически отражено в (3.2).

 в1=в/х (3.2), где:

 в1– удельные условно-постоянные затраты;

 в- валовые постоянные затраты.

*Источники финансирования деятельности* предприятия (собственные, заемные и привлеченные) подробно рассмотрены в гл.2.

 Группировка затрат *по месту их возникновения* (по отделам, цехам, лабораториям и другим структурным подразделениям) создает информационную основу для ведения *учета по центрам ответственности*, т.е. по подразделениям предприятия, руководители которых несут персональную ответственность за поставленные перед ними задачи в рамках делегированных полномочий руководством организации или ее учредителями. Одним из видов центров ответственности является *центр затрат* ,которым является, как правило, производственное подразделение.

* 1. **Синтетический учет затрат на производство и финансовых результатов от продаж НТП**

В [11]сказано, что «учет затрат должен обеспечивать оперативное, полное и достоверное получение информации о материальных, трудовых и денежных затратах на выполненный объем научно-технической продукции». Исходя из этого требования, строится вся система учета НТД организаций. Вместе с тем, в зависимости от их масштаба имеются определенные методологические особенности.В крупных и средних по масштабам научных организациях, где имеют место сложные и затратоемкие производственно-технологические процессы, синтетический учет затрат на производство ведется на счетах :

20 «Основное производство»,

23 «Вспомогательные производства»;

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

28 «Потери от брака»;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

96 «Резервы предстоящих периодов»;

97 «Расходы будущих периодов».

 По дебету этих счетов списываются суммы с кредита счетов : 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты по социальному страхованию», 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и др. В конце месяца затраты с кредита счетов 25, 26, 28, 96, 97 списываются по дебету счетов 20,23,29. Суммы, отраженные по кредиту счетов 20,23,29 отражают *фактическую себестоимость произведенной НТП*,его сальдо -*запасы незавершенного производства* .

 Согласно [11], «себестоимость научно-технической продукции представляет собой стоимостную оценку используемых…затрат на ее производство и реализацию... В себестоимость научно-технической продукции включаются затраты, необходимые для производства продукции и выполнения работ, предусмотренных техническим заданием (программой, методикой, иным аналогичным документом) и договором (заказом) на создание (передачу) научно-технической продукции» (выделено мной - И.М.).

 Необходимо отметить, что к незавершенному производству (НЗП*)* относят продукцию частичной готовности, т.е. не прошедшей всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом; выполнения работ в недостаточном объеме по договору с заказчиком, техническими условиями потребителя и т.п. В запасы НЗП также включают остатки невыполненных заказов на производство; остатки полуфабрикатов собственного производства; законченные, но не принятые заказчиком услуги и работы и т.д. В бухгалтерском учете принято отражать запасы НЗП по фактической или нормативной производственной себестоимости, по статьям прямых расходов или только по стоимости материальных статей.

 Затраты на продукцию, изготовленную для собственного потребления, списываются со счетов 23 и 29 по дебету счета 20, при этом затраты на производство отражаются по кредиту только этого счета. Как правило, в НТД, принято списание затрат по факту произведенной продукции, что объясняется невозможностью в большинстве случаев нормировать потребление ресурсов, расходуемых в ходе проведения научных экспериментов, при выпуске опытных образцов или партий изделий и т.п.

 Фактическая себестоимость произведенной продукции списывается со счета 20 в дебет счета 43, выполненных работ и оказанных услуг - в дебет счетов 46 или 90. Фактическую стоимость проданной (отгруженной) продукциисписывают по *учетным ценам* с кредита 43 счета в дебет счетов 45 или 90. По окончании месяца определяют отклонение *фактической себестоимости проданной (отгруженной) продукции* от ее стоимости по учетным ценам и списывают с кредита 43 счета дополнительной проводкой в дебет счетов 45 или 90.

 В тех, достаточно редких случаях НТД, когда списание затрат предусмотрено по *нормам*, используется счет 40, по дебету которого отражается фактическая себестоимость произведенной продукции, по кредиту - нормативная иди плановая себестоимость, списываемая в дебет счетов 43, 90, а также счетов 10, 11,21,28 и т.д. Сравнение дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на первое число каждого месяца позволяет выявить сумму *отклонения* фактических затрат от их нормативных (плановых) значений. Превышение фактических затрат над нормативными затратами отражает *перерасход* ресурсов и списывается со счета 40 в дебет счета 90. Сумма превышения нормативных затрат над фактическими, означает *экономию* , сторнируемую по кредиту счета 40 и дебету счета 90 . Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

 В зависимости от учетной политики, научная организация может предусмотреть формирование *производственной* и *цеховой* видов себестоимости *произведенной* продукции (в западной терминологии – *абсорпшин-костинг*), относящиеся к классу *сокращенной* себестоимости. *Производственная себестоимость* предполагает в своем составе прямые и косвенные (общепроизводственные и общехозяйственные) затраты; *цеховая* - прямые и общепроизводственные . При калькулировании себестоимости по первой модели, предполагается списание затрат со счетов 25 и 26 в дебет счета 20; по второй - только со счета 25, при этом затраты со счета 26 списываются в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж» . Результаты расчетов по второй модели могут использоваться как для формирования внутренней, так и внешней отчетности.

 Необходимо отметить, что для синтетического учета затрат на производство научных организаций, структурированных в форме малых предприятий, характерно использование только счетов 20, 26 и 97.

 Бухгалтерский учет затрат и калькулирование себестоимости НТП предполагает формирование полной себестоимости, состоящей из производственных затрат и расходов на продажу, которая списывается с кредита счетов 20, 40, 43, 44, 46 и др. в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж».

Финансовый результат (прибыль, убыток или «нулевой уровень») от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разность между выручкой в действующих ценах без НДС, акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных Законодательством (выручкой-нетто), и расходами на производство и продажу. Отражения выручки от продаж продукции (работ, услуг) осуществляется по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90-1 «Выручка». Начисленные по проданной продукции суммы НДС и акцизы отражаются по дебету субсчетов 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и 90-4 «Акцизы» и кредиту счета 68 «Налоги и сборы».

 Для организаций – плательщиков экспортных пошлин имеется возможность открыть субсчет 90-5 «Экспортные пошлины», начисленные экспортные пошлины будут отражаться по дебету этого субсчета и кредиту счета 68. Ежемесячно происходит сопоставление совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 , результатом которого является *финансовый результат от продаж,* отражаемый на субсчете 90-9 «Прибыль/убыток от продаж», откуда он списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». В тех случаях, когда затраты на производство НТП по тем или иным причинам не завершились выпуском готовой продукции, их списывают со счета 20 по дебету счета 91-2 «Прочие расходы».

**Глава 4. Система бюджетирования и контроля затрат и доходов**

**4.1 Концепция планирования обычной деятельности предприятия.**

 *Концепцию планирования обычной деятельности* предприятия можно определить как *систему взглядов на разработку последовательности выполнения хозяйственных операций в будущем*. Практическая реализация данной концепции реализуется в соответствии с намеченными руководством целями, вытекающими из них задачами, сроками и средствами их решения; прогнозами динамики ресурсов хозяйствующего субъекта; результатами анализа внутренних и внешних факторов влияния на выполнение плановых установок .

*Цели* обычной деятельности хозяйствующего субъекта формулируются, как правило, в соответствии с концепцией хозяйственной деятельности предприятия, его позиционированием на рынке, ожидаемым уровнем рентабельности продаж, исходя из спроса на его продукцию, объемов и качества ресурсов предприятия и т.п.Особую роль в целеполагании обычной деятельности играет *производственной мощность* предприятия, представляющая собой показатель, характеризующий *максимально возможный объем выпуска продукции за определенный период*.

 Возможной информационной моделью представления целевых установок является ориентированный граф – *дерево целей.* Каждый уровень дерева образует совокупность однородных целей, функционально связанных в порядке от высшего к низшему уровню и выступает как управляющий по отношению ко всем нижележащим и как управляемый, подчиненный по отношению к вышележащим. Реализация целей каждого последующего уровня является необходимым и достаточным условием достижения целей предыдущих уровней. Цели, включаемые в рассматриваемую систему, не должны противоречить друг другу и быть конкретно формализованными и достижимыми в рамках установленных временных периодов.

Существует три основных разновидности целей: *миссия организации, ее корпоративные и локальные цели*. *Миссия является верхним уровнем дерева целей и содержит представленную в общих терминах концепцию деятельности предприятия, прежде всего ее обычных видов*. Например, для предприятия Х миссию можно сформулировать как совокупность следующих целей:

*«Предприятие Х предназначено для выпуска качественной продукции для отечественного рынка, а также для кооперированных поставок в Группу «ГАЗ».*

Данная формулировка определяет деятельность предприятия одновременно и как кооперированного предприятия Группы «ГАЗ», и хозяйствующего субъекта с самостоятельной номенклатурой выпускаемой продукции. Это позволяет постоянно расширять и совершенствовать его деятельность, ориентируясь не на одного, пусть очень крупного потребителя, но и на конъюнктуру очень непростого рынка продажи предметов хозяйственного использования.

Миссия предприятия является основой *перспективного (стратегического)планирования, представляющего собой разработку основных направлений экономической деятельности и развития предприятия в долгосрочном периоде, как правило, свыше года*. Стратегическое планирование осуществляется с учетом возможной динамики внешней среды и внутренней структуры предприятия, возможности занять определенный сегмент рынка, обеспечения желаемого уровня эффективности производства и т.д.

*Корпоративные цели конкретизируют миссию предприятия* в части завоевания лидирующего положения в определенном сегменте рынка, применения новых технологий и обновления товарного ассортимента, снижения себестоимости, повышения рентабельности продаж т.д. Например, для предприятия Х корпоративными целями на предстоящий 2016 год могут быть:

«Повышение объема продаж выпускаемой продукции в Поволжском регионе на 10%, повысить производительность труда на 30%, снизить материалоемкость на 15% и энергопотребление на 25%».

Корпоративные цели занимают срединные уровни иерархии целей предприятия;менее устойчивые во времени, по сравнению с миссией;нередко имеют индикативный характер, т.е. предполагают по определению возможные корректировки.

Результатом детализации корпоративных целей в краткосрочном периоде являются локальные цели, образующие нижние уровни иерархии целей, имеющие директивный характер. Примером локальных целей могут служить целевые установки на первый квартал 2016 года:

«Провести рекламную кампанию в Поволжском регионе, заключить в этом регионе договоры с предприятиями оптовой торговли для реализации 23870 единиц продукции, ежемесячно увеличивать выпуск продукции на 284 единицы, снизить материалоемкость на 5% путем замены материала М на более экономичный ресурс, произвести оборудование производственных площадей приборами, обеспечивающими контроль и оперативное регулирование потребления электроэнергии».

Корпоративные и локальные цели служат основой текущего (тактического) планирования, которое предполагает разработку последовательности действий по их выполнению в периоды, не превышающие одного года. Данный вид планирования, осуществляется в рамках намеченных долгосрочных направлений хозяйственной деятельности, определенных перспективным планированием.

Пример фрагмента дерева целей приведен на рис. 4.1.

Цель в составе миссии предприятия

Производство продукции для отечественного рынка

Корпоративная цель

Повышение объема продаж выпускаемой продукции в Поволжском регионе на 10%

Корпоративны

Увеличить в первом квартале объем производства на 852 ед. продукции

Локальная цель

Рис. 4.1 Фрагмент дерева целей предприятия.

Известно, что прогнозирование динамики внутренних ресурсов и внешних факторов, способных существенно повлиять на состояние и результаты обычной деятельности, является ключевым звеном планирования. Прогнозирование заключается в формировании вероятностного суждения о возможном состоянии деловой активности при выборе определенного варианта хозяйствования в условиях имеющих место ограничений ресурсов.

 В прогнозировании обычной деятельности предприятия должны находить свое отражение тенденции динамики, как внутреннего экономического состояния предприятия, так и его деловой среды, определяемые:

* уровнем отраслевой конкуренции;
* стадиями жизненных циклов товаров предприятия;
* сезонностью;
* составом коммерческих клиентов, их финансовыми возможностями;
* качеством и ритмичностью поставок материальных ресурсов;производственной мощностью;
* квалификацией работников предприятия и т.д.

 В учебниках и монографиях одним из эффективных способов прогнозирования обычной деятельности позиционируется экстраполяция, т.е. проецирование наиболее устойчивых и существенных тенденций, имевших место в прошлых периодах, на предстоящий период.

*Системный анализ* ресурсов предприятия, результаты которого, также как и прогнозирование, обеспечивают формирование качественной информационной базы планирования, позволяют найти ответы на такие вопросы,как: «насколько эффективно используется производственный потенциал и существуют ли резервы его расширения?», «в какой мере производственные мощности соответствуют поставленным целям?», «за счет каких факторов можно повысить рентабельность продаж?» и т.п.

В процессе реализации системного анализа формируются и рассматриваются различные *альтернативные варианты* структурирования интеллектуальных, материальных, трудовых, финансовых, административных, информационных и иных ресурсов, потребляемых в обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Каждый из альтернативных вариантов планирования обычной деятельности исследуется с точки зрения близости конечного результата его практического воплощения к желаемому и возможному в прогнозируемых условиях хозяйствования, в том числе путем сравнения альтернативных затрат, выявления степени устойчивости каждого варианта плана к нежелательным внешним и внутренним воздействиям.

 Эффективное планирование деловой активности предприятия предполагает осуществление целенаправленного и систематического накопления *знаний* специалистов, занятых решением данной задачи. Инструментом реализации данного процесса, могут служить *компьютерные информационные системы*, позволяющие генерировать и использовать *базы знаний*. Эти системы относятся к классу *экспертных систем* и включают в себя набор программных средств автоматизации рассуждений лица, принимающего решения.

1. **Сводный бюджет предприятия и отраслевые особенности бюджетного процесса**

Как отмечалось в гл. 1, бюджетирование (сметное планирование)обычной деятельности предприятия является одним из ключевых элементов метода управленческого учета, информационным результатом которого является директивный финансовый документ – бюджет (смета). Этот документ, состоит из статей (их иногда называют строками), которые, как правило, по смыслу объединяются в разделы (агрегированные элементы бюджета).

Статьи и итоги разделов также называют показателям бюджета, по смыслу идентичным статьям и итогам калькуляции. Бюджетирование осуществляется на определенный бюджетный период , т.е. интервал времени, на который разрабатывается и в течении которого исполняется и контролируется бюджет.

Структурно бюджеты подразделяются на два вида: статичный и гибкий. Статичный бюджет не предполагает корректировок в течение бюджетного периода, в том числе связанных с изменениями объемов производства. Вносимые изменения носят исключительный характер, осуществляются по решению лица, утвердившего бюджет и, как правило, при согласовании с центрами ответственности за исполнение и контроль бюджета. Обычно бюджет данного вида формируется в условиях экономической стабильности хозяйствующего субъекта.

