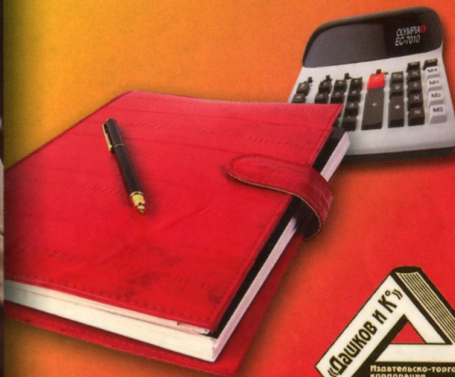


В. Э. КЕРИМОВ

**УЧЕТ ЗАТРАТ,
КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ
И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ
В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ
ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ**



УЧЕБНИК



Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»

В. Э. Керимов

**УЧЕТ ЗАТРАТ,
КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ
И БЮДЖЕТИРОВАНИЕ
В ОТДЕЛЬНЫХ ОТРАСЛЯХ
ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ**

Учебник

Рекомендовано

УМО по образованию в области финансов,
учета и мировой экономики в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальности 060500 "Бухгалтерский учет, анализ и
аудит"

Москва, 2005

УДК 657
ББК 65.052
К36

Рецензенты:

А. Д. Шеремет — завкафедрой учета, анализа и аудита МГУ им. М. В. Ломоносова, доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки РФ, заслуженный экономист РФ;

Л. И. Хоружий — завкафедрой бухгалтерского учета и финансов Московской сельскохозяйственной академии им. К. А. Тимирязева, доктор экономических наук, профессор.

Эксперт:

В. В. Бурцев — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита РЭА им. Г. В. Плеханова.

Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы:
Учебник. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2005. — 484 с.

ISBN 5-94798-602-7

В учебнике изложены теоретические основы и практические аспекты организации учета затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производственной сферы. Основное внимание уделено системам, методам и способам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. На условных примерах рассмотрена методика анализа соотношения "затраты — объем — прибыль". Каждая глава учебника завершается вопросами для самопроверки и тестовыми заданиями.

Для студентов, обучающихся по специальности "Бухгалтерский учет, анализ и аудит", а также преподавателей, аспирантов и профессиональных бухгалтеров.

ISBN 5-94798-602-7

В. Э. Керимов, 2005

Содержание

Введение.....	7
Глава I. Организация и основные принципы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).....	9
1.1. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).....	9
1.2. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).....	12
1.3. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг).....	18
1.4. Общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).....	29
Вопросы для самопроверки.....	32
Тестовые задания.....	32
Глава II. Система бюджетирования и внутрихозяйственной отчетности	36
2.1. Децентрализация управления и ее роль в организации производственного учета.....	36
2.2. Организация производственного учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности.....	44
2.3. Бюджетирование и контроль затрат и доходов.....	53
Вопросы для самопроверки.....	70
Тестовые задания.....	71
Глава III. Учет основных средств и нематериальных активов.	75
3.1. Общая характеристика, классификация и оценка основных средств	75
3.2. Документальное оформление движения основных средств.....	89
3.3. Учет наличия и движения основных средств.....	95
3.4. Учет амортизации основных средств.....	106

3.5. Учет ремонта и восстановления объектов основных средств.....	115
3.6. Особенности учета аренды и лизинга основных средств.....	120
3.7. Учет переоценки основных средств	131
3.8. Инвентаризация основных средств	134
3.9. Учет нематериальных активов	137
Вопросы для самопроверки.....	158
Тестовые задания.....	159
Глава IV. Учет материалов.....	164
4.1. Материалы, их классификация и оценка.....	164
4.2. Документальное оформление операций по движению материалов.....	175
4.3. Складской учет материалов и отчетность материально ответственных лиц.....	182
4.4. Синтетический и аналитический учет материалов.....	186
4.5. Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) по материалам	193
Вопросы для самопроверки.....	195
Тестовые задания.....	195
Глава V. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	200
5.1. Сущность, основы организации и задачи учета оплаты труда.....	200
5.2. Виды, формы и системы оплаты труда.....	202
5.3. Оперативный учет численности работников предприятия и их рабочего времени.....	204
5.4. Расчет заработной платы и порядок составления расчетных и платежных ведомостей.....	206
5.5. Удержания из заработной платы.....	224
5.6. Синтетический и аналитический учет оплаты труда	233
5.7. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	237
Вопросы для самопроверки.....	240
Тестовые задания	241
Глава VI. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).....	245
6.1. Учет материальных затрат	245
6.2. Учет затрат на оплату труда и его социальную защиту	251
6.3. Учет расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки	254

6.4. Учет расходов на обслуживание производства и управление.....	255
6.5. Учет производственных потерь.....	259
6.6. Учет и оценка незавершенного производства	263
6.7. Учет полуфабрикатов собственного производства.....	264
6.8. Учет затрат вспомогательных производств.....	268
6.9. Сводный учет затрат на производство.....	270
6.10. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	273
Вопросы для самопроверки.....	278
Тестовые задания	279
Глава VII. Методы и системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).....	284
7.1. Методы учета затрат на производство	284
7.2. Учет затрат по методу ABC.....	297
7.3. Учет затрат по системе "Стандарт-кост"	300
7.4. Учет затрат по системе "Директ-костинг"	314
7.5. Учет затрат по системе ЛТ.....	321
Вопросы для самопроверки.....	328
Тестовые задания.....	328
Глава VIII. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в отдельных отраслях и производствах.....	333
8.1. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях	333
8.2. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на кондитерских предприятиях	346
8.3. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на консервных предприятиях.....	353
8.4. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в колбасном производстве.....	360
8.5. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях по выпуску пивоваренной продукции и безалкогольных напитков.....	368
8.6. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на швейных предприятиях	378
8.7. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в туристических организациях.....	389
Вопросы для самопроверки.....	395
Тестовые задания.....	395

Глава IX. Учет выпуска и продаж продукции (товаров, услуг).....	401
9.1. Готовая продукция и ее оценка	401
9.2. Документальное оформление операций по движению готовой продукции	405
9.3. Складской учет готовой продукции и отчетность материально ответственных лиц.....	409
9.4. Учет выпуска готовой продукции.....	412
9.5. Учет продажи готовой продукции.....	416
9.6. Учет расходов на продажу	424
9.7. Учет финансовых результатов от продажи продукции.....	427
Вопросы для самопроверки.....	431
Тестовые задания	431
Глава X. Анализ взаимосвязи "затраты — объем — прибыль"	436
10.1. Сущность, роль и значение анализа взаимосвязи "затраты — объем — прибыль".....	436
10.2. Использование величины и нормы маржинального дохода в анализе взаимосвязи "затраты — объем — прибыль".....	440
10.3. Методы определения безубыточности производства.....	445
10.4. Маржинальный запас прочности	452
10.5. Производственный левверидж.....	453
Вопросы для самопроверки.....	459
Тестовые задания	460
Литература.....	466
Приложения	469

Введение

Переход экономики страны на рыночные отношения требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий, всего нового и прогрессивного. В этих условиях неизмеримо возрастает роль бухгалтерского учета, поскольку требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную, коммерческую и финансовую деятельность предприятий и организаций.

Одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости. В себестоимости продукции, как синтетическом показателе, отражаются, все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит объем прибыли и уровень рентабельности предприятия: чем экономнее используются трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производства, тем больше прибыль.

В настоящем учебнике изложены теоретические и практические аспекты организации учета затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производственной сферы. Учебник адресован студентам экономических вузов и факультетов, обучающихся по специальности 06.05.00 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит". Изучение данного курса предусмотрено государственным стандартом высшего профессионального образования. Конечная цель обучения -

формирование у студентов теоретических знаний и практических навыков по методологии и организации учета затрат, калькулирования и бюджетирования, использованию полученной информации для принятия соответствующих управленческих решений. В результате полученных знаний специалист по бухгалтерскому учету должен способствовать эффективному ведению хозяйства, уметь быстро и безошибочно ориентироваться в различных хозяйственных ситуациях и предугадывать тенденции их развития.

В учебнике выделены факторы и особенности производственной деятельности, предопределяющие организацию учета затрат, калькулирования и бюджетирования в отдельных отраслях производственной сферы. Много внимания уделено учету материальных и трудовых затрат, системам, методам и способам учета и калькулирования себестоимости продукции. При этом учет затрат и калькулирование себестоимости продукции рассмотрены на условных примерах массовых производств.

Значительное место отведено проблемам организации учета выпуска и продаж продукции (работ, услуг). Кроме того, отдельная глава посвящена методике анализа соотношения "затраты — объем — прибыль".

Глава I. Организация и основные принципы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Цели изучения главы:

** характеристика основных принципов и задач учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);*

» характеристика основных видов производства и их технологических особенностей, влияющих на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

** определение направлений и признаков классификации затрат на производство продукции (работ, услуг);*

» раскрытие общей схемы учета затрат и калькулирования продукции (работ, услуг).

1.1. Основные принципы и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Каждое предприятие, прежде чем начать свое производство, определяет, какую прибыль оно сможет получить. Прибыль предприятия зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования, в условиях свободной конкуренции, цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя — она выравнивается автоматически. Другое дело — затраты, формирующие себестоимость продукции. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Основными направлениями снижения себестоимости продукции являются рост производительности труда и экономия

потребляемых ресурсов на основе достижений научно-технического прогресса. Важное значение имеет также управление процессом формирования себестоимости продукции, и прежде всего строгий учет производственных затрат и оперативный контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, усиление борьбы с бесхозяйственностью и расточительством. Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное и правильное отражение фактических затрат производства по соответствующим статьям;
- предоставление информации для оперативного контроля за использованием производственных ресурсов и сравнения с существующими нормами, нормативами и сметами;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, предупреждение непроизводительных расходов и потерь;
- определение результатов деятельности каждого структурного подразделения организации и др.

Для осуществления этих задач на предприятиях учет затрат должен быть организован с соблюдением следующих основных принципов:

- согласованность показателей учета затрат с плановыми показателями;
- включение всех затрат по производству продукции отчетного периода в ее себестоимость;
- группировка и отражение затрат по производственным подразделениям, видам продукции, элементам и статьям расходов;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькуляции;
- обеспечение отдельного отражения производственных затрат по действующим нормам и отклонениям от них;
- расширение состава затрат, относимых на себестоимость продукции по прямому признаку;
- максимальное приближение методологии и организации учета затрат к международным стандартам и т.д.

Составной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). Калькулирование — это совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продуктов производства (работ, услуг).

В основе калькулирования лежит калькуляционная процедура.

Калькуляция — это способ расчета (совокупность расчетных процедур) себестоимости единицы продукта (работ, услуг).

При помощи калькуляции определяется себестоимость различных объектов учета: основных средств, нематериальных активов, приобретенных материальных ресурсов, произведенной и реализованной продукции, выполненных работ, оказанных услуг и т. д. Она является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на изделия.

Процесс калькулирования себестоимости продукции на предприятиях состоит в основном из следующих этапов:

- сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;
- определение себестоимости окончательного брака;
- оценка отходов производства и побочной продукции;
- оценка незавершенного производства;
- разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- исчисление себестоимости единицы продукции.

Калькуляционная работа на предприятиях организуется в соответствии с общей методологией планирования и учета затрат на производство и реализацию продукции. Она требует соблюдения общих принципов, обеспечивающих методологическое единство исчисления себестоимости продукции и

возможность использования данных калькуляций для анализа и оценки работы как всего предприятия, так и его отдельных внутрипроизводственных звеньев.

Общие принципы калькуляционной работы:

- научно обоснованная классификация затрат на производство;
- установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц;
- выбор методов распределения косвенных расходов;
- разграничение затрат по периодам;
- выбор способов расчета себестоимости калькуляционной единицы и др.

Эти общие принципы на отдельных предприятиях конкретизируются с учетом специфики отрасли и особенностей производства.

Основные задачи калькулирования на предприятиях:

- достоверное исчисление фактической себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ, услуг;
- контроль за уровнем себестоимости и соблюдением действующих норм и нормативов затрат;
- определение рентабельности продукции и факторов, влияющих на ее уровень;
- оценка эффективности работы предприятия и отдельных внутрипроизводственных структур (производств, цехов, участков, бригад) путем сравнения затрат с результатами;
- выявление и использование резервов снижения себестоимости продукции и др.

1.2. Виды производства и их влияние на организацию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (товаров, услуг)

Организация производственного учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и

других факторов, которые определяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и т. д.

В зависимости от характера технологического процесса все производства в самом общем виде можно подразделить на добывающие и обрабатывающие.

К *добывающим* относятся производства, в которых осуществляется извлечение природного сырья путем добычи его из недр земли. В таких производствах отсутствуют затраты сырья и основных материалов на получаемый продукт. Для большинства добывающих отраслей характерны относительная непродолжительность производства, один передел, отсутствие промежуточного продукта — полуфабрикатов собственного производства, поэтому в них нет незавершенного производства или оно незначительно. В этих отраслях добывается относительно простая продукция и в большом количестве. Особенности добывающих производств определяют аналитический учет затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, производственные затраты учитываются по переделу в целом с подразделением в аналитическом учете по цехам, производственным участкам, а в необходимых случаях также и по видам выполненных работ. Все затраты отчетного периода по установленным статьям полностью и непосредственно относятся на количество добытой однородной продукции, образуя ее себестоимость.

Обрабатывающие отрасли превращают промышленное и сельскохозяйственное сырье в готовую продукцию или полуфабрикаты. В этих производствах изготавливается относительно сложная продукция. В них, как правило, всегда есть незавершенное производство.

Предприятия обрабатывающих отраслей перерабатывают сырье и материалы путем их **химической** или **механической обработки**.

К *первому виду* обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем последователь-

ной обработки исходного сырья на отдельных, технологически прерывных стадиях, фазах или переделах, например, производство пива, консервов и др. На таких производствах учет затрат ведется не только по процессу в целом, но и по отдельным технологическим переделам (фазам), а внутри них — по видам изготавливаемых продуктов. Соответственно, возникает необходимость исчисления себестоимости и конечного готового продукта и полуфабрикатов — продукции того или иного передела, например, в пивоварении — солода и пива.

Ко *второму виду* обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем механической сборки заранее изготовленных отдельных деталей, узлов и других сборочных соединений. Примерами такого вида производств может служить производство торгово-технологического оборудования, швейных изделий, обуви, различных приборов и аппаратов и т. д. Для таких видов производств характерны сложность технологического процесса, большая номенклатура используемых компонентов и другие особенности, которые сказываются на построении производственного учета, выборе объектов калькулирования себестоимости и способов ее исчисления.

Под **организацией производства** следует понимать определенную организацию труда, расстановку рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, взаимную увязку работы на отдельных участках производства и операциях.

Различают поточную и непоточную организацию производства.

Поточная организация производства является наиболее совершенной. При такой организации все оборудование и рабочие места установлены по ходу в виде технологических линий, причем на каждой поточной линии выполняется полный цикл операций, связанных с обработкой деталей или изготовлением той или иной продукции. Поэтому на каждой

поточной линии процесс обработки завершается выпуском деталей или готовой продукции.

При поточной организации основные затраты (расход материалов, амортизация оборудования, расход энергии, расходы на оплату труда и др.) можно учитывать по каждой поточной и автоматической линии в зависимости от конкретных особенностей производства.

На конвейерных поточных линиях с установленным регламентированным ритмом работы процесс производства стабилен, и это упрощает распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством: все затраты отчетного периода относят на выпуск готовой продукции.

При *непоточной* организации производства, как правило, применяется групповая расстановка оборудования. При этом каждая группа оборудования выполняет одну или несколько операций, не имеющих законченного характера. Поэтому обрабатываемые детали по необходимости передаются от одной группы оборудования к другой, а нередко несколько раз возвращаются к одной и той же группе оборудования, что ведет к значительному увеличению длительности производственного цикла и межоперационных заделов незавершенного производства.

В зависимости от роли, которую играет производство в выполнении программы выпуска продукции, его подразделяют на основное и вспомогательное.

К *основным* относятся производства, изготавливающие профильную продукцию, для выпуска которой и создано данное предприятие. Продукция основных производств предназначена для реализации на сторону, и потому они имеют решающее значение для экономики предприятия. К основному производству, например, в хлебопекарной промышленности относят выпечку хлеба, в консервной — изготовление консервов, в пивоваренной — пива и т. д.

Вспомогательные производства обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы. Так, во вспомога-

тельных производствах для нужд основных производств могут, например, вырабатываться приспособления, модели, электроэнергия, сжатый воздух, холод, пар, осуществляться ремонт оборудования, изготовление тары и т. п.

Выделение основного и вспомогательного производств позволяет отдельно осуществлять учет затрат на отдельных счетах: счет 20 "Основное производство" и счет 23 "Вспомогательные производства".

На предприятиях могут быть также непромышленные производства и хозяйства (жилищно-коммунальное хозяйство, детские сады, ясли и т. д.). Но они не подпадают под классификацию производств, поскольку непосредственно не связаны с изготовлением продукции основного производства. Учет затрат таких предприятий ведется на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства".

В зависимости от структуры и организации управления производством существуют предприятия с цеховой и бесцеховой структурой управления.

Каждое производство или его отдельная часть (стадия, передел), выделенная организационно, именуется цехом. В соответствии с разделением промышленного производства на основное и вспомогательное различают **цехи основного и вспомогательного производств**.

Цех является основной структурной единицей промышленного предприятия, обособленной в административном (а нередко и в территориальном) отношении.

Цеховая и бесцеховая структура управления производством оказывает влияние на построение аналитического сводного учета производственных затрат. Так, при наличии на предприятии предметно-замкнутых цехов создаются предпосылки для применения полуфабрикатного метода сводного учета. Например, в пивоваренной промышленности отдельно составляют калькуляцию себестоимости на солод, являющийся полуфабрикатом при производстве пива. Цеховая структура управления обычно применяется на крупных предприятиях. При этом затраты каждого цеха учитываются обособленно, на счете 25 "Общепроизводственные расходы".

На небольших и средних предприятиях применяется бесцеховая структура управления, при которой вместо цехов основного и вспомогательного производств организуются производственные участки. В этих условиях сводный учет затрат ведется на основе бесполуфабрикатного варианта, при котором движение полуфабрикатов собственного производства не отражается в бухгалтерском учете.

Существенное влияние на организацию учета затрат на производство продукции (работ, услуг) оказывает комбинированная форма организации производства. Во многих случаях производственные предприятия представляют собой комбинаты и объединения, выпускающие продукцию нескольких отраслей. В этих условиях экономическая эффективность производства выражается в основном в росте производительности труда и снижении себестоимости продукции в результате рационального использования сырья, материалов, основных фондов, трудовых ресурсов и др. При этой форме бухгалтерский учет ведется централизованно, с обязательным условием правильного распределения и соотнесения расходов между производствами.

В зависимости от *характера выпускаемой продукции* различают три типа производства: единичное, серийное и массовое.

К единичному производству относят производство, связанное с выполнением индивидуальных заказов по изготовлению неповторяющихся экземпляров какой-либо продукции или строительно-ремонтных работ по заказам потребителей. Например, индивидуальный пошив обуви или одежды, выпечка отдельных видов кондитерских изделий по заказам покупателей и др. Здесь учет затрат осуществляется по заказам.

К серийному производству относится производство, связанное с изготовлением продукции партиями или сериями. Серийное производство часто подразделяют на мелкосерийное, средне- и крупносерийное.

Массовое производство — это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительно-

го периода времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах. К таким производствам относят хлебопекарное, колбасное, пивоваренное, плодоконсервное и др.

По характеру вырабатываемой продукции различают также простое и сложное производства.

Производство, состоящее из одного передела и предназначенное для производства одного вида продукции, называется *простым производством*, например, производство соевого соуса.

Производство же, состоящее из ряда переделов и предназначенное для изготовления нескольких видов продукции, называется *сложным*. В сложном производстве после каждого передела выпускается полуфабрикат и лишь в последнем переделе — готовая продукция.

На построение производственного учета большое влияние оказывают также сезонность производства, объем и разнообразие выпускаемой продукции, принципы организации производственных цехов, уровень концентрации и специализации производства, а также другие факторы.

1.3. Классификация затрат и ее влияние на формирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Как было отмечено, одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

Себестоимость продукции — это совокупность затрат предприятия в денежной форме на производство и реализацию продукции, в основе которой лежат издержки производства.

Исчисление себестоимости продукции необходимо для:

* определения цен на продукцию;

* оценки выполнения плана по себестоимости и ее динамики;

* определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;

* осуществления внутрихозяйственного хозрасчета;

* выявления резервов снижения себестоимости продукции;

* расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;

* обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т. д.

Себестоимость продукции включает различные виды затрат, зависящих и не зависящих от работы данного предприятия, вытекающих из характера данного производства и не связанных с ним непосредственно. В связи с этим большое значение имеет четкое определение состава затрат, которые ее формируют.

В настоящее время состав затрат производственных предприятий регламентируется Налоговым кодексом РФ, а также ПБУ 10/99 "Расходы организации", в соответствии с которыми "к затратам, включаемым в себестоимость произведенной и реализованной продукции, относятся:

1) расходы, непосредственно связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров (работ, услуг);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Даже из простого перечисления слагаемых затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг), видно, что они неодинаковы не только по своему составу, но и по значению в изготовлении продукта, выполнении работ и услуг. Одни затраты непосредственно связаны с изготовлением и выпуском продукции (затраты сырья, материалов, оплата труда рабочих и др.), другие — с управлением и обслуживанием производства (расходы на содержание аппарата управления, на снабжение производственного процесса необходимыми ресурсами, на содержание основных средств в рабочем состоянии и т. д.). Кроме того, часть затрат прямо включается в себестоимость конкретных видов готовых изделий, а другая часть, в связи с производством нескольких видов продукции, — косвенно. Поэтому для правильной организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо применять экономически обоснованную классификацию затрат по определенным признакам. Важнейшими из них являются: состав и экономическое содержание затрат, места их возникновения и носители; роль и назначение в технологическом процессе изготовления продукции; способ включения в себестоимость продукции; отношение к объему производства и др.

По *составу* затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента — материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты, независимо от места их возникновения и целевого назначения, не делятся на различные компоненты.

Комплексными называются затраты, состоящие из нескольких элементов, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входит заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные затраты.

По *экономическому содержанию* затраты классифицируют по статьям калькуляции и экономическим элементам.

Экономическим элементом называется первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части.

В соответствии с ПБУ 10/99 "Расходы организации" для всех предприятий установлен единый перечень экономически однородных видов затрат:

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

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных видов затрат в целом по предприятию за определенный период времени, независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета и используется при составлении годовой бухгалтерской отчетности в форме приложения к балансу (форма № 5). Данная группировка дает возможность устанавливать потребность в основных и оборотных фондах, фонд оплаты труда и т. д.

Однако классификация затрат по экономическим элементам не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия. Например, электроэнергия на предприятиях может быть использована как в технологическом процессе производства продукции, так и для освещения офиса предприятия, цехов и т. д. В свою очередь, в технологическом процессе электроэнергия может расходоваться на изготовление разнообразных изделий в разных количествах: на одно изделие — больше, на другое — меньше.

Для решения этих задач применяют классификацию затрат по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей называется определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции.

На производственных предприятиях данная группировка затрат является основной, но ее содержание, исходя из специфики каждой отрасли производства, дифференцируется в соответствии с отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции выглядит следующим образом:

1. "Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия";
2. "Полуфабрикаты собственного производства";
3. "Возвратные отходы (вычитаются)";
4. "Вспомогательные материалы";
5. "Топливо и энергия на технологические цели";
6. "Расходы на оплату труда производственных рабочих";
7. "Отчисления на социальные нужды";
8. "Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки";
9. "Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования";
10. "Общехозяйственные расходы";
11. "Прочие производственные расходы";
12. "Итого цеховая производственная себестоимость";
13. "Общехозяйственные расходы";

14. "Итого общезаводская производственная себестоимость";

15. "Расходы на продажу";

16. "Всего полная себестоимость".

По *местам возникновения* затраты группируются и учитываются по производствам, цехам, участкам, отделам, бригадам и другим структурным подразделениям предприятия, т. е. по центрам затрат. Такая группировка затрат способствует ведению учета по этапам производственного процесса (передел, стадия, фаза, процесс, операция) и обеспечивает определение себестоимости продукции и организацию внутрифирменного расчета. Данная группировка затрат напрямую зависит от организационной структуры предприятия.

С вышеприведенной классификацией затрат тесно связана группировка затрат в зависимости от *сферы их возникновения и функциональной деятельности* предприятия. По данному признаку затраты подразделяются на снабженческо-заготовительные, производственные, коммерческо-сбытовые и организационно-управленческие.

Такая группировка затрат способствует укреплению внутрифирменного расчета и усилению взаимосвязи и взаимозависимости между центрами ответственности, обеспечивает более точное предоставление информации о произведенных затратах, помогает менеджерам принимать совместные обоснованные решения о виде, составе, цене, путях сбыта продукции и способствует повышению эффективности производственно-коммерческой деятельности предприятия.

Большое значение в выборе системы учета и калькулирования имеет группировка затрат по *отношению к объему производства*. По данному признаку затраты подразделяются на постоянные и переменные.

Переменными называются затраты, величина которых изменяется вместе с изменением объема производства. К ним относят расход сырья и материалов, топлива и энергии на

технологические цели, заработную плату производственных рабочих и др.

К постоянным относят затраты, величина которых не изменяется или слабо изменяется при изменении объема производства. К ним относятся общецеховые и общехозяйственные расходы и др.

Некоторые затраты называются **смешанными**, так как имеют одновременно переменные и постоянные компоненты. Их иногда называют **полупеременными и полупостоянными** затратами. Все прямые расходы являются переменными затратами, а в составе общепроизводственных, общехозяйственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие затрат. Например, месячная плата за телефон включает постоянную сумму абонентской платы и переменную часть, которая зависит от количества и длительности междугородних и международных телефонных разговоров. Поэтому при учете затрат их необходимо четко разграничить на постоянные и переменные затраты.

Разделение затрат на постоянные и переменные имеет большое значение для планирования, учета и анализа себестоимости продукции. Постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости продукции, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции. Переменные же расходы возрастают в прямой зависимости от роста производства продукции, но, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Экономия по этим расходам может быть достигнута за счет организационно-технических мероприятий, обеспечивающих снижение их в расчете на единицу выпускаемой продукции. Кроме того, данную группировку затрат можно использовать при анализе и прогнозировании безубыточности производства и, в конечном счете, при выборе экономической политики предприятия.

В практической деятельности порой возникают трудности в четком разделении затрат на постоянные и переменные.

Поэтому вышеприведенная группировка затрат, исходя из их роли в технологическом процессе изготовления продукции и целевому назначению, в условиях функционирования отечественных предприятий наилучшим образом проявляет себя в виде основных (производственных) и накладных (периодических) расходов.

Основными (производственными) называются расходы, непосредственно связанные с технологическим процессом изготовления продукции. К ним относятся затраты, входящие в состав цеховой производственной себестоимости изделий (стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, вещественно входящих в продукт; стоимость топлива и энергии, израсходованных на технологические цели; расходы на оплату труда производственных рабочих и отчисления на социальные нужды; расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования и др.).

Накладные (периодические) расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства, реализацией продукции и управлением. Они состоят из комплексных общехозяйственных и коммерческих расходов. Их величина зависит от организации производственно-коммерческой деятельности, деловой политики администрации, продолжительности отчетного периода, структуры предприятия и других факторов.

Подразделение затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) основано на том, что в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты. Они, как необходимые, формируют производственную себестоимость изделия и используются для расчета себестоимости единицы продукции. Накладные (периодические) расходы используются для обеспечения процесса реализации продукции и функционирования предприятия как хозяйственной единицы, в связи с чем должны списываться на Уменьшение прибыли от реализации продукции.

Такая группировка затрат пока редко встречается в практике отечественного бухгалтерского учета. Между тем она давно и широко применяется в странах с развитой рыночной

экономикой, использующих систему учета "Директ-костинг". В этом случае получаемая учетная информация более адекватно отражает процесс рыночного ценообразования и позволяет всесторонне анализировать и планировать соотношение объемов производства, цен и себестоимости продукции.

По способу включения в себестоимость продукции затраты предприятия подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются расходы на производство конкретного вида продукции. Поэтому они могут быть отнесены на объекты калькуляции в момент их совершения или начисления прямо на основании данных первичных документов. К ним относятся затраты сырья, материалов, заработная плата производственных рабочих и др.

Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции, например затраты на управление и обслуживание производства (накладные).

Косвенные расходы сначала собираются на соответствующих собирательно-распределительных счетах, а затем включаются в себестоимость конкретных изделий с помощью специальных расчетов распределения. Выбор базы распределения обуславливается особенностями организации и технологии производства и устанавливается отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

Подразделение затрат на прямые и косвенные имеет условный характер. Так, в добывающих производствах, где, как правило, добывается один вид продукции, расходы прямые. В комплексных производствах, в которых из одних и тех же видов сырья и материалов изготавливаются несколько видов изделий, основные затраты являются косвенными. Повышение удельного веса прямых затрат способствует более точному определению себестоимости продукции.

Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные — косвенных, но они нетождественны. Группировка затрат на основные (производственные) и накладные (периодические) необходима при организации раз-

дельных систем учета полных и частичных затрат на производство. Кроме того, одни и те же затраты, в зависимости от их роли в процессе изготовления продукции, могут выступать в качестве основных, а по способу их включения в себестоимость отдельных видов изделий в условиях одновременного производства из одного исходного материала нескольких видов изделий — в качестве косвенных.

Большое значение при калькулировании и оценке готовой продукции имеет группировка затрат в зависимости от времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции. По данному признаку затраты предприятия подразделяются на текущие, будущего отчетного периода и предстоящие. К **текущим** относятся расходы по производству и реализации продукции данного периода. **Расходы будущего отчетного периода** — это затраты, произведенные в текущем отчетном периоде, но подлежащие включению в себестоимость продукции, которая будет выпускаться в последующие отчетные периоды (например, расходы на аренду помещения, выписка газет и журналов и др.). К **предстоящим** относят затраты, которые в данном отчетном периоде еще не произведены, но для правильного отражения фактической себестоимости подлежат включению в затраты производства за данный отчетный период в плановом размере (расходы на оплату отпусков рабочих и др.).

На результаты деятельности предприятия существенное влияние оказывает *целесообразность совершения* затрат. По данному признаку затраты подразделяются на эффективные и неэффективные.

Эффективные — это производительные затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были произведены. К ним относится большая часть затрат, образующих себестоимость продукции. Они предусматриваются сметой затрат на производство.

Неэффективные — это затраты непроизводительного характера, в результате которых не будут получены дохо-

ды, так как не будет произведен продукт. Неэффективные затраты — это потери на производстве. К ним относятся потери от брака, простоев, недостачи и порча товарно-материальных ценностей и др. Обязательность выделения неэффективных затрат помогает не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

С предыдущей группировкой тесно взаимодействует группировка затрат на планируемые и непланируемые.