 *Гибкий бюджет*по определению предполагает корректировки, вносимые в течение бюджетного периода, в том числе связанные с динамикой объемов продаж и производства. Как правило, он формируется на основе маржинального подхода к ведению затрат, рассмотренному в гл.2. в условиях ожидаемой нестабильности деловой активности хозяйствующего субъекта. Вместе с тем, возможно формирование т.н. *кайзен-бюджета*, ориентированного на внесение изменений, связанных с совершенствованием процессов производства продукции предприятия в течение бюджетного периода.

В процессе бюджетирования должен учитываться т.н. *ключевой фактор* или набор ключевых факторов, ограничивающих деятельность предприятия, например, максимум спроса на его продукцию, ограниченность предложений на используемые в производстве ресурсы, загрузка производственного оборудования(соотношение фактического объема производства и производственной мощности), уровень запасов текущих производственных активов и т.п. Как показывает практика, наиболее результативным является бюджетирование с участием исполнителей, что позволяет расширить диапазон факторов влияния с учетом специфических особенностей центров ответственности.

Функция бюджетного (сметного) контроля, являющего частью управленческого контроля предприятия, представляет собой своевременное выявление и отражение в учетных регистрах отклонений показателей отчетности от их бюджетных значений, изменений вносимых в бюджеты, а также причин и виновников их возникновения. Очевидно, что схема бюджетного контроля концептуально идентична системе «стандарт-кост».

Источником формирования данных об исполнении бюджета является ключевая составляющая управленческого учета – учет по центрам ответственности, т.е. по подразделениям предприятия, руководители которых несут персональную ответственность за поставленные перед ними задачи в рамках делегированных полномочий руководством предприятия или учредителями. Необходимо отметить, что центром ответственности также рассматривается само предприятие в целом.

Центры ответственности принято разделять на следующие виды :

* центр прибыли, ключевыми показателями деятельности которого являются прибыль и себестоимость (например, отдельные предприятия в составе холдинга);
* центр инвестиций – холдинг или предприятие в его составе, ключевыми показателями которого являются доходы, расходы, прибыль и инвестиции;
* центр затрат, где в качестве основного показателя выступает себестоимость (например, цех в составе предприятия);
* центр доходов, ориентированный на получение выручки от реализации продукции (отдел продаж).

Учет по центрам ответственности предполагает перманентное отражение в учетных регистрах фактов хозяйственных операций и их обобщение в отчетности в разрезе статей бюджетов. Как уже отмечалось в гл.1, отчеты по центрам ответственности в конце текущего периода консолидируется по предприятию в целом. *Контроль качества* отчетов о выполнении бюджетов осуществляется как на стадии формирования отчетности, так и при подведении итогов бюджетного периода. Средства осуществления подобного контроля зависят от специфики хозяйствующего субъекта, особенностей его корпоративного менеджмента и поставленных перед ним задач. В число таких средств, в том числе, входят:

* проверка соблюдения установленных форм документов;
* оценка соответствия проведенных хозяйственных операций, отраженных в отчетности, статьям бюджета;
* арифметические проверки, проводимые путем пересчета итоговых сумм;
* проверка правильности методики составления документов;
* встречная проверка, осуществляемая сличением содержания хозяйственных документов с идентичными данными в центрах ответственности и у контрагентов;
* проверка соответствия бюджету временных параметров проведения хозяйственных операций и т.д.

 Теория и практика бюджетирования предполагает два основных метода верстки бюджетов – «с нуля» и на приростной основе. Метод составления бюджета «с нуля» предполагает включение статей без учета их наличия в прошлом или, если они уже имели место, без учета их значений, как формируемые впервые. Метод бюджетирования на приростной основе предполагает сметное планирование с учетом значений бюджетных показателей прошлых периодов.

В задачи управленческого учета входит верстка бюджета обычных видов деятельности предприятия и его структурных подразделений, регламентирующего хозяйственные процессы снабжения, производства и сбыта. Его структуру, статьи, методику формирования, процедуры использования и контроля предприятие определяет самостоятельно. Как правило, данный бюджет структурируется из бюджетов двух видов :операционного и финансового.

Операционный бюджет отражает показатели, регламентирующие реализацию хозяйственных процессов (другими словами – параметры кругооборота оборотных средств) и состоит из бюджетов продаж, производства и материально-технического снабжения.

Бюджет продаж включает статьи, регламентирующие реализацию продукции хозяйствующего субъекта (оказания им услуг, выполнения работ для сторонних организаций). Его верстка осуществляется на основе прогнозных данных о его конъюнктуре (спрос, предложения, цены) рынка, договорных обязательств предприятия, производственной мощности, объемов и качества располагаемых ресурсов, возможности гарантийного и постгарантийного обслуживания, уровня транспортно-коммерческой инфраструктуры ,стоимости продвижения товара (рекламы, PR-акций) и т.д.

Ключевыми статьями данного бюджета являются : выручка-нетто, цены реализуемой продукции (стоимости оказываемых услуг, выполняемых работ), объемы продаж (оказанных услуг, выполненных работ), стоимость размещения рекламы, прочие расходы на продажу.

 Бюджет производства опреде*ляет уровень затрат на производственную деятельность предприятия в плановом периоде*. Концептуальной основой бюджетирования производства является *оптимизация* производственного процесса, представляющая собой совокупность организационно-технологических мероприятий, обеспечивающих улучшение показателей деятельности предприятия, например, обеспечение ритмичности производства и повышение качества продукции, сбалансированное снижение затрат и т.п.

Начальным этапом верстки бюджета производства является формирование ключевого документа – *производственной программы*, отражающей физические объемы производства в разрезе каждого наименования номенклатуры выпускаемой продукции в бюджетном периоде.

 Пример производственной программы для Вагоноремонтного предприятия представлен в табл.5.1

Таблица 5.1

Производственная программа Вагоноремонтного предприятия на март 2015 года.

|  |  |
| --- | --- |
| Виды работ | Количество вагонов, шт. |
| Восстановительный ремонт кузовов пассажирских вагонов, из них: | 20 |
| Остаток на начало месяца | 3 |
| На сторону | 10 |
| Внутренний оборот | 7 |
| Переоборудование пассажирских вагонов, из них: | 6 |
| Остаток на начало месяца | - |
| На сторону | 5 |
| Внутренний оборот | 1 |
| Переоборудование межобластного вагона(на сторону) | 1 |
| Техническая ревизия вагона (на сторону) | 1 |

На основе данных производственной программы ведется последовательно верстка бюджетных статей прямых и косвенных затрат. *Бюджетирование прямых затрат* на сырье, основные материалы, полуфабрикаты, технологические топливо и электроэнергию, заработную плату основных производственных рабочих ведется на основе данных об объеме и нормах затрат на производство каждого вида продукции.

 При этом, в условиях эффективного управленческого контроля, производится обязательная *проверкатехнико-экономического обоснования уровня расходования прямых ресурсов*, в том числе: обоснованности утвержденных норм расхода ресурсов, тарифов оплаты труда и численности персонала, рациональности загрузки оборудования, действующих нормативов запасов незавершенного производства и готовой продукции на складах и т.д.

 Следующим этапом верстки бюджета производства является бюджетирование статей *косвенных затрат*, в том числе на : подготовку и освоение производства; содержание и эксплуатацию оборудования; содержание административно-управленческого персонала и прочих производственных затрат. Необходимо отметить, что достоверность исходных данных для бюджетирования косвенных затрат должна проверяться также тщательно , как и прямых. Показатели косвенных затрат регламентированы в следующих бюджетах затрат на подготовку и освоение производства, затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, затрат на содержание административно-управленческого персонала и прочих производственных затрат. Состав бюджетов может меняться в зависимости от специфических особенностей того или иного предприятия.

*Бюджет затрат на подготовку и освоение производства* составляется на основе планов-графиков подготовки средств производства для выпуска новой продукции; модернизации действующих и внедрения новых технологических процессов, ремонта и совершенствования технологического оборудования, пуско-наладочных работ, подготовки кадров необходимой квалификациии т.д.. Пример бюджета представлен в табл.5.2.

Таблица 5.2

Бюджет затрат на подготовку и освоение производства

ООО «Тюльпан» в июне 2015г.тыс. руб

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Наименование статьи | Сумма  |
| 1 | Фонд развития | 5,25 |
| 2 | Получение технических условий для подключения электромонтажного оборудования | 3,9 |
| 3 | Подключение оборудования к электроснабжению | 5,8 |
| 4 | Испытания оборудования | 2,7 |
| 5 | Итого | 17,65 |

*Бюджетзатрат на содержание и эксплуатацию оборудования* отражает показатели, регламентирующие стоимость содержания, амортизации и текущего ремонта производственного оборудования, определяющие фонд оплаты труда вспомогательных рабочих, затраты на внутризаводские перемещения; лимитирующие стоимость изготовления (приобретения), эксплуатации и ремонта специальных инструментов, приспособлений и организационно-технологической оснастки.

Основными *источниками* бюджетирования затрат данного вида являются:

* данные о количестве и видах машин и оборудования, необходимых для выполнения производственной программы;
* установленные нормы расхода двигательной энергии, воды , топлива по отдельным группам машин и оборудования,
* нормы расхода вспомогательных материалов (запасных частей, горюче-смазочных материалов, обтирочных, других расходных материалов, спец.обуви и одежды, защитных средств и т.п. ),
* нормы использования инструмента, оргтехостнастки и приспособлений;
* нормы и тарифы обслуживания машин и оборудования вспомогательными рабочими;
* нормы амортизации основных производственных фондов;
* нормы расхода материалов на ремонт и эксплуатацию зданий и сооружений цехов и предприятия в целом и т.д.

*Бюджет затрат на содержание административно-управленческого аппарата* осуществляется на базе утвержденной структуры управления цехом и предприятием в целом, их штатных расписаний; окладов руководителей, специалистов и служащих. *Прочие производственные затраты* бюджетируются на основе утвержденных нормативов затрат на гарантийное обслуживание потребителей, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, изобретательство и рационализацию, охрану труда, очистные сооружения, командировки, сторожевую и пожарную охрану и т.д.

*Сводный бюджет затрат на производство* по форме представляет собой шахматную таблицу, где построчно представлены статьи, равные итоговым суммам соответствующих бюджетов; в столбцах – результаты распределения этих сумм по экономическим элементам затрат (табл.5.3). В основу верстки сводного бюджета заложен балансовый принцип: суммы производственных затрат по элементам и статьям калькуляции должны быть тождественны.

*Бюджет затрат материально-технического снабжения* отражает денежные *лимиты* закупок товарно-материальных ценностей, а также показатели транспортно-заготовительной работы. Основными источниками его верстки является номенклатурный план материально-технического снабжения, отражающий натуральные и стоимостные параметры снабжения в разрезе каждой номенклатурной позиции и товарных групп, а также план транспортно-заготовительных работ.Формированиелимитов закупок осуществляется с учетом результатов проверки обоснованности закупочных цен, рациональности транспортно-заготовительных процессов, выгодности договорных отношений с поставщиками, эффективности работы складского хозяйства.

Таблица 5.3

Сводный бюджет затрат на производство ООО «Окский берег»

на июнь 2014г. тыс. руб.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименованиестатей затрат | Экономические элементы затрат | Итого |
| Материальные затраты | Заработная плата | Отчисления на соц. нужды | Амортизация | Прочие затраты  |  |
| Основные сырье и материалы | 256 | - | - | - | - | 256 |
| - Возвратные отходы | -23 |  |  |  |  | 233 |
| Топливо и энергия на технологические цели | 34 | - | - | - | - | 34 |
| Основная и дополнительная заработная плата основных производственных рабочих | - | 213 | - | - | - | 213 |
| Отчисления на социальные нужды | - | - | - | 78 | - | 78 |
| Расходы на подготовку и освоение производства | 12 | - | - | - | 77 | 89 |
| Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования | 45 | 24 | 6,24 | 9,46 |  | 84,7 |
| Общецеховые затраты  | 11 | 34 | 12,4 | 1,6 | 3 | 62 |
| Общезаводские затраты  | 9,6 | 32 | 11,7 | 2,4 | - | 55,7 |
| Прочие производственные затраты  | - | - | - | - | 3,6 | 3,6 |
| Итого | 344,6 | 303 | 30,34 | 91,46 | 83,6 | 853 |

Финансовый бюджет может структурироваться из бюджетов финансовых результатов от продаж и движения денежных средств. Основными статьями бюджета финансовых результатов являются выручка-нетто, себестоимость и прибыль(убыток) от продаж. Необходимо отметить, что бюджетирование различных вариантов сокращенной себестоимости предполагает формирование таких бюджетных показателей как: себестоимость прямых затрат, маржинальная прибыль (убыток), себестоимость цеховых затрат, валовая прибыль (убыток), косвенные затраты, коммерческие затраты. Пример бюджета финансовых результатов от продаж , составленный по системе «директ-костинг» ,представлен в табл. 5.4

Таблица 5.4

Бюджет финансовых результатов от продаж ООО «Красный Октябрь» на июль 2015 года (тыс.руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Наименованиестатьи | Сумма(тыс.руб.) |
| 1 | Выручка-нетто | 900 |
| 2 | Прямые затраты | 600 |
| 3 | Маржинальная прибыль (убыток) | 300 |
| 4 | Косвенные затраты | 200 |
| 5 | Коммерческиезатраты | 20 |
| 6 | Прибыль (убыток) от продаж | 80 |

Статьи поступления и выбытия денежных средств, связанных с обычными видами деятельности, отражаются в бюджете денежных средств. Одним из его вариантов, основанного на использовании в качестве статей экономических элементов затрат, представлен в табл. 5.5

Таблица 5.5

Бюджет движения денежных средств обычных видов деятельности

на июль 20 т.г.

 (тыс.руб.)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № строки | Наименование статьи | Сумма |
| А | 1 | 2 |
| 1 | Сальдо на начало периода | 20 |
| 2 | 1.Поступление денежных средств |  |
| 3 | 1.1 Выручка от реализации готовой продукции | 800 |
| 4 | 1.2 Прочие поступления от обычных видов деятельности  | 50 |
| 5 | Итого | 850 |
| 6 | 2. Выбытие денежных средств |  |
| 7 | 2.1 Материальные затраты | 400 |
| 8 | 2.2 Заработная плата | 130 |
| 9 | 2.3 Амортизация | 60 |
| 10 | 2.4.Прочие | 110 |
| 11 | Итого  | 700 |
| 12 | Сальдо на конец периода  | 150 |

Схема возможного варианта структуры бюджета обычной деятельности представлена на рис.5.2.

Бюджетирование, являясь одним из основных объектов управленческого учета, обеспечивает взаимоувязку планируемых показателей деятельности предприятия с имеющимися ресурсами. Формирование бюджетов обычной деятельности предприятия позволяет повысить действенность контроля формирования затрат и финансовых результатов, оперативно выявлять и устранять действие негативных факторов на деятельность хозяйствующего субъекта, а также производить обоснованную корректировку бюджетных показателей. В комплексе данные процессы ориентированы на достижение целей формирования коммерческих предприятий в рыночных условиях функционирования.

Бюджет обычной деятельности

Финансовый бюджет

Операционный бюджет

Бюджет финансовых результатов от продаж

Бюджет продаж

Бюджет движения денежных средств ОД

Бюджет производства

Бюджет прямых затрат

Бюджет материально-технического снабжения

Бюджет затрат на подготовку и освоение производства

Бюджет затрат на содержание и эксплуатацию оборудования

Бюджет прочих затрат

Бюджет содержания АУП

Рис.5.2 Схема варианта структурирования бюджета обычной деятельности

**6. Бюджетирование и контроль деятельности**

***Бюджетирование***– это система согласованного управления подразделениями предприятия в условиях динамично изменяющегося, диверсифицированного бизнеса. С его помощью принимаются управленческие решения, связанные с будущими событиями, на основе систематической обработки данных.   Но бюджетное планирование до сих пор остается слабым местом управления бизнесом российских предприятий промышленности, торговли, банковской сферы, страхования. Необходимость научиться управлять финансами в условиях нестабильности, организовать производство конкурентоспособной продукции, обеспечивая эффективное развитие предприятия, ставит перед руководством предприятия сложную задачу: овладеть методикой формирования бюджета как основного финансового плана и экономического регулятора отношений как между бизнес– единицами предприятия, так и предприятия с внешней средой. Это определяет потребность в профессионалах, способных квалифицированно построить систему планирования и контроля и обеспечить ее функционирование на перспективу. При этом следует отметить, что профессиональная независимость неотделима о профессиональной ответственности. На рынке труда востребованы специалисты, способные формировать и обрабатывать внутрифирменную экономическую информацию, компетентные  не только в узко специальных вопросах, но и умеющие организовать эффективный информационный обмен в рамках системы планирования и контроля, независимо в области своей компетентности и несущие ответственность в этих границах[18].

Бюджетирование доходов и расходов –это  регулярная процедура планово –контрольных расчетов, представляющая в систематизированном виде финансовый результат на заданном интервале времени как организации в целом, так и в разрезах выделенных объектов учета (подразделений) [19]..

Основные цели и задачи системы бюджетирования доходов и расходов включают :

* оценку реализуемости целей организации с точки зрения достижения заданного уровня выручки, затрат, сумм покрытия, расчетной прибыли, рентабельности и др.;
* планирование бюджета доходов и расходов подразделений и организации в целом;
* формирование отчета о доходах и расходах подразделений и организации в целом;
* анализ причин отклонений типа «план / факт».

Ответственность  за реализацию данной системы обычно возлагается на финансовый департамент/отдел предприятия.

 Вследствие  тесной взаимосвязанности структурных подразделений на предприятиях и организациях часто внедряется административная модель управления финансовыми результатами, которая является разновидностью системы бюджетирования.

По данной модели принимается, что, если затраты подразделений вписываются в некие заданные пределы, то предприятие достигнет желаемого общего финансового результата.

Для достижения этой цели создается специальная система планирования и контроля затрат.

До начала отчетного месяца руководители подразделений, ответственные за бюджетирование представляют в финансовую  службу предприятия смету расходов своего подразделения на следующий месяц.

Данная смета должна включать расшифровку отдельных сумм расходов, наименование поставщиков, обоснование целесообразности осуществления расходов. Все расходы подразделений должны проверяться и анализироваться финансовым отделом (бухгалтерской службой).

На основе запланированных смет расходов подразделений, а также отчетной информации за прошлый период, осуществляется их консолидация в сводный бюджет расходов организации в целом на следующий месяц.

При этом расходы группируются по статьям : сырье, вспомогательные материалы основного производства, услуги сторонних организаций, основные материалы вспомогательных подразделений, транспортные услуги, реклама и представительские расходы, командировочные расходы, оборудование, коммунальные услуги, заработная плата, аренда, прочие.

 В рамках системы план общих  расходов предприятия на месяц приводится в соответствие с производственной программой и поступлением выручки от реализации . Если выручка от реализации не покрывает общую сумму расходов, то затраты подразделений урезаются или откладываются на следующий отчетный период.

  Бюджетный контроль расходов заключается в том, что финансовая служба подтверждает право произведения расходов только в пределах утвержденных плановых лимитов (  плановым лимитов считаются суммы расходов подразделений в соответствии с утвержденным бюджетом).   В случае невыполнения доходной части бюджета финансовая служба вправе сократить расходную часть. Решение по сверхплановым  расходам обычно принимает финансовый директор по каждому конкретному случаю таких платежей, исходя из целесообразности данных расходов и факта наличия текущих активов.

  В результате данная система приводит к равномерному расходу денежных средств в течение месяца и более точному достижению планируемого финансового результата.

В конце месяца проводится анализ исполнения бюджета, при котором проводится сопоставление фактических показателей расходов подразделений с плановыми. В случае, если отклонения превысят допустимые (заранее установленные пределы), проводится анализ причин отклонений и корректировка целей, мероприятий и бюджетов подразделений до конца всего планового периода.

Второй составляющей системы бюджетирования является составление бюджета прибылей и убытков.

Процесс составления бюджета прибылей и убытков должен состоять из двух основных этапов:

 1. Планирование сбыта

На основе целей, стратегических планов и мероприятий подразделений прошлых периодов и прогноза состояния внешней среды осуществляется планирование программы сбыта.

 2. Планирование производства

На основе спланированной программы сбыта, стратегических планов, целей и мероприятий прошлых периодов осуществляется планирование программы производства за период:

* определяются целевые показатели производственных цехов и служб;
* рассчитываются прямые производственные затраты с использованием документа, в котором определены пропорции и виды сырья и вспомогательных материалов для производства каждого вида изделий;
* рассчитываются накладные затраты (коммунальные услуги, материалы для вспомогательных производств, охрана, аренда, услуги сторонних организаций, амортизация) на основе сформированных бюджетов о расходах подразделений.
* рассчитываются затраты на готовую продукцию с учетом остатков незавершенного производства на начало и конец периода.

Достоинства приведенной формы состоят в том, что она позволяет согласовать бюджеты производственной, сбытовой, снабженческой и финансовой деятельности предприятия и представить их в единой системе показателей финансовых результатов.

 Тормозом для управления финансовыми результатами на предприятиях является тот факт, что точный общий финансовый результат формируется только через месяц после отчетного периода вследствие сложности подсчета себестоимости.

Однако, с целью контроля за формированием прибыли на предприятии должен проводиться оперативный анализ. В связи с этим используются специальные программные комплексы, представляющие собой единые автоматизированные системы учета движения сырья, полуфабрикатов и готовой продукции, начиная от приема сырья и заканчивая реализацией готовой продукции. Такие системы позволяют получать полную оперативную информацию о реализации, дебиторской задолженности, себестоимости, финансовых результатах в любой момент времени, что обеспечивает осуществление тщательного оперативного контроля за деятельностью предприятия и повышает эффективность управления финансовыми результатами.

1. **Управленческий учет и отчетность по центрам ответственности и сегментам бизнеса**

Центром ответственности можно считать сегмент организации, по которому контролируются производственные затраты, а также полученный доход или процесс его инвестирования. Причем руководитель центра ответственности несет ответственность за процесс формирования этих показателей. Деятельность каждого центра ответственности оценивается эффективностью его функционирования. Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах 6и результатах деятельности по каждому подразделению. Таким образом, центр ответственности – это часть организации, самостоятельный объект управления, выделяемый в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и про изводится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности, например, работа аппарата управления.

Разные авторы работ по-разному определяют типы центров ответственности. Так, Н.П. Кондраков предлагает следующую их классификацию [61, с. 309–310]: центр затрат; центр прибыли; центр инвестиций; центры снабжения, производства, сбыта продукции, управления. В.Э. Керимов [52, с. 115] пишет, что «Центры ответственности, исходя их объема полномочий и ответственности, подразделяются на центры затрат, продаж, прибыли и инвестиции». Ф.П. Васин [33, с. 55] отмечает, что основными центрами ответственности могут быть: центры затрат (производственные бригады, участки, цехи и т.п.), которые контролируют (могут воздействовать) только на свои затраты; центры прибыли, которые контролируют не только затраты, но и доходы (обычно это достаточно крупные, территориально или функционально обособленные и относительно самостоятельные подразделения, например филиалы производственного объединения или акционерного общества); центры инвестиций, которые контролируют и затраты, и доходы, и инвестиции (вложения в основные средства центра). Р. Энтони и Дж. Рис [115, с. 466–471] в своей работе выделяют такие типы центров ответственности, как: центры доходов; центры затрат; центры стандартной себестоимости, центры инвестиций.

Следует отметить, что деление производственной организации на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей деятельности организации, особенностей технологии и организации производственных процессов, методов управления производством, состава производственной продукции или выполненных работ (оказанных услуг), уровня технической оснащенности производства и обеспеченности квалифицированным кадровым персоналом (экономистами, бухгалтерами, менеджерами) и других факторов. Особое влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры организации. Производственная структура любой организации имеет специфические особенности и отражает виды производства (основные, вспомогательные, обслуживающие производства и хозяйства), состав и структуру цехов, служб (или отделов), их производственный потенциал, формы организации и их взаимосвязь линиями ответственности путем коммуникации информации на каждом иерархическом уровне управления. Эффективность деятельности каждого центра ответственности зависит от состояния учета, контроля и анализа.

По критериям уровня полномочий руководителей подразделений в рамках существующей на предприятии организационной структуры, а также с учетом всех вышеотмеченных особенностей, в производственных организациях можно формировать следующие центры ответственности: – центр затрат – это подразделение, в котором руководитель ответственен за достижение планового уровня затрат на производство продукции, работ, услуг. При этом, плановыми затратами являются оплата труда, затраты сырья и материалов и другие переменные расходы. Эффективность деятельности такого подразделения, соответственно, измеряется размером положительных или отрицательных отклонений фактического уровня затрат от планового. Центрами затрат могут быть подразделения вспомогательных и обслуживающих производств; – центр доходов (revenue centre) – это подразделение, руководитель которого в рамках выделенного бюджета ответственен за максимизацию дохода от продаж. Руководители таких подразделений не имеют полномочий ни по дополнительному (сверх бюджета) расходу средств для привлечения дополнительных ресурсов. Типичным примером подобного центра ответственности служит служба сбыта; – центр прибыли (profit centre) – этот центр ответственности отличается от предыдущего расширением полномочий руководителя. Здесь он имеет право варьировать затратами и производством продукции с целью максимизации прибыли от операций. Примером такого рода центра ответственности может служить хозрасчетное производственное подразделение, работающее на принципах самоуправления, самоконтроля и самоокупаемости. Однако здесь в полномочия менеджера не включаются решения в области вложений во внеоборотные активы. На практике часто встречаются также подразделения со статусом смешанного центра ответственности, которые сочетают в себе признаки двух или нескольких типов центров ответственности. Смешанным центром ответственности является подразделение, которое занимается, например, производством продукции и одновременно ее сбытом. Оптимизация системы материального стимулирования (премирования) является основной целью реструктуризации организации на центры ответственности. Выбор показателей и условий премирования зависит от того, какой статус центра ответственности имеет подразделение.

Одним из основных условий эффективного функционирования центров ответственности является установление конкретных форм ответственности. Ответственность в данном случае означает, что руководитель подразделения не только контролирует, но и может влиять на параметр, за который он отвечает. Скажем, если он отвечает за прибыль, то имеет возможность снижать затраты и увеличивать производительность труда с целью получения оптимального конечного результата. Если он отвечает за затраты, то может влиять на их уровень, как в отдельности по статьям, так и в целом. Руководитель отдела сбыта может также отвечать за затраты в том случае, если имеет возможность оперативно влиять на формирование производственной себестоимости (участвовать в принятии решений, связанных с производственной себестоимостью). Для решения данной проблемы можно к деятельности производственного центра подключить работу отдела маркетинга, чтобы контролировать в едином центре ответственности производственные затраты и расходы на продажу. Таким образом, для каждого центра ответственности необходимо определить систему планирования показателей, систему оценки результатов и, наконец, систему стимулирования трудовых коллективов.

Можно также добавить, что направления управленческого учета – это различные формы его организации. Процесс разработки и функционирования организационных форм управленческого учета подвержен влиянию многих факторов. Среди них можно выделить следующие: организационные и технологические особенности, применяемые технологии обработки данных, потребность в управленческой информации, экономические возможности создания и функционирования таких систем. Формы управленческого учета направлены на формирование различной информации. При этом применяются разнообразные способы обработки данных и уровень измерения информации. Система управленческого учета затрат, объемов и результатов по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия: обо- снованный выбор перечня центров ответственности; бюджеты затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат; правильный выбор подконтрольных затрат; обоснованный выбор ответственных за затраты, доходы и прибыль; обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней; система сводного учета затрат по центрам ответственности должна функционировать параллельно и во взаимосвязи с системой финансового учета затрат по элементам. В условиях современного производства, для того, чтоб эффективно управлять деятельностью центров ответственности нужна релевантная информация, которая дает возможность быстро реагировать на различные отклонения показателей. Основой для формирования информационной планово-учетной и организационной модели любого предприятия является структура мест возникновения затрат.

Для рационального построения производственно-управленческих отчетов с целью предупреждения дублирования необходимо разграничивать их виды. Сегодня можно выделить следующие виды отчетов:

1. Обязательные (предусмотренные системой управленческого документооборота предприятия) и дополнительные (составляются в зависимости от потребности управления);

2. Оперативные (представляют собой совокупность данных в определенном разрезе), агрегированные (фактическое значение показателей, сформированных из оперативных отчетов), сравнительные (сопоставление показателей – фактических и плановых, фактических и базовых, фактических и аналогичных по отрасли). В. Ф. Палий классифицирует управленческие отчеты по следующим признакам [90]: по содержанию информации (комплексные, тематические, аналитические); по уровням управления (оперативные, текущие и сводные от- четы); по объему информации (сводки, итоговые отчеты, общие и сводные отчеты); по формам представления (табличная, графическая, текстовая). Н. Адамовым, Г. Адамовой предложена следующая классификация внутренней отчетности [11]: по форме представления (табличные, графические, текстовые); по видам деятельности (отчеты по закупке и заготовлению, отчеты по производству, отчеты по реализации); по уровню представления (отчеты для высшего руководства, отчеты для менеджеров структурных подразделений, отчеты для менеджеров нижнего звена); по объему информации (оперативные, текущие и сводные отчеты); по содержанию (комплексные отчеты, отчеты по ключевым позициям, аналитические отчеты). Исходя их мнения различных авторов о принципах и требованиях, предъявляемых к управленческой отчетности, можно систематизировать их перечень для практического использования. Производственно-управленческая отчетность, как и любой отчет, это прежде всего набор критериев и показателей, которые отображают положение либо отдельных участков функционирования предприятия, либо хозяйственной деятельности в целом. При этом от того, насколько упорядочены, актуальны и систематичны показатели, представляемые в отчетности, зависит ее эффективность и востребованность. Если нарушаются определенные связи и отчетность не выполняет своей информационной функции, то она становится формальной совокупностью цифр и не может именоваться производственно-управленческой. Поэтому, по нашему мнению, производственно-управленческая отчетность должна формироваться уже в процессе ведения аналитического учета затрат и выпуска продукции. Другими словами, регистр аналитического учета затрат и выпуска продукции должен одновременно служить (в конце каждого отчетного периода) в качестве производственно-управленческой отчетности: на уровне подразделений; на уровне отделений; на уровне организаций (сводный отчет). При этом такой отчет может иметь три раздела: I – затраты на производство продукции; II – производство продукции в оценке по себестоимости; III – анализ окупаемости затрат, маржинального дохода и прибыли подразделения, отделения, организации до продажи продукции. В этой связи нами предлагаются формы отчетности для документирования и аналитического учета, контроля и анализа затрат, маржинального дохода и прибыли, а также оценки деятельности центров ответственности организаций.