К планируемым относятся производительные расходы предприятия, обусловленные его хозяйственной деятельностью и предусмотренные сметой затрат на производство. Они, в соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции.

Непланируемые — это непроизводительные расходы, которые не являются неизбежными и не вытекают из нормальных условий хозяйственной деятельности. Эти расходы считаются прямыми потерями и потому в смету затрат на производство не включаются. Они отражаются только в фактической себестоимости товарной продукции и на соответствующих счетах в бухгалтерском учете. К ним относятся потери от брака, простоев и др. Их обособленный учет содействует осуществлению мер, направленных на их предупреждение.

По отношению к *действующим нормам* все расходы, включаемые в себестоимость продукции, группируются по **установленным нормам**, действующим на начало текущего месяца, и по **отклонениям от действующих норм**, возникшим в процессе производства. Такое подразделение затрат лежит в основе нормативного учета и является важнейшим средством текущего оперативного контроля за уровнем издержек производства.

Завершающим этапом является группировка и учет затрат по их *носителям*, т. е. по продукции, работам и услугам, с целью определения их себестоимости.

Наиболее простой способ расчета себестоимости продукции — деление суммарных затрат на объем выпуска. Однако

применять этот способ можно только при условии, что предприятие производит один вид продукции, не имеет запасов полуфабрикатов или готовой продукции. Более сложный способ — калькуляция себестоимости по статьям затрат. Прямые затраты непосредственно включают в себестоимость продукции, а косвенные распределяют при помощи специальных баз и коэффициентов распределения.

1.4. Общая схема учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

На производственных предприятиях затраты на производство отражаются на следующих счетах: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 96 "Резервы предстоящих расходов и платежей", 97 "Расходы будущих периодов" и др. Затраты группируются по этим счетам, экономическим элементам, статьям калькуляции, местам возникновения расходов и видам продукции.

Фактическая себестоимость по видам вырабатываемой продукции, а внутри их по статьям калькуляции, отражается на счете 20 "Основное производство". По дебету этого счета в течение месяца собираются прямые затраты, обусловленные технологическим процессом изготовления изделий: стоимость материалов, входящих в продукцию, расходы на оплату труда производственных рабочих, отчисления на их социальные нужды, топливо и энергия на технологические цели. В первичных документах (лимитно-заборных картах, нарядах, рапортах и др.) указываются места возникновения затрат, наименования выпускаемой продукции и соответствующие статьи затрат.

Расходы на управление производством и его обслуживание не могут быть прямо отнесены на себестоимость конк-

ретного изделия, поскольку являются косвенными. Они предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" по статьям затрат в разрезе производственных цехов и в целом по предприятию. По окончании месяца расходы на управление и обслуживание списываются с кредита этих счетов и переносятся на счет 20 "Основное производство" для включения в общую сумму затрат. В аналитическом учете они распределяются между структурными подразделениями, незавершенным производством и готовой продукцией, отдельными видами продукции. Расходы относятся только на те производства, которые выпускают товарную продукцию.

На счетах производственных затрат фиксируется также резерв предстоящих расходов на оплату отпусков рабочих, соответствующая сумма расходов будущих периодов и потеря от брака.

Для определения себестоимости услуг (работ) вспомогательных производств затраты собираются на калькуляционном счете 23 "Вспомогательные производства", продукция (услуги) которых в основном используется цехами и службами предприятия: например, пар, выработанный парокотельным цехом, потребляется для отопления цехов и заводоуправления. Поэтому по окончании месяца соответствующая доля затрат и услуг списывается либо прямо, либо через собирательно-распределительные счета на счет 20 "Основное производство".

Таким образом, в конце месяца на дебете счета 20 "Основное производство" собираются все затраты по выпуску продукции: прямые — по элементам затрат, а косвенные — по комплексным статьям. По кредиту этого счета отражаются стоимость отходов производства и потери от брака.

По окончании отчетного периода оценивается стоимость незавершенного производства на конец месяца и разграничиваются затраты между себестоимостью готовой продукции и незавершенным производством. Для определения производ-

ственной себестоимости продукции к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют все затраты, произведенные за месяц и учтенные на дебете счета 20 "Основное производство", и вычитают стоимость возвратных отходов, потерь от брака и незавершенного производства на конец месяца.

Сданную на склад готовую продукцию по фактической производственной себестоимости отражают по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство".

Дебетовое сальдо счета 20 "Основное производство" показывает затраты, относящиеся к незавершенному производству.

Завершающим этапом учетного процесса является составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции на основании аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20 "Основное производство".

Действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет предприятиям применять методику учета затрат, используемую в международной практике, с разделением затрат на переменные (производственные) и постоянные (за отчетный период), с выявлением частичной производственной себестоимости. Кроме того, план счетов дает возможность организовать учет выпуска продукции с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практике нормативной себестоимости продукции.

По окончании месяца выявившаяся на счете 20 фактическая производственная себестоимость продукции перечисляется с кредита этого счета на счет 40, на котором информация о выпущенной из производства продукции формируется в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Выявленные отклонения переносятся со счета 40 на счет 90 "Продажи". Счет 40 закрывается ежемесячно.

Вопросы для самопроверки

1. В чем сущность и задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?
2. По каким принципам организуется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)?
3. Как влияют на построение учета особенности технологии и организации производства?
4. По каким признакам классифицируются затраты предприятия и как они влияют на формирование себестоимости продукции и организацию бухгалтерского учета?
5. Какова общая схема учета затрат на производственных предприятиях?

Тестовые задания

1. Производственный процесс — это:
 - а) процесс производства товаров;
 - б) процесс производства услуг;
 - в) процесс производства производственных отношений;
 - г) процесс производства продуктов, товаров, работ, услуг и производственных отношений.
2. В зависимости от характера технологического процесса производство подразделяется на:
 - а) химическое и механическое;
 - б) поточное и конвейерное;
 - в) основное и вспомогательное;
 - г) добывающее и обрабатывающее.
3. По способу обработки сырья и материалов производство подразделяется на:
 - а) химическое и механическое;

- б) добывающее и обрабатывающее;
- в) простое и сложное;
- г) основное и конвейерное.

4. По организационному признаку производство подразделяется на:
 - а) основное и сложное;
 - б) вспомогательное и конвейерное;
 - в) поточное и непоточное (групповое);
 - г) простое и автоматизированное.

5. По роли в выполнении программы выпуска продукции, производство подразделяется на:
 - а) массовое и серийное;
 - б) основное и вспомогательное;
 - в) массовое, серийное и индивидуальное;
 - г) индивидуальное и конвейерное.

6. По объему удовлетворения запросов потребителей, производство подразделяется на:
 - а) производство продовольственных товаров;
 - б) производство непродовольственных товаров;
 - в) производство потребительских товаров;
 - г) массовое, серийное и индивидуальное.

7. По характеру выпускаемой продукции производство подразделяется на:
 - а) массовое, серийное и индивидуальное;
 - б) поточное и конвейерное;
 - в) простое и сложное;
 - г) производство продовольственных товаров.

8. По месту возникновения затраты группируются:
 - а) на снабженческо-заготовительные;
 - б) на производственные;
 - в) на коммерческо-сбытовые;
 - г) в разрезе производств, цехов, участков, бригад, отделов и других структурных элементов.

9. По сфере возникновения и функциям деятельности затраты подразделяются:
 - а) включаемые в прямые и косвенные;
 - б) на постоянные и переменные;
 - в) снабженческо-заготовительные, производственные, сбытовые и организационно-управленческие;

г) основные и накладные.

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

- а) включенные в продукт и периодические;
- б) основные и накладные;
- в) прямые и косвенные;
- г) одноэлементные и косвенные.

11. По отношению к объему производства и продаж затраты подразделяются на:

- а) постоянные и переменные;
- б) прямые и косвенные;
- в) основные и накладные;
- г) включенные в продукт и периодические.

12. По отношению к технологическому процессу изготовления продукции затраты подразделяются на:

- а) основные и накладные;
- б) снабженческие и сбытовые;
- в) прямые и косвенные;
- г) планируемые и непланируемые.

13. По экономическому содержанию затраты подразделяются на:

- а) включенные в продукт и периодические;
- б) основные и накладные;
- в) одноэлементные и комплексные;
- г) экономические элементы и статьи калькуляции.

14. По составу затраты подразделяются на:

- а) основные и накладные;
- б) одноэлементные и комплексные;
- в) регулируемые и нерегулируемые;
- г) прямые и косвенные;

15. По времени возникновения и отнесения на себестоимость продукции затраты подразделяются:

- а) на плановые и внеплановые;
- б) на отложенные и неотложенные;
- в) на текущие и периодические;
- г) на текущие, будущего отчетного периода и предстоящие.

16. К отложенным расходам относятся:

- а) расходы будущих периодов;
- б) резервы предстоящих расходов;
- в) затраты периода;
- г) затраты на продукт.

17. Эффективные затраты — это:

- а) полученные организацией доходы от безвозмездных поступлений;
- б) полученные организацией доходы от применения штрафных санкций
- в) производительные затраты, обеспечивающие получение дохода;
- г) убытки.

18. Неэффективные затраты — это:

- а) процесс уплаты налогов;
- б) процесс выдачи заработной платы;
- в) процесс страхования имущества организации;
- г) производственные потери.

19. При росте объема производства величина переменных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) остается неизменной;
- г) равняется уровню постоянных затрат.

20. При росте объема производства величина постоянных затрат:

- а) в расчете на единицу продукции уменьшается;
- б) в расчете на единицу продукции увеличивается;
- в) равняется уровню переменных затрат;
- г) перечисленные выше ответы не верны.

Глава II. Система бюджетирования и внутрихозяйственной отчетности

Цели изучения главы:

** раскрытие сущности внутрихозяйственного управления и его роли в организации управленческого учета';*

** определение основных признаков организации управленческого учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности;*

** раскрытие особенностей организации управленческого учета в разрезе центров затрат, продаж, прибыли и инвестиций';*

** раскрытие особенностей организации управленческого учета в разрезе основных, вспомогательных и обслуживающих центров ответственности;*

** определение сущности и роли бюджетирования в организации управленческого учета;*

** раскрытие технологии составления операционных, финансовых, статических и гибких бюджетов организации;*

** использование данных бюджетов и внутрихозяйственной отчетности для принятия оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.*

2.1. Децентрализация управления и ее роль в организации производственного учета

Одним из важных условий эффективной организации производственного учета является внедрение и укрепление децентрализации управления. Это связано с тем, что многоотраслевой характер, а иногда и огромные размеры и территориальная разобщенность современных организаций (корпораций, объединений и т. д.) зачастую превращаются в тормоз на пути их дальнейшего развития. Управление такой организацией только из единого центра не всегда приводит к желаемым результатам, поскольку из-за запоздалого характера получаемой информации не в полной мере учитывает множество факторов и обстоятельств жизнедеятельности подотчетных ей предприятий и структурных подразделений. В этих условиях ключ к успеху — это достижение оптимального соотношения между централизованной и децентрализованной системами управления.

Производственный учет объективно составляет необходимую подсистему управления организацией. Определенная спе-

цифика требований аппарата управления к предоставляемой для него учетной информации заключается в том, что существует проблема обратной связи между характеристиками управленческого механизма организации (предприятия) — его организацией, уровнем жесткостью, объемом — и вытекающими отсюда задачами и формами учетных систем. Для разрешения этой проблемы нам необходимо выяснить характер изменений, происходящих в стиле и методах управления организационными системами как у нас в стране, так и за рубежом.

В начале XX в. в западных странах и в 30-х гг. XX в. в нашей стране сложился определенный тип организации производства и управления. Суть его заключалась в жесткой централизации всех функций управления, вертикальной организационной структуре, административно-командном методе руководства. Производство территориально и организационно строилось как единая фабрика, управляющий которой лично контролировал все параметры производственного процесса и управлял действиями подчиненных.

Послевоенный период XX в. четко обозначил тенденцию развития крупной промышленности в сторону усложнения организационных структур промышленных компаний и объединений. Как считают исследователи, эти изменения обусловили два фактора:

- 1) чисто количественное увеличение масштабов деятельности вплоть до макроэкономических величин;
- 2) диверсификация направлений деятельности.

Однако следует иметь в виду, что сами по себе эти факторы не приводят и не могли привести к сдвигам в системе внутрихозяйственного управления. Решающим моментом здесь явился фактор развития конкурентной рыночной среды, когда стали меняться источники сырья и материалов, технология производства, рынки сбыта, тип продукции, география ее производства и реализации. Как следствие, резко возросло число административных решений всех типов. В результате поток оперативной информации нарастал подобно снежному кому, центральный офис ею перегружался, а его деятельность становилась неэффективной. Отсюда возникала необхо-

димось в децентрализации управления, т.е. распределении полномочий и обязанностей принимать решения между различными уровнями управления.

Как известно, при децентрализованной системе управления происходит распределение (делегирование) ответственности между менеджерами в части управления, планирования и контроля затрат и результатов деятельности подразделения, за которое отвечает данный менеджер. В этих условиях менеджер децентрализованной организации в пределах своих полномочий имеет право самостоятельно, без согласования с высшим руководством оперативно принимать решения на определенную сумму денег. В связи с этим, становится актуальным вопрос: какая же степень децентрализации должна быть выбрана менеджерами высшего уровня как оптимальная? Понятно, что они попытаются максимизировать преимущества децентрализации над ее недостатками. В этом и состоит смысл так называемого оптимизационного подхода.

Преимущества децентрализованной структуры управления подразделениями состоят в следующем.

1. Менеджер структурного подразделения по сравнению с менеджером высшего ранга обладает большей информацией о местных условиях. Для централизованного принятия решения имеющаяся информация может быть не вполне достаточной и объективной. Более того, получаемая ими информация может быть даже намеренно искаженной.

2. Менеджеры подразделений могут принимать своевременные решения, что особенно привлекательно для потенциальных заказчиков.

3. Деятельность менеджеров подразделений становится более мотивированной, если они могут проявить собственную инициативу.

4. Наделение менеджеров структурных подразделений полномочиями и ответственностью способствует развитию управленческого таланта. Ценен не только обучающий процесс, но и накопленный на ошибках опыт.

5. Небольшие подразделения имеют преимущества "дружного коллектива" при решении определенных задач.

6. Высшее управление, освободившись от бремени ежедневных решений, может сконцентрировать свое внимание на стратегическом развитии всей организации.

При организации производственного учета во внимание необходимо принимать не только преимущества, но и недостатки децентрализованной структуры управления. К ним относятся:

во-первых, принятие необоснованных и некомпетентных решений, когда благо подразделения становится выше, чем убытки организации в целом, что происходит в случае:

а) несогласованности целей организации в целом и отдельного структурного подразделения;

б) недостатка информации, по которой менеджеры структурных подразделений могут определить влияние своей деятельности на другие части организации. Такие решения наиболее вероятны в организациях с высокой степенью самостоятельности ее сегментов;

во-вторых, сокращение деятельности по отношению к организации в целом. Менеджеры сегментов могут не обращать внимания на другие структурные подразделения этой же организации, не отличая их от внешних контрагентов.

В современных условиях практически все руководители корпораций делятся властью в гораздо большей степени, чем эта делали их предшественники. Административно-командная модель управления устарела. Задача руководителя в настоящее время состоит в том, чтобы определить стратегическое направление, заручиться согласием подчиненных, дать им деньги и полномочия и оставить их в покое. При этом производственный учет также должен соответствовать целям и задачам "рыночного духа" и способствовать активизации роли каждого работника в управлении.

Обобщая вышеизложенное, можно подчеркнуть, что децентрализация — это, прежде всего, характеристика отношений между руководителями различного уровня в управленческой иерархии организации. Вместе с тем децентрализация — это не отрицание управления, а его новое качество,

позволяющее максимизировать в конечном итоге совокупные доходы организации. Децентрализация управления воздействует на организационную структуру предприятия и способствует более четкому, формализованному определению всех уровней управления и всех сегментов организации.

Децентрализация управления предполагает не только расширение самостоятельности и увеличение прав менеджеров при принятии ими управленческих решений, но и повышение персональной ответственности за последствия таких решений. При этом повышаются роль и значимость производственного учета, поскольку предоставляемая им информация должна позволять менеджерам своевременно и качественно измерить эффективность принятия ими тех или иных управленческих решений, контролировать и оценивать результаты деятельности внутренних структурных единиц. Следовательно, производственный учет в современных условиях хозяйствования должен соответствовать целям и задачам внутрихозяйственного управления и внутрифирменного расчета.

Необходимым условием развития внутрихозяйственного управления является введение принципов внутрифирменного расчета в работу структурных подразделений предприятия.

К основным элементам внутрифирменного расчета относят:

1) оперативно-производственную и имущественную самостоятельность подразделений, четкое разграничение и определение функций, прав и обязанностей каждого хозяйственного подразделения, руководителей и работников. Экономическое обеспечение самостоятельности цеха заключается в выделении в его распоряжение производственной площади, оборудования в количестве и составе, необходимых для выполнения цеховой производственной программы, предоставлении права самостоятельно распоряжаться выделенными материальными ресурсами в производственных целях, принятии решений по таким вопросам, как оплата труда работников, организация премирования, определение численности и структуры кадров и т. д.;

2) технико-экономическое планирование, четко и своевременно определяющее производственное задание, место и роль каждого структурного подразделения в выполнении общезаводских планов. При этом необходимо установить систему количественных и качественных показателей, по которым будут планироваться, учитываться и оцениваться работа структурных подразделений, порядок и сроки доведения до них плановых показателей;

3) технически обоснованное нормирование расходования трудовых и материальных ресурсов, разработка внутризаводских ценников на потребляемые в производстве материалы, полуфабрикаты, передаваемые одним цехом другому;

4) внутрихозяйственный учет и отчетность, точно, достоверно и своевременно отражающие состояние дел в производстве, фактический вклад коллективов каждого структурного подразделения в общезаводские результаты;

5) регулирование взаимоотношений между структурными подразделениями, обеспечение строгого соблюдения материальной ответственности за упущения в работе, отнесение потерь на результаты работы того структурного подразделения, которое в них виновно;

6) анализ хозяйственной деятельности и контроль результатов работы каждого структурного подразделения, объективная оценка результатов деятельности, гласное и быстрое подведение итогов работы, доведение сведений об этих итогах до всех работников структурных подразделений;

7) материальное и моральное поощрение за хорошие результаты работы с целью повышения эффективности производства, ответственности за допущенные в работе недочеты или случаи бесхозяйственности.

Следует иметь в виду, что общие принципы внутрифирменного расчета должны быть едиными для всех подразделений производственного предприятия.

Деятельность производственных цехов, функционирующих на началах внутрифирменного расчета, должна регулироваться и контролироваться посредством системы плановых пока-

зателей. По своим функциям в управлении плановые показатели подразделяют на утверждаемые и расчетные.

Утверждаемые плановые показатели разрабатываются функциональными подразделениями предприятия и утверждаются его руководителем. *Расчетные показатели* используют для технико-экономического обоснования утверждаемых плановых заданий и исчисляют в самих цехах. Расчетные показатели позволяют определить наиболее рациональные способы выполнения утверждаемых показателей, осуществить глубокий анализ деятельности производственных цехов, выявить их внутренние резервы, организовать хозрасчет внутри цехов. Для каждого цеха может быть установлен разный набор плановых показателей.

Вместе с тем общими показателями для всех цехов основного производства могут выступать: объем товарной продукции в нормо-часах; номенклатура продукции с выделением продукции на экспорт; ритмичность работы; численность работающих; фонд заработной платы работников цеха; производительность труда одного работающего; цеховая себестоимость и др.

Для инструментального и ремонтно-механического цехов можно утверждать такие плановые показатели, как номенклатура продукции, работ и услуг; численность работающих; фонд заработной платы работников цеха; производительность труда одного работающего, цеховая себестоимость и др.

В других вариантах организации внутрифирменного расчета могут использоваться плано-расчетные цены для оценки товарной продукции, условные показатели маржинального дохода, прибыли и уровней рентабельности.

Отношения между производственными цехами должны быть организованы так, чтобы потери или расходы, возникшие у данного цеха вследствие неэффективной работы других цехов, отражались на итогах работы последних. Для этой цели целесообразно использовать систему межцеховых претензий, которая оперативно устранила бы возникшие негативные последствия.

На тех предприятиях, где применяется система межцеховых претензий, возникает необходимость в организации внутризаводского арбитража. Обязанности арбитража можно возложить на руководителей финансово-экономической службы предприятия.

Порядок работы заводских подразделений на основе внутрифирменного расчета должен быть указан в специальном положении. Таких положений может быть несколько: для основных цехов, цехов вспомогательных производств и т.д. Положение должно быть утверждено руководителем организации и введено в действие его приказом.

Немаловажное значение в организации внутрифирменного расчета имеет внутрифирменный расчет участков и бригад. Он отличается от цехового тем, что число показателей, устанавливаемых для этих подразделений, меньше и охватывает в основном те работы и затраты для их выполнения, на величину которых непосредственно влияют работники данного участка или бригады. Иногда при переводе участков на внутрифирменный расчет изменяется организация производства, так как создаются предметно-замкнутые участки, сквозные бригады. При подобной организации производства повышается ответственность работников за выполняемую работу, а при передаче смены в системе сквозных бригад растет производительность труда, упрощаются планирование, учет и контроль их работы.

Принципы внутрифирменного расчета можно применять и^в работе некоторых отделов заводоуправления. Цель заключается в том, чтобы материально заинтересовать их работников в получении экономии в цехах. В этом случае величину премии, Получаемой работниками отделов, необходимо делить на две части: первая выдается по общим итогам работы предприятия,^а вторая — по выполнении показателей, специально установленных для данного отдела. Так, для отделов главного конструктора и главного технолога такими показателями могут служить снижение трудоемкости изделий, экономия материальных ресурсов, уменьшение брака, внедрение и освоение новой

техники и т. п. Для отдела главного механика могут быть предусмотрены такие показатели, как объем и себестоимость капитальных ремонтов или работ по модернизации оборудования, соблюдение графика выполнения ремонтов, снижение простоев оборудования и т. п. Такого же рода показатели могут быть установлены и для других отделов в соответствии с особенностями выполняемой ими работы. Число таких показателей для каждого отдела должно быть небольшим.

Применение принципов внутрифирменного расчета позволяет повысить эффективность деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений.

2.2. Организация производственного учета по местам возникновения затрат и центрам ответственности

Организационную структуру современной компании можно определить как совокупность линий ответственности внутри организации. *Линии ответственности* — это линии, показывающие направление движения информации. В этих условиях организационная структура представляет собой пирамиду, где нижние уровни менеджеров подотчетны верхним уровням. Следует отметить, что с недавних пор у крупных компаний появилась тенденция к организации своей структуры не по традиционному функциональному признаку (маркетинг, финансы, снабжение, производство, сбыт и т.д.), а по линиям продукции, каждая из которых группируется вокруг производства определенного типа продуктов или услуг и включает в себя необходимые функциональные службы. Эта тенденция обособила понятие сегмента бизнеса как части организации, работающей на внешнего потребителя или представляющей относительно самостоятельное направление, применительно к которому могут быть отделены от организации в целом активы, результаты операций по основной и прочей деятельности в целях финансовой отчетности.

Другими часто используемыми терминами применительно к структурным единицам компании являются "отделения", "филиалы" (внутренние единицы самого высокого уровня) и "подразделения" (единицы более низкого уровня). Децентрализация управления требует формализованного подхода к организационной структуре компании, охватывающего все структурные единицы сверху донизу и определяющего места каждого подразделения (сегмента, отделения) с точки зрения делегирования ему определенных полномочий и ответственности. При этом обобщающим понятием становится "центр ответственности". В результате организационную структуру современной компании можно рассматривать как совокупность различных центров ответственности, связанных между собой линиями ответственности. Как следствие, учетная система, которая в рамках такой структуры обеспечивает регистрацию, отражение, накопление, анализ и предоставление информации о затратах и результатах и позволяет оценить деятельность конкретных менеджеров, превращается в систему учета по центрам ответственности.

Центр ответственности — это сегмент организации, по которой целесообразно аккумулировать учетную информацию о деятельности такого центра. Отчеты центров ответственности должны включать только те статьи затрат и поступлений (доходов, выручки), на которые может повлиять менеджер Центра. Его также можно назвать *центром отчетности*.

Концепцию учета по центрам ответственности впервые выдвинул американский ученый Джон Хиггинс. Обосновывая необходимость организации такой системы учета, в 1952 г. он писал, что учет по центрам ответственности — это система бухгалтерского учета, которая перекраивается организацией так, что затраты аккумулируются и отражаются в отчетах на определенных уровнях управления. С именем Дж. Хиггинса также связано знаменитое его правило:

Каждую структурную единицу предприятия обременяют те, и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует.

Центр ответственности — это часть управленческой системы организации, по которой контролируются как произведенные затраты, так и полученный доход или процесс его инвестирования. Причем руководитель центра ответственности несет ответственность за процесс формирования этих показателей.

Центр ответственности представляет собой часть системы управления предприятием и, как любая система, имеет вход и выход. Вход — это сырье, материалы, полуфабрикаты, затраты труда и разных услуг. Выходом для центра ответственности является продукция (услуги), которая идет в другой центр ответственности или реализуется на сторону. Деятельность каждого центра ответственности может быть оценена с точки зрения эффективности его функционирования.

Цель учета по центрам ответственности состоит в обобщении данных о затратах и результатах деятельности по каждому центру ответственности с тем, чтобы возникающие отклонения можно было отнести на конкретное лицо.

С позиции управления деление организации на центры ответственности должно определяться спецификой конкретной ситуации и отвечать следующим основным требованиям:

- * центры ответственности необходимо увязать с производственной и организационной структурой предприятия;

- * во главе каждого центра ответственности должно быть ответственное лицо — менеджер;

- * в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения затрат;

- * необходимо четко определить сферу полномочий и ответственности менеджера каждого центра ответственности. Менеджер отвечает только за те показатели, которые он может контролировать;

- * для каждого центра ответственности необходимо установить формы внутренней отчетности;

- * менеджеры центра ответственности должны принимать участие в проведении анализа деятельности центра за про-

шлый период и составлении планов (бюджетов) на предстоящий период.

Кроме того, при подразделении организации на центры ответственности необходимо учитывать социально-психологические факторы, которые могут повлиять на мотивацию руководителей соответствующих центров.

Подразделение производственного предприятия на центры ответственности зависит от отраслевых особенностей, технологий и организации производственного процесса, методов переработки исходных материалов, состава выпускаемой продукции, уровня технической оснащенности и других факторов.

Решающее влияние на создание центров ответственности оказывают производственная и организационная структуры предприятия.

Производственная структура предприятия показывает виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи на каждом уровне управления производством.

Организационная структура предприятия официально находит свое выражение в штатном расписании. Фактически она обеспечивает согласованность отдельных видов деятельности предприятия и усилий подразделений по выполнению основных задач и целей предприятия.

В рамках организационной структуры предприятия можно выделить следующие формы организации управления: линейная, функциональная, линейно-функциональная, матричная.

Линейным называют управление "по вертикали", при котором имеет место прямое подчинение нижестоящих звеньев предприятия строго определенным вышестоящим звеньям. Обычно линейная система характерна для управления производственными цехами и участками предприятия.

Функциональное управление — это управление по отдельным функциям (финансами, снабжением, сбытом, кадрами, проектно-конструкторскими и технологическими раз-

работками, делопроизводством, внешними экономическими связями и др.), при котором высшее звено руководит всеми или частью низовых звеньев, но только в пределах одной функции. При функциональном управлении у одного лица, подразделения могут быть разные руководители по разным функциям.

Наибольшее распространение на практике получили *линейно-функциональные* структуры управления. В рамках такой структуры линейные подразделения занимаются основной деятельностью по выпуску продукции, а специализированные функциональные подразделения (такие как отдел маркетинга, плановый, финансовый отделы, отдел кадров, НИОКР) оказывают услуги основным. В этом случае наиболее полно реализуется сочетание принципов специализации управления и единоначалия. Обеспечивается и высокий уровень подготавливаемых решений, и комплексное руководство каждым производственным звеном.

При *матричном* подходе к организации управления большое значение приобретает интеграция комплекса работ, направленных на достижение поставленных целей. основополагающим принципом здесь является улучшение взаимодействия отдельных подразделений предприятия, обеспечивающее эффективное решение той или иной проблемы. При матричной структуре параллельно с функциональными подразделениями создаются специальные органы (проектные группы) для решения конкретных производственных задач. Эти группы формируются из специалистов отдельных функциональных подразделений, находящихся на разных уровнях управленческой иерархии.

Главным принципом организации матричной структуры управления является широкая сеть горизонтальных связей, многочисленные пересечения которых с вертикалью образуются в результате взаимодействия руководителей проектов с руководителями функциональных подразделений. Преимущество этой формы управления состоит в том, что она позволяет преодолеть внутриорганизационные барьеры, не ме-

тая при этом развитию функциональной специализации. Примером может быть создание группы функционально-стоимостного анализа (ФСА), цель которой — разработка и внедрение в производство нового изделия с лучшими свойствами и параметрами качества с наименьшими затратами.

Матричная форма организации управления в наибольшей степени обеспечивает условия для согласованной деятельности руководителей и проявления индивидуальных способностей членов группы, не нарушая при этом принципа централизованного руководства.

Построение центров ответственности в соответствии с организационной структурой позволяет связать деятельность каждого подразделения с ответственностью конкретных лиц, оценить результаты каждого подразделения и определить их вклад в общие результаты деятельности предприятия.

Для успешной организации управленческого учета по центрам ответственности в коммерческих организациях необходимо классифицировать их исходя из:

- * объема полномочий и ответственности;
- * функций, выполняемых центром.

Центры ответственности исходя из *объема полномочий и ответственности* необходимо подразделять на центры затрат, продаж, прибыли и инвестиций.

Центр затрат — это часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает только за затраты (например, производственный участок, производственный Цех, конструкторское бюро и др.). В рамках такого центра организуется планирование, нормирование и учет затрат факторов производства с целью контроля, анализа и управления процессами их использования.

Центры затрат, в свою очередь, необходимо подразделять на центры регулируемых и произвольных затрат.

Для центра регулируемых затрат устанавливается оптимальное соотношение между затратами и объемом выпуска продукции. Например, у производственного цеха существуют нормы расхода материалов, нормативная трудоемкость

единицы продукции и т.д., а суммарные затраты на материалы и оплату труда определяются путем умножения нормативных затрат на единицу продукции и на запланированный объем выпуска. Управление затратами таких центров осуществляют с помощью заранее составленных гибких бюджетов. Руководитель центра регулируемых затрат отвечает прежде всего за минимизацию затрат на единицу выпуска, а его деятельность оценивается путем сопоставления плановых (нормативных) и фактических затрат на единицу продукции.

Для центра произвольных затрат оптимального соотношения между затратами и результатами деятельности не существует. Руководство организации практически не может повлиять на величину затрат таких центров и принимает ее как заданную величину. Примерами центров произвольных затрат могут служить конструкторское бюро, лаборатория химико-технического контроля и т.д.