Они включают:

Производственно-управленческий отчет центра ответственности;

Сводный производственно-управленческий отчет по центрам ответственности.

Производственно-управленческий отчет центра ответственности составляется по каждому переделу, циклу производственной деятельности или в целом по подразделению. В этом отчете соединены возможности: использования любого из методов производственного и систем управленческого учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг); организации учета по любым, выбранным из всего разнообразия, объектам учета затрат в зависимости от принятой методологии иерархического уровня обобщения затрат и т.д. Данный регистр (отчет) состоит из трех разделов. Первый раздел предназначен для отражения нормативных затрат, отклонений фактических затрат от нормативных и фактических затрат и других показателей производства. При этом затраты здесь отражаются по статьям затрат по разработанной номенклатуре. Во втором разделе, соответственно, по графам отражается выход продукции с учетом ее качества. В данном разделе отражается также цеховая себестоимость каждого вида продукции. Третий раздел предназначен для отражения, контроля и анализа результатов производства продукции: отклонений переменных, условно-переменных и постоянных затрат от их нормативов по видам продукции, технологическому переделу, циклу производства, центру ответственности за месяц и с начала года; стоимости полученной продукции в оценке по внутрихозяйственным трансфертным ценам; маржинального дохода и прибыли центра ответственности для оценки эффективности его деятельности. Отклонения от норматива по затратам и другим показателям отражают в отчете на основании данных затратных документов. По существу, данный отчет служит также для контроля исполнения бюджетов производства центрами ответственности, а также точки безубыточности производства в каждом переделе (стадии производства) календарного производственного цикла. Это достигается благодаря разработанной классификации статей затрат, что, безусловно, способствует принятию оперативных управленческих решений по повышению эффективности производства продукции по соответствующим местам возникновения затрат, их носителям и центрам ответственности.

Сводный производственно-управленческий отчет по центрам ответственности составляется в центральной бухгалтерии организации в конце отчетного периода по всем цехам на основании данных производственно-управленческих отчетов всех центров ответственности. После тщательной проверки и сверки данных Сводного производственно- управленческого отчета с данными соответствующих отчетов подразделений, один экземпляр этого отчета передается руководству организации для принятия управленческих решений. Правильное исчисление себестоимости продукции в организации имеет существенное значение. Исходя из этого, следует признать более правильной организацию учета и контроля отклонений в части прямых, переменных и условно-переменных затрат по видам производства продукции. При этом в зависимости от конкретных условий производства должен решаться вопрос о том, какие отклонения могут быть учтены и отнесены непосредственно на определенные виды объектов планирования, учета затрат и калькуляции, а какие, ввиду невозможности отнесения их прямо на соответствующие объекты должны, на наш взгляд, распределяться на виды производства продукции пропорционально ее качеству. Подчеркивая важность достоверного учета затрат и исчисления себестоимости продукции, а также обоснованность оценки деятельности подразделений, считаем целесообразным учет и контроль отклонений вести по этим подразделениям (цехам) и, следовательно, причинам возникновения по объектам учета затрат, что повысит оперативность анализа для принятия соответствующих адекватных решений.

1. **Управленческий учет- информационная база для принятия управленческих решений**

Результаты финансового анализа необходимы всем пользователям информации, заинтересованным в деятельности предприятия, прежде всего, собственникам (акционерам), кредиторам, инвесторам, поставщикам, налоговым службам, менеджерам и руководителям предприятий. Финансовый анализ позволяет выявить уже существующие и только намечающиеся проблемы и привлечь к ним внимание руководства для принятия своевременных и эффективных управленческих решений.

Именно финансовый анализ, как особое направление комплексного экономического анализа, рассматривает текущее и будущее финансовое состояние хозяйствующего субъекта, меняющегося под воздействием внешней и внутренней среды и управленческих решений, в целях оценки его финансовой устойчивости и эффективности деятельности.

Задача управленческого учета - полное отражение всех хозяйственных операций предприятия, включая те, которые не отражаются в бухгалтерском учете, и предоставление руководству предприятия оперативного доступа к этой информации.

В управленческом учете, как правило, содержатся дополнительные данные обо всех операциях, необходимые для эффективного управления предприятием. Это позволяет быстро анализировать отдельные аспекты деятельности предприятия для принятия управленческих решений.

Управленческий учет не регламентирован какими-либо правовыми актами и преследует только внутренние цели предприятия. Как следствие, учетная политика и план счетов управленческого учета формируются предприятием таким образом, чтобы при минимуме затрат на ведение учета получить все необходимые руководству данные. Тем не менее, при ведении управленческого учета целесообразно основывать учетную политику на МСФО или другом хорошо описанном и удобном для предприятия стандарте учета.

Управленческий учет предназначен для оперативного доступа к информации при принятии управленческих решений. Система управленческого учета - это, в первую очередь, рабочий инструмент руководителя и только потом - бухгалтера.

Одна из важных возможностей системы управленческого учета - быстрый доступ к полным данным за несколько лет, а также сравнительный анализ текущих результатов и результатов прошлых периодов.

Разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий достаточно распространено. В основе классификации - несколько ключевых положений.[6,с.324]

Пользователи информации, предоставляемой учетом. Любая форма учета нужна для того, чтобы получить определенный объем информации в той или иной форме. Руководство предприятия заинтересовано в своевременных, кратких и понятных отчетах о стоимости их вложений, динамике общих финансовых показателей предприятия, текущих объемах прибыли. Налоговые службы хотят иметь сведения о начисленных налоговых платежах, правильности их начисления, в конце концов, об их уплате. Кредиторы хотят иметь доступ к информации о способности предприятия выполнить взятые на себя финансовые обязательства. Менеджеры помимо почти всего перечисленного нуждаются в информации, способной помочь им в принятии решений, контроле и регулировании управленческой деятельности. К такой информации, например, можно отнести продажные цены, уровень наценки, затраты на производство, спрос, рентабельность товаров, выпускаемых их предприятием и так далее.

Одной из возможностей для разделения пользователей может быть их деление на внутренних и внешних, то есть пользователей на предприятии, где проводится учет, и не входящих в состав данной организации. Таким образом, управленческий учет имеет целью обеспечить информацией внутренних пользователей, а финансовый - внешних.

Точность информации. Часто данные, предоставляемые управленческим учетом, должны быть выданы быстро, и вполне официально допускаются определенные погрешности в отчетах. Некоторые решения просто не могут откладываться до получения информации в полном объеме, и приблизительной информации вполне достаточно для их принятия.

Финансовые отчеты, напротив, обязательно должны быть точными, поскольку от этого зависит не только имидж предприятия, но в некоторых случаях и его благополучие. Таким образом, управленческий учет носит более приближенный характер, чем финансовый.

Масштабы учета. В финансовом учете объектом учета является обычно вся организация. В фокусе же управленческого учета находятся, как правило, небольшие участки или сферы деятельности предприятия, например отдельные виды продукции, показатели разных зон или видов сбыта, поскольку именно на этих уровнях принимаются управленческие решения. [6,с.330]

Принципы учета. Внешние пользователи финансового учета требуют, чтобы отчеты были составлены на основе общепринятых норм учета, как правило установленных законодательно. А в аспектах учета, используемых только внутри предприятия, можно выбрать те правила и процедуры учета, обработки и предоставления информации, которые наиболее приемлемы и полезны для принятия решений, не заботясь о соответствии их общепринятым нормам или юридическим требованиям.

Временная соотнесенность информации. Финансовые отчеты предоставляют информацию о произведенных хозяйственных операциях и свершившихся фактах. Управленческий учет включает в сферу интересов также прогнозы. Многие решения обращены к будущим событиям, поэтому управленцы нуждаются в предполагаемых показателях.

Периодичность. Детализированные финансовые отчеты составляются и предоставляются в определенные сроки, чаще всего ежеквартально или ежегодно. Информация же управленческого учета запрашивается администрацией так часто, насколько это необходимо: ежедневно, еженедельно, в некоторых случаях - ежечасно. [6,с.331]

Таким образом, для реализации задач оптимального финансового управления предприятием целесообразно выделять центры формирования затрат с делением затрат на условно-постоянные (косвенные) и переменные (прямые).

Механизм формирования центров затрат для управления себестоимостью на предприятии позволит решить следующие задачи управления:

- получение оперативной информации по затратам каждого центра и его структурных единиц;

- анализ затрат в разрезе каждого центра;

- составление бюджета расходов на предприятии и прогнозирование затрат по центрам;

- получение оперативной информации для управления стоимостью, расчета объема продаж с заданной прибылью;

- согласование и увязка задач производства, управления и маркетинга на долгосрочной и краткосрочной основе;

- создание информационной базы для принятия управленческих решений по стратегии и тактике работы предприятия в условиях рынка.

Одним из достаточно простых и в то же время результативных методов анализа с целью оперативного и стратегического планирования и управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия является операционный анализ, называемый также анализом «затраты-объем-прибыль», или CVP- анализ. Данный метод позволяет выявить зависимость финансовых результатов деятельности от изменения издержек, цен, объемов производства и сбыта продукции. Он имеет исключительно важное значение для подъема экономики предприятия в условиях рынка.

CVP- анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит показателю маржинального дохода.

CVP- анализ - анализ поведения затрат, в основе которого лежит взаимосвязь затрат, выручки (дохода), объемом производства и прибыли. Это инструмент управленческого планирования и контроля, т.е. данные взаимосвязи, формируют основную модель финансовой деятельности и позволяют использовать результаты анализа для краткосрочного планирования и оценки альтернативных решений.

Основными его задачами являются:

1. расчет объема реализации, при котором обеспечивается полное покрытие затрат - точка безубыточности (порог рентабельности);

2. исчисление объема реализации, обеспечивающее при прочих равных условиях получение необходимой суммы прибыли;

3. аналитическая оценка объема реализации, при котором предприятие может быть конкурентоспособным (запас финансовой прочности);

4. определение цены на продукцию, позволяющее обеспечить спрос и прибыль на запланированном уровне;

5. осуществление выбора наиболее эффективных технологий производства;

6. осуществление принятия оптимального производственного плана.

Допущения CVP- анализа:

- издержки обоснованно должны подразделяться на постоянную и переменную часть;

- постоянные расходы остаются неизменными в зависимости от объемов производства в пределах исследуемого диапазона производства;

- переменные расходы в указанных пределах прямопропорционально зависят от объема производства. Релевантные уровни - уровни деловой активности, т.е. объемы производства, с которыми организация, скорее всего, пред полагает работать. Обычно это нормальная производственная мощность;

- существуют неизменные цены на реализованную продукцию - с одной стороны, и цены на потребляемые производственные ресурсы - с другой стороны;

- ассортимент изделий постоянный;

- объем производства примерно равен объему реализации;

- поступившая выручка прямопропорциональна объему продукции;

- эффективность деятельности предприятия остается неизменной.

Затраты - объем - прибыль:

1. Выручка = затраты (себестоимость) + Прибыль;

2. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные + прибыль;

3. Выручка = затраты постоянные (объем) + затраты переменные (количество продукции) + прибыль;

4. Выручка = затраты постоянные + затраты переменные на единицу \* количество + прибыль.

CVP- анализ - это система управления предприятием, интегрирующая в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняющая их достижению единой цели. Данная дисциплина должна иметь свой предмет изучения: на наш взгляд, это затраты и результаты деятельности субъекта рыночных отношений. Для управления процессом оптимизации результатов деятельности CVP- анализ должен использовать методы различных дисциплин: учета, анализа, контроля, стратегического и оперативного планирования и управления, экономики предприятия, экономико-математических методов и т.д.

Анализ - это связующее звено между различными функциями управления, это инструмент, обеспечивающий научный подход к управлению производством.

Отнесение CVP- анализа к функциям управления обусловлено рядом обязательств:

- анализ производится на всех уровнях управления и во всех  подразделениях хозяйствующего субъекта;

- анализ строится на единой методологической основе, что дает возможность вырабатывать общие подходы к организации и проведению анализа в различных отраслях, регионах и других структурных сообществах хозяйствующих единиц;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности является необходимым элементом в системе функций управления предприятием, поскольку без него не могут реализовываться и многие другие функции, в первую очередь связанные с принятием управленческих решений.

Задачи анализа в условиях рынка значительно расширяются, и это способствовало тому, что анализ стал играть главенствующую роль по отношению к планированию, стимулированию, организации, контролю и регулированию производства. Функции анализа реализуются в следующей последовательности: анализ - планирование текущее и оперативное - учет - контроль -  анализ -  регулирование - анализ - планирование на будущий период. Главным в этой цепочке является то, что анализ предшествует планированию в новом цикле, т.е. он должен утвердить принятие и завершать исполнение решений, оценивая эффективность их реализации.

Система информационного обеспечения CVP- анализа должна включать следующие основные  виды информации:

- учетные источники информации: данные бухгалтерского учета и отчетности, управленческого учета и внутренней отчетности, статистического учета и отчетности, выборочные учетные данные;

- внеучетные источники информации: материалы постоянно действующих производственных совещаний; собраний трудовых коллективов и акционеров; информация статистических органов, публикуемая в статистических органах и журналах; а также дополнительная, представляемая по запросам пользователя на коммерческих условиях; научно- техническая информация о современных мировых и отечественных достижениях в той или иной области; технико-технологических возможностях производителей и конкурентов; ценах на продукцию и сырье на нее; сырьевом рынке; возможных рынках сбыта и их емкости; возможностях внутреннего и внешнего финансирования, платежеспособности потребителя и пр.

Основными элементами CVP- анализа являются:

1. Критическая точка;

2. Сила воздействия операционного рычага;

3. Запас финансовой прочности;

4. Эффект финансового рычага.

I. Критическая точка показывает величину выручки от реализации, при которой предприятие в состоянии покрыть все свои расходы без получения прибыли.

Цель анализа критической точки заключается в нахождении такого объема производства, при котором выручка от реализации будет равна сумме всех затрат, а прибыль равна нулю.  Таким образом, выручка от реализации в критической точке равна:

Выручка = затраты постоянные + затраты переменные

Для определения критической точки используется 3 метода:

1) метод уравнения;

2) метод маржинального дохода;

3) метод графического изображения.

1способ. Метод уравнения.

а) Цена за единицу \* количество = затраты постоянные + затраты переменные \* количество;

б) Цена за единицу \* количество - критическая точка.

А) Критический уровень постоянных затрат:

Постоянные затраты = цена \* количество - затраты переменные \* количество

Постоянные затраты = количество \* (цена за единицу - затраты переменные)

Б) Критическая цена реализации:

Цена за единицу = (затраты постоянные / количество) + затраты переменные

В) Плановый объем продукции для заданной суммы ожидаемой прибыли:

Количество = (затраты постоянные + цена планируемого уровня) / (цена за единицу - затраты переменные)

2 способ. Метод маржинального дохода

Метод маржинального дохода - разновидность метода уравнения.

Маржинальная прибыль - превышение выручки от реализации над всеми переменными затратами, связанными с данным объемом продаж.

Маржинальная прибыль = выручка - переменные затраты

Маржинальная прибыль = затраты постоянные + цена

В первую очередь, маржинальная прибыль необходима для покрытия постоянных затрат, а затем уже для получения прибыли предприятия. Эту величину в западной и отечественной практике часто еще называют результатом от реализации после возмещения переменных затрат, суммой покрытия, валовой маржой или маржинальным доходом.

Одной из главных целей предприятия является максимизация маржинальной прибыли, так как она является источником покрытия постоянных затрат и формирования прибыли.

3 способ. Метод графического изображения

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть объем реализации, чтобы не было убытка. Каждая  организация стремится максими- зировать прибыль, но невозможно продать неограниченное количество продукции по одинаковой цене. Увеличение объема продаж приводит к насыщению рынка и падению платежеспособного спроса на продукцию. В определенный момент для того, чтобы продавать большее количество товара, потребуется снизить цену, что приведет к снижению прибыли.

Точка оптимальной цены продажи продукции определяет объем производства, позволяющий организации получать максимальную прибыль.

Если организация производит несколько видов продукции, то критическая точка может быть найдена по формуле:

q\*= (затраты постоянные \* d) / средний маржинальный доход на единицу

d - доля каждого вида продукции в общем объеме

Средний маржинальный доход на единицу = (сумма маржинального дохода \* выручка) / сумма выручки

Критическая точка показывает, до какого предела может упасть выручка, чтобы не было убытка.

II. Сила воздействия операционного рычага рассчитывает отношение валовой маржи к прибыли и показывает, сколько процентов изменения прибыли дает каждый процент изменения выручки.

Следует знать, что СВОР всегда рассчитывается для определенного объема продаж, так что при изменении дохода от реализации изменяется и СВОР.

СВОР в значительной степени зависит от среднеотраслевого уровня фондоемкости: чем больше стоимость основных средств, тем больше постоянные затраты - это объективный фактор. Вместе с тем эффект операционного рычага поддается контролю именно на основе учета зависимости СВОР от величины постоянных затрат - чем больше постоянные затраты при постоянном доходе от реализации, тем сильнее действует операционный рычаг, и наоборот.

Операционный анализ называют анализом безубыточности, т.к. он позволяет вычислить такую сумму или количество продаж, при котором приход = расходу.

Порог рентабельности (точка безубыточности) - рубеж, который предприятию необходимо перешагнуть, чтобы выжить.

Чем выше порог рентабельности, тем труднее его перешагнуть. С низким легче пережить падение спроса, отказавшись от неоправданно высокой цены реализации. Снижение порога рентабельности можно добиться наращиванием валовой маржи (повышая цену и/или объем реализации, снижая переменные затраты), либо сокращая постоянные затраты.

Идеальное условие - сочетание низких постоянных затрат с высокой валовой маржой.

III. Запас финансовой прочности - показывает, насколько планируемая выручка от реализации отклоняется от порога рентабельности.

Превышение фактической выручки от реализации над порогом рентабельности составляет запас финансовой прочности.

Прогнозируемая прибыль = запас финансовой прочности \* коэффициент валовой маржи

а) Расчет порога рентабельности, запаса финансовой прочности и силы воздействия операционного рычага:

Внедрение автоматизации приводит к относительному утяжелению постоянных затрат, т.е. к уменьшению доли переменных затрат в себестоимости единицы продукции. Это складывается на показателях: валовая маржа, порог рентабельности и др.

б) Уровень и динамика ключевых показателей операционного анализа

В автоматизированном производстве управление структурой изделий имеет больше возможностей. Можно решить, что выгоднее иметь: высокие переменные затраты или низкие постоянные затраты.

IV. Эффект финансового рычага - аналогично действию операционного рычага сущность финансового рычага проявляется также в наличии постоянного элемента в расходах предприятия, а именно, процентов за кредит, которые не зависят от объема производства (продаж), а определяются условиями контракта на кредит. Тогда, если экономическая рентабельность больше процентной ставки за кредит, то заемные средства работают на повышение рентабельности собственного капитала. При использовании заемного капитала (кредит, облигационный заем) предприятием возникает эффект финансового рычага.

**Тесты**

**Тема 1. Теоретические основы управленческого учета.**

1.1. Главным предназначением управленческого учета является

формирование:

а) бухгалтерской налоговой отчетности;

б) производственной отчетности;

**в) внутренней управленческой отчетности и справок по запросам лиц, принимающих решения**.

1.2. В процессе обработки данных в системе управленческого учета могут быть использованы:

а) данные только за прошлый период;

б) данные только текущего периода, а также прогнозная информация;

**в) данные прошлого и текущего периодов, а также прогнозная информация.**

1.3. Стандарты ведения управленческого учета определяются:

а) законодательством;

б) инструкциями Минфина России;

**в) предприятием самостоятельно.**

1.4. Основной функцией управленческого учета является:

а) учет нематериальных активов;

б) учет движения персонала предприятия;

**в) формирование информационной базы для принятия управленческих решений.**

1.5. Применение корреспонденции счетов в управленческом учете:

а) необходимо;

б) не имеет смысла;

**в) ведется в соответствии с особенностями модели учета конкретного предприятия и требованиями конечного пользователя информации.**

1.6. Информация управленческого учета используется:

а) для формирования сведений, передаваемых в налоговые органы;

б) для проведения маркетинговых исследований;

**в) для принятия управленческих решений в сфере обычной деятельности.**

1.7. Сущность управленческого учета:

а) нормативно определена в Федеральном законе о бухгалтерском учете;

б) нормативно определена в положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ);

**в) не отражена в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования РФ.**

1.8. Задачи управленческого учета связаны:

а) с проведением проверок кадрового учета;

б) с анализом конъюнктуры рынка;

**в) с информационным обеспечением руководства предприятия.**

1.9. Методология ведения управленческого учета:

а) определена ПБУ;

б) основана на международных стандартах финансовой отчетности (МСФО);

**в) формируется в зависимости от информационных потребностей лиц, принимающих управленческие решения на предприятии.**

1.10. Основные пользователи системы управленческого учета — это:

а) миноритарные акционеры и инвесторы;

**б) руководство предприятия;**

в) работники государственных регулирующих органов.

1.11. Управленческий учет — это:

**а) подсистема бухгалтерского учета;**

б) подсистема менеджмента организации;

в) вид коммерческой деятельности.

1.12. Управленческий учет связан с процессом:

**а) поддержки управленческих решений;**

б) составления финансовой отчетности;

в) маркетинга предприятия.

1.13. Предметом управленческого учета выступают:

**а) обычные виды деятельности (ОВД) предприятия;**

б) менеджмент предприятия;

в) вся производственно-хозяйственная деятельность предприятия.

1.14. В качестве объекта управленческого учета выступает в том числе:

а) персонал;

**б) затраты;**

в) корпоративная культура предприятия.

1.15. В качестве индикаторов состояния объектов управленческого учета могут использоваться:

а) только финансовые показатели;

**б) финансовые и нефинансовые показатели;**

в) только не финансовые показатели.

1.16. Информация, циркулирующая в системе управленческого учета:

**а) конфиденциальна**;

б) открыта для внешней среды.

1.17. Какой из перечисленных составов объектов бухгалтерского учета считается полным:

а) хозяйственные операции и имущество предприятия;

б) имущество, инвестиции и обязательства предприятия;

в) инновации, инвестиции, интеллектуальный капитал, основные средства и хозяйственные операции предприятия;

г) имущество, обязательства и хозяйственные операции предприятия.

1.18. Принципы и правила ведения управленческого учета содержатся:

а) в уставе предприятия;

б) в Гражданском кодексе РФ (далее — ГК РФ);

**в) в корпоративных стандартах предприятия;**

г) в рекомендациях Минфина России.

1.19. Управленческий учет можно вести на основании:

а) только первичных документов;

б) только ПБУ и приказов министра финансов;

**в) первичной документированной и недокументированной информации — в зависимости от положений корпоративных стандартов предприятия.**

1.20. Управленческий учет предполагает формирование:

**а) внутренней отчетности;**

б) бухгалтерской финансовой отчетности;

в) справок для органов местного самоуправления.

1.21. Метод управленческого учета представляет собой:

а) совокупность положений и инструкций по ведению бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятия;

**б) способ изучения и отражения предмета управленческого учета;**

в) совокупность указаний и распоряжений руководства предприятия по документированию затрат.

1.22. Семантическая составляющая метода управленческого учета ограничена рамками:

а) экономико-математических методов и моделей;

б) бухгалтерского учета;

**в) комбинации релевантных поставленным задачам управленческих методов.**

1.23. Информационная база, формируемая средствами управленческого учета, ориентирована, прежде всего:

а) на разработку политики информационной безопасности;

**б) на принятие решений по управлению системой «затраты—результаты»;**

в) на разработку инвестиционных проектов.

1.24. Учет производительности как функция управленческого учета означает:

а) систему подготовки производственной отчетности;

б) систему контроллинга;

в) система максимизации удельной рентабельности производства продукции.

1.25) Контроллинг это –

а) система комплексного корпоративного управления;

б) система внутренних проверок обычной деятельности хозяйствующего субъекта;

в) система калькулирования себестоимости продукции;

г) система управленческого учета, ориентированная прежде всего на управление затратами

**Тема 2. Затраты на обычные виды деятельности и их классификация. Тесты.**

2.1. Переменные затраты зависят:

**а) от динамики объемов производства;**

б) от конъюнктуры рынка;

в) от решения руководства предприятия.

2.2. Коммерческие расходы относятся к классу:

а) операционных затрат;

б) затрат на производство;

**в) затрат на обычные виды деятельности.**

2.3. Релевантными затратами являются:

а) постоянные затраты;

**б) затраты, данные о которых уместно использовать для принятия управленческих решений;**

в) переменные затраты.

2.4. Центром затрат является:

а) отдел сбыта;

б) завод в составе акционерного общества;

**в) цех предприятия**.

2.5) Затраты на продукт признаются расходами:

а) по мере поступления выручки;

б)автоматически, в конце отчетного периода;

в)при списании материальных активов;

г) при реализации готовой продукции.

2.6. Данные об альтернативных затратах используются:

а) при составлении бухгалтерской налоговой отчетности;

б) при списании основных средств;

**в) в процессе принятия управленческих решений.**

2.7. Затраты на ремонт инструмента и технологической оснастки относятся:

а) к коммерческим затратам;

**б) к затратам на ремонт и содержание оборудования**;

в) к транспортным издержкам.

2.8. Наиболее полной и достоверной является следующая модель списания косвенных затрат на себестоимость:

а) их напрямую относят на себестоимость продукции;

в) их по заранее установленной методике распределяют на себестоимость изделий;

**б) их по заранее установленной методике распределяют на себестоимость изделий или они покрываются суммой прибыли**;

г) они покрываются суммой прибыли.

2.9. Затраты на организационно-управленческую деятельность относятся:

а) к прямым затратам;

**б) к косвенным затратам**;

в) к коммерческим затратам.

2.10. Прямые затраты можно отнести на себестоимость:

**а) в момент их возникновения**;

б) только по окончании отчетного периода;

в) с обязательным применением специальных коэффициентов распределения.

2.11. Производственные затраты включают включают:

а) затраты на размещение рекламы;

б) затраты на реализацию списанных основных средств;

**в) постоянные затраты**.

2.12. Формирование затрат в сфере ОВД промышленного предприятия связано:

а) только с производством;

б) с продажами продукции предприятия и ремонтом основных средств;

**в) с производством и продажей произведенной продукции**.

2.13. Затраты на оплату труда вспомогательных рабочих входят в состав затрат:

а) затрат на содержание административно-управленческого персонала;

б) затрат на содержание и эксплуатацию оборудования;

в) на опытно-конструкторские работы;

**г) в состав затрат, указанных в вариантах ответов б) и в).**

2.14. Производственные затраты включают в себя в том числе:

**а) организационно-управленческие затраты**;

б) затраты на размещение рекламы;

в) на гарантийный ремонт и обслуживание.

2.15. Динамика переменных затрат напрямую определяется:

а) изменениями условий аренды производственных площадей;

б) требованиями к ведению бухгалтерской отчетности;

**в) объемами производства продукции**.

2.16)Затраты на продукцию принимают состояние расходов, если:

А) продукция поступила из цеха на склад готовой продукции;

Б)сформирована бухгалтерская налоговая отчетность;

В) они обусловлены ее реализацией

2.17. Экономическим элементом затрат согласно российским

стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) являются:

а) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

б) прямые затраты;

**в) материальные затраты**.

2.18. Общепроизводственные затраты являются:

**а) только статьей калькулирования**;

б) статьей калькулирования и элементом затрат;

в) только элементом затрат.

2.19. Статья калькуляции «Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих» относится:

а) к переменным затратам;

**б) к косвенным затратам**;

в) к накладным затратам.

2.20. Внепроизводственные затраты:

а) входят в состав общехозяйственных затрат;

б) относятся к прямым затратам;

**в) являются коммерческими затратами**.

2.21. Общезаводские затраты относятся:

а) к прямым затратам;

б) к внепроизводственным затратам;

**в) к косвенным затратам**.

2.22. Накладные расходы:

а) не относятся к производственным расходам;

**б) относятся к производственным расходам**;

в) относятся к непроизводственной сфере.

2.23. Статья калькуляции «Затраты на подготовку и освоение производства»:

а) является частью накладных расходов;

б) относится к переменным затратам;

**в) входит в состав основных затрат**.

2.24. Накладные расходы включают в себя в том числе статьи:

а) расходы на размещение рекламы;

**б) затраты на содержание административно-управленческого персонала**;

в) затраты на ремонт транспортных средств технологического назначения.

2.25. Уровень удельных переменных затрат:

а) зависит от динамики объемов производства;

**б) не зависит от динамики объемов производства**;

в) определяется нормативными правовыми актами.

2.26. Уровень валовых постоянных затрат в краткосрочном периоде:

а) зависит от деловой активности предприятия;

**б) не зависит от деловой активности предприятия**;

в) полностью определяется условиями внешней среды.

2.27. По экономической роли в процессе производства производственные затраты делятся:

**а) на основные и накладные**;

б) на прямые и косвенные;

в) на переменные и постоянные.