Разновидностью центра ответственности является *центр продаж* — часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает только за выручку от продажи продукции и за затраты, связанные с ее опытом, например подразделению маркетинго-сбытовой деятельности организации. Деятельность таких центров оценивают, главным образом, по объему и структуре продаж в натуральном и стоимостном выражении, а также величине сбытовых расходов.

Организация производственного учета по центрам ответственности показывает, что для оценки результатов деятельности каждого подразделения (там, где это возможно) необходимо определять величину прибыли, получаемую каждым конкретным центром ответственности. В этих условиях особую значимость приобретает создание в рамках центров ответственности центров прибыли.

Центр прибыли — это часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает как за затраты, так и за прибыль. В таких центрах доход есть денежное выражение выпущенной продукции, расход — денежное вы-

ражение использованных ресурсов, а прибыль — разница между доходом и расходом. Менеджер центра прибыли контролирует цены, объем производства и реализации, а также затраты. Поэтому для такого центра основным контролируемым показателем устанавливается прибыль.

Центр прибыли — это экономика предприятия в мини-атюре. Использование модели управления по центрам прибыли позволяет на больших предприятиях децентрализовать ответственность за прибыль. Примером центра прибыли может служить производственное предприятие, входящее в состав холдинга. Центр прибыли, в свою очередь, может состоять из нескольких центров затрат. Например, производственное предприятие, входящее в состав холдинга, может состоять из производственных цехов, участков и т. д.

Управление центром прибыли можно осуществлять при помощи операционного бюджета, форма которого близка к отчету о прибылях и убытках, а также отчету об исполнении бюджета.

Центр инвестиций — это часть управленческой системы организации, руководитель которой отвечает не только за выручку и затраты, но и за капиталовложения. Примером может служить высшее руководство коммерческой организации, имеющее право инвестировать собственную прибыль. Целью такого центра является не только получение прибыли, но и достижение рентабельности вложенного капитала, доходности инвестиций и увеличение паевого капитала.

Управление деятельностью центра инвестиций можно осуществлять при помощи операционного бюджета, отчета о его исполнении, а также баланса и отчета о денежных потоках.

В коммерческих организациях немаловажное значение имеет подразделение центров ответственности, исходя из ***выполняемых ими функций***, на основные и вспомогательные.

Основные центры ответственности занимаются непосредственным производством продукции, выполнением работ оказанием услуг для потребителей. Их затраты напрямую исчисляются на себестоимость продукции (работ, услуг). К та-

ким центрам, например, можно отнести участки и цехи основного производства, отдел сбыта.

Вспомогательные центры ответственности существуют для обслуживания основных центров ответственности. Затраты этих центров сначала распределяют по основным центрам ответственности, а уже потом в составе суммарных затрат основных центров включают в себестоимость продукции, работ, услуг, оказываемых потребителям. К таким центрам можно отнести административно-хозяйственный отдел, отдел технического контроля, ремонтный цех, инструментальную мастерскую и т.д.

Обобщенно структура центров ответственности организации представлена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Структура центров ответственности коммерческой организации

При определении центров ответственности прежде всего необходимо принимать во внимание технологическую структуру предприятия, затем выделять ее горизонтальный и вертикальный разрезы. Первый ограничивается кругом деятельности каждого лица, ответственного за центр; второй определяет иерархическую лестницу полномочий лиц, принимающих управленческие решения. Каждый из центров ответственности может быть центром или затрат, или доходов, или прибыли, или инвестиций. В первом случае отчет составляют по расходам, во втором — по объему продаж (выручке), в третьем — по прибыли и в четвертом — по объему и срокам окупаемости инвестиций. Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятие обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (производства, маркетинга, технических разработок, учета, контроля и т. п.). Это связано с тем, что объектом центра выступает человек, агент, администратор, а не определенно взятые функции или средства. Рассмотрение центров ответственности предприятия в горизонтальных и вертикальных разрезах позволяет сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений предприятия в интересах достижения общей цели.

Таким образом, центры ответственности — это определенное учение, новая психологическая трактовка учета, направленная на организацию поведения администраторов. Ее цель — не столько контроль, сколько помощь администраторам в организации самоконтроля, ибо предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии.

2.3. Бюджетирование и контроль затрат и доходов

В рыночных условиях хозяйствования процветающим считается предприятие, получающее устойчивую прибыль от сво-

ей деятельности. Эта задача-максимум может быть реализована на стабильной основе через систему внутривозвратного планирования.

Естественно, возникает вопрос: как могут сочетаться в реальной действительности рыночный механизм и планирование? Как известно, ведущая роль в координации деятельности продавцов и покупателей принадлежит ценам, именно они определяют выгодные объемы и способы производства для участников хозяйственных связей. Каждое предприятие вынуждено подчинить свои действия ценовому механизму, закону спроса и предложения, поскольку никто не в состоянии отменить их действие. Однако во внутренней структуре каждого предприятия механизм цен вытесняется сознательными действиями администрации, менеджеров и других специалистов. Поэтому деятельность предприятия регулируется через принятие плановых решений. С этой позиции планирование и следует рассматривать как механизм, который заменяет цены и рынок во внутренней деятельности предприятия. Одновременно оно является и составной частью менеджмента. Поэтому планирование представляет собой умение предвидеть цели предприятия, результат его деятельности и ресурсы, необходимые для достижения поставленных целей.

Планирование в зависимости от времени действия подразделяется на долгосрочное, среднесрочное и краткосрочное, а по характеру преследуемой цели — на стратегическое, тактическое и оперативное.

В рамках *стратегического*, или *долгосрочного*, планирования (на срок 5—10 лет) разрабатывается концепция перспективного развития предприятия. Она преследует достижение стратегических целей его существования: сохранение стабильного положения на рынке; расширение доли рынка; максимизацию прибыли; повышение рентабельности; поддержание и обеспечение ликвидности (платежеспособности); завоевание лидерства на рынке; расширение экспортных возможностей и др. По каждому из этих направлений определяют, в какие сроки должны быть достигнуты те или иные

цели, что для этого нужно сделать и кто несет ответственность за решение той или иной проблемы. Осуществление стратегических направлений деятельности предусматривается всей системой разрабатываемых на предприятии планов.

С помощью *тактического*, или *среднесрочного*, планирования (3—5 лет) осуществляется детализация стратегических целей и задач предприятия. В рамках такого планирования обеспечивается разработка конкретных программ, направленных на постепенное и последовательное внедрение в жизнь намеченных долгосрочных целей предприятия. В них предусматривается увязка целей развития с ресурсами и определяются пропорции между различными показателями.

Система *оперативного*, или *краткосрочного*, планирования задает динамику и ритмичность работы предприятия в течение дня, недели, декады, месяца, квартала или года. Такие планы разрабатываются на основе утвержденных программ, имеют узкую направленность, высокую степень детализации и характеризуются использованием различных приемов и методов при их обосновании.

Принятый план является стратегией предприятия, а конкретные меры по его осуществлению — тактикой.

Во многих западных фирмах получило развитие непрерывное планирование, при котором ежегодно конкретизируются планы предстоящего года и уточняют показатели на следующие два года. В результате фирмы имеют перспективный план и последовательно добиваются повышения его обоснованности. Такой подход к планированию должен стать правилом и для всех отечественных предприятий.

Одним из мощных инструментов внутривозвратного планирования является *бизнес-планирование*. В странах с развитой рыночной экономикой бизнес-планы давно заняли свое Достойное место. Отечественная же теория и практика только накапливают опыт разработки таких планов, необходимых как для получения инвестиций, так и для формулировки собственных идей в части бизнеса, а также для оценки жизнеспособности его предлагаемого объекта.

Бизнес-план — краткое, точное, доступное и понятное описание предполагаемого бизнеса, важнейший инструмент при рассмотрении большого количества различных ситуаций, позволяющий выбрать наиболее перспективные решения и определить средства для их достижения.

Бизнес-план предназначается для обоснования предполагаемого бизнеса и оценки результатов за определенный период времени. В связи с этим он может рассматриваться как мерило степени достижения успеха.

Бизнес-план является документом, позволяющим "высветить" курс действий и управлять бизнесом. Поэтому его можно представить и как неотъемлемый элемент внутрихозяйственного планирования, и как руководство для исполнения и контроля.

Очень часто бизнес-план используется как средство получения необходимых инвестиций. В этом аспекте он служит "наживкой" для инвесторов и мощным инструментом финансирования бизнеса.

Кроме того, бизнес-план может стать хорошей рекламой для предполагаемого бизнеса, создавая деловую репутацию и являясь своеобразной визитной карточкой организации. Поэтому он должен быть компактным, красиво оформленным и информационно наполненным.

Бизнес-план должен гарантировать успех предполагаемого бизнеса и демонстрировать готовность организации идти на риск. Его можно рассматривать и как инструмент самообучения. В этом аспекте его разработка — это непрерывный процесс познания и самопознания.

Подводя итог вышеизложенному, можно утверждать, что бизнес-планирование — это творческий процесс, требующий профессионализма и искусства.

Для практической реализации бизнес-планирования как процесса очень важно соблюдение следующих основополагающих принципов:

- * гибкости, предусматривающей постоянную адаптацию к изменениям среды, в которой функционирует данная организация;

- * непрерывности, предполагающей "скользящий" характер планирования;

- * коммуникативности, под которой следует понимать координацию и интеграцию усилий (все должно быть взаимосвязано и взаимозависимо);

- * итеративности, предусматривающей творческий характер планирования и неоднократность проработки уже составленных разделов плана;

- * многовариантности, позволяющей выбрать наилучшую из альтернативных возможностей достижения поставленной цели;

- * участия, предполагающего важность самого процесса планирования с точки зрения вовлечения в него всех возможных участников будущей организации;

- * адекватности отражения реальных проблем и самооценки в процессе планирования.

В экономической литературе существует множество версий бизнес-планов как по форме, так и по содержанию, структуре и т.д. В разрезе объектов бизнеса целесообразно применять классификацию бизнес-планов, показанную на рис. 2.2.

Возможны другие классификации типов бизнес-планов, например, по компонентам менеджмента. Приведенную на рисунке классификацию бизнес-планов можно разрабатывать в различных модификациях в зависимости от их назначения: по бизнес-линиям (продукция, работы, услуги, технические решения), по предприятию в целом (новому и действующему).

Следует отметить, что к бизнес-плану близок такой привычный ранее отечественным предпринимателям документ, как технико-экономическое обоснование. Но главное отличие бизнес-плана — в его стратегической направленности, предпринимательском характере, гибком сочетании производственного, технического, финансового и рыночного аспектов деятельности на основе внутренних возможностей организации и внешнего окружения.

При разработке различных типов бизнес-планов необходимо учитывать такие особенности, как: специфика отрас-

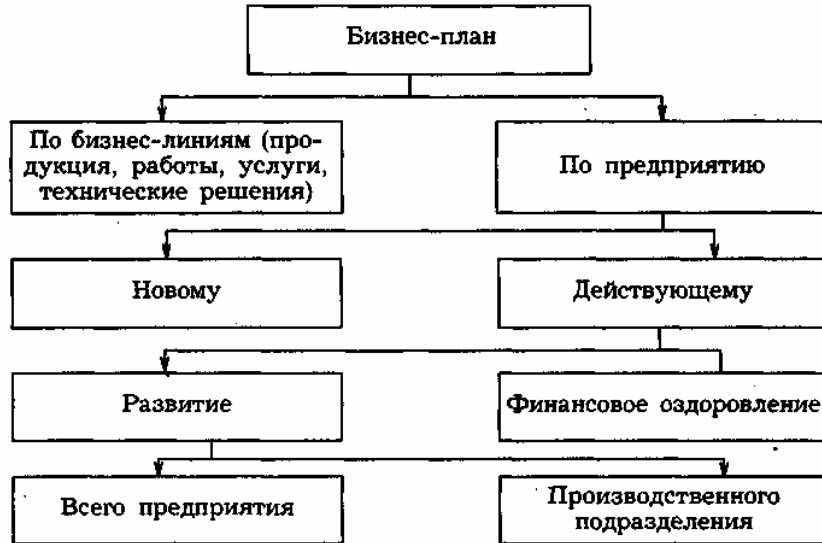


Рис. 2.2. Классификация бизнес-планов по объектам бизнеса

ли; общая стратегия организации; концепция продукта и т.д. Оптимальным является приведенная ниже структура бизнес-плана.

1. Концепция бизнеса.
2. Ситуация в настоящее время и краткая информация об организации.
3. Характеристика объекта бизнеса.
4. Исследование и анализ рынка (рынки и конкуренция или среда для бизнеса).
5. Организационный план, в том числе правовое обеспечение.
6. Персонал и управление.
7. План производства.
8. План маркетинговых действий.
9. Потенциальные риски.
10. Финансовый план и финансовая стратегия.

Эта структура не рассматривается как нечто застывшее, она может изменяться в зависимости от конкретных целей, задач и объектов бизнеса. Главное здесь то, что бизнес-план является официальным документом и должен быть оформлен в соответствии с требованиями потенциальных инвесторов, партнеров по бизнесу и т.д. Для его написания необходимо собрать большой информационный материал по широкому кругу вопросов о рынках, состоянии отрасли, новых технологиях, оборудовании и т.п. Значительная часть этого материала, как правило, не входит в окончательный, официальный вариант бизнес-плана, поэтому заслуживает внимания предварительная разработка его рабочего варианта. В него включаются все рабочие информационные материалы, сгруппированные по разделам официального бизнес-плана. Эти материалы могут иметь самый разнообразный характер (от описаний, формулирования своих идей до расчетов, оформленных в таблицах произвольного вида), постоянно дополняться в процессе работы и использоваться при модернизации официального варианта бизнес-плана.

В отечественной теории и практике бизнес-планирование иногда неоправданно отождествляется с внутрихозяйственным планированием, однако между этими видами планов существуют различия.

1. Бизнес-планирование в отличие от внутрихозяйственного включает не весь комплекс общих целей предприятия, а одну из важнейших задач, определяющих конкретное содержание планирования нового вида деятельности или бизнес-проекта. Бизнес-план ориентируется, главным образом, на разработку новой стратегии или тактики развития предприятия, тогда как внутрихозяйственное планирование может включать различные виды совместной текущей и перспективной деятельности.

2. Бизнес-планы разрабатываются, как правило, на инновационные проекты, четко очерченные временными сроками их выполнения, по истечении которых работа над бизнес-проектом завершается. Внутрихозяйственное планирование

проводится и осуществляется непрерывно на всех уровнях управления хозяйством. По мере выполнения одного годового плана организации после соответствующей корректировки переходят к осуществлению очередного плана и т.д. Бизнес-план имеет не только четкие временные, но и более узкие пространственные границы, тогда как любой внутрихозяйственный план таких четких ограничений не имеет.

3. Основное назначение бизнес-плана состоит в открытии предпринимателями нового дела и получении на выполнение проекта необходимых производственных ресурсов, в первую очередь денежных средств. Поиск надежных инвесторов требует наиболее тщательного обоснования многих финансовых показателей с учетом существующей степени риска не только во внутренней производственно-хозяйственной деятельности, но и во внешних кредитно-финансовых и банковских структурах. Внутрихозяйственные планы необходимы в большей степени для собственного использования, тогда как бизнес-планы нужны для инвесторов и кредиторов.

4. Бизнес-планы разрабатываются непосредственно под руководством и при личном участии предпринимателя — учредителя фирмы. Внутрихозяйственным планированием, как правило, занимаются профессиональные экономисты-менеджеры и специалисты линейных и функциональных подразделений предприятия. При этом личное участие каждого бизнесмена-предпринимателя в разработке внутрихозяйственного плана способствует не только выработке реальной стратегической и оперативной цели, но и обеспечивает в будущем наиболее совершенную организацию выполнения бизнес-проекта на основе соизмерения затрат и результатов и др.

В учетных системах западных стран для характеристики процесса планирования чаще всего применяют термин *"бюджетирование"*.

Бюджет представляет собой план, выраженный в натуральных и денежных единицах. Он служит инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью предприятия.

Качественное бюджетирование предполагает участие в плановом процессе многих специалистов: маркетологов, экономистов, финансистов, бухгалтеров, технологов, специалистов в области налогообложения, нормирования трудовых и материальных ресурсов и др.

Формирование бюджета осуществляется по схеме, предусматривающей взаимодействие "верхов" и "низов". Данная схема является наиболее совершенной, поскольку планирование "снизу" и составление бюджета "сверху" представляет собой единый процесс, в котором предусматривается постоянная взаимоувязка и координация бюджетов различных уровней управления предприятием.

Разработка бюджета (рис. 2.3) включает в себя четыре основных этапа, а именно:

- * постановку проблемы и сбор исходной информации для разработки проекта бюджета;
- * анализ и обобщение собранной информации, расчет научно обоснованных показателей деятельности предприятия, формирование проекта бюджета;
- * оценку проекта бюджета;
- * утверждение бюджета.

При сборе исходной информации предусматривается ответственность структурных подразделений по предоставлению информации с целью взаимоувязки необходимых показателей.

Бюджеты разрабатываются как в целом для организации (сводный бюджет), так и для ее структурных подразделений или отдельных функций деятельности (частные бюджеты).

Процесс составления сводного (главного) бюджета в большинстве своих элементов практически совпадает с хорошо известным нам процессом разработки техпромфинплана. Главный бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям или функциям деятельности план работы для организации в целом. В результате его составления создаются:

- * план прибылей и убытков;
- * прогноз денежных потоков;



Рис. 2.3. Схема разработки и реализации бюджета

* прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

Главный бюджет организации состоит из двух основных бюджетов — операционного и финансового.

В *операционном бюджете* хозяйственная деятельность организации отражается через систему специальных технико-экономических показателей, характеризующих отдельные стороны и стадии производственно-хозяйственной деятельности.

Конечной целью операционного бюджета является составление сводного плана прибылей и убытков. При его формировании используются бюджеты:

- * продаж;
- * сбытовых расходов;
- * производства;
- * закупки материальных запасов;
- * материальных затрат;
- * трудовых затрат;
- * общепроизводственных расходов;
- * административно-управленческих расходов и др.

Разработка операционного бюджета начинается, как правило, с составления плана продаж. Это связано с тем, что от величины и стоимости реализации во многом зависят все остальные экономические показатели организации: объем производства, себестоимость, прибыль и др.

Бюджет продаж формируется как "сверху вниз" на базе стратегического планирования (например, исходя из емкости рынка, доли на рынке), так и "снизу вверх", принимая во внимание отдельных клиентов или продукцию. Во многих случаях объем продаж ограничивается имеющимися производственными мощностями. Основным источником информации при составлении бюджета продаж служат данные отдела маркетинга.

После установления планируемого объема продаж разрабатывается производственный бюджет, на основе которого составляют бюджеты закупки материалов, материальных, трудовых и общепроизводственных расходов. Далее готовят бюджеты административно-управленческих и сбытовых расходов.

Операционный бюджет (план) прибылей и убытков в наиболее общем виде включает в себя следующие показатели:

- 1) выручку от продаж;
- 2) себестоимость продаж;
- 3) валовую прибыль (п. 1 - п. 2);
- 4) коммерческие расходы;
- 5) управленческие расходы;
- 6) прибыль (убыток) от продаж (п. 2 - п. 4 - п. 5).

Важной составной частью главного (сводного) бюджета организации является *финансовый бюджет (план)*. В наиболее общем виде он представляет собой баланс доходов и расходов организации. В нем количественные оценки доходов и расходов, приводимые в операционном бюджете, трансформируются в денежные. Его основной целью является отражение предполагаемых источников поступления финансовых средств и направлений их использования.

С помощью финансового бюджета (плана) можно получить информацию о таких показателях, как:

- * объем продаж и общая прибыль;
- * себестоимость продаж;
- * процентное отношение доходов и расходов;
- * общий объем инвестиций;
- * использование собственных и заемных средств;
- * срок окупаемости вложений и др.

В состав финансового бюджета входят бюджеты инвестиций и денежных средств, а также прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

В бюджете инвестиций (капитальных затрат) определяются источники инвестиционных ресурсов и направления предполагаемых капитальных вложений.

Бюджет денежных средств (прогноз денежных потоков) представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. С его помощью прогнозируются конечные остатки на счетах денежных средств, необходимых для составления прогнозного бухгалтерского баланса, а также выявляются периоды излишка финансовых ресурсов или их нехватки.

Последним шагом в процессе подготовки главного (сводного) бюджета является разработка прогнозного бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении). Он отражает структуру активов и пассивов организации и соответствует отчетной форме № 1.

Расчет ожидаемого бухгалтерского баланса по состоянию на конец планируемого периода позволяет оценить те изме-

нения, которые произойдут с имуществом организации и его источником в результате хозяйственных операций планируемого периода.

Составление подробного сводного бюджета является серьезным подспорьем для собственников организации в обеспечении контроля за эффективностью использования инвестированных в нее средств. Сводный бюджет также важен и для непосредственных руководителей организации. Он позволяет четко определить цели и задачи, стоящие перед ними, на планируемый период и контролировать ход выполнения производственной программы, процесс формирования доходов и расходов, состояние расчетов и платежей.

При формировании бюджетов для подразделений организации необходимым условием является использование метода "нулевого баланса". Бюджеты должны составляться не на основе затрат за прошедший период, а на базе запланированных мероприятий.

Бюджеты необходимо формировать на базе одного из альтернативных вариантов плана. Возможны следующие варианты: пессимистический, вероятностный и оптимистический.

Пессимистический вариант должен преследовать минимальную цель и требовать максимального сокращения имеющихся ресурсов. *Вероятностный вариант* должен ориентироваться на достижение максимальных целей при умеренном использовании ресурсов. *Оптимистический вариант* Должен предусмотреть выполнение максимальной цели при эффективном использовании всех ресурсов.

Формируемые бюджеты должны отвечать следующим требованиям:

1. Бюджеты должны быть напряженными, но достижимыми. Лишь сбалансированность мотивирует соблюдение бюджета.
2. Право на существование имеет только действительный г. Теневой или аварийный бюджеты недопустимы.
3. Бюджет является обобщающим планом в натуральных и денежных единицах.

4. Ответственный за исполнение бюджета должен принимать участие при его разработке, для того чтобы со всей ответственностью отнестись к составлению бюджета.

5. Бюджет является своеобразной инструкцией к записи по счетам. Он требует равенства планируемых и фактических данных.

6. Бюджет остается неизменным во время бюджетного периода.

Составленный бюджет должен проходить согласование со всеми службами организации, участвующими в его формировании, после чего он представляется на рассмотрение руководству организации. После одобрения руководством организации бюджет становится действующим. Он должен быть обязательно принят перед началом хозяйственного года, для того чтобы требуемые мероприятия могли быть своевременно выполнены. Бюджет имеет силу для целого временного периода. Меняющиеся данные, параметры или цели не ведут к изменению бюджета. Сведения об отклонениях, полученные в результате сравнения плановых и фактических показателей, учитываются на будущее к началу срока действия следующего бюджета.

На основании утвержденного руководством организации бюджета строятся ежемесячные планы доходов и расходов, которые обязательны для исполнения всеми службами. Через эти планы осуществляется управление затратами в организации и обеспечивается достижение необходимого уровня экономических показателей (объем продаж, чистая прибыль, рентабельность активов, норма прибыли и др.), без чего невозможно гибкое развитие предприятия.

Эффективность и обоснованность принятых бюджетов является тогда, когда сопоставляются плановые показатели с фактическими. Для этого на предприятии могут быть составлены как статические, так и гибкие бюджеты.

Статический бюджет рассчитывается на конкретный уровень деловой активности организации. В нем доходы и расхо-

ды планируются исходя только из одного уровня реализации.

При сравнении данных статического бюджета с фактическими достигнутыми результатами проводится сравнительный анализ результатов (табл. 2.1).

Таблица 2.1

**Статический бюджет производственного предприятия,
тыс. руб.**

п/п	Показатели	Главный операционный бюджет	Фактическое выполнение	Отклонение от главного бюджета
1	Объем реализации, шт.	10000	8000	-2000
2.	Выручка от продаж	5000	3600	-1400
3	Производственные затраты	3800	2700	-1100
4	Маржинальный доход	1200	900	-300
5	Общехозяйственные расходы	1000	1000	-
6	Коммерческие расходы	50	50	-
7	Операционная прибыль	150	-150	-300

Приведенные в таблице данные свидетельствуют о том, что производственным предприятием показатели, предусмотренные в главном бюджете, не были достигнуты. По всем показателям, зависящим от объема реализации продукции, имеются отрицательные значения.

Статический бюджет отражает сам факт достигнутого результата. С его помощью сравнивают и анализируют только абсолютные значения показателей как в денежном, так и в процентном отношениях.

Возможности более детального анализа статический бюджет не предоставляет. В этих целях используют гибкий бюджет.

В *гибком бюджете* предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Он учитывает изменение затрат и доходов в зависимости от изменения уровня продаж и представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

Гибкий бюджет включает доходы и расходы, скорректированные на фактический объем продаж. Если в статическом бюджете показатели планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются. При использовании гибкого бюджета применяется факторный анализ результатов (табл. 2.2).

Сравнение статического и гибкого бюджетов показывает, что гибкий бюджет предоставляет более объективные данные для анализа показателей предприятия. Так, например, невыполнение плана по прибыли по статическому бюджету составляет 300 тыс. руб., а по гибкому бюджету — 60 тыс. руб. Это связано с тем, что статический бюджет не учитывает влияния фактического объема реализации продукции, т.е. он оторван от реальной действительности.

В гибком бюджете для производственных затрат вначале определяют норму в расчете на единицу продукции, а затем на основе этих норм определяется плановый объем производственных затрат в зависимости от уровня фактической реализации.

Как видно из приведенных данных, главным бюджетом, составленным на объем реализации 10 000 шт., планировалось 3800 тыс. руб. производственных затрат. Это означает, что плановые производственные затраты на единицу продукции составляют 380 руб. ($3\ 800\ 000 : 10\ 000$). Умножая их на фактически достигнутый объем реализации, получим 3040 тыс. руб. (8000×380) производственных затрат.

Такая корректировка в гибком бюджете осуществляется по всем статьям производственных затрат. Аналогичным об-

**Гибкий бюджет производственного предприятия,
тыс. руб.**

№ п/п	Показатели	Главный операционный бюджет	Фактическое выполнение	Главный бюджет, скорректированный на фактическое выполнение	Отклонение от скорректированного главного бюджета
1	Объем реализации, шт.	10000	8000	8000	-
2	Выручка от продаж	5000	3600	4000	-400
3	Производственные затраты	3800	2700	3040	-340
4	Маржинальный доход	1200	900	960	-60
5	Общехозяйственные расходы	1000	1000	1000	-
6	Коммерческие расходы	50	50	50	-
7	Операционная прибыль	150	-150	-90	-60

разом также корректируется выручка от продаж. Так, главным бюджетом, рассчитанным на 10 000 тыс. шт. изделий, определен объем выручки от продаж в размере 5000 тыс. руб. Это означает, что предполагаемая цена реализации одного изделия должна составить 500 руб. ($5\ 000\ 000 : 10\ 000$). В нашем примере фактически реализовано 8000 шт. изделий. Следовательно, выручка от продаж по гибкому бюджету должна составить 4000 тыс. руб. (8000×500).

Таким образом, система бюджетирования, основанная на Контролируемом прогнозе, имеет целый ряд достоинств и в современных условиях является одним из наиболее передо-

вых методов управления. Он применим во многих областях управления. Так:

* в финансовом менеджменте при его помощи можно заранее сформировать достаточно ясное представление о структуре бизнеса организации, регулировать объем расходов в пределах, соответствующих общему притоку денежных средств, определить, когда и на какую сумму должно быть обеспечено финансирование;

* в области управления коммерческой деятельностью этот метод вынуждает руководителей систематически заниматься маркетингом для разработки более точных прогнозов и определять наиболее целесообразные и эффективные коммерческие мероприятия в пределах, обеспеченных имеющимися ресурсными возможностями для их осуществления;

* в области организации общего управления этот метод четко определяет значение и место каждой функции (коммерческой, производственной, финансовой, административной и т.д.), осуществляемой в организации, позволяет обеспечить должную координацию деятельности этих служб, ориентируя их на совместную деятельность для достижения утвержденных в бюджете показателей;

* в области управления затратами этот метод способствует более экономному использованию ресурсов и обеспечивает поиск путей снижения затрат.

Вопросы для самопроверки

1. В чем сущность децентрализации управления, и каково ее влияние на построение производственного учета?
2. В чем сущность внутрифирменного расчета, и каковы принципы его организации?
3. Какова цель организации производственного учета по центрам ответственности?
4. По каким признакам классифицируются центры ответственности?

5. Каковы особенности организации производственного учета в разрезе центров затрат?

6. Каковы особенности организации производственного учета в разрезе центров продаж?

7. Каковы особенности организации производственного учета в разрезе центров прибыли?

8. Каковы особенности организации производственного учета в разрезе центров инвестиций?

9. Какова роль бюджетирования в производственном учете?

10. Каковы структура бюджетов, их назначение и взаимосвязь?

11. Какие формы внутрихозяйственной отчетности применяются в производственном учете?

Тестовые задания

1. К основным принципам внутрифирменного расчета относятся:

а) оперативно-производственная и имущественная самостоятельность структурных подразделений; технико-экономическое планирование показателей; внутрихозяйственный учет и отчетность; анализ и контроль результатов деятельности; материальное и моральное стимулирование;

б) установление планово-расчетных цен в целом для организации и ее структурных подразделений;

в) установление трансфертного ценообразования;

г) составление бюджетов и внутрихозяйственной отчетности.

2. Производственная структура организации отражает:

а) штатное расписание организации;

б) линию поведения менеджеров производственных подразделений;

в) виды производств, состав и структуру цехов, служб, их мощность, формы построения и взаимосвязи;

г) состав и структуру затрат и доходов каждого элемента производства.

3. Центр ответственности — это:

а) центр затрат;

б) центр продаж;

в) центр инвестиций;

г) все перечисленные выше центры.

4. Центр затрат - это:

а) сегмент организации, руководитель которого отвечает за затраты;

б) сегмент организации, руководитель которого отвечает за выручку от продаж;

в) сегмент организации, руководитель которого отвечает за затраты и выручку;

г) сегмент организации, руководитель которого отвечает за инвестиции.

5. Центр продаж - это:

а) сегмент организации, руководитель которого отвечает за показатели платежеспособности и финансовой устойчивости;

б) сегмент организации, руководитель которого отвечает за работу отдела кадров;

в) сегмент организации, руководитель которого отвечает за работу отдела материально-технического снабжения;

г) сегмент организации, руководитель которого отвечает за доходы.

6. Центр прибыли - это:

а) сегмент организации, руководитель которого отвечает за эффективное инвестирование полученной прибыли;

б) сегмент организации, руководитель которого отвечает за рентабельность финансовых и капитальных вложений;

в) сегмент организации, руководитель которого отчитывается перед центром инвестиций;

г) сегмент организации, руководитель которого планирует только показатели рентабельности производства.