2.28. Какой из классов затрат используется при калькулировании себестоимости продукции:

А) внепроизводственные;

Б) косвенные;

В) основные;

Г) прямые и косвенные

2.29. Затраты периода:

**а) признают расходами автоматически в конце отчетного периода**;

б) относят напрямую на себестоимость изделия;

в) списывают на себестоимость по нормам.

2.30. Затраты на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции относят:

а) к производственным затратам;

**б) к внепроизводственным затратам**;

в) к затратам на содержание складских помещений.

2.31. По месту возникновения затраты подразделяются:

а) на цеховые и переменные;

б) на общецеховые и коммерческие;

**в) на цеховые и заводские**.

2.32. По отношению к хозяйственным процессам затраты принято разделять на:

**а) производственные и коммерческие**;

б) основные и коммерческие;

в) переменные и накладные.

2.33. Валовые переменные затраты изменяются:

**а) пропорционально объемам выпуска продукции**;

б) по нормам, установленным в целях налогообложения;

в) согласно корпоративным стандартам предприятия.

2.34. Релевантные затраты относятся:

**а) к принимаемому управленческому решению**;

б) к производственному процессу;

в) к конкретному виду деятельности.

2.35. При увеличении объема выпуска продукции в отчетном периоде валовые постоянные затраты:

а) возрастают;

б) снижаются;

**в) не меняются**.

2.36. Удельные постоянные расходы при увеличении объемов производства:

а) остаются неизменными;

**б) снижаются**;

в) возрастают.

2.37. Разделение затрат на классы прямых и косвенных осуществляется:

**а) для калькулирования себестоимости продукции**;

б) для оценки активов;

в) для определения роли затрат в процессе производства.

2.38. Затраты на технологические процессы включают в себя:

а) только прямые затраты;

**б) затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и прямые затраты**;

в) только затраты на содержание и эксплуатацию оборудования.

2.39. Общецеховые расходы включают в себя:

а) прямые затраты;

**б) косвенные затраты, местом возникновения которых является производственное подразделение**;

в) прямые и косвенные затраты предприятия.

2.40. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования могут рассматриваться:

а) только как статья затрат;

б) только как элемент затрат;

в) только как смета затрат;

**г) как статья затрат и как смета затрат**.

2.41. Место возникновения затрат может определяться:

а) налоговым органом;

б) каждым работником предприятия самостоятельно;

**в) в зависимости от особенностей производственного процесса и структуры предприятия**.

2.42. Цеховые затраты входят :

а) в общезаводские расходы;

**б) в производственные затраты;**

в) в прямые затраты

2.43. Состав статей затрат на предприятиях:

**а) определяется их менеджментом самостоятельно**;

б) оговорен в ПБУ;

в) устанавливается решением местных органов самоуправления.

2.44. Расходы предприятия:

а) входят в состав затрат как статья калькуляции;

**б) являются состоянием системы затрат предприятия, обусловленным получением дохода**;

в) включают в себя затраты.

2.45. Экономическим элементом являются:

**а) затраты на оплату труда**;

б) заработная плата основных производственных рабочих;

в) общезаводские затраты.

2.46. Статьей калькуляции являются:

а) материальные затраты;

б) затраты на оплату труда;

**в) дополнительная заработная плата основных производственных рабочих**.

2.47. Классификация затрат в управленческом учете определяется:

а) Банком России;

**б) предприятием самостоятельно**;

в) методическими рекомендациями Минфина России.

2.48. В состав производственных затрат управленческие затраты:

а) не включаются;

б) включаются частично;

в) включаются полностью.

2.49. Динамика текущих затрат зависит от изменений:

а) состояния нематериальных активов;

б) уровня нераспределенной прибыли;

**в) объема производства**.

2.50 Затраты представляют собой:

а) нормируемый предприятием уровень производственных активов;

б) инновационный потенциал предприятия в стоимостном выражении;

**в) стоимостное выражение ресурсов предприятия**.

2.51. В состав расходов на ОВД включаются в том числе:

а) расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;

б) расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасов (МПЗ);

в) штрафы и неустойки за нарушение условий договоров;

**г) коммерческие и общехозяйственные расходы**.

2.52. Дату формирования расходов относят к периоду:

а) определенному руководством организации;

**б) в котором имел место данный факт хозяйственной деятельности**;

в) в зависимости от динамики движения текущих производственных активов.

2.53. Текущие затраты на производство и капитальные вложения учитываются:

а) вместе;

б) без регламентации бухгалтерским учетом ответа на этот вопрос;

**в) раздельно**.

2.54. Нормированные затраты — это:

**а) мера потребления ресурсов на единицу продукции, рассчитанная до начала процесса производства**;

б) запасы товарно-материальных ценностей (ТМЦ) на единицу продукции;

в) величина затрат, отражаемая в конструкторской спецификации изделия.

2.55. Затраты на продукт признаются производственными расходами, если продукция, на себестоимость которой они отнесены:

**а) отгружена потребителю**;

б) находится на складе готовой продукции;

в) оплачена потребителем.

2. 56. Расходы периода признаются:

а) по мере оплаты продукции потребителем;

**б) в конце отчетного периода независимо от поступления выручки**;

в) по мере выбытия текущих производственных активов.

2.57. Статья калькуляции «Дополнительная заработная плата основных производственных рабочих» относится к классу затрат:

а) переменных;

**б) косвенных**;

в) коммерческих.

2.58. Статья калькуляции «Топливо и электроэнергия на технологические нужды» относится к классу затрат:

**а) прямых**;

б) постоянных;

в) косвенных.

2.59. Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав:

а) финансовых издержек;

**б) прочих расходов**;

в) налоговых отчислений.

2.60. Таможенные пошлины и сборы относятся:

а) к материальным затратам;

б) к налоговым отчислениям;

в) к прочим расходам.

г) на стоимость приобретаемых ценностей

2.61. Расходы на содержание служебного транспорта включаются в состав:

а) нематериальных издержек;

**б) прочих расходов**;

в) расходов на содержание и эксплуатацию оборудования.

2.62. Затраты **на списание не давших положительного результата** научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ при группировке затрат предприятия, обычной деятельностью которого является производство и сбыт продукции, относят:

а) к прямым затратам;

б) к переменным;

**в) к прочим**;

2.63. Затраты, обеспечивающие получение выгод в будущих периодах, включаются в состав:

а) прибыли от продаж отчетного периода;

**б) активов**;

в) пассивов;

г) альтернативных затрат.

2.64. Кассовый метод предполагает признание затрат расходами по факту:

а) отгрузки готовой продукции потребителю;

**б) их оплаты**;

в) по окончании отчетного периода.

2.65. Местом возникновения коммерческих расходов могут быть:

а) только торговые организации;

б) производственные и торговые предприятия;

в) только производственные предприятия.

2.66. Затраты признаются запасами готовой продукции (при наличии склада готовой продукции):

**а) если продукт прошел все стадии производственного цикла и технический контроль, а также принят на учет на складе готовой продукции;**

б) если продукт прошел все стадии производственного цикла, но не прошел технического контроля и не принят на учет на складе готовой продукции;

в) если продукт прошел все стадии производственного цикла и технический контроль, но не передан на склад готовой продукции.

2.67. Цеховые расходы могут включать в себя:

а) только прямые расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и общецеховые расходы;

**б) прямые расходы, расходы на содержание и эксплуатации оборудования, расходы на подготовку производства и общецеховые расходы;**

в) только прямые расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и расходы на подготовку производства;

г) только прямые расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и расходы на подготовку производства, общецеховые и общезаводские расходы.

2.68. Добавленные затраты включают в себя:

а) только материальные затраты;

б) материальные и трудовые затраты;

в) финансовые и косвенные затраты;

г) прямые трудовые и косвенные затраты.

2.69. Расходы будущих периодов произведены:

а) в отчетном периоде, но относятся к предшествующему периоду;

б) в предшествующем отчетному периоде, но относятся к будущему периоду;

**в) в отчетном периоде, но относятся к следующим за отчетным периодам**.

2.70. Расходы на продажу являются:

а) элементом затрат;

б) только счетом бухгалтерского учета;

в) счетом бухгалтерского учета, статьей и классом затрат на ОВД;

г) только счетом бухгалтерского учета и классом затрат;

д) только статьей и классом затрат на ОВД.

2.71. Расходы на ОВД на промышленном предприятии производятся для обеспечения:

а) производственного процесса;

**б) производственного процесса и сбыта продукции**.

**Тест «Калькуляция»**

1. При нормативном методе учета затрат фактическая себестоимость продукции определяется по формуле:

а) Сн = Сф +Он;

б) Сн = Сф + Он + Ин;

в) Сн +Сф = Он + Ин;

г) Сф = Сн ± Он,

где Сн — нормативная себестоимость;

Сф — фактическая себестоимость;

Он — отклонение от норм и нормативов затрат;

Ин — изменение норм и нормативов затрат.

2. Калькуляция — это:

а) способ исчисления доходности продаж;

б) способ исчисления рентабельности основных производ­ственных фондов;

в) способ распределения дивидендов между акционерами;

г) способ исчисления себестоимости единицы продукции, работ и услуг.

3. К способам калькуляции себестоимости продукции от­носятся:

а) нормативный, технологический и факторный;

б) нормативный, прямого расчета, суммирования затрат, исключения затрат на побочную продукцию, пропорциональ­ного распределения затрат и комбинированный;

в) комплексный, факторный, нормативный, коэффициен­тный, плановый и прогнозный;

г) попередельный, позаказный, и пооперационный.

4. Сметная калькуляция является разновидностью:

а) фактической калькуляции;

б) проектной калькуляции;

в) прогнозной калькуляции;

г) плановой калькуляции.

5. Исчисление себестоимости единицы продукции обязательно в системе:

а) налогового учета;

б) финансового учета;

в) статистического учета;

г) управленческого учета.

6. Технологическая себестоимость по уровню:

а) выше цеховой;

б) ниже цеховой;

в) выше производственной;

г) ниже плановой.

7. Распределение косвенных расходов зависит от влияния:

а) трудоемкости производства;

б) материалоемкости производства;

в) капиталоемкости производства;

г) всех перечисленных выше факторов.

8. Списание реализованных полуфабрикатов в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дт счета 62 Кт счета 21;

б) Дт счета 20 Кт счета 21;

в) Дт счета 21 Кт счета 20;

г) Дт счета 90 Кт счета 21.

9. Начисление пособия по временной нетрудоспособности представителю административно-управленческого персонала в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дт счета 26 Кт счета 70;

б) Дт счета 20 Кт счета 70;

в) Дт счета 44 Кт счета 70;

г) Дт счета 69 Кт счета 70.

10. Выявленный производственный брак в бухгалтерском учете отражается записью:

а) Дт счета 20 Кт счета 28;

б) Дт счета 43 Кт счета 28;

в )Дт счета 28 Кт счета 25;

г) Дт счета 28 Кт счета 20.

11. При коэффициентном способе распределение сырья и материалов между видами продукции производится согласно коэффициенту содержания по формуле:

а) Рi = Р : Кi;

б) Рi = Р х Кi;

в) Р = Рi : Кi;

г) Р = Рi х Кi ;

где Рi — фактический расход сырья и материалов на i-е изделие;

P — фактический расход сырья и материалов на все виды

продукции;

Кi — коэффициент содержания по i-й продукции.

12. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования между видами продукции могут распределять­ся пропорционально:

а) сметным (нормативным) ставкам;

б) количеству отработанных машиночасов;

в) массе и объему выпускаемой продукции;

г) всем вышеперечисленным способам.

13. Общепроизводственные (общецеховые) расходы меду видами продукции могут распределяться пропорционально:

а) расходам на оплату труда производственных рабочих и доле расходов по эксплуатации производственных машин и оборудования;

б) сметным (нормативным) ставкам;

в) массе и объему выпускаемой продукции;

г) всем вышеперечисленным способам.

14. Общехозяйственные расходы между видами продукции могут распределяться пропорционально:

а) цеховой себестоимости;

б) сметным (нормативным) ставкам;

в) массе и объему выпускаемой продукции;

г) всем вышеперечисленным способам.

15. В условиях капиталоемкости производства (автомати­зированные производственные линии) в качестве базы рас­пределения общепроизводственных расходов можно использовать:

а) амортизационные отчисления по видам продукции;

б) часы работы оборудования;

в) остаточную стоимость основных производственных фондов;

г) все вышеперечисленные способы.

16. В условиях материалоемкости производства в качестве, базы распределения общепроизводственных расходов можно использовать:

а) прямые затраты сырья и материалов;

б) полные прямые материальные затраты (текущие ма­териальные затраты плюс амортизация);

в) добавленную стоимость (амортизация плюс прямые затраты труда);

г) все вышеперечисленные способы.

17. В условиях трудоемкости производства в качестве базы распределения общепроизводственных расходов можно использовать:

а) нормативные (плановые) прямые затраты труда;

б) фактические прямые затраты труда;

в) количество персонала, задействованного в том или ином технологическом процессе;

г) все вышеперечисленные способы.

18. Общими показателями контроля производственной про­граммы являются:

а) коэффициент напряженности производственной програм­мы;

б) уровень концентрации производства;

в) уровень специализации производства;

г) все вышеперечисленные показатели.

19. Коэффициент напряженности производственной про­граммы определяется по формуле:

а) Кн = Вф х Вн;

б) Кн = Вф : Вн;

в) Кн = Вн : Вф;

г) Кн = Вф ± Вн,

где Кн — коэффициент напряженности производственной программы;

Вф и Вн — соответственно фактический и нормативный (плановый) объемы выпуска продукции.

20. Коэффициент сопряженности производственных мощ­ностей ведущих цехов определяется по формуле:

а) Ксоп = М1 х М2 х Ру;

б) Ксоп = М1 : М2 х Ру;

в) Ксоп = М1 .: Ру : М2;

г) Ксоп = М 2: Ру: М1;

где Ксоп — коэффициент сопряженности производственных мощностей;

M1, M2 — мощности цехов (участков, групп оборудова­ния), между которыми определяется коэффициент сопряжен­ности;

Ру - удельный расход продукции первого цеха для производства продукции второго цеха.

**Ситуационные задания и задачи**

ЗАДАЧА № 1

Составить суммарную дополнительную калькуляцию себестоимости продукции «А» и «В» на основании следующих показателей:

1.1. Оплата труда на изготовление продукта «А» - 10 000 руб.

1.2. Оплата труда на изготовление продукта «В» - 6 000 руб.

1.3. Материальные издержки производства продукта «А» - 17 400 руб.

1.4. Материальные издержки производства продукта «В» - 10 600 руб.

1.5. Общепроизводственные издержки производства - 25 000 руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  № п/п | Показатели | Виды продукции  |  | Всего  |
| A | B |  |
| 1 | Оплата труда, руб.  |   |   |  |   |
| 2 | Материальные издержки производства, руб. |   |   |  |   |
| 3 | Итого прямых издержек производства, руб.  |   |   |  |   |
| 4 | Калькуляционная база, %  |   |   |  |   |
| 5 | Косвенно-распределяемые издержки производства, руб. |   |   |  |   |

ЗАДАЧА № 2

Составить суммарную дополнительную калькуляцию себестоимости продукции «С» и «D» на основании следующих показателей:

1.1. Оплата труда на изготовление продукта «С» - 21 000 руб.