7. Центр инвестиций — это:

а) сегмент организации, руководитель которого отвечает за прибыль и эффективное ее инвестирование;

б) сегмент организации, руководитель которого отвечает за транспортное обеспечение клиентов фирмы;

в) сегмент организации, руководитель которого не несет ответственности за затраты, выручку от продаж и прибыль;

г) сегмент организации, руководитель которого обеспечивает поставщиков информацией о своих конкурентах.

8. Внутрихозяйственное планирование по объему решаемых задач:

а) ниже уровня бизнес-планов;

б) выше уровня бизнес-планов;

в) равняется уровню бизнес-планов;

г) ограничивается составлением операционных бюджетов.

9. Генеральный бюджет - это:

а) совокупность планов, составленных для организации в целом;

б) совокупность планов, составленных для основных структурных подразделений организации;

в) совокупность планов, составленных для центра прибыли;

г) совокупность планов, предназначенных для составления прогнозного отчета о прибылях и убытках.

10. Процедура бюджетирования начинается с составления:

а) бюджета производства;

б) бюджета продаж;

в) бюджета инвестиций;

г) прогнозного бухгалтерского баланса.

И. В состав финансового плана организации входит:

а) бюджет производства;

б) бюджет коммерческо-сбытовых расходов;

в) бюджет материальных и трудовых ресурсов;

г) бюджет инвестиций.

12. Бюджет закупок материалов составляется на основе:

а) бюджета производства;

б) бюджета продаж;

в) бюджета материальных затрат;

г) прогнозного отчета о прибылях и убытках.

13. Принятый план является:

а) тактикой организации;

б) стратегией организации;

в) отражением истории организации;

г) не обязательным для выполнения.

14. Выполнение плана является:

а) тактикой организации;

б) стратегией организации;

в) необязательным мероприятием;

г) предметом обсуждения с налоговыми органами.

15. В список возможных отчетов для центра затрат входят данные:

а) бюджета денежных средств;

б) бюджета инвестиций;

в) прогнозного бухгалтерского баланса;

г) бюджета производства.

16. В список возможных отчетов для центра продаж входят данные:
- а) бюджета денежных средств;
 - б) бюджета доходов;
 - в) бюджета производства;
 - г) прогнозного бухгалтерского баланса.
17. В список возможных отчетов для центра прибыли входят данные:
- а) бюджета инвестиций;
 - б) бюджета денежных средств;
 - в) прогнозного бухгалтерского баланса;
 - г) прогнозного отчета о прибылях и убытках.
18. В список возможных отчетов для центра инвестиций входят данные:
- а) бюджета инвестиций;
 - б) бюджета денежных средств;
 - в) прогнозного отчета о прибылях и убытках;
 - г) все перечисленные бюджеты.
19. Статический бюджет рассчитывается на:
- а) конкретный уровень деловой активности;
 - б) несколько вариантов деловой активности;
 - в) применение комплексного анализа хозяйственной деятельности;
 - г) применение факторного анализа хозяйственной деятельности.
20. Гибкий бюджет предусматривает:
- а) конкретный уровень деловой активности;
 - б) несколько вариантов деловой активности;
 - в) сравнение только абсолютных значений показателей в денежном выражении;
 - г) сравнение только абсолютных значений показателей в процентном отношении.

Глава III. Учет основных средств и нематериальных активов

Цели изучения главы:

- * раскрытие роли основных средств и нематериальных активов в производственном процессе организации;
- * рассмотрение классификации и оценки основных средств и нематериальных активов;
- * изучение методики учета наличия и движения объектов основных средств и нематериальных активов;
- * характеристика методов амортизации основных средств и нематериальных активов.

3.1. Общая характеристика, классификация и оценка основных средств

Общая характеристика основных средств. Основные средства организации в большинстве случаев составляют наиболее весомую часть ее имущества. Достоверность данных бухгалтерского учета об основных средствах во многом определяет достоверность информации о финансовом состоянии организации в целом.

К основным средствам, согласно п. 4 ПБУ 6/01, относятся активы, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

- а) они используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- б) они используются в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;
- в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- г) они способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Таким образом, к основным средствам относятся:

- здания, сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты;
- капитальные вложения, связанные с коренным улучшением земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);
- капитальные вложения в арендованные объекты основных средств;
- земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

В то же время нормы, установленные ПБУ 6/01, не применяются в отношении:

- машин, оборудования и иных аналогичных предметов, числящихся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары — на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;
- предметов, сданных в монтаж или подлежащих монтажу, находящихся в пути;
- капитальных и финансовых вложений.

Классификация основных средств. В целях систематизации учета основные средства организации должны быть классифицированы по различным признакам.

По назначению они подразделяются: на производственные и непроизводственные. Данная классификация, в частности, определяет механизм отнесения амортизационных отчислений к расходам организации.

По степени использования выделяют основные средства, находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции а частичной ликвидации;
- на консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты имущества основные средства подразделяются на:

- объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- объекты основных средств, полученные организацией а аренду.

По признакам назначения, связанным с видами деятельности, осуществляемыми с использованием объектов основных средств и производимыми в результате этой деятельности продукцией и услугами, основные средства сгруппированы в Общероссийском классификаторе основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ). Данный классификатор утвержден постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. № 359 и введен в действие с 1 января 1996 г. (в ред. изм., утв. Госстандартом РФ 14 апреля 1998 г.).

Сферой применения ОКОФ являются организации, предприятия и учреждения всех форм собственности.

К подразделу "Здания (кроме жилых)" в ОКОФ относятся здания, представляющие собой архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей. Здания имеют в качестве основных конструктивных частей стены и крышу.

Объектом классификации данного подраздела является каждое отдельно стоящее здание. Если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое представляет собой самостоятельное конструктивное целое, их считают отдельными объектами.

Наружные пристройки к зданию, имеющие самостоятельное хозяйственное значение, отдельно стоящие здания котельных, а также надворные постройки (склады, гаражи, ограждения, сараи, заборы, колодцы и пр.) являются самостоятельными объектами.

Помещения, встроенные в здания и предназначенные для магазинов, столовых, парикмахерских, ателье, пунктов проката предметов культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода, детских садов, яслей, отделений связи, банков и других организаций, назначение которых иное, чем основное назначение здания, входят в состав основного здания.

В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, а именно:

- система отопления, включая котельную установку для отопления (если последняя находится в самом здании);

- внутренняя сеть водопровода, газопровода и канализации со всеми устройствами;

- внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной арматурой;

- внутренние телефонные и сигнализационные сети;

- вентиляционные устройства общесанитарного назначения;

- подъемники и лифты.

Встроенные котельные установки (бойлерные, тепловые пункты), включая их оборудование по принадлежности, также относятся к зданиям. Основные фонды отдельно стоящих котельных относят к соответствующим разделам: "Здания (кроме жилых)", "Машины и оборудование" и др.

Водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации включают в состав зданий, начиная от вводного вентиля или тройника у зданий или от ближайшего смотрового колодца, в зависимости от места присоединения подводящего трубопровода.

Проводку электрического освещения и внутренние телефонные и сигнализационные сети включают в состав зда-

ний, начиная от вводного ящика, или кабельных концевых муфт (включая ящик и муфты), или проходных втулок (включая сами втулки).

Фундаменты под всякого рода объектами, не являющимися строениями — котлами, генераторами, станками, машинами, аппаратами и прочими, расположенными внутри зданий, — не входят в состав здания, кроме фундаментов крупногабаритного оборудования. Фундаменты этих объектов входят в состав тех объектов, в которых они используются.

Фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в состав здания. Они, как и ряд других специализированных инженерно-строительных сооружений, являются неотъемлемыми составными частями самих зданий.

В этой связи в наименование группировок ряда специализированных зданий, предназначенных для осуществления конкретных видов деятельности, введено словосочетание "специализированные здания".

К подразделу "Сооружения" ОКОФ относятся инженерно-строительные объекты, назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроизводственных функций.

Объектом, выступающим как сооружение, является каждое отдельное сооружение со всеми устройствами, составляющими с ним единое целое. Например:

- нефтяная скважина включает в себя вышку и обсадные трубы;

- плотина включает в себя тело плотины, фильтры и Дренажи, шпунты и цементационные завесы, водоспуски и водосливы с металлическими конструкциями, крепления откосов, автодороги по телу плотины, мостики, площадки, ограждения и др.;

— эстакада включает в себя фундамент, опоры, пролетные строения, настил, пути по эстакаде, ограждения;

— мост включает в себя пролетное строение, опоры, мостовое полотно (мостовые охранные бруссы, контрольный и мостовой настил);

— автомобильная дорога в установленных границах включает в себя земляное полотно с укреплениями, верхнее покрытие и обстановку дороги (дорожные знаки и т.д.), другие относящиеся к дороге сооружения: ограждения, сходы, водосливы, кюветы, мосты длиной не более 10 м, ров;

— отдельные элементы главного железнодорожного пути каждого направления в границах дистанции пути включают в себя земляное полотно, дренажные, водоотводные и укрепительные сооружения земляного полотна, верхнее строение пути (рельсы, глухие пересечения, стрелочные переводы и др.), переезды через главные пути, которые включают ручные шлагбаумы, постоянные снеговые заборы. В состав железнодорожных путей станций, разъездов и обгонных пунктов входят все перечисленные элементы железнодорожного пути всех станционных и специальных путей каждой станции, разъезда или обгонного пункта;

— в состав автомобильных дорог общего пользования включают отрезок дороги, находящийся в ведении (числящийся на балансе) одной дорожной организации, независимо от административной принадлежности территории, по которой она пролегает.

К сооружениям также относятся законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации, такие как линии электропередачи, теплоцентрали, трубопроводы различного назначения, радиорелейные линии, кабельные линии связи, специализированные сооружения систем связи, а также ряд аналогичных объектов со всеми сопутствующими комплексами инженерных сооружений.

К подразделу "Жилища" классификатор относит здания, предназначенные для невременного проживания. Подраздел включает в себя также передвижные щитовые домики, пла-

вучие дома, прочие здания (помещения), используемые для жилья, а также исторические памятники, идентифицированные в основном как жилые дома.

Передвижные домики производственного назначения (мастерские, котельные, кухни, АТС и пр.) и непромышленного назначения (жилые, бытовые, административные и пр.) относятся к зданиям. Установленное в них оборудование относится соответственно к машинам и оборудованию или другим разделам основных фондов.

К подразделу "Машины и оборудование" ОКОФ относятся устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного (преобладающего) назначения машины и оборудование подразделяется на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

К энергетическому оборудованию (силовым машинам и оборудованию) относятся машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую и т.д.) в механическую. Объектом классификации энергетического оборудования является каждая отдельная машина (если она не является частью другого объекта), включая входящие в ее состав приспособления, принадлежности, приборы, индивидуальное ограждение, фундамент.

Например, паровой котел включает в себя топку, обвязочный каркас и обмуровку, фундамент, лестницу и площадку, garnитуру и арматуру, экономайзер (если он обслуживает только данный котел), паропровод до вентиля на магистрали, стационарные контрольно-измерительные приборы.

К рабочим машинам и оборудованию относятся машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет), который может находиться в твердом, жидком или газообразном состоянии, с целью изменить его формы, свойства, состояние или положение.

Таким образом, к рабочим машинам и оборудованию относятся все виды технологического оборудования, включая автоматические машины и оборудование для производства промышленной продукции, сельскохозяйственное, транспортное, строительное, торговое, складское оборудование, оборудование водоснабжения и канализации, санитарно-гигиеническое и другие виды машин и оборудования, кроме энергетического и информационного.

Объектом классификации рабочих машин и оборудования является каждая отдельная машина, аппарат, агрегат, установка и т.д., включая входящие в их состав принадлежности, приборы, инструменты, электрооборудование, индивидуальное ограждение, фундамент. Например:

— мостовой электрокран включает в себя механизмы передвижения, подъема, тележки, электрооборудование;

— лесопильная рама включает в себя пилы и подвески, тележки, электромоторы, специальные ключи;

— наборная строкоотливная машина (типографская) включает в себя электродвигатель, терморегулятор, металлоподаватель;

— зерноуборочный самоходный комбайн включает в себя двигатель, воздухоотборник к двигателю, цельношнековую жатку, мотовило, пальцевый отбойный битер со съемной решеткой, навесной механизированный копнитель;

— землесос включает в себя главный и вспомогательные двигатели, рефулерные насосы, плавучий грунтпровод.

Информационное оборудование предназначено для преобразования и хранения информации. К информационному оборудованию отнесено оборудование систем связи, средства измерения и управления, средства вычислительной техники и оргтехники, средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации, театрально-сценическое оборудование.

К оборудованию систем связи относятся оконечные аппараты (передающие и приемные), устройства коммутацион-

ных систем — станции, узлы, используемые для передачи информации любого вида (речевой, буквенно-цифровой, зрительной и т.д.) сигналами, распространяемыми по проводам, оптическим волокнам или радиосигналами, т.е. оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной, телекодовой связи, кабельного радио- и телевидения.

К средствам измерения и управления относятся:

— измерительные приборы для анализа, обработки и представления информации (приборы и устройства для измерения толщины, диаметра, площади, массы, интервалов времени, давления, скорости, числа оборотов, мощности, напряжения, силы тока и других величин);

— устройства для регулирования производственных и непроизводственных процессов (регулирующие устройства электрические, пневматические и гидравлические);

— аппаратура блокировки;

— линейные устройства диспетчерского контроля;

— оборудование и устройства сигнализации;

— центральные и трансляционные пункты диспетчерского контроля;

— наземные радионавигационные средства вождения самолетов (радиомаяки, локационные установки, светотехническое оборудование взлетно-посадочных полос).

К вычислительной технике относятся аналоговые и аналого-цифровые машины для автоматической обработки данных, вычислительные электронные, электромеханические и механические комплексы и машины, устройства, предназначенные для автоматизации процессов хранения, поиска и обработки данных, связанных с решением различных задач.

К оргтехнике относятся множительно-копировальная техника, офисные АТС, пишущие машинки, калькуляторы и т.д.

Объектом классификации вычислительной техники и оргтехники считается каждая машина, укомплектованная всеми приспособлениями и принадлежностями, необходимыми для

выполнения возложенных на нее функций, и не являющаяся составной частью какой-либо другой машины.

К подразделу "Средства транспортные" ОКОФ относятся средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов, а именно:

— железнодорожный подвижной состав (локомотивы, вагоны и др.);

— подвижной состав водного транспорта (суда транспортные всех типов, суда служебно-вспомогательные, спасательные, ледоколы, буксиры, суда лоцманские и пр.);

— подвижной состав автомобильного транспорта (грузовые, легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, прицепы и полуприцепы);

— подвижной состав воздушного транспорта (самолеты, вертолеты, космические летательные аппараты);

— подвижной состав городского транспорта (вагоны метрополитена, трамваи);

— средства напольного производственного транспорта, а также транспортные средства прочих видов.

К последним могут быть отнесены транспортные средства со специализированными кузовами, назначением которых является транспортировка грузов и людей (например, автоцистерны, молоко-, цемента-, муковозы).

Автомобили, а также автомобильные и тракторные прицепы, специализированные и переоборудованные железнодорожные вагоны, основным назначением которых является выполнение производственных или хозяйственно-бытовых функций, а не перевозка грузов и людей (передвижные электростанции, передвижные трансформаторные установки, передвижные мастерские, вагоны-лаборатории, передвижные диагностические установки, вагоны-дома, передвижные кухни, столовые, магазины, душевые, клубы, конторы и т.д.), считаются передвижными предприятиями соответствующего назначения, а не транспортными средствами. Их учитывают как здания (по аналогии с соответствующими стационарными предприятиями) и оборудование.

В составе подраздела "Средства транспортные" объектом классификации является каждый отдельный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями к нему, а именно:

— локомотивы включают в себя экипажную часть, двигателя, генератор, электрооборудование, тормозное оборудование;

— вагон включает в себя систему отопления, проводку и арматуру освещения;

— теплоход включает в себя двигатели, электростанцию, радиостанцию, спасательные средства, погрузочно-разгрузочные механизмы, навигационные и измерительные приборы;

— автомобиль включает в себя запасное колесо (с камерой и покрышкой) и комплект инструментов;

— трамвайный вагон (моторный) включает в себя кузов, мотор, тормоза, измерительные приборы и набор инструментов.

К подразделу "Инвентарь производственный и хозяйственный" ОКОФ относятся:

— производственный инвентарь, т.е. предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены ни к оборудованию, ни к сооружениям. Это емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки и т. д.), устройства и тара для сыпучих, штучных и тарно-штучных материалов, не относящиеся к сооружениям, устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, прилавки, кроме прилавков-холодильников и тепловых прилавков, торговые шкафы, стеллажи и т.д.);

— хозяйственный инвентарь, т. е. предметы конторского и Хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе (часы, предметы противопожарного назначения, спортивный инвентарь).

Объектами классификации подраздела "Инвентарь производственный и хозяйственный" могут быть только предме-

ты, имеющие самостоятельное назначение и не являющиеся частью какого-либо другого объекта.

К подразделу "Скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя)" ОКОФ относятся:

— лошади, волы, верблюды, ослы и прочие рабочие животные (включая транспортных лошадей);

— коровы, овцы, а также другие животные, которые неоднократно или постоянно используются для получения продуктов, таких как молоко, шерсть и др.;

— жеребцы-производители и племенные кобылы (нерабочие), быки-производители, коровы, хряки-производители и прочих племенной скот.

Объектом классификации данного подраздела является каждое взрослое животное, кроме скота для убоя.

К подразделу "Насаждения многолетние" ОКОФ относятся все виды искусственных многолетних насаждений независимо от их возраста, включая:

— плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники);

— озеленительные и декоративные насаждения на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории предприятий, во дворах жилых домов;

— живые изгороди, снего- и полезащитные полосы, насаждения, предназначенные для укрепления песков и берегов рек, овражно-балочные насаждения и т.д.;

— искусственные насаждения ботанических садов, других научно-исследовательских учреждений и учебных заведений для научно-исследовательских целей.

Объектами классификации данного подраздела являются:

— зеленые насаждения каждого парка, сада, сквера, улицы, бульвара, двора, территории предприятия и т.д. в целом, независимо от количества, возраста и породы насаждений;

— зеленые насаждения вдоль улицы, дороги (в границах закрепленного участка), включая индивидуальные ограждения каждого насаждения;

— насаждения каждого участка (района) полезащитных полос.

Однако для целей налогообложения основные средства в соответствии со ст. 258 и 259 НК РФ должны группироваться в разрезе 10 групп. В связи с выходом 1 января 2002 г. постановления Правительства РФ № 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" производственные предприятия должны начать постепенный переход на эту классификацию основных средств, преследуя цели сближения налогового и бухгалтерского учета в долгосрочной перспективе. Этот переход завершится к моменту полного обновления основных фондов организации.

К сожалению, единовременный переход к указанной классификации в бухгалтерском учете невозможен, так как она применима только для основных средств, приобретенных после 1 января 2002 г. (это разъяснено письмами МНС РФ и Минфина РФ соответственно от 6 сентября 2002 г. № ШС-6-21/1377 и от 29 августа 2002 г. № 04-05-06/34).

Оценка основных средств. Основные средства оцениваются по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости. При определении первоначальной стоимости доминирующее значение имеет источник приобретения (создания) объекта: покупка, строительство хозяйственным способом, безвозмездное получение, поступление в качестве вклада в уставный капитал, аренда и т.д.

Перечень затрат, включаемых в первоначальную стоимость, приведен в ПБУ 6/01. Так, первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается «Умма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

— суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

— суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

— регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

— таможенные пошлины;

— невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

— вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

— иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств (в частности, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта).

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки оборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженностью по оплате объекта основных средств, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять восстановительную стоимость.

3.2. Документальное оформление движения основных средств

Все операции с основным средством с момента его постановки на учет и до момента выбытия должны оформляться соответствующими первичными документами.

Формы первичной документации для учета основных средств и краткие указания по их заполнению утверждены

постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 30 октября 1997 г. № 71а "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве". К ним относятся:

ОС-1 Акт (накладная) приемки-передачи основных средств
ОС-3 Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов
ОС-4 Акт на списание основных средств
ОС-4а Акт на списание автотранспортных средств
ОС-6 Инвентарная карточка учета основных средств
ОС-14 Акт о приемке оборудования
ОС-15 Акт приемки-передачи оборудования в монтаж
ОС-16 Акт о выявленных дефектах оборудования
Документы, форма которых не предусмотрена в указанном перечне и в других альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, должны содержать следующие обязательные реквизиты (п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"):

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Для учета ввода в эксплуатацию объектов основных средств составляется **акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1)**. Этот акт применяется для зачисле-

ния в состав основных средств отдельных объектов, поступивших путем:

- приобретения за плату у других организаций;
- строительства хозяйственным или подрядным способом;
- получения от других организаций и лиц в безвозмездное пользование;
- внесения учредителями в счет их вкладов в уставный капитал;
- получения в хозяйственное ведение или оперативное управление;
- взятия в аренду с последующим выкупом;
- поступления по акту дарения;
- передачи в совместную деятельность и доверительное управление;
- передачи в обмен на другое имущество и др.

Данный документ используется для учета ввода объектов в эксплуатацию, за исключением тех случаев, когда ввод объектов в действие должен, в соответствии с действующим законодательством, оформляться в особом порядке, для оформления внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подразделения организации в другое, для оформления передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также для исключения из состава основных средств при передаче, продаже другой организации.

При оформлении приемки основных средств акт (накладная) составляется в одном экземпляре на каждый отдельный объект членами приемочной комиссии, назначенной распоряжением (приказом) руководителя организации. Составление общего акта, оформляющего приемку нескольких объектов основных средств, допускается лишь при учете производственного и хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования и т.д., если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты в одном календарном месяце.

Акт (накладная) после его оформления с приложенной технической документацией, относящейся к данному объекту, передается в бухгалтерию организации, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным.

При оформлении внутреннего перемещения основных средств акт (накладная) выписывается в двух экземплярах работником структурного подразделения организации-сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передается в бухгалтерию, второй — структурному подразделению организации-сдатчика.

Выбытие основных средств в результате продажи или передачи сторонним организациям оформляется актом (накладной), на основании данных которого в бухгалтерии организации делается соответствующая запись в инвентарной карточке учета основных средств (форма № ОС-6).

Допускается составление общего акта (накладной) при приеме-передачи основных средств по форме № ОС-1, оформляющего прием группы однотипных объектов основных средств, если эти объекты имеют одинаковую стоимость и приняты в одном календарном месяце.

Для оформления приемки-сдачи основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации составляется **акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3)**. Акт, подписанный работником структурного подразделения организации, уполномоченным на приемку основных средств, и представителем организации, производившей ремонт, реконструкцию и модернизацию, сдают в бухгалтерию организации.

Документ подписывается главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. В технический паспорт соответствующего объекта основных средств должны быть внесены необходимые изменения в характеристику объекта, связанные с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляют в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передают организации, проводившей соответствующую работу.

Для оформления полного или частичного списания основных средств (кроме автотранспортных средств) используется **акт на списание основных средств (форма № ОС-4)**. Этот документ составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации оставшихся в результате списания запчастей, материалов, металлолома и т.д.

Затраты по списанию, а также стоимость поступивших материальных ценностей после сноса и разборки зданий, сооружений, оборудования и т.д. отражаются в разделе "Справка о затратах, связанных со списанием основных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания".

Отдельная форма предусмотрена для **акта на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а)**. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным. Первый экземпляр с документом, подтверждающим снятие с учета в ГАИ, передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность автотранспортных средств. Он является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

Затраты по списанию, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки автотранспортных средств, отражают в разделе "Справка о затратах, связан-

ных со списанием автотранспортных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания".

Для учета всех видов основных средств, а также для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость, применяется **инвентарная карточка учета основных средств (форма № ОС-6)**. Она ведется на каждый объект или группу объектов. В случае группового учета карточка заполняется путем позиционных записей отдельных объектов основных средств.

Форма заполняется в одном экземпляре на основании документов на зачисление объекта, его перемещение, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, капитальный ремонт и списание.

В разделе "Краткая индивидуальная характеристика объекта" записываются только основные качественные и количественные показатели основного объекта, а также относящиеся к нему важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности. При заполнении данного раздела ограничиваются двумя-тремя наиболее важными для данного объекта качественными показателями, исключая дублирование данных имеющейся в организации технической документации на данный объект.

Краткую индивидуальную характеристику в случае группового учета основных средств дают не по каждому объекту отдельно, а в целом по всей группе объектов, учитываемых в инвентарной карточке.

При значительном изменении качественных и количественных показателей объекта в результате реконструкции (модернизации), достройки и дооборудования иногда невозможно отразить в инвентарной карточке все показатели, характеризующие объект в целом. В этом случае прежнюю инвентарную карточку заменяют новой. Старую инвентарную карточку сохраняют как справочный документ.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их эксплуатации (нахождения) учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

Для оформления поступившего на склад оборудования составляется **акт о приемке оборудования (форма № ОС-14)**. Данный акт составляется в двух экземплярах и подписывается приемной комиссией.

При осуществлении монтажных работ подрядным способом в состав приемной комиссии часто входит также представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад форма № ОС-14 является предварительным документом, составленным по наружному осмотру.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется **акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16)**.

Передача оборудования монтажным организациям оформляется **актом приемки-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15)**.

3.3. Учет наличия и движения основных средств

Учетная единица основных средств. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

ных со списанием автотранспортных средств, и о поступлении материальных ценностей от их списания".

Для учета всех видов основных средств, а также для группового учета однотипных объектов основных средств, поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце и имеющих одно и то же производственно-хозяйственное назначение, техническую характеристику и стоимость, применяется **инвентарная карточка учета основных средств (форма № ОС-6)**. Она ведется на каждый объект или группу объектов. В случае группового учета карточка заполняется путем позиционных записей отдельных объектов основных средств.

Форма заполняется в одном экземпляре на основании документов на зачисление объекта, его перемещение, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, капитальный ремонт и списание.

В разделе "Краткая индивидуальная характеристика объекта" записываются только основные качественные и количественные показатели основного объекта, а также относящиеся к нему важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности. При заполнении данного раздела ограничиваются двумя-тремя наиболее важными для данного объекта качественными показателями, исключая дублирование данных имеющейся в организации технической документации на данный объект.

Краткую индивидуальную характеристику в случае группового учета основных средств дают не по каждому объекту отдельно, а в целом по всей группе объектов, учитываемых в инвентарной карточке.

При значительном изменении качественных и количественных показателей объекта в результате реконструкции (модернизации), достройки и дооборудования иногда невозможно отразить в инвентарной карточке все показатели, характеризующие объект в целом. В этом случае прежнюю инвентарную карточку заменяют новой. Старую инвентарную карточку сохраняют как справочный документ.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их эксплуатации (нахождения) учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

Для оформления поступившего на склад оборудования составляется **акт о приемке оборудования (форма № ОС-14)**. Данный акт составляется в двух экземплярах и подписывается приемной комиссией.

При осуществлении монтажных работ подрядным способом в состав приемной комиссии часто входит также представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад форма № ОС-14 является предварительным документом, составленным по наружному осмотру.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется **акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16)**.

Передача оборудования монтажным организациям оформляется **актом приемки-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15)**.

3.3. Учет наличия и движения основных средств

Учетная единица основных средств. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарным объектом основных средств согласно ПБУ 6/01 признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, в целях организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств должен присваиваться при принятии их к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер.

Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

В тех случаях, когда инвентарный объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентар-

ный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объекта срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Присвоение инвентарного номера обязательно и не зависит от того, будет ли данный объект передан в аренду, подлежит ли он амортизации, находился ли ранее в собственности иного лица и т.д. Инвентарный номер сохраняется за объектом на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года списания (п. 11 приказа Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н).

Объект основных средств, поступивший в организацию в соответствии с договором аренды, может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Срок полезного использования объекта. При постановке объекта на учет в качестве основного средства для него определяется срок полезного использования. Сроком полезного использования, согласно п. 4 ПБУ 6/01, является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого в результате использования этого объекта.

Определение срока полезного использования объекта основных средств производится в соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 исходя из:

— ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

— ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

— нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту. По объектам основных средств, полученным организацией в доверительное управление, пользование (в том числе в аренду), распоряжение и на других основаниях, следует определять срок полезного использования исходя из условий договора передачи или положений нормативно-правовых актов.

Учет поступления основных средств. Синтетический учет основных средств ведется на активном, инвентарном счете 01 "Основные средства". На этом счете производственные предприятия учитывают объекты основных средств, принадлежащие им на правах собственности. В то же время затраты, связанные со строительством, возведением и приобретением объектов основных средств, производственными предприятиями учитываются на активном калькуляционном счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

При осуществлении затрат, связанных со строительством, возведением и приобретением основных средств, в бухгалтерии производственного предприятия дебетуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредитуют счета учета материальных ценностей и расчетов. При принятии объекта в эксплуатацию в бухгалтерском учете производится следующая запись:

*Дебет счета 01 "Основные средства"
Кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".*

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Принятие объектов основных средств, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал, в бухгалтерском учете отражается записями:

*1. Дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы"
Кредит счета 75 "Расчеты с учредителями";*

*2. Дебет счета 01 "Основные средства"
Кредит счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".*

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. При определении рыночной стоимости может быть использована следующая информация:

- данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Затраты по доставке указанных объектов основных средств, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, учитываются как затраты капитального характера и относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объекта. Указанные расходы отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции со счетами учета Расчетов.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

На стоимость списываемых материалов производится запись по кредиту счета 10 "Материалы" в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы". На дату перехода права собственности обмениваемого имущества дебетуется счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с кредитом счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Затраты по доставке указанных объектов основных средств как затраты капитального характера относятся организациями-получателями на увеличение первоначальной стоимости объекта и отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции со счетами учета расчетов.

При принятии к бухгалтерскому учету основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, производится запись по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции с кредитом счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Если невозможно установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, то стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств. В первоначальную стоимость объектов основных средств включаются также фактические затраты организации на доставку

объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, а также капитальные вложения инвентарного характера в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы, кроме горно-капитальных) ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ отражаются в общеустановленном порядке путем списания с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с дебетом счета 01 "Основные средства".

На сумму произведенных затрат делаются соответствующие записи в инвентарной карточке с последующим увеличением первоначальной стоимости объекта.

Капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды.

При этом арендатор может передать произведенные капитальные вложения арендодателю (при его согласии принятия на баланс), т. е. отразить списание указанных капитальных вложений, произведя записи по кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" или образовать новый инвентарный объект. В этом случае затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции со счетом 01 "Основные средства", и на сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка.

Неучтенные объекты основных средств, обнаруженные при инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости и отражаются по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы" с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

Затраты, связанные с приобретением изданий (книг, брошюр, журналов и т.п.) для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управления организации, отражаются по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом учета общехозяйственных расходов. При принятии указанных экземпляров изданий к бухгалтерскому учету на сумму произведенных затрат увеличивается стоимость библиотечного фонда и производится запись по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 83 "Добавочный капитал".

Безвозмездно принятые основные средства приходят по дебету счетов 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредиту счета 98 "Доходы будущих периодов", субсчет 98-2 "Безвозмездные поступления". Стоимость безвозмездно полученных основных средств по мере начисления амортизации по ним списывается с субсчета 98-2 "Безвозмездные поступления" в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Таким образом, по безвозмездно принятым основным средствам в бухгалтерии производственного предприятия составляются следующие записи.

На первоначальную стоимость поступивших безвозмездно объектов основных средств дебетуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы" и кредитуют счет 98 "Доходы будущих и других счетов периодов".

Принятие данного объекта в эксплуатацию отражают по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Ежемесячно начисленные суммы амортизации по безвозмездно полученным объектам основных средств отражаются по дебету счетов учета затрат (25, 26 и др.) и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

Одновременно с этой проводкой в бухгалтерии производственного предприятия в пределах суммы начисленной амортизации производятся следующие записи:

***Дебет счета 98 "Доходы будущих периодов"
Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".***

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Учет выбытия основных средств. Объекты основных средств выбывают из организации в результате:

— продажи (реализации) объекта другому юридическому лицу или физическому лицу;

— списания в случае морального и (или) физического износа;

— передачи объектов основных средств в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;

— ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

— передачи по договорам мены, дарения объектов основных средств;

— списания объектов основных средств, ранее сданных в аренду с правом выкупа, в момент перехода права собственности на указанные основные средства к арендатору;

— по другим причинам.

Для списания с бухгалтерского баланса производственного предприятия объектов основных средств приказом руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия.

В состав комиссии могут входить соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители соответствующих инспекций.

В компетенцию комиссии входит:

— осмотр объекта, подлежащего списанию, с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление непригодности объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;

— установление причин списания объекта (физический и моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд);

— выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной действующим законодательством;

— возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и их оценка исходя из цен возможного использования, контроль за изъятием из списываемых основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдача на соответствующий склад;

— осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;

— составление акта на списание основных средств (форма № ОС-4), акта на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а) (с приложением актов об авариях, о причинах, вызвавших аварию, если они имели место).

Результаты принятого комиссией решения оформляются актом на списание основных средств (форма № ОС-4) или актом на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а).

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 "Амортизация основных средств" и кредитуют счет 01 "Основные средства".

При выбытии основных средств вследствие продажи либо по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается

со счета 01 "Основные средства" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы". Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту — все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

Таким образом, на счете 91 "Прочие доходы и расходы" формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 "Прибыли и убытки".

При продаже основных средств их продажную стоимость отражают по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 "Основные средства" в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам — в дебет счета 02 "Амортизация основных средств" и кредит счета 01. В дебет счета 91 списывают также НДС по основным средствам (с кредита счета 68 "Расчеты по налогам и сборам") и расходы по продаже основных средств с кредита счета 23 "Вспомогательные производства" и др.

При безвозмездной передаче основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 "Основные средства" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", а сумму амортизации — с кредита счета 91 в дебет счета 02 "Амортизация основных средств". Расходы по демонтажу, упаковке, транспортировке и др. по безвозмездно передаваемым объектам отражают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 91 на счет 99 "Прибыли и убытки".

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества, списывают

по остаточной стоимости в дебет счета 58 "Финансовые вложения" с кредита счета 01 "Основные средства". Одновременно на сумму амортизации по переданным основным средствам кредитуют счет 01 "Основные средства" и дебетуют счет 02 "Амортизация основных средств". Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счету 58) и остаточной стоимостью основных средств отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы" в качестве операционного дохода или расхода. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счет 58 и кредитуют счет 91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Для учета выбытия основных средств к счету 01 "Основные средства" может открываться субсчет "Выбытие основных средств". В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит — сумму накопленной амортизации. Остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 "Основные средства" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

3.4. Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Ее задача — создание фонда средств на полное восстановление объекта по истечении срока его полезного использования. Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Большинство основных средств отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости. Именно эта оценка

непосредственно влияет на валюту баланса организации и отражается на инвестиционной привлекательности фирмы. В то же время амортизационные отчисления являются элементом затрат организации и их величина через себестоимость оказывает воздействие на размер прибыли от основной деятельности.

Отдельные группы основных средств не подлежат амортизации. Это объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и т.д.), объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.д.), а также продуктивный скот, буйволы, волы и олени, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста.

По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа, отражающего физическое старение объекта: в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений движение сумм износа учитывается на отдельном забалансовом счете.

Не подлежат амортизации и те объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования), вследствие этого их особого свойства износ по ним также не начисляется. Перечень таких объектов, если они имеются на балансе организации, целесообразно приложить к учетной политике.

По всем прочим объектам основных средств начисление амортизации производится одним из следующих способов, перечисленных в п. 18 ПБУ 6/01:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способ избирается отдельно применительно к каждой группе основных средств исходя из специфики их эксплуатации. Выбранный способ начисления амортизации производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Очевидно, что выбор различных способов начисления амортизации по разным группам объектов не только возможен, но и зачастую может явиться действенным инструментом повышения экономической эффективности функционирования хозяйствующего субъекта.

Необходимо иметь в виду, что выбор способа амортизации в бухгалтерском учете нецелесообразно привязывать к способу амортизации в налоговом учете. Дело в том, что расхождение в базе начисления амортизации и в сроках полезного использования по объектам, введенным в эксплуатацию до 1 января 2002 г., сведет на нет преимущества такого сближения. В последующие годы — по мере обновления основных средств организации — можно вернуться к решению вопроса о выборе единого способа амортизации объектов в налоговом и бухгалтерском учете.

Рассмотрим подробно подходы к амортизации основных средств для целей финансового учета. Прежде всего, отметим, что объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т.д. издания, приобретенные после 1 января 2001 г., разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Покажем на примере применение предусмотренных законодательством способов амортизации основных средств. Возьмем в качестве образца объект стоимостью 400 000 руб. со сроком полезного использования пять лет.

При *линейном способе* годовая сумма амортизационных отчислений, согласно п. 19 ПБУ 6/01, определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При линейном способе годовая норма амортизации составляет $1/5$ стоимости объекта, или 20%. В этом случае годовая сумма амортизационных отчислений составит 80 000 руб. ($400\,000 \times 20\%$).

Это наиболее простой и традиционный способ, достоинства которого, впрочем, крайне сомнительны.

К примеру, линейный способ не отражает то, что эксплуатационные характеристики объекта основных средств изменяются в течение срока службы, так как со временем увеличиваются простои, растет продолжительность ремонтов, снижается производительность. Поэтому себестоимость, в которую в первые годы использования объекта можно было безболезненно включать более высокие амортизационные отчисления, а по мере выработки ресурса основного средства — снижать их размер, остается нечувствительной к устареванию основных средств организации.

Линейный способ чаще всего сопряжен с применением Единых норм амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР, утвержденных постановлением Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. № 1072.

Эти нормы не являются обязательными, но широко используются в организациях. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27 января 1999 г. № 16-00-16-28 разъясняет, что эти нормы установлены исходя из режима работы машин, оборудования, в том числе вычислительной техники, в две смены. Корректировка норм амортизационных отчислений, исходя из режима работы вышеуказанных объектов основных средств в одну смену, не предусматривается, при работе же в три смены норма может быть увеличена.

Применение этого способа амортизации целесообразно для групп основных средств, которые непосредственно не участвуют в производстве продукции (работ, услуг), с длительным сроком полезного использования и физическое состояние которых ухудшается относительно равномерно: для зданий, сооружений, подъездных путей и т.д.

В то же время субъекты малого предпринимательства в соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ "О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации" вправе применять ускоренную амортизацию с отнесением затрат на издержки производства в размере, в два раза превышающем нормы, установленные для соответствующих видов производственных фондов.

На основании этого, по мнению Минфина России, субъекты малого предпринимательства имеют право при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка использовать коэффициент ускорения два.

Кроме того, в соответствии с вышеназванным законом субъекты малого предпринимательства имеют право списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы более трех лет.

При *способе уменьшаемого остатка* годовая норма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 19 ПБУ 6/01), как было указано выше, обычно не более двух.

При способе уменьшаемого остатка тех же исходных данных годовая норма амортизации составляет 40% (20% х 2,0).

Эта фиксированная ставка относится к остаточной стоимости в конце каждого года. При этом предполагаемая лик-

видационная стоимость объекта при расчете не учитывается, за исключением последнего года. В последний год сумма амортизации исчисляется путем вычитания из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости. Расчет амортизационных отчислений представлен в таблице.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств способом уменьшаемого остатка

Период	Сумма амортизации за годы (руб.)	Накопленная амортизация (руб.)	Остаточная стоимость (руб.)
Первый год	$400\,000 \times 40\% = 160\,000$	160000	240000
Второй год	$240\,000 \times 40\% = 96\,000$	256000	144000
Третий год	$144\,000 \times 40\% = 57\,600$	313600	86400
Четвертый год	$86\,400 \times 40\% = 34\,560$	348160	51840
Пятый год	51840	400000	—

Снижение остаточной стоимости объектов основных средств при рассматриваемом способе начисления амортизации нелинейно, так как чем "моложе" основное средство, тем больше годовая сумма амортизационных отчислений.

При *способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования* годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае Доведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

В нашем примере при тех же исходных данных сумма чисел срока полезного использования составит 15 (5 + 4 + 3 + 2 + 1).

Таким образом, в первый год эксплуатации может быть начислена амортизация в размере $5/15$ от стоимости объекта, во второй год — $4/15$, в третий год — $3/15$, в четвертый год — $2/15$, в пятый год — $1/15$.

Расчет амортизационных отчислений при этом способе будет выглядеть следующим образом:

в первый год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 5/15 = 133\ 333\ \text{руб.}$

второй год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 4/15 = 106\ 667\ \text{руб.}$

третий год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 3/15 = 80\ 000\ \text{руб.}$

четвертый год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 2/15 = 53\ 333\ \text{руб.}$

пятый год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 1/15 = 26\ 667\ \text{руб.}$

Итого: $400\ 000\ \text{руб.}$

Снижение остаточной стоимости объекта в этом случае также происходит нелинейно.

При *способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)* начисление амортизации производится исходя из прогнозируемого объема выпуска в течение срока эксплуатации объекта основных средств.

Пример. На производственном оборудовании с первоначальной стоимостью $400\ 000\ \text{руб.}$ планируется выпуск продукции в течении 5 лет на общую сумму $1\ 060\ 000\ \text{руб.}$, в том числе в первый год — на сумму $200\ 000\ \text{руб.}$, во второй год — на сумму $300\ 000\ \text{руб.}$, в третий год — на сумму $350\ 000\ \text{руб.}$, в четвертый год — на сумму $150\ 000\ \text{руб.}$, в пятый год — на сумму $60\ 000\ \text{руб.}$ (динамика выпуска типична).

При применении способа начисления амортизации пропорционально объему выпуска продукции амортизация будет начисляться в следующей пропорции:

в первый год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 200\ 000/1\ 060\ 000 = 75\ 472\ \text{руб.};$

во второй год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 300\ 000/1\ 060\ 000 = 113\ 208\ \text{руб.};$

в третий год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 350\ 000/1\ 060\ 000 = 132\ 075\ \text{руб.};$ в

четвертый год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 150\ 000/1\ 060\ 000 = 56\ 604\ \text{руб.};$

в пятый год: $400\ 000\ \text{руб.} \times 60\ 000/1\ 060\ 000 = 22\ 641\ \text{руб.}$

Итого: $400\ 000\ \text{руб.}$

Последний способ начисления амортизации наиболее обоснован с экономической точки зрения, так как он обеспечивает наличие прямой пропорциональной связи между производительностью оборудования и суммой произведенных по нему амортизационных отчислений: чем больше объем выпуска, тем большая сумма амортизации может быть отнесена на затраты без изменения удельного веса этой статьи в себестоимости.

При выборе способа начисления амортизации следует помнить, что этот элемент затрат на производство в большинстве отраслей имеет довольно большой удельный вес. В зависимости от целей организации с помощью этого инструмента можно оказывать влияние на результаты хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Выбирая для зданий, сооружений и прочих подобных объектов линейный способ, а для активной части основных средств, по возможности, способ начисления пропорционально объему выпуска продукции (работ, услуг), можно сохранять удельный вес амортизационных отчислений примерно на одном уровне в течение длительного периода.

Если организация предполагает работать продолжительный срок и планирует, например, закупку нового оборудования, то, избрав способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования или способ уменьшаемого остатка, может в первые годы эксплуатации оборудования несколько завысить себестоимость и избежать оттока части средств из производственной среды организации и т.д.

Когда способ начисления амортизации определен, отчисления производятся в течение отчетного года ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы. По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в

отчетном году. Если такие основные средства имеются на балансе, их перечень целесообразно приложить к учетной политике организации.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Начисление прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

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

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 02 "Амортизация основных средств".

Амортизационные отчисления по собственным основным средствам производственного назначения в бухгалтерском учете отражают по дебету счетов издержек производства (23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и др.) и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств". По объектам основных средств, сданным в текущую аренду, амортизационные отчисления отражаются по де-

бету счета 91 "Прочие доходы и расходы" и кредиту счета 02 (если арендная плата формирует операционные доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения — по дебету счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" и кредиту счета 02.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также у некоммерческих организаций сумма износа начисляется по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года и отражается на забалансовом счете 010 "Износ основных средств".

Амортизация по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При выбытии собственных основных средств начисленная сумма амортизации списывается в дебет счета 02 "Амортизация основных средств" с кредита счета 01 "Основные средства".

Аналитический учет по счету 02 "Амортизация основных средств" ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

3.5. Учет ремонта и восстановления объектов основных средств

Для обеспечения бесперебойной работы объектов основных средств необходимо не только систематически наблюдать за их состоянием в процессе эксплуатации (смазка, осмотр и т.п.), но и периодически их восстанавливать путем [проведения ремонта, модернизации и реконструкции.

По объему и характеру производимых ремонтных работ различают текущий и капитальный ремонты основных средств.

Под *текущим ремонтом* понимают исправление или замену отдельных узлов или деталей для поддержания объек-

та в рабочем состоянии. Под **капитальным ремонтом** понимают одновременную смену всех износившихся узлов и деталей с разборкой ремонтируемых объектов. **Модернизация и реконструкция** имеют целью улучшение нормативных показателей функционирования объектов основных средств (срока полезного использования, мощности).

Ремонты основных средств могут осуществляться **хозяйственным способом**, т.е. силами самой организации, или **подрядным**, т.е. силами сторонних организаций.

Восстановление основных средств проводится в соответствии с планом, исходя из системы планово-предупредительного ремонта, который утверждается руководителем организации.

Система планово-предупредительного ремонта предусматривает обслуживание основных средств, текущий и капитальный ремонт. Она разрабатывается организацией на основе технических характеристик объектов основных средств, условий их эксплуатации и т.п.

Фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, производственные предприятия могут относить прямо на счета издержек производства с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов: 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и др.

Производственные предприятия, особенно с сезонным характером производства, могут создавать ремонтный фонд для накопления средств на осуществление ремонтных работ. Для учета ремонтного фонда целесообразно открывать субсчет "Ремонтный фонд" по пассивному счету 96 "Резервы предстоящих расходов". В этом случае отчисления в ремонтный фонд можно оформить следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счетов 25 "Общепроизводственные расходы" 26 "Общехозяйственные расходы"
Кредит счета 96 "Резервы предстоящих расходов"*

Производственные предприятия при образовании ремонтного фонда операции по учету ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, отражают, как правило, предварительно на активном синтетическом счете 23 "Вспомогательные производства". По дебету этого счета отражают фактические затраты по проведенному капитальному и текущему ремонтам собственных основных средств, а по кредиту — за счет ремонтного фонда списывают фактическая себестоимость ремонтных работ. Дебетовое сальдо по счету 23 показывает затраты по незаконченному капитальному или текущему ремонту основных средств. В балансе эти затраты отражаются по статье "Незавершенное производство".

Строительные и другие материалы при ремонте объектов основных средств приходятся по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 23 "Вспомогательные производства".

Списание фактической себестоимости ремонта, проводимого хозяйственным способом с использованием счета 23, в бухгалтерии производственного предприятия отражают следующей записью:

*Дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов"
Кредит счета 23 "Вспомогательные производства"*

При осуществлении капитального ремонта основных средств подрядным способом, производственное предприятие заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов", субсчет "Ремонтный фонд"
Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"*

В том случае, когда производственным предприятием не создается специальный ремонтный фонд, то затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 в дебет счетов издержек производства.

Затраты на ремонт основных средств по окончании отчетного года должны быть списаны на издержки производства в сумме фактически произведенных затрат. В связи с этим сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, по окончании года сторнируют. При недостатке ремонтного фонда на величину недостатка составляют либо дополнительную проводку по начислениям в ремонтный фонд, либо списывают указанную величину на издержки производства. Сальдо по субсчету "Ремонтный фонд" счета 96 "Резервы предстоящих расходов", как правило, должно соответствовать затратам по незаконченному ремонту сложных объектов.

Производственное предприятие затраты по ремонту основных средств может вначале учитывать по дебету счета 97 "Расходы будущих периодов" (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), а с этого счета в течение года, как правило, равномерно списывать на счета издержек производства. Данный вариант учета расходов по ремонту основных средств целесообразно использовать в сезонных производствах, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы года, когда еще не создан ремонтный фонд.

Ремонт и содержание основных средств непромышленного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" с кредита материальных, денежных и расчетных счетов (10, 70, 69, 60, 76 и др.).

В случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации объектов основных средств может измениться их первоначальная стоимость, в которой они были

приняты к бухгалтерскому учету. Эти операции с основными средствами могут сопровождаться как завышением стоимости объектов, так и ее занижением в зависимости от целей управления.

Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал организации. При этом затраты организации, отраженные на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", по окончании достройки, дооборудования, реконструкции объекта основных средств или по завершении работ, носящих капитальный характер, списываются в дебет счета 01 "Основные средства".

Одновременно на сумму присоединенных к счету учета основных средств затрат увеличивается сумма на счете учета добавочного капитала и уменьшается собственный источник, оставшийся в распоряжении организации (за исключением амортизации). В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

В то же время изменение первоначальной стоимости основного средства в перечисленных случаях допустимо, но не обязательно. Пункт 27 ПБУ 6/01 прямо указывает, что "затраты на модернизацию и реконструкцию объектов основных средств после их окончания могут увеличивать первоначальную стоимость таких объектов, если эти затраты улучшают (повышают) ранее принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.д.) объектов основных средств".

Если же эти показатели не пересматриваются, произведенные работы могут быть трактованы как ремонтные и отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг). Тогда прибыль за отчетный период снижается, а стоимость объекта, который подвергся реконструкции, достройке, дооборудова-

нию, не меняется — в действительности искусственно занижается.

Вместе с тем фактически частично ликвидированный объект в учете и отчетности может остаться в прежней оценке, что приведет к (не противоречащему закону) сокрытию убытка от выбытия. Однако такой подход может отрицательно сказаться на достоверности отчетной информации, ввести в заблуждение инвесторов, поэтому применять его надо с осторожностью.

3.6. Особенности учета аренды и лизинга основных средств

Учет арендованных основных средств. Бухгалтерский учет операций по договорам аренды ведется с соблюдением принципа имущественной обособленности организации. Согласно этому принципу имущество юридического лица, принадлежащее ему на праве собственности, учитывается отдельно от взятого во временное пользование, владение, распоряжение.

Передача в аренду отдельного вида имущества (объектов производственных и непроизводственных основных фондов) производится по приемно-сдаточным актам. При этом в договоре аренды оговаривается срок их предстоящей службы, рассчитанной исходя из оценки имущества с учетом его фактического износа и действующих норм амортизационных отчислений.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе основных средств, с соответствующей отметкой в инвентарной карточке объекта основных средств.

Арендатор стоимость взятого в аренду имущества учитывает в установленном порядке на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства". На основные средства, принятые в аренду, для осуществления забалансового учета

указанных объектов в бухгалтерской службе организации-арендатора рекомендуется также открывать инвентарные карточки.

Арендная плата за имущество включает в себя, как правило, средства, предусмотренные нормами отчисления на полное восстановление и сметами затрат на ремонт основных средств (если иное не предусмотрено договором аренды), и часть прибыли.

Арендатор на сумму арендной платы, причитающейся арендодателю, ежемесячно (ежеквартально) образует задолженность по кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (20, 23, 25, 26 и др. — по статье "Арендная плата"). В случае аренды объектов непроизводственного назначения — с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы" с отнесением ее за счет операционных расходов, уменьшающих прибыль, остающуюся в распоряжении организации.

По перечислении арендной платы дебетуется счет 76 и кредитуется счет 51 "Расчетные счета".

Вложения капитального характера в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды. При этом арендатор может передать произведенные вложения арендодателю (при его согласии принятия на баланс), т. е. отразить их списание, произведя записи по кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в корреспонденции с дебетом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", или образовать новый инвентарный объект (счет 01).

В этом случае затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 01 "Основные средства" и на сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка.

У арендодателя в случае осуществления текущей аренды на сумму причитающейся арендной платы дебетуется счет 76

"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и кредитуется счет 91 "Прочие доходы и расходы", а при поступлении средств — дебетуются счета денежных средств и кредитуется счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Учет лизинговых операций. Лизинговые операции регламентируются Федеральным законом от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)". Под *лизингом* понимается вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Лизинговый бизнес представляет собой особую сферу предпринимательской деятельности. Слово "лизинг" происходит от английского "to lease" — сдавать и брать имущество внаем.

Лизинг, по определению специалистов Всемирного банка, — контрактные отношения между двумя сторонами, которые позволяют одной стороне использовать имущество, являющееся собственностью другой, в обмен на установленные периодические платежи.

Лизинг — достаточно молодой вид предпринимательской деятельности не только в России, но и за рубежом. Зародившись в США в начале 50-х гг. XX в., лизинг стал распространяться и в Европе. Отцом американского лизинга считается Генри Шонфенльд, организовавший в 1952 г. компанию United States of Leasing Corporation, в которой лизинговые операции стали предметом основной деятельности. Менее чем за полувековой срок развития лизинг нашел широкое распространение во всем мире и признан как один из наиболее эффективных и надежных методов инвестирования средств в оборудование.

С хозяйственной точки зрения лизинг служит средством активизации инвестиционной деятельности, развития и технического перевооружения производства, внедрения научно-технического прогресса, создания новых рабочих мест.

В России лизинг пока находится на стадии становления. Однако в ближайшее время следует ожидать его бурного развития, причем не только в силу присущих ему возможностей, но и благодаря проводимой государством законодательной поддержке. Лизинг позволяет финансовым институтам и банкам более плавно реструктуризировать свою деятельность, смещая акценты в сторону кредитования инвестиционных проектов с более высокими гарантиями, поскольку сдаваемое в лизинг имущество, как правило, высоколиквидное, а главное, оно остается в собственности лизингодателя до истечения срока договора лизинга.

Рынок лизинговых операций в России оценивается как чрезвычайно емкий, способный принести значительные доходы всем его участникам. Развитие лизинга в отечественной практике постепенно принимает все более четкие организационные и правовые формы. Формируются необходимые законодательные и нормативные предпосылки для правового регулирования деятельности участников лизинговых операций.

Объектом лизинга может быть любое движимое и недвижимое имущество, относимое по действующей классификации к основным средствам, подлежащим свободному обращению на рынке.

В лизинг может передаваться практически любой объект, если он не уничтожается в одном производственном цикле. В зависимости от характера объекта лизинга различают:

- лизинг движимого имущества (машинно-технический лизинг);
- лизинг недвижимого имущества. Объектами движимого лизинга являются:
- транспортные средства (грузовые и легковые автомобили, самолеты, вертолеты, суда);
- строительная техника;
- средства теле- и дистанционной связи;
- станки;

- средства вычислительной техники и другое производственное оборудование, механизмы и приборы.

Объектами лизинга недвижимости являются здания и сооружения производственного назначения.

Классическому лизингу свойственен трехсторонний характер взаимоотношений, т.е. в лизинговой сделке, как правило, принимают участие три субъекта — лизингодатель, лизингополучатель и поставщик лизингового имущества.

Лизингодатель — гражданин, зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя без образования юридического лица, или юридическое лицо, осуществляющие лизинговую деятельность, т.е. передачу в лизинг по договору специально приобретенного для этого имущества;

Лизингополучатель — юридическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, или гражданин, занимающийся предпринимательской деятельностью и зарегистрированный в качестве индивидуального предпринимателя без образования юридического лица, получающие имущество в пользование по договору о лизинге;

Поставщик лизингового имущества — предприятие-изготовитель машин и оборудования или другое лицо, продающее имущество, являющееся объектом лизинговой сделки.

По степени окупаемости и условиям амортизации лизинг принято подразделять на оперативный и финансовый.

К **оперативному лизингу** (*operative leasing*) относятся сделки, при которых имущество передается лизингополучателю на срок, существенно меньший нормативного срока службы имущества, что предполагает возможность лизингодателя сдавать имущество в лизинг неоднократно в течение его нормативного срока службы.

Оперативный лизинг (он же сервисный) предусматривает относительно широкий круг партнерских отношений между арендодателем и арендатором в области финансирования, а также обслуживания, ремонта, наладки и т.п. арен-

дуемого оборудования — это первая особенность данного вида лизинга. К основным видам оборудования, являющегося объектом сервисного лизинга, относятся компьютеры, ксероксы, факсы и другие сложные виды информ- и орг-техники, а также самолеты, автомобили и коммерческие грузовики.

Другой важной особенностью оперативного (сервисного) лизинга является то, что он не основан на принципе полной амортизации (в отличие от финансового лизинга), т.е. предусмотренные по лизинговому соглашению платежи не покрывают полной стоимости оборудования (*non full — payout lease*). Контракт по сервисному лизингу охватывает обычно более короткий срок аренды, чем срок амортизации оборудования. Лизингодатель предусматривает в дальнейшем либо пролонгацию срока лизинга (но уже на других условиях, отличных от первоначального контракта), либо продажу арендованного оборудования по остаточной стоимости.

Однако при оперативном лизинге возрастает риск лизингодателя по возмещению остаточной стоимости объекта лизинга при отсутствии спроса на него. Поэтому на начальном этапе развития лизингового бизнеса (на котором находится наша страна) интересам лизингодателей в наибольшей степени отвечает форма передачи имущества на сроки, близкие к периоду полной амортизации, т.е. *финансовый лизинг*.

Финансовый лизинг (*finance leasing*) представляет собой лизинг имущества с полной окупаемостью или с полной выплатой его стоимости (*full — payout lease*). Данный вид лизинга имеет место тогда, когда в течение срока договора лизингодатель возвращает себе всю стоимость имущества и получает прибыль от лизинговой операции. При финансовом лизинге срок, на который оборудование передается во временное пользование, по продолжительности совпадает со сроком его полной амортизации (т.е. является полностью амортизационным).

Финансовый лизинг дает возможность полного финансирования всех расходов, включая накладные. Это позволяет экономить собственные средства и ликвидные средства вообще и повышает платежеспособность предприятия; пока лизингополучатель не использует опцион покупки в конце срока действия соглашения, стоимость лизингового имущества не зачисляется на баланс.

В условиях острой конкуренции использование финансового лизинга весьма эффективно, особенно в высокотехнологичных отраслях. Лизинг позволяет быстро и без резкого финансового напряжения обновлять производственные фонды, подвергающиеся стремительному моральному старению в связи с научно-техническим прогрессом (сложные компьютеры и другое электронное оборудование, оргсредства, медицинскую технику, транспортные средства промышленного назначения).

Для того чтобы определить привлекательность финансового лизинга для инвестиционной деятельности предприятий, рассмотрим достоинства и недостатки лизинга по сравнению с традиционными формами финансирования инвестиций.

Достоинства.

1. Лизинговое соглашение более гибко, чем кредитное, поскольку представляет возможность участникам сделки выработать наиболее удобную для них схему выплат. Выбор способа платежа (равномерное или нет перечисление денежных средств) — это одно из важнейших условий лизингового договора.

2. Инвестирование в форме имущества, в отличие от предоставления денежных ссуд, снижает риск невозврата средств, поскольку у лизингодателей сохраняются права собственности на передаваемое имущество.

3. Наличие амортизационных и налоговых льгот (малые предприятия освобождены от уплаты НДС) способствует заключению взаимовыгодных лизинговых соглашений с лизингополучателем путем уменьшения размера лизинговых платежей и установления взаимовыгодного графика выплат.

Недостатки

1. Лизинговые платежи, будучи завышенными по сравнению с выплатами по кредитным договорам, способны привести к росту цены продукции (работ, услуг) и снизить ее конкурентоспособность.

2. На лизингодателя ложится риск неполучения лизинговых платежей, в случае если лизингополучатель окажется неплатежеспособным.

Учет лизинговых операций имеет свои особенности. Рассмотрим их как в случае учета имущества на балансе лизингодателя, так и у лизингополучателя.

Учет у лизингодателя. Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, отражаются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение объектов основных средств".

Лизинговое имущество приходится по дебету счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" с кредита счета 08.

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается внутренними записями в аналитическом учете по счету 03.

В зависимости от условий договора лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности формируются и учитываются на счете 20 "Основное производство" с кредита материальных, расчетных и других счетов (10, 69, 70 и др.).

Начисление амортизации на полное восстановление лизингового имущества отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

Ежемесячно учтенные на счете 20 расходы по лизинговому имуществу списывают с кредита этого счета в дебет счета "Продажи".

Причитающаяся, исходя из условий договора лизинга, сумма лизинговых платежей отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетом 90 "Продажи". Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость списывают с кредита счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" в дебет счета 01 "Основные средства".

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то финансовый результат от передачи лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Передачу лизингового имущества лизингодателем лизингополучателю оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" — на сумму лизинговых платежей

Кредит счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности" — на стоимость лизингового имущества

Кредит счета 98 "Доходы будущих периодов" — на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

Поступающие по договору лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Одновременно на сумму поступивших платежей дебетуют счет 98 "Доходы будущих периодов" и кредитуют счет 91 "Прочие доходы и расходы".

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость приходится по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности" с кредита счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходится на счет 03 по условной оценке 1 руб.

Основные средства, сданные в аренду, учитывают на забалансовом счете 011 "Основные средства, сданные в аренду" в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 011 ведут по арендаторам и по каждому объекту основных средств, сданных в аренду.

Учет у лизингополучателя. Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения (20, 26) и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Задолженность по лизинговым платежам". При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывают с забалансового счета 001 и приходят по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

В случае выкупа лизингового имущества до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относят в дебет счета 97 "Расходы будущих периодов" или в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" (при решении использовать собственные источники) с кредита счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства".

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на сто-

имость поступившего лизингового имущества дебетуют счет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет "Приобретение объектов основных средств", и кредитуют счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Арендные обязательства".

Стоимость поступившего лизингового имущества и затраты, связанные с его получением, списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01 "Основные средства".