1.2. Оплата труда на изготовление продукта «D» - 19 000 руб.

1.3. Материальные издержки производства продукта «С» - 44 000 руб.

1.4. Материальные издержки производства продукта «D» - 39 000 руб.

1.5. Общепроизводственные издержки производства - 42 000 руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  № п/п | Показатели | Виды продукции  | Всего  |
| C | D |
| 1 | Оплата труда, руб.  |   |   |   |
| 2 | Материальные издержки производства, руб. |   |   |   |
| 3 | Итого прямых издержек производства, руб.  |   |   |   |
| 4 | Калькуляционная база, %  |   |   |   |
| 5 | Косвенно-распределяемые издержки производства, руб. |   |   |   |

 ЗАДАЧА № 3

Составить калькуляцию себестоимости продукции комплексного производства с помощью метода предельной полезности на основании следующих показателей:

1.1. Натуральный объем производства, т:

продукта «А» - 15 000

продукта «Б» - 30 000

продукта «В» - 8 000

1.2. Продажная цена за единицу продукции, руб.:

продукта «А» - 400

продукта «Б» – 800

продукта «В» - 2400

1.3. Сумма распределяемых издержек производства - 41 820 000 руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  № п/п | Виды продукции  | Объем производства, т  | Продажная цена за единицу продукции, руб.  | Стоимость выпуска готовой продукции, руб.  | Распределяемые издержки производства, руб.  | Себестоимость продукции  |
| 1 | Продукт «А» |   |   |   |   |   |
| 2 | Продукт «Б» |   |   |   |   |   |
| 3 | Продукт «В» |   |   |   |   |   |
| Всего | Х | Х |  | 41820000 | Х |

 ЗАДАЧА № 4

Составить простую эквивалентную калькуляцию себестоимости продукции (фосфорных удобрений) на основании следующих показателей:

1.1. Натуральный выпуск продукции, т:

продукт «А» - 47 000

продукт «Б» - 300 000

продукт «В» - 150 000

1.2. Содержание усвояемой пятиокиси фосфора (Р2О5 ) в видах продукции, %:

продукт «А» – 18

продукт «Б» – 41

продукт «В» - 45

1.3. Продукт «В» по уровню усвояемой пятиокиси фосфора (числовой эквивалент) принят за единицу.

1.4. Сумма распределяемых издержек производства 333 600 руб.

.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  № п/п | Виды продукции  | Содержание усвояемой пятиокиси фосфора (Р2О5 ), % | Числовые эквиваленты  | Натуральный выпуск продукции, т  | Условный выпуск продукции, т  | Сумма распределяемых издержек производства, руб.  | Себестоимость единицы продукции, руб.  |
| 1 | Продукт «А» |   |   |   |   |   |   |
| 2 | Продукт «Б» |   |   |   |   |   |   |
| 3 | Продукт «В» |   |   |   |   |   |   |
| Всего | Х | Х | Х |  | 333 600 | Х |

 ЗАДАЧА № 5

Рассчитать себестоимость основной продукции методом исключения затрат на побочную продукцию комплексных производств на основании данных, представленных в калькуляции.

Калькуляция себестоимости продукции

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование продукции  | Количество, т  | Продажная цена за единицу продукции, руб.  | Стоимость продукции в продажных ценах, руб.  | Расходы на продажу отдельных видов продукции, тыс. руб.  | Расчетная прибыль, тыс. руб.  | Себестоимость продукции, руб.  |
| 1  | Побочные виды продукции, в том числе:  |   |   |   |   |   |   |
| продукт А  | 2000 | 140,50 |   | 20100 | 26500 |   |
| продукт Б | 4000 | 250,40 |   | 24300  | 49800 |   |
| 2  | Стоимость побочных продуктов | X  | X |   |  |  |   |
| 3  | Издержки производства на выпуск сопряженных видов продукции  | X | X | 8 754 400 | 488 600  | 2013330 |   |
| 4  | Основной продукт В | 9000 | 830,20 |   |   |   |   |

 ЗАДАЧА № 6

Составить калькуляцию себестоимости продукции комплексного производства с помощью метода предельной полезности на основании следующих показателей:

1.1. Натуральный объем производства, т:

продукта «А» - 30 000

продукта «Б» - 60 000

продукта «В» - 16 000

1.2. Продажная цена за единицу продукции, руб.:

продукта «А» - 600

продукта «Б» - 900

продукта «В» - 2 500

1.3. Сумма распределяемых издержек производства - 81 760 000 руб.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Виды продукции  | Объем производства, т  | Продажная цена за единицу продукции, руб.  | Стоимость выпуска готовой продукции, руб.  | Распределяемые издержки производства, руб.  | Себестоимость продукции  |
| 1 | Продукт «А» |   |   |   |   |   |
| 2 | Продукт «Б» |   |   |   |   |   |
| 3 | Продукт «В» |   |   |   |   |   |
| Всего | X  | X |  | 81 760 000  | X |

 ЗАДАЧА № 7

Составить суммарную дополнительную калькуляцию себестоимости продукции «А» и «Б» на основании следующих показателей:

1. Оплата труда на изготовление продукта «А» - 40 000 руб.

2. Оплата труда на изготовление продукта «Б» - 34 000 руб.

3. Материальные издержки производства продукта «А» - 87 200 руб.

4. Материальные издержки производства продукта «Б» - 68 400 руб.

5. Общепроизводственные издержки производства - 155 000 руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Показатели | Виды продукции  | Всего  |
| А | Б |
| 1 | Оплата труда, руб.  |   |   |   |
| 2 | Материальные издержки производства, руб. |   |   |   |
| 3 | Итого прямых издержек производства, руб.  |   |   |   |
| 4 | Калькуляционная база, %  |   |   |   |
| 5 | Косвенно-распределяемые издержки производства, руб. |   |   |   |

ЗАДАЧА № 8

Производственный процесс завода «Октябрь» состоит из трех этапов, на каждом из которых присутствуют затраты на обработку:

Зоб1 = 20000 руб.,

Зоб2 = 15000 руб.,

Зоб3 = 25000 руб.,

Затраты на поступающие в переработку сырье и материалы составляют Зм = 80000 руб.

После первого этапа образуется А1 = 200 кг продукта, из которых 150 кг идет в дальнейшую переработку. После второго этапа образуется А2 = 100 кг продукта, из которых 80 кг идет в дальнейшую переработку. После третьего этапа образуется А3 = 40 кг продукта, себестоимость единицы которого необходимо определить.

Необходимо также определить себестоимость полуфабрикатов после каждого этапа производственного процесса.



ЗАДАЧА № 9

В ООО «Пассив» имеется два производственных участка (места возникновения затрат) – «А» и «В».

Затраты на обработку (зарплата работников участков и расходы на содержание и эксплуатацию оборудования данных участков), собранные по данным участкам за ноябрь 2014 года, составили:

З«А» = 32 421 руб.

З«В» = 11 579 руб.

На рассматриваемых участках в течение ноября было произведено три вида продукта в количестве:

№ 1 = 20 шт;

№ 2 = 20 шт;

№ 3 = 30 шт.

Прямые материальные затраты на производство продукции и нормативное время обработки каждого вида продукции на каждом участке представлены в таблице:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Продукт | 1  | 2 | 3  |
| Прямые затраты на материалы (руб.)  | 100  | 200  | 500 |
| Нормативное время обработки единицы продукта на участке «А» (машино-часов)  | 1,5  | 4,0  | 3,0 |
| Нормативное время обработки единицы продукта на участке «В» (машино-часов)  | 1,0  | 1,0  | 2,0 |

Необходимо рассчитать себестоимость каждого из произведенных продуктов.

ЗАДАЧА № 10

На нефтеперерабатывающем комбинате из нефти получают 4 разных продукта в такой пропорции к весу использования сырья: продукт «А» – 0,62; продукт «Б» – 0,19; продукт «В» – 0,1, а продукт «Г» – 0,05. Издержки производства в отчетном периоде составили 5 820 000 руб.

Распределите издержки производства между видами продукции. Расчет произвести в таблице.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  Продукт | Доля выхода из сырья  | Коэффициент распределения  | Издержки производства, руб.  |
| А | 0,62  |   |   |
| Б | 0,19 |   |   |
| В | 0,1  |   |   |
| Г | 0,05 |   |   |
| Итого | 0,96  |   |   |

ЗАДАЧА № 11

На первое ноября 2014 г. ЗАО «Вымпел» имел следующие показатели:

* остаток материала на складе на начало месяца (сальдо счета 10) - 30 000 руб.;
* дебетовый остаток на счете 16 на начало месяца – 2 000 руб.;
* поступило за ноябрь материалов (дебетовый оборот по счету 10) – 50 000 руб.;
* сумма отклонений в стоимости материалов за ноябрь (дебетовый оборот по счету 16) – 10 000 руб.
* списано в производство материалов за ноябрь (кредитовый оборот по счету 10) – 40 000 руб.

Необходимо произвести расчет суммы отклонений в стоимости материалов, подлежащих списанию на затраты по производству продукции. Отразить проводки на счетах бухгалтерского учета.

ЗАДАЧА 12

*Задание:* рассчитать прибыль отчетного периода, применяя методику полного распределения затрат и методику предельной стоимости, учитывая, что из 300 ед. произведенной продукции продано только 2200 ед.

*Исходные данные:* ООО «Ласточка» производит и продает разнообразные виды пластмассовой продукции. Цена продаж набора посуды 290 рублей, переменные затраты-140 руб. Постоянные накладные затраты периода: производственные- 78000 руб, внепроизводственные – 36000 руб.

ЗАДАЧА 13

*Калькулирование себестоимости по переменным издержкам (директ-костинг)*

На основании исходных данных определите точку безубыточности для ООО «Печора». Нарисуйте график безубыточности. Определите величину маржинального дохода.

ООО «Печора» реализует изделие А по 20 тыс. руб. (без учета налогов) за штуку, переменные затраты по его изготовлению составляют 15 тыс. руб. на изделие, а общая сумма постоянных расходов в отчетном периоде равна 540 тыс. руб.

*Ответьте на следующие вопросы:*

1) Какое дополнительное количество изделий будет необходимо продать ООО «Печора» для достижения безубыточной работы, если предполагается, что его постоянные расходы возрастут на 60 тыс. руб.?

2) Каким образом изменится безубыточный объем производства, если использование более дешевых материалов привело к снижению переменных расходов до 12 тыс. руб. на изделие?

3) Каким образом изменится безубыточный объем производства, если благоприятная конъюнктура рынка позволила предприятию повысить цену до 26 тыс. руб. за изделие?

4) Какой объем продукции необходимо реализовать ООО «Печора», чтобы получить прибыль от продаж в размере 200 тыс. руб.?

ЗАДАЧА 14

*Сформулируйте и отразите на счетах бухгалтерского учета соответствующие хозяйственные операции по продаже готовой продукции у ООО «Волга». Рассмотрите следующие варианты:*

1) Расходы на продажу признаются расходами периода и в полном объеме списываются на реализованную продукцию;

2) Расходы на продажу подлежат распределению между реализованной и не реализованной продукцией.

Производственная себестоимость произведенной продукции в сентябре месяце составила 540 000,00 руб., в этом же отчетном периоде было реализовано 85% произведенной продукции. Дополнительно на упаковку продукции были истрачены материалы на сумму 15 000,00 руб., кроме этого посреднической организации, оказавшей содействие в продаже продукции, было уплачено 59 000,00 руб., включая НДС по установленной ставке. Выручка от реализации составила 885 000,00 руб., включая НДС по установленной ставке.

Каким образом применение каждого из вариантов учетной политики повлияет на финансовый результат от продажи продукции?

ЗАДАЧА 15

На основании исходных данных рассчитайте себестоимость единицы продукции, величину остатков готовой продукции на конец периода, себестоимость реализованной продукции за период при различных методах учета затрат. Расчет представьте в таблице (двумя методами: директ-кост и полных затрат)

Предприятие начинает производство нового вида продукции. Прямые материальные затраты составляют 29 568 рублей, прямые трудовые затраты – 38 192 рубля, переменные общепроизводственные расходы – 22176 рублей, постоянные общепроизводственные расходы – 18 480 рублей. За год было выпущено 12 320 единиц, продано 11 000 единиц. Незавершенного производства не было ни на начало, ни на конец отчетного периода.

ЗАДАЧА 16

На основании исходных данных составьте гибкий бюджет и сделайте его анализ

Исходные данные:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статьи затрат | Бюджет (рассчитан на ожидаемый выпуск 17500 единиц продукции) | Фактические показатели (объем выпуска 19100 единиц продукции) |
| Прямые материалы | 84000 | 92000 |
| Прямые трудозатраты | 136500 | 150000 |
| Переменные общепроизводственные расходы: |  |  |
| Вспомогательные материалы | 21000 | 23000 |
| Вспомогательные трудозатраты | 28000 | 30500 |
| Коммунальные расходы | 14000 | 15200 |
| Прочие | 17500 | 19500 |
| Постоянные общепроизводственные расходы: |  |  |
| Заработная плата контролеров | 38000 | 37000 |
| Амортизация | 30000 | 30000 |
| Коммунальные расходы | 9000 | 9000 |
| Прочие | 21800 | 22200 |
| Итого: | 399800 | 428400 |

ЗАДАЧА 17

Определите величину переменных затрат на единицу продукции и точку нулевой прибыли. Решение осуществите в трёх вариантах.

ООО “ПАРи” производит 200 000 изделий в месяц. Общие затраты – 640 000 рублей, выручка от продаж – 800 000 рублей, постоянные расходы: 1-й вариант – 160 000 рублей; 2-й вариант – 192 000 рублей; 3-й вариант – 208 000 рублей.

ЗАДАЧА 18

Определите величину переменных затрат на единицу продукции и точку нулевой прибыли, а также сумму валовой прибыли на единицу продукции.

Решение осуществление в трёх вариантах: 1-й вариант – мощности загружены на 80%; 2-й вариант – мощности загружены на 100%. Завод производственной мощностью 40000 изделий в месяц имеет валовые затраты 339000 рублей при выпуске 33000 изделий, а при производстве 37000 изделий – 371000 рублей. Цена продаж составляет в среднем 6 рублей за единицу. Переменные расходы завода пропорциональны загрузке производственных мощностей.

**Примеры решения задач**

**Задача № 1.**

Определить полную себестоимость изделия А и изделия Б для услуг связи.

Выпуск изделия А – 500 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 120 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 130 000 руб., дополнительная зарплата – 10%, начисления на заработную плату – 26%.

Выпуск изделия Б – 250 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 380 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 80 000 руб.