Начисленные лизингодателю платежи отражают по дебету счета 76, субсчет "Арендные обязательства", и кредиту счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

Начисление амортизации по лизинговому имуществу осуществляют исходя из утвержденных норм амортизации или норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3. Начисленная амортизация отражается по дебету счетов учета издержек или обращения (20, 25, 26 и др.) и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств".

Возврат лизингового имущества при условии полной выплаты лизинговых платежей отражают на счете 91 "Прочие доходы и расходы". При этом остаточную стоимость лизингового имущества списывают в дебет счета 91 с кредита счета 01 "Основные средства".

Сумма амортизации по лизинговому имуществу списывается в дебет счета 02 с кредита счета 01 "Основные средства".

При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей на счетах 01 "Основные средства" и 02 "Амортизация основных средств" осуществляют внутреннюю запись по переходу лизингового имущества в собственные основные средства.

Досрочно начисленные платежи за лизинговое имущество относят в дебет счета 97 "Расходы будущих периодов" или счета 91 "Прочие доходы и расходы" (в случае принятия решения об использовании собственных источников) и кредит счета 02 "Амортизация основных средств". Одновремен-

но указанная сумма отражается по дебету счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам", и кредиту счета 76, субсчет "Арендные обязательства".

3.7. Учет переоценки основных средств

Первоначальная стоимость объекта основных средств — достаточно стабильная величина, но и она может изменяться: законодатель предусмотрел такие возможности и предоставил экономическому субъекту право выбора в этой области.

Так, наиболее распространенный и доступный способ изменения первоначальной стоимости основных средств — их переоценка. Согласно п. 15 ПБУ 6/01 коммерческие организации могут переоценивать группы однородных объектов основных средств не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Переоценка не только позволяет приблизить стоимость основного средства по данным бухгалтерского учета к рыночной, но и сказывается на размере амортизационного фонда, балансовой оценке основного средства, на величине добавочного капитала или прибыли, влияет на валюту баланса, может стать источником увеличения уставного капитала (за счет добавочного).

Таким образом, переоценка, если рассматривать ее последствия в комплексе, представляется весьма действенным механизмом управления показателями финансового состояния организации. Кроме того, бухгалтерская отчетность в части представления информации о наличии основных средств становится более достоверной: объекты отражаются не в затратной, а в рыночной оценке.

При принятии решения о переоценке группы основных средств следует учитывать, что в последующем они долж-

ны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Это новшество, внесенное в ПБУ 6/01, призвано выработать у организаций более ответственное отношение к проведению переоценки основных средств и требует большей взвешенности действий и дальновидности аналитиков.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. При этом в бухгалтерском учете производится следующая запись.

Дебет счета 01 "Основные средства"
Кредит счета 83 "Добавочный капитал".

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода. В этом случае сумму дооценки отражают записью:

Дебет счета 01 "Основные средства"
Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. При этом в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
Кредит счета 01 "Основные средства".

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в

предыдущие отчетные периоды. В этом случае сумму уценки отражают записью:

Дебет счета 83 "Добавочный капитал"
Кредит счета 01 "Основные средства".

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков в качестве операционного расхода. При этом в бухгалтерии производственного предприятия производят следующую запись:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
Кредит счета 01 "Основные средства".

При выбытии объекта основных средств, подвергшегося переоценке, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации следующей записью:

Дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"
Кредит счета 83 "Добавочный капитал".

Необходимо иметь в виду, что единожды произведенная переоценка становится обязательной, но не обязательно ежегодной. Во избежание недоразумений с пользователями бухгалтерской информации (в том числе с контролирующими органами) следует определить в учетной политике периодичность проведения переоценки.

Эти сроки могут варьироваться для разных групп однородных объектов основных средств. Определению периодичности переоценки должен предшествовать анализ динамики рыночных цен на данный вид активов и сложившихся в этой области тенденций. Следует предусмотреть возможное сни-

жение рыночных цен, в связи с которым возникнет необходимость уценки объектов.

Переоценка — дооценка или уценка — объекта влечет за собой пропорциональное увеличение (или уменьшение) суммы накопленных амортизационных отчислений. Кроме того, при дооценке текущие амортизационные отчисления, включаемые в себестоимость, также возрастут, это снизит прибыль от обычных видов деятельности. Прибыль от продажи объекта по рыночным ценам в этом случае также сократится. В то же время амортизационный фонд на полное восстановление объекта пополнится.

3.8. Инвентаризация основных средств

Достоверность данных текущего бухгалтерского учета и отчетности по основным средствам обеспечивается проведением инвентаризации.

В соответствии со ст. 12 Закона о бухгалтерском учете и Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях (приказ Минфина РФ от 30 декабря 1999 г. № 107н) количество проводимых в отчетном году инвентаризаций основных средств, даты их проведения и перечень проверяемых объектов определяются самой организацией. Однако инвентаризация основных средств может осуществляться не реже одного раза в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет, исключение составляют случаи, когда проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче объектов основных средств в аренду, при их выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, имея в виду, что организации имеют право не чаще одного

раза в год (на начало года) производить переоценку основных средств по восстановительной стоимости;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
 - при установлении фактов недостачи, хищения, злоупотребления или порчи имущества;
 - в случаях пожара, стихийных бедствий, других чрезвычайных ситуаций;
 - при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях в соответствии с законодательством;
 - при проведении переоценки основных средств по решению организации-собственника (не чаще одного раза в год) на начало года;
 - при передаче организаций, их структурных подразделений, а также зданий и сооружений другому собственнику.
- Инвентаризация проводится либо постоянно действующей, либо рабочей инвентаризационной комиссией, утвержденной приказом руководителя организации, которая проверяет наличие и использование основных средств, выявляет неиспользуемое имущество (оборудование, машины и т.д.) и составляет инвентаризационную опись основных средств. При инвентаризации недвижимости (зданий, сооружений и т.п.), а также земельных участков комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих право собственности на это имущество.

Инвентаризационная опись составляется по местонахождению объектов основных средств и материально ответственным лицам. При этом по неиспользуемым объектам составляется отдельная опись. Все описи подписываются членами комиссии, материально ответственными лицами и передаются в бухгалтерию.

Если при инвентаризации выявляются объекты, которые не отражены в учете, то они оцениваются по ценам воспро-

изводства и вносятся в опись. На основные средства, принятые в аренду, составляется отдельная опись.

Если в процессе инвентаризации установлено, что по отдельным объектам основных средств изменилась первоначальная стоимость (например, пристройка новых помещений, надстройка этажей или снос некоторых конструктивных элементов, которые не нашли отражения в бухгалтерском учете), то комиссия должна на основе соответствующих документов определить увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости объекта и отразить в описи. При этом необходимо составить акт и указать причины и лиц, виновных в несвоевременном отражении соответствующих изменений в учетных регистрах.

Основные средства, не пригодные к эксплуатации вследствие полной амортизации, порчи, показываются в отдельной описи, где приводится информация о времени их ввода в эксплуатацию и о причинах непригодности.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета (на основе инвентарных карточек, описей и других документов) подлежат регулированию. Они обобщаются в ведомости результатов инвентаризации, которая имеет следующий вид.

Излишки основных средств подлежат оприходованию по рыночной стоимости (на дату проведения инвентаризации) как неучтенные основные средства по дебету счета 01 "Основные средства" и отражаются на финансовых результатах хозяйственной деятельности организации по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Недостачи основных средств списываются за счет виновных лиц по дебету счета 73 "Расчета с персоналом по прочим операциям", субсчет 3 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и кредиту счета 01 "Основные средства"; а при отсутствии виновников или отказе суда во взыскании — по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы".

3.9. Учет нематериальных активов

Состав нематериальных активов. К нематериальным активам (НМА), согласно ПБУ 14/2000, относят активы, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

а) отсутствуют материально-вещественные (физической) структуры;

б) имеется возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

в) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) имеются в наличии надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.д.).

К нематериальным активам, согласно п. 4 ПБУ 14/2000, могут быть отнесены следующие объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

— исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

— исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

— имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

— исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

— исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В то же время к нематериальным активам не могут быть отнесены:

а) не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

б) не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

в) материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности являются интеллектуальной собственностью (ст. 128, 138 ГК РФ). Средства индивидуализации юридического лица, продукции, выполняемых работ и услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т.д.) приравниваются к результатам интеллектуальной деятельности, использование которых может осуществляться третьими лицами только с согласия правообладателя (ст. 138 ГК РФ).

Авторское право распространяется на произведения науки, литературы, искусства, являющиеся результатом творческой деятельности, независимо от назначения, достоинства и способа выражения произведения, и существующие в какой-либо объективной форме (письменной, устной, звуко-, видеозаписи и др.)

Объектами авторского права не могут являться:

— официальные документы (законы, судебные решения, иные тексты законодательного, административного и судебного характера), а также их официальные переводы;

— государственные символы и знаки (флаги, гербы, ордена, денежные знаки и иные государственные символы и знаки);

— произведения народного творчества; сообщения о событиях и фактах, имеющие информационный характер (ст. 8 Закона РФ от 9 июля 1993 г. № 5351-1 "Об авторском праве и смежных правах").

По лицензионному договору, который подлежит регистрации в Патентном ведомстве и без регистрации считается недействительным, лицо (лицензиат), не являющееся патентообладателем (лицензиаром), с разрешения последнего вправе использовать товарный знак, изобретение, полезную модель, промышленный образец, защищенные патентом.

Товарный знак и знак обслуживания — это обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других лиц.

Товарный знак союза, хозяйственной ассоциации или иного добровольного объединения организаций, предназначенный для обозначения выпускаемых и (или) реализуемых ими товаров, обладающих едиными качественными или иными общими характеристиками, является коллективным знаком. Коллективный знак и право на его использование не могут быть переданы другим лицам (ст. 1, 20 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров").

Использованием товарного знака считается применение его на товарах (для которых товарный знак зарегистрирован) и их упаковке владельцем товарного знака или лицом, которому такое право предоставлено. Использованием может быть признано также применение товарного знака в рекламе, печатных изданиях, на официальных бланках, вывесках, при демонстрации экспонатов на выставках и ярмарках, проводимых в России, при наличии уважительных причин неприменения товарного знака на товарах и упаковке (п. 1 ст. 22 Закона РФ "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров").

Действие регистрации товарного знака может быть прекращено досрочно полностью или частично на основании решения Высшей патентной палаты, принятого по заявлению любого лица, в связи с неиспользованием товарного знака непрерывно в течение пяти лет с даты регистрации или пяти лет, предшествующих подаче такого заявления, а коллективного знака — в случае его использования на товарах, не обладающих едиными качественными или иными общими характеристиками (п. 3 ст. 21, п. 3 ст. 22 Закона РФ "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров").

Лицензионный договор, регламентирующий право на использование товарного знака, должен содержать условие о том, что качество товаров лицензиата будет не ниже качества товаров лицензиара и что лицензиар будет осуществлять контроль за выполнением этого условия (ст. 26, 27 Закона РФ "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров").

Изобретения, полезные модели и промышленные образцы являются объектами промышленной собственности. К полезным моделям относится конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления, а также их составных частей. Промышленные образцы характеризуют художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Объектами изобретения могут являться устройство, способ, вещество и т.д. (п. 2 ст. 4, п. 1 ст. 5, п. 1 ст. 6 Закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1 "Патентный закон" — далее Патентный закон).

Патент удостоверяет приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право на их использование. Патент на изобретение действует в течение 20 лет считая с даты поступления заявки в Патентное ведомство, на промышленный образец — в течение 10 лет, свидетельство на полезную модель — в течение 5 лет. Правоохранительные документы на промышленный образец подлежат Патентным ведомством по ходатай-

ству патентообладателя, но не более чем на пять лет, а на полезную модель — не более чем на три года.

Патентообладатель может уступить патент любому физическому или юридическому лицу по договору об уступке патента, который подлежит регистрации в Патентном ведомстве и без регистрации считается недействительным (п. 6, 7 ст. 10 Патентного закона).

Аналогичны требования и к договору об уступке владельцем товарного знака в отношении всех или части товаров, для которых товарный знак зарегистрирован. Уступка товарного знака не допускается, если она может явиться причиной введения в заблуждение потребителя относительно товара или его изготовителя (ст. 25, 27 Закона РФ "О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров").

Лицензиар обязуется предоставить право лицензиату на использование охраняемого объекта промышленной собственности в объеме, предусмотренном договором, а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и осуществлять другие действия, предусмотренные договором (п. 5 ст. 10, п. 1 и 2 ст. 13 Патентного закона).

Лицензии, выдаваемые лицензиаром лицензиату, могут быть исключительными и неисключительными.

В первом случае лицензиату передается исключительное право на использование объекта промышленной собственности в пределах, оговоренных договором, с сохранением за лицензиаром права на его использование в части, не передаваемой лицензиату. Во втором — лицензиар, предоставляя лицензиату право на использование объекта промышленной собственности, сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом, в том числе и на предоставление лицензий третьим лицам (п. 1 ст. 13 Патентного закона).

По договору коммерческой концессии, или франчайзинга, одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок

или без указания срока, с указанием или без указания территории право использовать в предпринимательской деятельности пользователя комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю.

Здесь входит право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав: товарный знак, знак обслуживания, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя и т.д. (ст. 1027 ГК РФ).

Договор коммерческой концессии предусматривает использование комплекса исключительных прав, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя в определенном объеме (в частности, с установлением минимального и (или) максимального объема использования) (п. 2 ст. 1027 ГК РФ).

Договором коммерческой концессии может быть предусмотрено право пользователя разрешать другим лицам использование предоставленного ему комплекса исключительных прав или части этого комплекса на условиях субконцессии на срок, не превышающий договора концессии (ст. 1029 ГК РФ). При досрочном прекращении и расторжении договора коммерческой концессии права и обязанности вторичного правообладателя по договору коммерческой субконцессии переходят к правообладателю, если он не откажется от принятия прав и обязанностей по этому договору.

В составе нематериальных активов, как уже было отмечено, учитываются также организационные расходы и деловая репутация организации.

Организационные расходы — это расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации. К таким расходам относятся понесенные на стадии регистрации юридического лица затраты на консультирование по вопросам регистрации, на разработку инвестиционного проекта создания и функционирования нового бизнеса, 142

по нотариальному заверению документов, изготовлению печатей, созданию фирменного стиля и т.д.

Деловая репутация организации определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.д., и учитывать как доходы будущих периодов. Если организация как имущественный комплекс не продавалась, деловая репутация не определяется.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Оценка нематериальных активов. Нематериальные активы при постановке на учет подлежат оценке в денежном выражении в российских рублях. Объекты принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости на счете 04 "Нематериальные активы".

Первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, формируют фактические расходы на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов, согласно ПБУ 14/2000, могут быть:

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

— суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

— регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

— невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;

— вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, через которую приобретен объект нематериальных активов;

— иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, при оплате приобретаемых нематериальных активов фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении нематериальных активов могут возникнуть дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты труда работников, соответствующие отчисления на их социальные нужды, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление. Это могут быть израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по контрагентским (со-

исполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.д. Налог на добавленную стоимость и иные возмещаемые налоги (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) не входят в первоначальную стоимость нематериальных активов.

Нематериальные активы считаются созданными организацией в случае, если:

— исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;

— исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;

— свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов. Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Если нематериальные активы получены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, то их первоначальная стоимость определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), передан-

ных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Первоначальная стоимость нематериальных активов не подлежит изменению. Их переоценка действующим законодательством не предусмотрена.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Важное значение имеет оценка деловой репутации организации. Деловая репутация организации может определяться в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Деловая репутация организации, как уже было отмечено, может быть положительной и отрицательной. Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта. Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с от-

сутствием положительных факторов, и учитывать как доходы будущих периодов.

Величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем при операциях купли-продажи или приватизации организации. В процессе продажи деловая репутация может определяться как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Пример. Производственное предприятие как имущественный комплекс приобретено определенным покупателем за 500 000 тыс. руб. При этом валюта баланса производственного предприятия на дату продажи составляет 425 740 тыс. руб.

Деловая репутация в этом случае положительная. Она оценивается в 74 260 тыс. руб. (500 000 тыс. руб. — 425 740 тыс. руб.) и подлежит отражению в регистрах бухгалтерского учета и в отчетности в составе нематериальных активов в этой сумме (в качестве первоначальной стоимости) с момента ее формирования, т. е. с даты продажи организации.

Документальное оформление движения нематериальных активов. В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов, исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона о бухгалтерском учете, определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патент-ном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

Учет наличия и движения нематериальных активов. Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.д.

Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для управленческих нужд организации.

Первичный учет нематериальных активов ведется с применением карточек учета нематериальных активов (форма № НМА-1). Унифицированная форма карточки утверждена

постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71 а. Она применяется для учета всех видов нематериальных активов, использующихся в организации.

Карточка ведется в бухгалтерии на каждый инвентарный объект. В ней указывается краткая характеристика объекта нематериальных активов, т.е. отражаются основные показатели объекта с учетом нормы и суммы амортизации.

Срок полезного использования каждого объекта нематериальных активов, согласно п. 17 ПБУ 14/2000, определяется организацией при принятии его к бухгалтерскому учету. Однако нормативными актами определены общие подходы к исчислению сроков полезного использования нематериальных активов, а сама организация в своей учетной политике выбирает один из способов исчисления сроков для каждой группы нематериальных активов.

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации. Определение же срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

— срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;

— ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет. Тот же срок назначен для деловой репутации организации.

Принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы". Аналитический учет по счету 04 "Нематериальные активы" ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам и т.д.).

Списание нематериальных активов производится в случаях, когда использование объекта прекращено для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации (в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охраняемых документов, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям).

При этом их стоимость, учтенная на счете 04 "Нематериальные активы", уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 "Амортизация нематериальных активов" — если он применяется организацией). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 "Нематериальные активы" на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в соответствующем отчетном периоде. Их относят на финансовые результаты организации.

Пример. Производственное предприятие безвозмездно передало исключительное авторское право на базу данных для ЭВМ другой организации. Первоначальная стоимость объекта нематериальных активов 130 000 руб. Сумма начисленной к моменту передачи амортизации — 25 000 руб. Амортизация начисляется с использованием счета 05 "Амортизация нематериальных активов".

В бухгалтерии производственного предприятия передачу нематериальных активов в следует отражать следующей записью:

*1. Дебет счета 05 "Амортизация нематериальных активов"
Кредит счета 04 "Нематериальные активы" — списание суммы начисленной амортизации — 25 000 руб.;*

*2. Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
Кредит 04 "Нематериальные активы" — списание остаточной стоимости переданного объекта — 105 000 руб. (130 000 руб. - 25 000 руб.);*

*3. Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы"
Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" — начислен НДС по операции передачи — 21 000 руб. (105 000 руб. x 20%);*

*4. Дебет счета 99 "Прибыль и убытки"
Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" — определен и списан финансовый результат от сделки (убыток) — 126 000 руб. (105 000 руб. + 21 000 руб.).*

Учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов (кроме права пользования наименованием места происхождения товара), осуществляется (раздел V ПБУ 14/2000) на основании следующих документов, заключенных между правообладателем и пользователем:

— лицензионных договоров (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);

% — авторских договоров (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства);

— договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров.

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгал-

терском учете у организации-правообладателя в оценке в соответствии с правилами раздела II ПБУ 14/2000.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией-пользователем на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

При этом платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Пример. Производственное предприятие — правообладатель авторского права на программный продукт передало право на его использование другой организации. Первоначальная стоимость объекта — 120 000 руб. Договорная стоимость — 200 000 руб. Оплата по договору производится фиксированным разовым платежом. Договор заключен сроком на один год.

В бухгалтерии производственного предприятия данная операция на счетах 04 и 05 не отражается. Доходы от передачи права использования объекта отражаются по мере начисления (в соответствии с условиями договора и независимо от фактического поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу организации) записью:

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами или кредиторами" Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

В бухгалтерском учете организации-пользователя авторского права объект должен быть поставлен на учет на специ-

ально открытом забалансовом счете (в типовом плане счетов такой счет не предусмотрен), например, на счете 012 "Права использования нематериальных активов полученные" в оценке 200 000 руб. При этом данная организация сумму платежа за пользование объектом на дату заключения договора в учете проведет следующей записью:

Дебет счета 97 "Расходы будущих периодов" Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами или кредиторами".

Ежемесячно расходы будущих периодов в размере 1/12 общей суммы будут признаваться расходами отчетного месяца и отражаться по дебету счетов учета затрат и кредиту счета 97 "Расходы будущих периодов".

На дату уплаты разового платежа по договору задолженность, числящаяся по счету 60 (76), погашается в корреспонденции со счетом учета денежных средств.

Амортизация нематериальных активов. Стоимость нематериальных активов постепенно переносится на расходы организации с помощью амортизации. Объектами для начисления амортизации являются нематериальные активы, принятые к бухгалтерскому учету в соответствии с установленным порядком, включая принятые в хозяйственное ведение, оперативное управление, полученные по договору дарения и безвозмездно в процессе приватизации.

Нематериальные активы амортизируются у организации-правообладателя, если они предоставлены организацией-правообладателем в пользование организации-пользователю по следующим основаниям:

- по лицензионным договорам (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);
- авторским договорам (о передаче исключительных, неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства);
- договорам коммерческой концессии;

— другим аналогичным договорам, заключенным в соответствии с установленным законодательством РФ порядком при условии сохранения первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Перечень таких активов, если они имеются в распоряжении организации, необходимо приложить к учетной политике.

Амортизация нематериальных активов, согласно п. 15 ПБУ 14/2000, производится:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования. В течение этого срока начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется при линейном способе исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример. Производственным предприятием создан и принят к учету объект нематериальных активов в оценке 60 000 руб. Срок полезного использования объекта 5 лет.

Таким образом, годовая норма амортизации составляет $20\% \text{ I}$ ($100\% : 5$). Годовая сумма амортизационных начислений в течение всего периода использования объекта неизменна и составляет 12 000 руб. ($60\ 000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Линейный способ начисления амортизации НМА применим скорее к тем их группам, которые со временем в течение всего срока полезного использования становятся для организации равноценными, например, для деловой репута-

ции, организационных расходов, права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.

Для других групп нематериальных активов целесообразно по возможности выбирать другие способы начисления амортизации, так как в течение срока полезного использования и в связи с научно-техническим прогрессом ценность для организации объектов интеллектуальной собственности может существенно снижаться.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений при способе уменьшаемого остатка определяется исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Что касается нормы амортизации, то ее исчисление в данном случае должно производиться с учетом коэффициента, увеличивающего обычную норму. Этот момент не отражен в ПБУ 14/2000, однако без применения данного коэффициента сумма амортизационных отчислений за последний год использования объекта будет несоизмеримо больше, чем за предшествующие.

Отметим, что данный коэффициент нельзя назвать коэффициентом ускорения, так как его применение не сопряжено с сокращением срока полезного использования. В данном случае целесообразно применять коэффициент, равный двум, по примеру аналогичного способа амортизации основных средств.

Пример. Производственное предприятие приобрело объект нематериальных активов, принятый к учету в оценке 60 000 руб. Объект относится к группе нематериальных активов, по которой в рамках амортизационной политики избран способ уменьшаемого остатка. Срок полезного использования объекта 5 лет. Следовательно, годовая норма амортизации составит 40% ($100\% : 5 \text{ лет} \times 2$).

В первый год эксплуатации будет начислена амортизация в сумме 24 000 руб. ($60\ 000 \text{ руб.} \times 40\%$).

Во второй год эксплуатации амортизационные отчисления составят:

$(60\ 000 \text{ руб.} - 24\ 000 \text{ руб.}) \times 40\% = 36\ 000 \text{ руб.} \times 40\% = 14\ 400 \text{ руб.}$

За третий год начислим амортизацию в следующей сумме:
 $(36\ 000 \text{ руб.} - 14\ 400 \text{ руб.}) \times 40\% = 21\ 600 \text{ руб.} \times 40\% = 8\ 640 \text{ руб.}$

За четвертый год сумма начисленной амортизации составит:
 $(21\ 600 \text{ руб.} - 8\ 640 \text{ руб.}) \times 40\% = 12\ 960 \text{ руб.} \times 40\% = 5\ 184 \text{ руб.}$

Годовая сумма амортизации за пятый, последний, год эксплуатации соответствует остатку стоимости, который необходимо списать в размере 7776 руб. (12 960 руб. — 5184 руб.).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Если выбран этот способ, который является, пожалуй, наиболее экономически обоснованным, важно иметь возможность достаточно точно прогнозировать объем выпуска за весь период полезного использования объекта нематериальных активов. К нематериальным активам, в документации к которым может быть четко определено количество продукции (объем работ), этот способ широко применим. Выбор способа амортизации дол-

жен быть обоснованным (действовать следует так же, как при выборе способов амортизации основных средств, — исходя из целей управления организацией).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Они прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам в бухгалтерском учете отражаются одним из способов:

— путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;

— путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Первый способ предполагает использование в учетной практике отдельного счета 05 "Амортизация нематериальных активов". В этом случае начисление суммы амортизации ежемесячно будет отражаться следующими бухгалтерскими записями:

Дебет 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 44 "Расходы на продажу", 97 "Расходы будущих периодов" (по месту возникновения затрат)

Кредит 05 "Амортизация нематериальных активов" соответствующий субсчет.

При выбытии объекта амортизационный фонд, накопленный на счете 05 "Амортизация нематериальных активов", списывается записью:

Дебет 05 "Амортизация нематериальных активов" соответствующий субсчет Кредит 04 "Нематериальные активы".

Если в организации избран второй способ отражения амортизационных отчислений, то по кредиту счета затрат будут корреспондироваться непосредственно с кредитом счета 04 "Нематериальные активы". В этом случае необходимость в совершении дополнительной записи по счетам при выбытии объекта отпадает.

Вопросы дня самопроверки

1. Что понимается под объектами основных средств?
2. Как классифицируются основные средства?
3. Как оцениваются основные средства в учете и балансе?
4. Какими документами оформляется движение основных средств?
5. Как в учете отражается ввод в эксплуатацию объектов основных средств?
6. Какие применяются способы для начисления амортизации основных средств?
7. Как в учете отражается начисление амортизации по основным средствам?
8. Как учитываются расходы на ремонт основных средств?
9. Как в учете отражается выбытие основных средств?
10. Как определяется и отражается в учете результат от ликвидации основных средств?
11. Каков порядок проведения инвентаризации основных средств и отражения ее результатов?
12. Каков порядок проведения переоценки основных средств и отражения ее результатов?

13. Что понимается под нематериальными активами?
14. Как классифицируются нематериальные активы?
15. Как оцениваются нематериальные активы?
16. Какими бухгалтерскими записями оформляется движение нематериальных активов?
17. Какие методы начисления амортизации по нематериальным активам разрешается использовать в отечественной учетной практике?
18. Какие варианты учета амортизации применяются в отечественной учетной практике?

Тестовые задания

1. К основным средствам относятся активы организации, если они:
 - а) используются при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;
 - б) не используются при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;
 - в) составляют вещественную основу вырабатываемой продукции;
 - г) всегда предназначены исключительно для административно-управленческих нужд организации.
2. К основным средствам относятся активы организации, если:
 - а) срок их полезного использования превышает 12 мес.;
 - б) срок их полезного использования не превышает 12 мес.;
 - в) срок их полезного использования составляет ровно 1 г.;
 - г) срок их полезного использования никакой роли не играет.
3. К основным средствам относятся активы организации, если:
 - а) организацией предполагается последующая их перепродажа;
 - б) организацией не предполагается их последующей перепродажей;
 - в) они в производственном цикле организации участвуют один раз;
 - г) срок их полезного использования никакой роли не играет.
4. К основным средствам относятся активы организации, если они:
 - а) способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
 - б) не способны приносить организации экономических выгод (дохода) в будущем;
 - в) способны видоизменять свою натуральную форму;
 - г) в производственном цикле организации участвуют один раз.

5. По назначению основные средства подразделяются на:
- а) торгово-складские и общехозяйственные;
 - б) производственные и непроизводственные;
 - в) амортизируемые и неамортизируемые;
 - г) материальные и нематериальные.
6. По степени использования основные средства подразделяются на:
- а) технологические, общепроизводственные и общехозяйственные;
 - б) находящиеся в эксплуатации, запасе, стадии реконструкции и консервации;
 - в) здания, сооружения, транспортные средства;
 - г) продуктивный скот и многолетние насаждения.
7. В зависимости от имеющихся прав на объекты имущества основные средства подразделяются на:
- а) средства, являющиеся объектом правовых отношений;
 - б) средства, не являющиеся объектом правовых отношений;
 - в) средства, принадлежащие организации на праве собственности, полученные в аренду, а также находящиеся у организации в оперативном управлении и хозяйственном ведении;
 - г) перечисленные выше ответы не верны.
8. В бухгалтерском учете основные средства отражаются по:
- а) степени ликвидности;
 - б) первоначальной (восстановительной) стоимости;
 - в) остаточной стоимости;
 - г) рыночной стоимости.
9. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по:
- а) степени ликвидности;
 - б) первоначальной (восстановительной) стоимости;
 - в) остаточной стоимости;
 - г) рыночной стоимости.
10. Не подлежат амортизации объекты основных средств:
- а) потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;
 - б) потребительские свойства которых с течением времени изменяются;
 - в) которые не обладают потребительскими свойствами;
 - г) все перечисленные выше ответы не верны.
11. Не подлежат амортизации:
- а) объекты основных средств общепроизводственного назначения;

- б) объекты основных средств общехозяйственного назначения;
- в) объекты жилищного фонда, внешнего благоустройства, продуктивный скот, многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста;
- г) все перечисленные выше ответы верны.

12. При линейном способе годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из:

- а) остаточной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- б) первоначальной (текущей, восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- в) ликвидной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- г) все перечисленные выше ответы верны.

13. При способе уменьшаемого остатка годовая норма амортизации определяется исходя из:

- а) остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с действующим законодательством;
- б) первоначальной (текущей, восстановительной) стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с действующим законодательством;
- в) ликвидной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с действующим законодательством;
- г) все перечисленные выше ответы не верны.

14. При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизации определяется исходя из:

- а) остаточной стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

б) остаточной стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого сумма чисел лет срока полезного использования объекта, а в знаменателе - число лет остающихся до конца срока полезного использования объекта;

в) первоначальной (текущей, восстановительной) стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

г) все перечисленные выше ответы верны.

15. При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится исходя из:

а) прогнозируемого объема выпуска в течение срока эксплуатации объекта основных средств;

б) остаточной стоимости объекта основных средств;

в) ликвидной стоимости объекта основных средств;

г) все перечисленные выше ответы не верны.

λ.

16. К нематериальным активам относятся:

а) материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных;

б) исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности;

в) государственные символы и знаки (флаги, гербы, ордена, денежные знаки и иные государственные символы и знаки);

г) все перечисленные выше ответы верны.

17. В составе нематериальных активов организации учитывают:

а) организационные расходы и деловую репутацию;

б) интеллектуальные качества персонала организации;

в) деловые качества персонала организации;

г) все перечисленные выше ответы не верны.

18. Амортизация нематериальных активов производится следующими способами:

а) линейным способом, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом уменьшаемого остатка;

б) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);

в) способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), линейным способом;

г) все перечисленные выше ответы верны.

19. Амортизационные отчисления производятся:

а) с момента принятия объектов к бухгалтерскому учету;

б) с первого числа месяца, в котором объект был принят к бухгалтерскому учету;

в) с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету;

г) все перечисленные выше ответы не верны.

20. Амортизационные отчисления прекращаются:

а) с момента списания объекта с бухгалтерского учета;

б) с первого числа месяца, в котором объект был списан с бухгалтерского учета;

в) с первого числа месяца, следующего за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета;

г) все перечисленные выше ответы верны.

Глава IV. Учет материалов

Цели изучения главы:

- * классификация и оценка материально-производственных запасов организации;
- * раскрытие методологических основ организации учета материально-производственных запасов;
- * определение принципов построения синтетического и аналитического учета материально-производственных запасов;
- * использование данных отчетности по материально-производственным запасам для принятия соответствующих управленческих решений.

4.1. Материалы, их классификация и оценка

Одним из необходимых элементов производственного процесса любого промышленного предприятия выступают *предметы труда*, представляющие собой готовые природные или предварительно обработанные *материальные ресурсы*: сырье и материалы, полуфабрикаты, топливо, запасные части и др. В процессе производства на них воздействует человек с помощью *средств труда* для создания продукта потребления.

В отличие от основных средств материальные ресурсы в процессе производства участвуют однократно и переносят свою стоимость на вырабатываемый продукт полностью. Поэтому после каждого процесса производства их приходится возобновлять.

На производственных предприятиях материальные ресурсы в себестоимости выпускаемых изделий занимают значительный удельный вес. Поэтому их учет, хранение и рациональное использование в процессе производства имеют большое значение в повышении эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Основными задачами учета материальных ресурсов являются:

- * правильное и своевременное документальное оформление всех операций по движению материальных ресурсов;
- * контроль за сохранностью материальных ресурсов в местах их хранения и на всех стадиях движения;

- * контроль за соблюдением установленных норм расхода материальных ресурсов в процессе производства;

- * своевременное выявление излишков материальных ресурсов, подлежащих реализации другим предприятиям, и др.

Необходимыми условиями действенного контроля за сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов на предприятии являются:

- * правильная организация материально-технического снабжения;
- * хорошее состояние складского и весоизмерительного хозяйства;
- * использование прогрессивных норм расхода материальных ресурсов;
- * набор лиц, материально ответственных за прием, сохранность и отпуск материальных ресурсов.

Для правильной организации учета материальных ресурсов большое значение имеет их научно обоснованная классификация, оценка и выбор единицы учета.

Классификация материалов. На производственных предприятиях применяется множество разнообразных материальных ресурсов. Одни полностью потребляются в производственном процессе (сырье и основные материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия и т.п.), другие изменяют только свою форму (смазочные материалы, лаки, краски), третьи входят в изделия без каких-либо внешних изменений (запасные части). В зависимости от функциональной роли и назначения в процессе производства их классифицируют по группам: сырье и материалы; покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; материалы, переданные в переработку на сторону; строительные материалы; инвентарь и хозяйственные принадлежности; специальная оснастка и специальная одежда.

В соответствии с планом счетов бухгалтерского учета для каждой из указанных групп на счете 10 "Материалы" предназначен отдельный субсчет.

Группа "Сырье и материалы" дополнительно подразделяется на подгруппы: "Сырье и основные материалы" и "Вспомогательные материалы".

Сырье и основные материалы составляют вещественную основу вырабатываемой продукции. *Сырьем* называют продукцию сельского хозяйства (зерно, шерсть, хлопок, плоды, ягоды, овощи) и добывающей промышленности (нефть, руда, газ и др.). *Основными материалами* считают продукцию обрабатывающей промышленности (мука, сахар, ткань, металл, кожа и др.).

Вспомогательные материалы вещественно не входят в состав вырабатываемой продукции, а используются для работы технологического оборудования (смазочные и обтирочные материалы), для хозяйственных нужд и текущего ремонта (гвозди, краски и др.), для канцелярских нужд (бумага, бланки документов и регистров, ручки, карандаши и др.), для медицинского обслуживания (медикаменты, бинты).

Следует иметь в виду, что подразделение материалов на основные и вспомогательные возможно только на конкретном предприятии. Это связано с тем, что один и тот же материал на одном предприятии может быть отнесен в состав основных материалов, а на другом — вспомогательных. Например, топливо на электростанции для технологических целей — основной материал, а на производственном предприятии для отопления помещений — вспомогательный; крахмал в кондитерском производстве входит в состав основных материалов, а в текстильном — вспомогательных.

Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали представляют собой предметы труда, изготовленные другим предприятием и предназначенные для дальнейшей обработки на данном предприятии. По своей функциональной роли в процессе производства они являются основными материалами (различные начинки в кондитерском производстве, солод в пивоварении, пряжа в текстильном производстве, моторы в машиностроении). Необходимость выделения их в отдельную учетную группу обуславливается

увеличением их удельного веса на крупных предприятиях в связи с развитием специализации и кооперирования производства.

Предприятия могут иметь и полуфабрикаты собственного производства, которые учитываются либо на специальном счете 21 "Полуфабрикаты собственного производства", либо в составе незавершенного производства.

Топливо по своей функциональной роли и назначению в процессе производства представляет собой один из видов вспомогательных материалов. В связи со значительным удельным весом его в общей массе вспомогательных материалов и большого народно-хозяйственного значения оно выделяется в отдельную учетную группу.

Выделяют три группы топлива: *технологическое топливо*, используемое для изготовления продукции, например, для хлебопекарных печей; *энергетическое топливо*, используемое для выработки пара в паросиловом хозяйстве и электроэнергии на призаовских подстанциях; *хозяйственное* — используемое для отопления помещений.

Тара и тарные материалы используются для упаковки, перевозки и хранения материалов, полуфабрикатов и готовых изделий.

В зависимости от стоимости и сроков службы тара учитывается либо в составе основных средств, либо в составе производственных запасов.

Условиями поставки товаров могут предусматриваться определенные виды тары, подлежащие обязательному возврату поставщикам или сдаче тарособирающим и тароремонтным предприятиям. К *возвратной таре* относится в основном тара многократного использования. В отдельных случаях, с целью обеспечения своевременности возврата тары, поставщиком с покупателя взимается залог, который засчитывается ему после сдачи тары при проведении окончательного расчета. Такая тара называется *залоговой*.

Запасные части приобретают и используют для ремонта и замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п.

На производственных предприятиях в особую группу **выделяются прочие материалы**, в состав которых входят: *отходы производства* (обрезки, стружка, лоскут и др.); материальные ценности, полученные от ликвидации основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части на данном предприятии (металлолом, утильсырье); изношенные шины и утильная резина и т. п.

На отдельном субсчете счета 10 "Материалы" учитываются **материалы, переданные в переработку на сторону**. Стоимость таких материалов позже включается в себестоимость изделий, получаемых от переработки.

Строительные материалы используются предприятиями-застройщиками непосредственно в процессе производства строительных и монтажных работ.

На производственных предприятиях также на отдельных субсчетах учитываются инвентарь и хозяйственные принадлежности, а также специальная оснастка и специальная одежда, т. е. средства труда, которые включаются в состав средств в обороте.

На производственных предприятиях, кроме того, могут учитываться не принадлежащие им материалы. Учет таких материалов ведется на забалансовых счетах: 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"; 003 "Материалы, принятые в переработку".

Приведенные выше группировки еще недостаточны для всестороннего контроля за состоянием и движением материалов. Их учет и контроль должны вестись не только по группам, подгруппам, но и по каждому наименованию, виду, размеру, сорту и т. д. Поэтому общая классификация материалов детализируется в номенклатуре-ценнике.

Номенклатура-ценник — это систематизированный перечень материалов, применяемых на предприятии. Обычно в нем указываются номенклатурный номер материала, наименование, сорт, размер и другие признаки, а также единица измерения и учетная цена. Номенклатура-ценник использу-

ется в качестве справочника почти всеми отделами предприятия (отделом материально-технического снабжения и др.).

Аналитический учет материалов организуется в точном соответствии с построением номенклатурного справочника, а закрепленный номенклатурный номер в обязательном порядке проставляется на всех документах, связанных с оформлением поступления и отпуска соответствующих материалов.

Оценка материалов. Важное значение в организации учета материалов имеет их оценка. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете материалы в учете и отчетности должны отражаться по фактической себестоимости их приобретения или заготовления.

Фактическая себестоимость материалов складывается из их покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов, которые включают: расходы на транспортировку, хранение и доставку материалов на склад предприятия; расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов; таможенные пошлины; вознаграждения посредническим организациям; и другие аналогичные расходы.

В фактическую себестоимость материалов не включаются суммы налога на добавленную стоимость (НДС), уплаченные поставщикам, транспортным и другим организациям.

Следует отметить, что организация текущего учета материалов по фактической себестоимости требует значительных затрат труда и времени. При большой номенклатуре используемых материалов их фактическую себестоимость можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь все необходимые сведения (счета, платежные документы) о поступивших и оприходованных материалах. Движение же материалов на предприятии происходит ежедневно, и оно должно отражаться в учете своевременно. Это вызывает необходимость использовать в текущем учете материалов условные, так называемые учет-

ные цены. В качестве таких цен могут быть использованы плановая себестоимость приобретения (заготовления), средние покупные цены, нормативная себестоимость и др.

Применение учетных цен в практической деятельности значительно упрощает и облегчает учетную работу. Оперативные и учетные работники привыкают к ним, что ограничивает возможность ошибок. Кроме того, полное соответствие между количеством и суммой усиливает контрольные функции учета, так как делением суммы на цену можно проверить количество материалов, а умножением количества на цену — сумму. Такие приемы используются в процессе проверки итоговых сумм движения материалов за отчетный период.

При использовании в текущем учете установленных учетных цен ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости по таким ценам. Присоединение отклонений (плюс или минус) к стоимости материалов по учетным ценам дает их фактическую себестоимость.

Использование учетных цен в практике работы предприятий предусмотрено планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, в соответствии с которыми синтетический учет материалов по учетным ценам разрешается осуществлять на счете 10 "Материалы". В этом случае отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам заносятся на отдельный синтетический счет 16 "Отклонение в стоимости материалов".

При незначительной номенклатуре и возможности организации аналитического учета материалов партиями производственные предприятия в качестве учетных цен могут использовать цены фактической себестоимости их приобретения (заготовления). В этом случае цена единицы материала определяется путем деления общей фактической себестоимости приобретения (заготовления) материалов на их коли-

чество. По этим ценам и производится отпуск материалов в производство.

Фактическую себестоимость списываемых на производство материалов, согласно действующим нормативным документам, могут определить одним из четырех рекомендованных предприятиям методов оценки запасов:

- * по себестоимости каждой единицы;
- * по средней себестоимости;
- * по себестоимости первых по времени закупок — ФИФО;
- * по себестоимости последних по времени закупок — ЛИФО.

При этом необходимо иметь в виду, что производственное предприятие в течение всего отчетного года может применять только один из перечисленных выше методов, который фиксируется в его учетной политике.

Метод оценки материалов по себестоимости каждой единицы основан на индивидуальной оценке материальных запасов, представляющей собой расходы на приобретение конкретного объекта. Прежде всего это относится к материалам, используемым предприятием в особом порядке (драгоценным металлам, драгоценным камням, взрывчатым веществам и т. д.), и материалам, которые не могут заменять друг друга.

Метод оценки материалов по средней себестоимости традиционен для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы, независимо от того, по каким ценам они приобретались, учитываются и списываются на производство, как правило, по твердым учетным ценам. В конце месяца сюда же списывается соответствующая доля отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам. При этом составляется следующий расчет (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Расчет распределения суммы отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости за отчетный месяц

№ п/п	Показатели	Стоимость материалов по учетным ценам	Отклонение в стоимости материалов	Фактическая себестоимость материалов (гр. 3 + гр. 4)
1	2	3	4	5
1	Остаток на начало месяца, руб.	7500	500	8000
2	Поступило за месяц, руб.	42500	2500	45000
3	Итого (стр. 1 + стр. 2), руб.	50000	3000	53000
4	Средний процент отклонений, %	X	6	X
5	Остаток на конец месяца, руб.	2812	168	2980
6	Списывается на производство (стр. 3 - стр. 5), руб.	47 188	2832	50020

Примечания:

1. Для определения среднего процента отклонений (6) итоговая сумма отклонений (3000) умножается на 100 и делится на итоговую сумму стоимости материалов по учетным ценам (50 000).

2. Для определения суммы отклонения в стоимости материалов на конец месяца (168) стоимость материалов на конец месяца по учетным ценам (2812) умножается на средний процент отклонений (6) и делится на 100.

3. Данные по остаткам материалов на конец месяца по учетным ценам берутся из регистров бухгалтерского учета и отчетов материально ответственных лиц.

При оценке материалов по методу ФИФО применяют правило: первым пришел, первым ушел. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т. д., в порядке очередности, пока не будет получено общее количество израсходованных материалов за месяц.

При оценке материалов по методу ЛИФО применяют другое правило: последним пришел, первым ушел. При этом методе на производство вначале списываются материалы по цене (себестоимости) последней закупленной партии, затем по цене предыдущей партии и т. д., до получения общего количества израсходованных материалов.

Применение указанных методов оценки ориентирует производственные предприятия на организацию аналитического учета материалов не только по их видам, но и по отдельным партиям.

Пример оценки материалов по методам ФИФО и ЛИФО представлен в табл. 4.2.

Анализ использования приведенных выше методов оценки материалов позволяет сделать следующие выводы.

Метод ФИФО предполагает, что материалы должны списываться по себестоимости соответствующих партий в хронологическом порядке их поступления. В условиях инфляции он обуславливает занижение стоимости отпущенных в производство ресурсов, завышение их остатка в балансе, а следовательно — завышение финансового результата от основной деятельности и улучшение показателей ликвидности. Данный метод целесообразно использовать организациям, планирующим осуществление капитальных вложений за счет собственных средств и пользующимся при этом соответствующими льготами по налогу на прибыль.

Метод ЛИФО предполагает первоочередное списание материалов по себестоимости последних партий. Благодаря ему обеспечивается завышение стоимости отпущенных ценностей, занижение их остатка на конец месяца, а значит — снижение прибыли и ухудшение ликвидности. Его рекомендуется использовать тем организациям, которые преследуют цель минимизировать налогооблагаемую базу по отдельным видам налогов (налог на прибыль, налог на имущество и др.).

Метод средней себестоимости дает возможность оценивать отпускаемые ресурсы по среднепокупной себестоимости. Он

Таблица 4.2

Расчет оценки материалов по методам ФИФО и ЛИФО за отчетный месяц

№ п/п	Показатели	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
1	Остаток материалов на начало месяца	800	10	8000
2	Поступление материалов за месяц: первая партия вторая партия третья партия	1050 3500 500	108 13	10500 28000 6500
	Итого за месяц	5050	X	45000
3	Расход материалов за месяц а) по методу ФИФО первая партия вторая партия третья партия	1850 3500 200	108 13	18500 28000 2600
	Итого за месяц	5550	X	49 100
	б) по методу ЛИФО первая партия вторая партия третья партия	500 3500 1550	13 8 10	6500 28000 15500
	Итого за месяц	5550	X	50000
4	Остаток материалов на конец месяца: а) по методу ФИФО б) по методу ЛИФО	300 300	13 10	3900 3000

Примечание. Общее количество израсходованных материалов по предприятию за месяц условно составляет 5550 шт.

является умеренным, с точки зрения влияния на налогооблагаемую базу и ликвидность, по сравнению с методами ФИФО и ЛИФО.

В международной практике наряду с вышеперечисленными применяются также другие методы оценки материальных запасов: ХИФО, ЛОФО, НИФО и др.

По методу ХИФО списание материалов происходит по принципу: вошедший по наивысшей стоимости выходит первым. Материальные ресурсы, числящиеся в запасе на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости закупок с наименьшей стоимостью, а в себестоимости реализованной продукции учитывается стоимость закупок с наивысшей стоимостью.

Метод ХИФО предназначен в основном для предприятий, которые имеют высокую прибыль и стремятся уменьшить сумму налогов, чтобы тем самым оптимизировать свое финансовое состояние в результате снижения базы налогообложения.

В настоящее время у нас в стране этот метод перекликается с методом ЛИФО, так как применяемые цены в основном имеют тенденцию не к снижению, а к повышению.

По методу ЛОФО списание материалов на производство происходит по принципу: вошедший по наименьшей стоимости выходит первым. Этот метод в основном перекликается с методом ФИФО.

Метод ЛОФО целесообразно применять для отражения в учете большей суммы прибыли, что способствует привлечению потенциальных инвесторов.

По методу НИФО применяют правило: следующим пришел, первым ушел. Это означает, что списание материалов на производство происходит в порядке очередности, начиная с цены второй закупленной партии. Остатки сырья и материалов на складах на конец месяца оцениваются по цене первой закупленной партии.

4.2. Документальное оформление операций по движению материалов

Все операции, связанные с поступлением, перемещением и отпуском материалов, должны оформляться первичны-

ми документами. Рационально разработанная первичная документация по учету материалов дает возможность получать необходимые сведения для оперативного руководства предприятием и осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль за их использованием.

Документальное оформление поступления материалов. Порядок документального оформления поступления сырья и материалов зависит от источников их поступления, способов доставки и места приема продукции.

Основными источниками поступления сырья и материалов являются промышленные и сельскохозяйственные предприятия (непосредственные производители продукции), торговые и посреднические организации, граждане, подотчетные лица (заготовители), закупающие материалы в порядке наличного расчета, и др.

Прием материалов осуществляется в соответствии с производственной программой предприятия на основе заключенных хозяйственных договоров с поставщиками продукции.

Контроль за выполнением плана материально-технического обеспечения, своевременностью поступления и оприходования материалов осуществляет отдел материально-технического снабжения. С этой целью в отделе *ведут журнал оперативного учета выполнения договоров поставки*. В нем отмечают выполнение условий договора о поставке по ассортименту материалов, их качеству, цене, срокам отгрузки и др. Бухгалтерия контролирует организацию данного оперативного учета.

Доставка материалов на предприятие может осуществляться как по инициативе поставщика — централизованная доставка, так и по инициативе самого предприятия — самовывоз. Во всех случаях на отгруженные материалы поставщики высылают расчетные и платежные документы: счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, платежные требования-поручения и др. К ним обязательно прилагаются

документы, характеризующие как количество материалов (упаковочные ярлыки, спецификации, накладные, отвесы), так и качество (сертификаты, качественные удостоверения и др.). Поступившие от поставщиков документы после проверки и регистрации в отделе снабжения, в *журнале учета поступающих грузов* передаются в бухгалтерию предприятия для оплаты.

При отгрузке материалов по инициативе поставщика железнодорожным, авиационным и водным транспортом транспортная организация извещает предприятие о прибытии в его адрес груза.

Для получения грузов экспедитору или другому лицу, с кем производственное предприятие заключило договор о материальной ответственности, выдается *распоряжение на получение груза и доверенность*, которая, как документ строгой отчетности, регистрируется в особом журнале.

Грузы выдаются представителю производственного предприятия после предъявления им доверенности и счетов оплаты услуг транспортной организации. Затем ему выдается *накладная* на получение груза со склада транспортной организации. В получении груза получатель расписывается в *дорожной ведомости и транспортной накладной*. Предварительно получатель проверяет целостность пломб и оттисков на них, состояние вагона (контейнера), количество мест и состояние упаковки материалов.

В случае установления повреждений вагона (контейнера) или упаковки, а также недостачи числа мест проводится проверка груза. Выявленные недостача и порча материальных ценностей оформляются *коммерческим актом* в трех экземплярах, на основании которого в последующем предъявляется претензия к транспортной организации. Если недостача в пределах норм естественной убыли в пути, то это фиксируется в транспортной накладной.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад производственного предприятия и сдает заведующему складом,

который проверяет соответствие количества и качества материалов данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют *приходными ордерами, или накладными*. Приходный ордер (накладную) подписывают заведующий складом и экспедитор.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными оприходование материалов разрешается оформлять без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера (накладной). Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным счета поставщика, прием материалов производит комиссия и оформляет акт о *приемке материалов* в двух экземплярах, который служит основанием для предъявления претензий поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или незаинтересованной организации. Акт составляется также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

При централизованной доставке материалов автотранспортом их прием осуществляется на складе производственного предприятия. В этом случае поставщиком выписывается товарно-транспортная накладная в четырех экземплярах: первый служит основанием для списания ценностей у грузоотправителя; второй — для оприходования материалов получателем; третий — для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый служит основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождений количества поступивших грузов с дан-

ными накладной. При наличии такого расхождения прием материалов оформляют актом.

Прием материалов может осуществляться представителями производственного предприятия непосредственно на складе поставщика (самовывоз). В этом случае представитель производственного предприятия обязан предъявить доверенность и документ, подтверждающий его личность. При отпуске материалов доверенность отбирается, а представителю предприятия выдаются необходимые сопроводительные документы (счета, накладные, сертификаты и др.).

Прием на склад производственного предприятия сельскохозяйственных продуктов и сырья от непосредственных производителей — колхозов, совхозов, крестьянских и фермерских хозяйств, а также от граждан *оформляют приемными квитанциями*. В необходимых случаях проводятся лабораторные анализы.

Материалы на производственное предприятие могут поступать от предприятий других отраслей хозяйства (торговой, заготовительной и др.). Если деятельность этих предприятий учитывается на одном балансе с производственным предприятием, то получение материалов от них не требует расчетных операций, оно оформляется либо расходными, либо приходными накладными (ордерами).

Поступление на склад производственного предприятия материалов собственного изготовления, отходов производства и других оформляют *требованиями-накладными*. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуется на *основании акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений*.

Документальное оформление расхода и прочего выбытия материалов. Материалы со складов отпускаются в производственные цехи для изготовления продукции и на различные хозяйственные нужды, а также для реализации на сторону.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности отпуска.

Под отпуском в производство понимается отпуск материалов для изготовления продукции, выполнения работ или оказания услуг. Отпуск материалов в кладовые цехов рассматривается как внутреннее перемещение материалов. При отсутствии кладовых цехов отпуск материалов с центральных складов считается расходом на производство.

Отпуск материалов на производство и другие нужды оформляют лимитно-заборными картами, требованиями-накладными, комплектовочными ведомостями, раскройными картами и др.

Лимитно-заборную карту выписывает плановый отдел или отдел снабжения в двух экземплярах, как правило, сроком на один месяц. В них указывают: вид операций; номер склада, отпускающего материалы; цех-получатель; шифр затрат; наименование и номенклатурный номер отпускаемых материалов; единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляется в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода. Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца вручают структурному подразделению — потребителю материалов, второй — складу. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала и расписывается в карте структурного подразделения —* потребителя материалов. Представитель структурного подразделения расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

По окончании месяца оба экземпляра лимитно-заборных карт передают в бухгалтерию для отражения расхода материалов на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Лимитно-заборные карты способствуют усилению контроля

за отпуском материалов со склада в пределах предусмотренного лимита и резко сокращает число разовых документов. Однако с помощью лимитно-заборных карт невозможно контролировать использование материалов непосредственно на производстве. Для этой цели используют иные документы и методы.

Сверхлимитный отпуск материалов в производство, а также разовый отпуск ценностей внутри организации между структурными подразделениями оформляется *требованиями-накладными*. Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад или в кладовую остатков не израсходованных в производстве материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

При отпуске материалов хозяйствам своего предприятия, расположенным за пределами его территории, а также сторонним организациям выписываются *накладные на отпуск материалов на сторону*.

На предприятиях, где развиты специализация и кооперирование производства, при отпуске материалов могут использоваться *комплектовочные ведомости*. Комплектующие изделия, как правило, отпускаются через комплектовочные кладовые, в которых заранее подбирают эти изделия в количестве, соответствующем плану выпуска продукции. На каждый ее вид выписывается отдельно комплектовочная ведомость, по которой комплектующие изделия отпускаются на протяжении месяца. В ведомости указывается план производства продукции, наименование и номенклатурные номера комплектующих изделий, норма их расхода на единицу продукции и количество отпущенных комплектов. При этом бракованные детали заменяются этой кладовой без документального оформления.

В заготовительных цехах швейной, обувной, машиностроительной и некоторых других отраслей промышленности используются *раскройные карты*, по которым производится отпуск материалов в производство. В них фикси-

руются результаты использования отпущенных материалов по каждой партии. В раскройных картах указываются: номер склада, наименование и номенклатурный номер материалов, их количество, шифр затрат, цена и стоимость и др. По окончании раскроя в карте отмечают фактическое количество полученных деталей; расход материалов по норме и фактически; результат раскроя (экономия или перерасход). Эти карты также используются в качестве первичных документов по учету выработки и выпуска новых изделий.

Оформление отпуска материалов из-за большого количества и разнообразия выписываемых первичных документов носит трудоемкий характер и требует больших затрат времени. Поэтому важное значение имеет упрощение учета на этом участке.

Для сокращения числа первичных документов, там, где это возможно, отпуск материалов целесообразно оформлять непосредственно *в карточках складского учета*. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании установленных лимитов. Факт получения материалов подтверждается подписью представителя цеха-получателя непосредственно в карточке складского учета материалов.

На небольших предприятиях, где материальная ответственность за сохранность, движение и использование материалов на складе и в производственном цехе возложена на одно лицо, движение материалов документами не оформляется. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в производственных актах или отчетах.

4.3. Складской учет материалов и отчетность материально ответственных лиц

Все операции, связанные с движением материалов, в первую очередь отражаются в складском учете. Этот учет

обычно называют оперативным, и он имеет важное значение для всего бухгалтерского учета на предприятии. Поэтому работники бухгалтерии должны осуществлять систематический контроль за правильным и своевременным документированием движения материалов на складе и записями в регистрах складского учета материалов, за соответствием фактических остатков материалов данным текущего бухгалтерского учета, проводить фактические проверки наличия ценностей, а также осуществлять сверку складского учета с бухгалтерским.

На производственных предприятиях для хранения материалов могут создаваться как специализированные общезаводские склады, так и кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который в дальнейшем указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада.

Учет материалов на складах осуществляют заведующие складами (кладовщики), с которыми заключается типовый договор о полной индивидуальной материальной ответственности. На мелких предприятиях обязанности заведующего складом (кладовщика) могут быть возложены на заведующего производством.

Для эффективного ведения складского учета материальные ценности целесообразно размещать по секциям, а внутри них — по партиям, группам, подгруппам и сортам в штабелях, контейнерах, ящиках, на стеллажах, полках, ячейках и поддонах. Кроме того, на каждый номенклатурный номер материалов материально ответственные лица должны заполнять *материальный ярлык* и прикреплять его к месту хранения материалов. В нем необходимо указать наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов. Такая организация складского учета обеспечит оперативность и быстроту приема и отпуска материалов, а также контроль за соответстви-

ем фактического их наличия установленным нормам запаса (лимиту).

На предприятиях в связи с разными производственными условиями потребления материалов и их физическими свойствами существуют несколько вариантов складского учета материалов.

На мелких предприятиях с ограниченной номенклатурой материальных ценностей складской учет материалов ведут в *специальных книгах*, которые объединяют складской учет и отчетность кладовщика. Записи в книгу производятся в двух экземплярах, из которых первый отрывной служит в качестве отчета заведующего складом. В книге записывают остатки материалов на начало отчетного периода, данные о поступлении и выбытии ценностей по каждому документу и выводят остатки на конец отчетного периода. Затем первый лист книги со всеми приходными и расходными документами сдают в бухгалтерию. В случае обнаружения ошибок в оба экземпляра листов книги вносятся исправления.

На большинстве предприятий пищевой промышленности, где ежедневно производится много записей по движению материалов, рекомендуется использовать *книгу (карточки) партионного учета материалов*. Кладовщик открывает в ней счета на каждую партию поступивших материалов. Так как по каждой партии материалов по приходу может быть только одна запись, а по расходу — несколько, записи по приходу и расходу производятся в одной графе.

На крупных предприятиях складской учет материалов целесообразно вести не в книгах, а на *карточках складского учета*. Карточки открывают в бухгалтерии на каждый номенклатурный номер материала и передают на склад. В них указывают номер склада, наименование материала, номенклатурный номер, сорт, единицу измерения, учетную цену и т. д. Кладовщики заполняют в них колонки при-

хода, расхода и остатка материалов в натуральном выражении. Записи в карточках кладовщик производит на основании первичных документов по мере совершения хозяйственных операций. После каждой записи в ней обязательно выводится остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов.

Ведение складского учета материалов на карточках составляет основу сортового аналитического учета материалов.

В автоматизированном складском хозяйстве вместо карточек и книг применяют *машинограммы-ведомости*, отражающие остатки и движение материалов. В них на основании первичных документов заносят те же данные, что и в карточках и книгах складского учета, однако в отличие от них машинограммы-ведомости составляют в разрезе складов и материально ответственных лиц. Использование машинограмм усиливает контроль за движением и состоянием материалов на складе и повышает эффективность оперативного управления производством.

В установленные сроки заведующие складами на основании первичных приходных и расходных документов составляют отчеты о движении материальных ценностей, которые сдают в бухгалтерию для последующей проверки и обработки. Начальники цехов (мастера) могут составлять производственные отчеты. Формы и порядок составления I отчетов зависят от отраслевых особенностей, производственных мощностей предприятий, степени автоматизации учетно-вычислительных работ и других факторов. Однако, несмотря на имеющиеся различия, все отчеты составляются в двух экземплярах, имеют общие черты и назначение. Во-первых, большинство отчетов составляется преимущественно в натуральном выражении, во-вторых, во всех отчетах указываются остатки материальных ценностей на начало и конец отчетного периода, а также их дви-

жение, т. е. поступление и выбытие (расход). В производственных отчетах наряду с фактическим расходом материалов указывают их расход по норме. Первый экземпляр представленного отчета с приложенными документами остается в бухгалтерии производственного предприятия, а второй — с распиской бухгалтера возвращается материально ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета с документами.

В бухгалтерии поступившие отчеты проверяют, обращая внимание на правильность оформления документов, законность и целесообразность операций; соответствие дат документов тому периоду, за который составлен отчет; на правильность перенесения остатков с предыдущего отчета. Затем проверяются итоги по приходу и расходу и точность определения остатков материалов на конец отчетного периода.

Если при проверке в отчете обнаружены ошибки, то отчет возвращается материально ответственному лицу для исправления. Факт проверки и приемки отчета подтверждается подписью бухгалтера.

По окончании проверки отчета бухгалтер приступает к его бухгалтерской обработке — составлению бухгалтерских проводок по каждой хозяйственной операции и подготовке документов и отчета для записи в учетные регистры.