Общехозяйственные расходы по изд. А – 50%, по изд. Б – 35%, от прямых затрат. Внепроизводственные затраты по изд. А – 5%, по изд. Б – 7% от производственной себестоимости.

***Решение:***

1. Полная себестоимость изделий для услуг связи определяется как сумма всех статей затрат на производство и сбыт продукции. Сначала определим материальные затраты:

МЗ (А) = 500 ед. х 120 руб. = 60 000 руб.;

МЗ (Б) = 250 ед. х 380 руб. = 95 000 руб.

2. Рассчитаем затраты на оплату труда:

Зз/пл (А) = (130 000 + 10%) + 26% = 180 180 руб.;

Зз/пл (Б) = (80 000 + 10%) + 26% = 110 880 руб.

3. Прямые затраты по изделиям:

Зпр(А) = 60 000 руб. + 180 180 руб. = 240 180 руб.

Зпр(Б) = 95 000 руб. + 110 880 руб. = 205 880 руб.

4. Общехозяйственные расходы:

Робщ.(А) = 240 180 руб. х 50% = 120 090 руб.

Робщ.(Б) = 205 880 руб. х 35% = 72 058 руб.

5. Производственная себестоимость:

Спр(А) = 240 180 руб. + 120 090 руб. = 360 270 руб.

Спр(Б) = 205 880 руб. + 72 058 руб. = 277 938 руб.

6. Внепроизводственные затраты:

Звнепр.(А) = 360 270 руб. х 5% = 18013, 5 руб.

Звнепр.(Б) = 277 938 руб. х 7% = 19456 руб.

7. Полная себестоимость:

Сп(А) = 360 270 руб. + 18013,5 руб. = 378 283,5 руб.

Сп(Б) = 277 938 руб. + 19456 руб. = 297 394 руб.

**Задача № 2**

В отчётном году себестоимость продукции для рекламных компаний составила 450,2 млн. руб., что определило затраты на 1 руб. продукции – 0,89 руб.

В плановом году затраты на 1 руб. продукции установлены в 0,85 руб. Объём производства продукции будет увеличен на 8%.

Определить себестоимость продукции планового года.

***Решение:***

Затраты на 1 руб. продукции определяются как отношение себестоимости товарного выпуска к объёму продукции в стоимостном выражении, следовательно, для определения объёма товарной продукции необходимо рассчитать отношение себестоимости продукции к затратам на 1 руб. товарной продукции:

1.Vтп = Стп / З1ртп

Vтп (отч) = 450,2 млн. руб. / 0,89 руб. = 505, 843 млн. руб.

2. Определим объём товарной продукции в плановом году:

Vтп (пл) = 505,843 млн. руб. + 8% = 546,31 млн. руб.

3. Себестоимость товарной продукции определяется как произведение объёма товарной продукции и затрат на 1 руб. товарной продукции:

Стп = Vтп х З1ртп;

Стп = 546,31 млн. руб. х 0,85 руб. = 464,364 руб.

**Задача № 3**

Определить полную себестоимость изделия А и изделия Б для рекламных компаний.

Выпуск изделия А – 150 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 370 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 850 000 руб., дополнительная зарплата – 10%, начисления на заработную плату – 26%.

Выпуск изделия Б – 800 ед., затраты на материалы на ед. изд. – 540 руб., основная заработная плата на годовой выпуск – 960 000 руб.

Общехозяйственные расходы по изд. А – 60%, по изд. Б – 45%, от прямых затрат. Внепроизводственные затраты по изд. А – 2%, по изд. Б – 5% от производственной себестоимости.

***Решение:***

1. Полная себестоимость изделий для рекламных компаний определяется как сумма всех статей затрат на производство и сбыт продукции. Сначала определим материальные затраты:

МЗ (А) = 150 ед. х 370 руб. = 55 500 руб.;

МЗ (Б) = 800 ед. х 540 руб. = 432 000 руб.

2. Рассчитаем затраты на оплату труда:

Зз/пл (А) = (850 000 + 10%) + 26% = 1 178 100 руб.;

Зз/пл (Б) = (960 000 + 10%) + 26% = 1 330 560 руб.

3. Прямые затраты по изделиям:

Зпр(А) = 55 500 руб. + 1 178 100 руб. = 1 233 600 руб.

Зпр(Б) = 432 000 руб. + 1 330 560 руб. = 1 762 560 руб.

4. Общехозяйственные расходы:

Робщ.(А) = 1 233 600 руб. х 60% = 740 160 руб.

Робщ.(Б) = 1 762 560 руб. х 45% = 793 152 руб.

5. Производственная себестоимость:

Спр(А) = 1 233 600 руб. + 740 160 руб. = 1 973 760 руб.

Спр(Б) = 1 762 560 руб. + 793 152 руб. = 2 555 712 руб.

6. Внепроизводственные затраты:

Звнепр.(А) = 1 973 760 руб. х 2% = 39 475,2 руб.

Звнепр.(Б) = 2 555 712 руб. х 5% = 127 785,6 руб.

7. Полная себестоимость:

Сп(А) = 1 973 760 руб. + 39 475,2 руб. = 2 013 235,2 руб.

Сп(Б) = 2 555 712 руб. + 127 785,6 руб. = 2 683 497,6 руб.

**Задача № 4**

В отчётном году себестоимость продукции для почтовых отделений составила 580,2 млн. руб., что определило затраты на 1 руб. продукции – 0,75 руб.

В плановом году затраты на 1 руб. продукции установлены в 0,70 руб. Объём производства продукции будет увеличен на 6%.

Определить себестоимость продукции планового года.

***Решение:***

1. Затраты на 1 руб. продукции определяются как отношение себестоимости товарного выпуска к объёму продукции в стоимостном выражении, следовательно, для определения объёма товарной продукции необходимо рассчитать отношение себестоимости продукции к затратам на 1 руб. товарной продукции:

Vтп = Стп / З1ртп

Vтп (отч) = 580,2 млн. руб. / 0,75 руб. = 773, 60 млн. руб.

2. Определим объём товарной продукции в плановом году:

Vтп (пл) = 773,60 млн. руб. + 6 % = 820,016 млн. руб.

3. Себестоимость товарной продукции определяется как произведение объёма товарной продукции и затрат на 1 руб. товарной продукции:

Стп = Vтп х З1ртп;

Стп = 820,016 млн. руб. х 0,70 руб. = 574,011 млн. руб.

**Задача № 5**

Определить производственную себестоимость изделия, если:

* затраты на материалы — 8000 р.
* основная заработная плата на изделие — 300 р.
* дополнительная заработная плата — 10%
* начисления на заработную плату — 26%
* расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 5% от прямых затрат
* цеховые расходы — 120% от расходов по содержанию оборудования
* общехозяйственные расходы — 40% от цеховых расходов.

***Решение:***

1. Определим дополнительную заработную плату: 300р. х 10% = 30р.
2. Определим начисления на заработную плату: 300р. х 26% = 78р.
3. Определим прямые затраты: 8000р. + 300р. + 30р. + 78р. = 8408р.
4. Определим расходы по содержанию и эксплуатации оборудования:

8408р. х 5% = 420,4р.

1. Определим цеховые расходы: 420,4р. х 120% = 504,48р.
2. Определим общехозяйственные расходы: 504,48р. х 40% = 201,79р.
3. Определим производственную себестоимость изделия:

8408р. + 420,4р. + 504,48р. + 201,79р. = 9534,67р.

**Задача № 6**

Определить полную себестоимость изделия, если расход материала на единицу изделия — 40 кг, цена 1 т — 1500р., отходы — 2 кг — реализуются по цене 2000р. за 1 т. Основная заработная плата производственных рабочих на одно изделие — 20р., дополнительная заработная плата — 10%, начисления на заработную плату — 26%. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования — 120р. на одно изделие.

Цеховые расходы — 30% от затрат на основную заработную плату, общехозяйственные расходы — 50% от цеховых затрат. Внепроизводственные затраты — 100% от общехозяйственных расходов.

***Решение:***

1. Определим затраты на материалы: 0,040т х 1500р. = 60р.
2. Определим стоимость возвратных отходов: 0,002т х 2000р. = 4р.
3. Определим дополнительную заработную плату: 20р. х 10% = 2р.
4. Определим начисления на заработную плату: 20р. х 26% = 5,2р.
5. Определим прямые затраты:

60р. - 4 р. + 20р. + 2р. + 5,2р. = 83,2р.

1. Определим цеховые расходы: 20р. х 30% = 6р.
2. Определим общехозяйственные расходы:6р. х 50% = 3р.
3. Определим внепроизводственные затраты: 3р. х 100% = 3р.
4. Определим полную себестоимость изделия:

83,2р. + 120р. + 6р. + 3р. + 3р. = 215,2р.

**Задача № 7**

Определить полную себестоимость изделия, себестоимость всего выпуска, изготовленного в количестве 200 единиц, используя данные таблицы:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Статьи затрат** | **На единицу продукции** | **На весь выпуск** |
| 1 | Основные материалы, р. | 120 |  |
| 2 | Комплектующие изделия, р. | 25 |  |
| 3 | Основная заработная плата производственных рабочих, р. | 47 |  |
| 4 | Дополнительная заработная плата рабочих, р. | 10,00% |  |
| 5 | Начисления на заработную плату, р. | 26,00% |  |
| 6 | Содержание оборудования, р. |  | 120000 |
| 7 | Цеховые расходы, р. |  | 50000 |
| 8 | Внепроизводственные расходы, р. |  | 75000 |

***Решение:***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Статьи затрат** | **На единицу продукции** | **На весь выпуск** |
| 1 | Основные материалы, р. | **120** | 24000 |
| 2 | Комплектующие изделия, р. | **25** | 5000 |
| 3 | Основная заработная плата производственных рабочих, р. | **47** | 9400 |
| 4 | Дополнительная заработная плата рабочих, р. (10%) | 4,70% | 940 |
| 5 | Начисления на заработную плату, р. (26%) | 12,22% | 2444 |
| 6 | Содержание оборудования, р. | 600 | **120000** |
| 7 | Цеховые расходы, р. | 250 | **50000** |
| 8 | Внепроизводственные расходы, р. | 375 | **75000** |
| Итого полная себестоимость, р**.** | **1433,92** | **286784** |

**Список использованной литературы**

*Нормативно-правовые и законодательные акты*

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
2. Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О консолидированной финансовой отчетности".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
3. Закон РФ от 13.05.1992 N 2761-1 (ред. от 30.12.2001) "Об ответственности за нарушение порядка представления государственной статистической отчетности".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
4. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
5. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
6. Приказ Минфина России от 24.10.2008 N 116н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
7. Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)"
8. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
9. Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
10. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
11. Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 N 56н (ред. от 20.12.2007) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
12. Приказ Минфина России от 13.12.2010 N 167н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
13. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
14. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 6 апреля 2015 г**.**) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
15. Приказ Минфина РФ от 29.04.2008 N 48н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация о связанных сторонах" (ПБУ 11/2008)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
16. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
17. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" –URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
18. Приказ Минфина РФ от 02.07.2002 N 66н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
19. Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
20. Приказ Минфина РФ от 02.02.2011 N 11н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
21. Приказ Минфина РФ от 06.10.2011 N 125н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011)" .–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
22. Приказ Минфина РФ от 20.05.2003 N 44н (ред. от 25.10.2010) "Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций".–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
23. Приказ Госкомспорта РФ от 04-12-98 402 «Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов у организаций, занимающихся туристской деятельностью».–URL: http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

*Основная литература*

1. [Кондраков Н.П.: Бухгалтерский учет. - М.: ИНФРА-М, 201](http://2dip.ru/%D1%81%D0%BF%D0%B8%D1%81%D0%BE%D0%BA_%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%82%D1%83%D1%80%D1%8B/133759/)2
2. Ливенская Г. Н. Методы оценки и управленческого учета затрат на потребление сырья и материалов в промышленном производстве продукции / Г. Н. Ливенская // Управленческий учет. – 2010. – № 5. – С. 46–51
3. Лохина И.Н. Лабораторный практикум по дисциплине «Бухгалтерский учет» профессионально-образовательной программы 080500 «Менеджмент» (бакалавриат): учебное пособие / И. Н. Лохина. – Н. Новгород: ООО «Издательство «Пламя», 2012. – 100 с
4. Мизиковский, И.Е. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова, В.Н. Ясенев. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2012. - 112 c.
5. Управленческий учет: Учебник/А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова/Под редакцией А.Д. Шеремета. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2009. – 344 с.

*Дополнительная литература:*

1. Ануфриев В.Е.**Бухгалтерский учет основных средств, капитала и прибыли.** "Библиотека журнала "Бухгалтерский учет", 2010, 112с.
2. Бабаев Ю.А.Расчеты организации: учет, контроль и налогообложение: учебное пособие. — М.: Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2010.
3. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Л.М. Бурмистрова. - 3-e изд., перераб. и доп. - М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 320 с.: «http://znanium.com/»
4. Вахрушева, О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / О.Б. Вахрушева. - М.: Дашков и К, 2012. - 252 c.
5. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: Учебник для бакалавров / Е.Ю. Воронова. - М.: Юрайт, 2013. - 551 c.
6. Иванов, В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В.В. Иванов, О.К. Хан. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 208 c.
7. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. - 576 c
8. Поленова, С. Н. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: Учебник / С. Н. Поленова. - 3-е изд. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. - 464 с «http://znanium.com/»
9. Петров А.М. Учет и анализ: Учебник. Издатель - [КУРС, Инфра-М](http://bookza.ru/publisher.php?id=7747),
2015
10. Рябчук П.Г. Бухгалтерский учет. 2010 , 134 страницы.
11. Сацук Т.П. Бухгалтерский и финансовый учет и отчетность (бакалавриат): Учебное пособие.- М.:КноРус, 2016
12. Журнал **Управленческий учет – теоретические аспекты и практическая реализация Management accounts – theoretical aspects and practical realization.** <http://www.upruchet.ru/>
13. Журнал Управленческий учет №10, 2015 //Демина И.Д., Меркушенков С.Н. Современные тенденции управленческого учета // Все для бухгалтера. – 2012. – № 6. – С. 39–43.
14. <http://buhuchet-info.ru/buhgalterskiy-uchet-v-torgovle/342-uchet-perevodov-v-puti-.html>
15. <http://buhuchet-info.ru/buhgalterskiy-uchet-v-torgovle/337-balans-i-drugie-formi-godovoy-i-periodicheskoy-buhgalterskoy-otchetnosti-.html>
16. <http://www.audit-it.ru/news/account/834302.html>
17. <http://glavbuh-info.ru/index.php/2012-04-24-13-36-48>
18. <http://bzbook.ru/Byudzhetirovanie-i-kontrolj-zatrat-teoriya-i-praktika.AContents.html>
19. http://center-yf.ru/data/ip/Biznes-process.php

*Интернет-ресурсы*

1. <http://ipinform.ru/otchetnost-i-uchet/kassa-ip/dokumentalnoe-oformlenie-kassovyx-operacij-v-2013-godu.html>
2. Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/12115838/#ixzz3q9eImPfj>
3. http://[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).