4.4. Синтетический и аналитический учет материалов

Синтетический учет материалов на производственных предприятиях ведется на счете 10 "Материалы". Этот счет имеет следующие субсчета:

1. "Сырье и материалы";
2. "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";
3. "Топливо";

4. "Тара и тарные материалы";
5. "Запасные части";
6. "Прочие материалы".
7. "Материалы, переданные в переработку на сторону";
8. "Строительные материалы";
9. "Инвентарь и хозяйственные принадлежности".
10. Специальная оstattка и специальная одежда на складе.
11. Специальная оstattка и специальная одежда в эксплуатации.

В соответствии с "Планом счетов бухгалтерского учета" синтетический учет материалов на счете 10 "Материалы" разрешается вести двумя способами:

- * по фактической себестоимости;
- * по учетным ценам.

При первом способе на счете 10 "Материалы" отражаются все расходы по их приобретению и заготовке.

При втором способе дополнительно используют счета: 15 "Заготовление и приобретение материалов" и 16 "Отклонение в стоимости материалов".

Применение того или другого способа определяется предприятием самостоятельно и указывается в его учетной политике.

Традиционным и более упрощенным является **учет материалов по фактической себестоимости**. В этом случае на поступившие материалы в бухгалтерском учете дебетуют счет 10 "Материалы" и кредитуют счета:

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным, водным) организациям, а также информационные и консультационные услуги, таможенные пошлины и др.;

71 "Расчеты с подотчетными лицами" — на стоимость сырья и материалов, приобретенных и оплаченных из подотчетных сумм;

23 "Вспомогательные производства" — на расходы по доставке материалов собственным транспортом и на фактическую себестоимость материалов собственного производства;

20 "Основное производство" — на стоимость полученных из производства возвратных отходов и др.

Если при приеме материалов обнаруживается их недостача или порча, то эти операции на материальных счетах не отражаются. В случае, когда недостача сырья и материалов не превышает норму естественной убыли в пути, она списывается на общехозяйственные расходы предприятия. При обнаружении же недостачи и порчи сырья и материалов по вине поставщика последнему предъявляется претензия. Эта операция в учете отражается по дебету счета 76-2 "Расчеты по претензиям" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При ведении синтетического учета материалов по фактической себестоимости в рамках счета 10 "Материалы" целесообразно открыть два аналитических счета:

- материалы по учетным ценам;
- транспортно-заготовительные расходы или отклонение в стоимости материалов.

Отпуск сырья и материалов из центральных складов в кладовые производственных цехов рассматривается как внутреннее перемещение и в бухгалтерском учете отражается записью: дебет счета 10 "Материалы", аналитический счет "Центральный склад"; кредит счета 10 "Материалы", аналитический счет "Производственный цех".

Производственный расход сырья и материалов в бухгалтерском учете отражается путем списания с кредита счета 10 "Материалы" в дебет счетов:

20 "Основное производство" — на стоимость сырья и материалов, израсходованных в основном производстве;

23 "Вспомогательные производства" — на стоимость материалов, израсходованных во вспомогательных производствах;

25 "Общепроизводственные расходы" — на стоимость материалов, израсходованных на общепроизводственные нужды;

26 "Общехозяйственные расходы" — на стоимость материалов, израсходованных на общехозяйственные нужды;

28 "Брак в производстве" — на стоимость материалов, израсходованных на исправление бракованной продукции и др.

В течение месяца списание сырья и материалов производится по учетным ценам. В конце месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам. При этом если фактическая себестоимость выше учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу — способом "красное сторно", т. е. отрицательными числами (сторнировочная запись).

При способе учета материалов по учетным ценам на их фактическую себестоимость на основе поступивших расчетных документов поставщиков и других организаций дебетуется счет 15 "Заготовление и приобретение материалов" и кредитуются счета: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"; 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"; 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и др. Записи на счетах производятся независимо от того, когда сырье и материалы поступили на склад производственного предприятия — до или после получения расчетных документов поставщиков и других организаций.

На учетную стоимость оприходованных материалов в бухгалтерском учете дебетуется счет 10 "Материалы" и кредитуются счета:

15 "Заготовление и приобретение материалов" — на фактическую стоимость сырья и материалов, если она ниже учетной стоимости;

16 "Отклонение в стоимости материалов" — на сумму разницы между стоимостью материалов по учетным ценам и их фактической себестоимостью.

В случае же превышения фактической себестоимости оприходованных материалов от стоимости их по учетным ценам на имеющуюся разницу в бухгалтерском учете дебетуют счет 16 "Отклонение в стоимости материалов" и кредитуют счет 15 "Заготовление и приобретение материалов".

Остаток счета 15 "Заготовление и приобретение материалов" показывает стоимость оплаченных, но не поступивших от поставщиков материалов на склад предприятия за отчетный месяц.

Ученные в течение месяца на счете 16 "Отклонение в стоимости материалов" разницы между фактической себестоимостью приобретенных материалов и стоимостью их по учетным ценам в конце месяца списываются на счета затрат пропорционально стоимости израсходованных материалов по учетным ценам. В случае превышения фактической себестоимости материалов над стоимостью их по учетным ценам в бухгалтерском учете дебетуют счета затрат и кредитуют счет 16 "Отклонение в стоимости материалов". В противном случае в бухгалтерском учете делается сторнировочная запись.

При реализации материалов на сторону, синтетический учет которых ведется по фактической себестоимости, в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

1. Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" — на фактическую себестоимость реализованных материалов
Кредит счета 10 "Материалы".

2. Дебет счета 62 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"
— на продажную стоимость материалов
Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

3. Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы" — на сумму НДС по реализуемым материалам
Кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом".

Финансовый результат от реализации материалов списывается со счета 91 "Прочие доходы и расходы" на счет 99 "Прибыли и убытки".

В случае же реализации материалов на сторону, синтетический учет которых ведется по учетным ценам, списание учетной стоимости материалов отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 10 "Материалы". На сумму разницы между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетным ценам дебетуют счет 91 и кредитуют счет 16 "Отклонения в стоимости материалов". При этом производятся либо обыкновенная, либо сторнировочная запись.

В бухгалтерии производственного предприятия, наряду с синтетическим учетом материалов, параллельно ведется аналитический учет. Существуют разные варианты аналитического учета материалов: сортовой, партионный, оперативно-бухгалтерский и др.

Сортовой способ учета материалов предусматривает ведение учета в натурально-стоимостном выражении по видам и сортам материалов.

На каждый вид и сорт материалов в бухгалтерии открывают карточки аналитического учета, в которых на основании первичных документов записывают операции поступления и расхода материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета материалов лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек по каждому складу и в целом по предприятию составляют *сортовые количественно-суммовые оборотные ведомости аналитического учета* и сверяют их с оборотами и остатками синтетического счета 10 "Материалы" и данными карточек складского учета.

Партионный способ учета материалов в основном применяют на предприятиях пищевой промышленности по тем видам сырья и материалов, по которым необходим строгий кон-

троль за сроками хранения и использования. Этот способ предусматривает составление по каждой партии поступивших материалов партионной карты. В ней, в отличие от складской партионной книги (карты), указывается стоимость материала. Записи в партионной карте ведутся линейно-позиционным способом. В конце месяца партионные карты сверяются с регистрами складского учета и обобщают в оборотной ведомости. Итоги последней сопоставляют с данными синтетического учета.

Оперативно-бухгалтерский способ учета материалов предусматривает ведение натурального учета материалов на складе. Работник бухгалтерии, принимая отчеты от материально ответственных лиц непосредственно на складах, проверяет по первичным документам правильность отражения их данных в регистрах складского учета. В бухгалтерии натурально-стоимостный учет не ведут, а применяют суммовой учет движения материалов.

В конце месяца на основании данных складского учета бухгалтер выписывает количественные остатки материалов по их отдельным видам в специальную *сальдовую ведомость учета остатка материалов на складе* (без оборотов прихода и остатка). Затем бухгалтер осуществляет таксировку и подсчет итогов остатков материалов по твердым учетным ставкам каждой учетной группы материалов и в целом по складу.

Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) способ учета материалов — один из наиболее эффективных, особенно в условиях ручной обработки учетных данных и малой механизации учета. Его применение позволяет избежать громоздкого натурально-стоимостного учета в бухгалтерии и дублирования с записями складского учета.

На мелких производственных предприятиях в качестве регистров натурально-стоимостного учета можно использовать материальные отчеты. В этом случае значительно сокращается трудоемкость учетно-вычислительных работ, достигается тождественность складского и бухгалтерского учета

и упрощается сверка данных синтетического и аналитического учета.

Суммовой аналитический учет материалов на предприятиях в зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета может вестись в книгах, карточках, ведомостях, журналах-ордерах и машинограммах.

Наибольший эффект в организации учета материалов достигается при применении автоматизированной формы бухгалтерского учета, использовании персональных компьютеров и прогрессивных программ.

4.5. Учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) по материалам

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации все плательщики НДС на реализуемую ими продукцию (работы, услуги) обязаны составлять счета-фактуры. На их основании получатели товарно-материальных ценностей имеют право на зачет уплаченных по ним сумм НДС при расчетах с бюджетом.

Счета-фактуры должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- порядковый номер;
- наименование и регистрационный номер поставщика товарно-материальных ценностей (работ, услуг);
- наименование получателя товарно-материальных ценностей (работ, услуг);
- стоимость (цену) товарно-материальных ценностей (работ, услуг);
- сумму НДС;
- дату составления счета-фактуры.

Составленный документ должен быть подписан руководителем, главным бухгалтером и лицом, ответственным за от-

пуск товарно-материальных ценностей, а также скреплен печатью поставщика. Сумма НДС в расчетном документе выделяется отдельно.

Полученные предприятиями от поставщиков счета-фактуры регистрируются в установленном порядке в книге покупок, которая предназначена для определения сумм налога, подлежащих зачету. При этом ее итоговые данные по определенным графам используются при составлении расчета по налогу на добавленную стоимость.

НДС по поступившим материалам учитывают на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям". При этом в бухгалтерском учете этот счет при поступлении сырья и материалов дебетуется по кредиту счетов: 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и др.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам и учтенные на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", подлежат зачету в счет платежей НДС в бюджет. В соответствии с установленным порядком учета НДС суммы НДС, подлежащие возмещению после фактической оплаты поставщикам полученных от них материальных ценностей, списывают с кредита счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" в дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом".

Суммы НДС по материальным ценностям, приобретенным у организаций розничной торговли и населения, к зачету не принимаются и расчетным путем не выделяются.

Возможна ситуация, когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов, сумма НДС не выделяется. В этом случае стоимость приобретенных материальных ресурсов, включая предполагаемый по ним НДС, приходится по счету 10 "Материалы" на всю сумму счета с последующим списанием на издержки производства.

На сумму НДС, уплаченного поставщикам по материальным ценностям, используемым при изготовлении продукции, освобожденной от НДС, в бухгалтерском учете производят

записи по кредиту счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и дебету счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" и др.

При использовании материальных ценностей, по которым уплачен НДС поставщикам на непроизводственные нужды, сумму НДС списывают в дебет счетов — источников покрытия непроизводственных затрат (счет 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и др.).

В случае реализации материалов на сторону на сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, в бухгалтерском учете дебетуют счет 91 "Прочие доходы и расходы" и кредитуют счет 68 "Расчеты с бюджетом". При этом сумма НДС, учтенная на счете 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" по таким материалам, списывается с кредита этого счета на дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Вопросы дня самопроверки

1. Какова роль материалов в производстве и основные задачи их учета?
2. Как классифицируются материальные ресурсы?
3. Как оцениваются материалы в текущем учете и балансе?
4. Какими документами оформляются поступление и отпуск материалов?
5. Как организуется учет материалов на складе?
6. Как ведется синтетический и аналитический учет материалов?
7. Какова методика учета НДС по материальным ценностям?

Тестовые задания

1. Процесс снабжения — это:
 - а) совокупность операций, направленных на обеспечение организации средствами и предметами труда;
 - б) совокупность операций, направленных на обеспечение организации средствами труда;
 - в) совокупность операций, направленных на обеспечение организации финансовыми ресурсами;

г) совокупность операций, направленных на организацию производственной деятельности.

2. Службой снабжения, потребность в материально-технических ресурсах определяется:

- а) на основе заказов производственных подразделений (потребителей);
- б) на основе заказов клиентов фирмы;
- в) по заданию финансового отдела;
- г) на основе бюджета материальных затрат.

3. Исходными данными для разработки плана материально-технического снабжения являются:

- а) объем производства;
- б) объем работ по техническому и организационному развитию, капитальному строительству;
- в) нормативная база;
- г) все перечисленные факторы.

4. Потребность основного производства в сырье и материалах на выполнение производственной программы определяется:

- а) умножением нормы расхода данного вида сырья и материала на единицу продукции;
- б) умножением фактического расхода данного вида сырья и материала на планируемый объем ее выпуска;
- в) делением планируемого объема выпуска продукции на фактический расход данного вида сырья и материала;
- г) умножением нормы расхода данного вида сырья и материала на единицу продукции и на планируемый объем ее выпуска в данном периоде.

5. Потребность в исходном сырье для химических процессов (M_x) можно определять по формуле:

$$а) M_x = \frac{B_u \cdot d_r \cdot 100}{M \cdot B_r \cdot d \cdot (100 - A)};$$

$$б) M_x = M \cdot \frac{B_u \cdot d_r \cdot 100}{B_r \cdot d \cdot (100 - A)};$$

$$в) M_x = \frac{B_u \cdot d_r}{M \cdot B_r \cdot d \cdot (100 - A) \cdot 100};$$

$$г) M_x = M \cdot \frac{B_u \cdot d_r}{B_r \cdot d \cdot (100 - A) \cdot 100};$$

где M — объем производства готового продукта в плановом периоде, для изготовления которого используется данное исходное сырье;

- B_u — молекулярный вес исходного сырья;
- d_r — содержание чистого вещества в готовом продукте, %;
- B_r — молекулярный вес готового продукта;
- d — содержание чистого вещества в исходном сырье, %;
- A — технологические отходы и потери, %.

6. Потребность в материальных ресурсах, при отсутствии норм их расхода рассчитывается по формуле:

где M_{ni} — потребность в данном материале на плановый период;

$$а) M_{ni} = \frac{M \phi_i}{J_1 \cdot J_2};$$

$$б) M_{ni} = \frac{M \phi_i \cdot J_1}{J_2};$$

$$в) M_{ni} = \frac{M \phi_i \cdot J_2}{J_1};$$

$$г) M_{ni} = M \phi_i \cdot J_1 \cdot J_2;$$

$M \phi_i$ — фактический расход этого материала в предшествующем аналогичном периоде;

J_1 — индекс увеличения или уменьшения производственной программы в плановом периоде по сравнению с предшествующим;

J_2 — индекс среднего снижения норм расхода материала в плановом периоде.

7. Потребность во вспомогательных материалах на производственные нужды определяется по формуле:

$$а) M_B = M_\phi \times T_1 \times T_0;$$

$$б) M_B = M_\phi \times T_1 : T_0;$$

$$в) M_B = M_\phi \times T_0 : T_1;$$

$$г) M_B = M_\phi \times (T_1 + T_0);$$

где M_B — потребность во вспомогательных материалах;

M_ϕ — фактический расход вспомогательных материалов за предыдущий период;

T_1 — объем производства продукции в планируемом периоде;

T_0 — объем производства продукции в предшествующем периоде.

8. Балансовое уравнение запаса материалов имеет следующий вид:

- а) $O_n + P = O_k + \Pi$;
- б) $O_n - \Pi = O_k - P$;
- в) $\Pi + P = O_n + O_k$;
- г) $O_n + \Pi = P + O_k$,

где O_n и O_k — остатки запаса материалов на начало и конец периода;

Π — поступление материальных запасов за период;

P — расход материальных ресурсов за период.

9. Материалы в балансе могут отражаться:

- а) по плановой себестоимости;
- б) по нормативной себестоимости;
- в) по фактической себестоимости;
- г) по средневзвешенным ценам

10. Материалы в синтетическом учете могут отражаться:

- а) по плановой себестоимости;
- б) по нормативной себестоимости;
- в) по фактической себестоимости;
- г) по перечисленным выше способам оценки.

11. Материалы на производство могут списываться:

- а) по методам ФИФО и ЛИФО;
- б) по методу средней себестоимости;
- в) по методу себестоимости единицы запаса;
- г) по всем перечисленным выше методам.

12. Метод ЛОФО означает:

- а) вошедший по наивысшей стоимости выходит первым;
- б) вошедший по наименьшей стоимости выходит первым;
- в) вошедший последним выходит первым;
- г) вошедший первым выходит последним.

13. Метод ХИФО означает:

- а) вошедший по наивысшей стоимости выходит первым;
- б) вошедший по наименьшей стоимости выходит первым;
- в) вошедший первым выходит последним;
- г) вошедший последним выходит последним;

14. Метод ФИФО означает:

- а) вошедший первым выходит последним;
- б) вошедший последним выходит первым;

в) вошедший последним выходит первым;

г) вошедший первым выходит первым.

15. Метод ЛИФО означает:

- а) вошедший по наивысшей стоимости выходит первым;
- б) вошедший по наименьшей стоимости выходит последним;
- в) вошедший первым выходит первым;
- г) вошедший последним выходит первым.

16. Метод НИФО означает:

- а) вошедший первым выходит вторым;
- б) вошедший вторым выходит первым;
- в) вошедший вторым выходит последним;
- г) вошедший последним выходит вторым.

17. Отражение НДС по поступившим материальным ценностям в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дт счета 10 Кт счета 68;
- б) Дт счета 60 Кт счета 68;
- в) Дт счета 19 Кт счета 68;
- г) Дт счета 19 Кт счета 60.

18. Расход материалов на основное производство в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дт счета 10 Кт счета 20;
- б) Дт счета 10 Кт счета 23;
- в) Дт счета 10 Кт счета 25;
- г) Дт счета 20 Кт счета 10.

19. Расход материалов на нужды вспомогательного производства в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дт счета 20 Кт счета 23;
- б) Дт счета 10 Кт счета 23;
- в) Дт счета 23 Кт счета 10;
- г) Дт счета 25 Кт счета 10.

20. Расход материалов на общехозяйственные нужды в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дт счета 10 Кт счета 26;
- б) Дт счета 25 Кт счета 10;
- в) Дт счета 26 Кт счета 10;
- г) Дт счета 23 Кт счета 26.

Глава V. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Цели изучения главы:

- * раскрытие видов, форм и систем оплаты труда в организациях;
- * изучение порядка оперативного учета численности работников предприятия и их рабочего времени;
- * умение производить расчеты заработной платы и составление расчетных и платежных ведомостей;
- * ознакомление с составом первичных документов и регистров по учету расчетов по оплате труда;
- * изучение порядка ведения синтетического и аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда и расчетов с бюджетом и органами социального страхования и обеспечения.

5.1. Сущность, основы организации и задачи учета оплаты труда

Важным участком бухгалтерского учета на производственных предприятиях является учет затрат труда и его оплата.

Для работника и для работодателя труд и его оплата имеют разную цель и значение. Для работника оплата труда — это основная статья его дохода, средство повышения благосостояния его самого и членов его семьи. Для него оплата труда выполняет стимулирующую роль в повышении результатов труда и обеспечении на этой основе роста вознаграждения. Для работодателя же — это издержки производства, которые он стремится минимизировать, особенно в расчете на единицу продукции.

Социально-экономическая роль труда и его оплаты в масштабах страны проявляется в трех основных функциях:

- * воспроизводственная;
- * стимулирующая;
- * регулирующая.

Воспроизводственную функцию выполняет работник, стимулирующую — работодатель и регулирующую — государство.

В связи с переходом экономики страны на рыночные отношения многие функции государства по вопросам труда и

его оплаты переданы непосредственно предприятиям. Государство регулирует рынок труда, обеспечивает социальную защиту работников, устанавливает минимальный размер месячной оплаты труда, используя прямые и косвенные методы воздействия, в том числе нормативно-законодательные, налоговые, кредитные, бюджетные.

Предприятия самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, материального стимулирования его результатов. При этом максимальный размер оплаты труда не ограничивается.

Обязанностью любого предприятия является создание нормальных условий труда и действенных мотивов, обеспечивающих стремление работников к повышению результатов своей деятельности. Для усиления мотивации необходимо обеспечить непосредственную связь оплаты труда с его результатами: каждый работник должен видеть эту связь между вознаграждением и производительностью труда, величиной своей заработной платы и результатами, достигнутыми предприятием.

На предприятиях развитых стран широко применяются так называемые аналитические системы оплаты труда, которые предусматривают дифференцированную оценку (в баллах) сложности выполняемой работы с учетом квалификации работников, условий труда и т. п. При этом постоянная часть заработной платы составляет около 70%. Переменная же часть (30%) в виде премий и различных поощрений выплачивается как награда за повышение качества продукции, рост производительности труда, экономию сырья и материалов.

Кроме того, там используются различные формы участия работников в распределении прибыли, кружки качества, самоуправляемые группы (бригады), гибкие графики работы, ротации работников с учетом личных качеств и стажа работы и др. Повышению производительности труда, полному использованию рабочего времени, укреплению дисциплины труда и повышению качества продукции способствует правильно организованный бухгалтерский учет труда и его оплаты, основные задачи которого следующие:

- точный учет личного состава работников, отработанного ими времени и объема выполняемых работ;
- правильное и своевременное документальное оформление и исчисление сумм оплаты труда и удержаний из нее;
- учет расчетов с работниками предприятия, бюджетом, органами социального страхования и обеспечения;
- контроль за рациональным использованием трудовых ресурсов, оплаты труда и фонда потребления;
- правильное распределение трудовых затрат между объектами калькуляции;
- составление отчетности по труду и ее представление в соответствующие органы и др.

5.2. Виды, формы и системы оплаты труда

I

На производственных предприятиях различают два вида оплаты труда: *основная и дополнительная*:

К **основной** относится оплата, начисляемая работникам за фактически отработанное время и выполненную работу по установленным расценкам, тарифным ставкам или окладам.

К **дополнительной** относятся выплаты за непроработанное в организации (предприятии) время. Она начисляется работникам в соответствии с действующим законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

На производственных предприятиях применяются две формы оплаты труда: *повременная и сдельная*.

При **повременной** форме оплата производится за определенное количество отработанного времени, независимо от количества выполненных работ.

Повременная форма оплаты труда подразделяется на две подсистемы: *простую повременную и повременно-премиальную*.

Простая повременная система оплаты труда предусматривает выплату заработной платы в зависимости от количества отработанного времени и квалификации работника.

Повременно-премиальная система оплаты труда применяется с целью повышения материальной заинтересованности работников: в дополнение к ставке (окладу) выплачивается премия за своевременное и качественное выполнение работ.

Сдельная форма оплаты труда предусматривает оплату выполненных работ в соответствии с количеством и качеством изготовленной продукции по сдельным расценкам. Она подразделяется на следующие основные системы: *прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная и аккордная*.

При *прямой сдельной системе* оплата труда рабочих осуществляется в зависимости от количества выработанной продукции или выполненных работ, исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом квалификации.

При *сдельно-премиальной системе* рабочему, кроме заработка по прямым сдельным расценкам, выплачивается премия за выполнение и перевыполнение установленных объемных и количественных показателей.

При *сдельно-прогрессивной системе* оплата труда рабочих в пределах установленной исходной базы (нормы) производится по прямым сдельным расценкам, а сверх этого — по повышенным.

Косвенно-сдельная система служит для оплаты труда наладчиков технологического оборудования, слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других вспомогательных рабочих. Такая оплата может быть организована по сдельным расценкам, увеличивающимся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку.

При аккордной системе величина оплаты устанавливается за весь объем работы, а не за каждое изделие или опера-

цию. Эта система обычно сочетается с премированием за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость определяется на основе норм времени (выработки) и расценок. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом. Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В наряде указываются начало и окончание работ, а также суммы заработной платы и премий с учетом качества. Такая система оплаты труда эффективно применяется в строительстве (бригадный подряд), на автотранспорте и других отраслях.

Труд некоторых работников иногда оплачивается по **смешанной форме**, например, оплата труда руководителя небольшого коллектива (бригадир), который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

5.3. Оперативный учет численности работников предприятия и их рабочего времени

Оперативный учет численности занятых на предприятии ведется в отделе кадров как в целом по предприятию, так и по цехам и отделам, используя унифицированные формы первичных документов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 29 декабря 2000 г. № 136.

Прием, перемещение, предоставление отпуска, увольнение работников оформляется приказом (распоряжением) руководителя предприятия (типовые формы № Т-1, Т-5, Т-6, Т-8), на основании которого производятся соответствующие записи в трудовых книжках и личных карточках.

Поступившему на предприятие впервые выдается трудовая книжка, хранящаяся до его увольнения в отделе кадров.

На всех работников предприятия заполняется личная карточка (форма № Т-2). В ней содержатся общие сведения о работнике (фамилия, имя, отчество, дата и место рождения, образование и др.), сведения о воинском учете, назначении и перемещении, повышении квалификации, переподготовке, отпуске, аттестации и т. д. На работников, занимающих руководящие должности, и на научных работников, кроме того, заполняется листок по учету кадров.

Каждому работнику присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава, труда и заработной платы.

На каждом предприятии установлен определенный трудовой режим. Контроль за его соблюдением ведется при помощи **табельного учета**. Его сущность состоит в ежедневной регистрации явки на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и сверхурочной работы.

Табельный учет осуществляет бухгалтер, бригадир или мастер в таблице учета использования рабочего времени (форма № Т-12 или Т-13). Для упрощения табельного учета можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормативной продолжительности рабочего дня.

Отметку о неявках или опозданиях делают в таблице на основании соответствующих документов — справок о вызове в военкомат, суд, листков о временной нетрудоспособности и др., которые работники сдают табельщикам. Причины неявок указываются с помощью шифров. Например, выходные и праздничные дни — В, командировки — К, очередные и дополнительные отпуска — О, нетрудоспособность — Б и т. д.

Форма № Т-12 предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы для работников с повременной или повременной-премиальной оплатой труда. На оборотной стороне табеля производится расчет заработной платы (для персонала отделов и служб здравоохранения: руководителей, специалистов, служащих и других

работников, относящихся к служащим). При применении же формы № Т-13 учитывается только использованное рабочее время. В этом случае оплату труда начисляют в лицевом счете (форма № Т-54) или расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49).

5.4. Расчет заработной платы и порядок составления расчетных и платежных ведомостей

Оплата труда рабочих и служащих зависит от формы и системы оплаты труда, его организации (индивидуальная или бригадная), действующих на предприятии положений о премировании по каждой профессии, соответствующих законодательных документов по доплатам и т. д.

Основанием для начисления оплаты труда являются: приказ (распоряжение) о зачислении работника в штат предприятия, с указанием его оклада или разряда по определенной профессии; данные табельного учета о явках и неявках на работу; расценки на оплату труда; первичные документы, фиксирующие выработку, простои, доплаты, выполнение государственных или общественных обязанностей, болезнь; решения бригад о коэффициенте трудового участия и т. д.

Каждому рабочему в зависимости от его квалификации и сложности выполняемых работ присваивается соответствующий разряд на основании тарифно-квалификационного справочника. Оплата его труда производится в соответствии с присвоенным разрядом по тарифным ставкам, установленным для каждого разряда по тарифной сетке.

Для определения заработной платы рабочего с повременной оплатой труда достаточно знать присвоенный ему разряд, отработанное время и тарифную ставку. Отработанное время берется из табеля учета использования рабочего времени, а тарифная ставка — из утвержденной

тарифной сетки. Сумма заработка определяется путем умножения часовой тарифной ставки на количество отработанных часов.

Начисление заработной платы руководящим и инженерно-техническим работникам, служащим, младшему обслуживающему персоналу и отдельным профессиям рабочих производится по месячным должностным окладам. Если работник, получающий месячный должностной оклад, проработал все рабочие дни в месяце, заработная плата ему начисляется в сумме установленного оклада. Если же работник проработал неполный месяц, то его должностной оклад делится на календарное число рабочих дней в данном месяце и умножается на количество фактически отработанных дней.

Пример. Должностной оклад инженера Ю. С. Петрова — 8500 руб., рабочих дней в ноябре — 21, выходных — 9. Ю. С. Петровым фактически отработано по табелю 16 дней, неявки на работу по болезни составили 5 дней.

Фактический заработок Ю. С. Петрова за отработанное время в ноябре составит 6476 руб. 19 коп. $(8500 : 21 \times 16)$. Кроме того, ему будет выплачено пособие по временной нетрудоспособности за 5 дней.

Работникам, труд которых оплачивается по повременной форме, дополнительно к должностным окладам выплачиваются премии за достижение высоких показателей работы предприятия. Основанием для начисления премий служат положения о премиальной системе оплаты труда на предприятии.

Для начисления заработной платы работникам со сдельной оплатой труда наряду с тарифными ставками и отработанным временем необходимо иметь данные о количестве выработанной готовой продукции или выполненных работ.

Учет выработки рабочих-сдельщиков в зависимости от технологического процесса производства, системы организации и оплаты труда осуществляется в рапортах о выработ-

ке, маршрутных листах, в ведомостях учета выработки, нарядах и других документах.

Работы могут выполняться одним рабочим или бригадой. В связи с этим различают индивидуальную и бригадную сдельные системы оплаты труда.

При **прямой индивидуальной сдельной оплате труда** для исчисления заработка рабочего достаточно количество произведенной продукции (работ), указанное в первичных документах, умножить на сдельные расценки. При этой системе вся выработка, независимо от выполнения нормы, оплачивается по одной расценке за единицу.

Пример. Рабочий А. И. Васильев за ноябрь по нарядам изготовил 300 шт. изделия "А" и 200 шт. изделия "Б". Расценки за изделие "А" составляет 6 руб. за единицу, а изделие "Б" — 15 руб. Оплата труда А. И. Васильева за ноябрь составит 7800 руб. (300 x 6 + 200 x 5).

По положению о сдельно-премиальной системе оплаты труда рабочим выплачиваются премии за улучшение качества продукции, повышение производительности труда, экономию материальных ресурсов и другие показатели.

При **бригадной сдельной оплате труда** в первичных документах наряду с объемом выполненных работ указываются все члены бригады, их разряды и отработанное каждым время. Общая сумма заработной платы бригады распределяется между ее членами соответственно их разрядам и количеству затраченного времени.

Пример. Бригада из четырех человек в ноябре разливала безалкогольные напитки в объеме 2600 дал. Комплексная расценка за 1 дал — 14 руб. 50 коп. Общий заработок бригады составил 37 700 руб. (2600 x 14,5). Каждому рабочему за отработанное время начислены определенные суммы (см. табл. 5.1).

Коэффициент сдельного заработка бригады за ноябрь составил 1,9393 (37 700 руб. : 19 440 руб.).

В соответствии с коэффициентом сдельного заработка каждому члену бригады будет начислен заработок в следующем размере:

Расчет заработной платы за отработанное время (руб.)

Табельный номер	Фамилия, имя, отчество	Профессия	Разряд	Тарифная ставка	Отработанные часы	Тарифная заработная плата
38	Полежаева А.С.	Машинист	IV	40	120	4800
39	Петрова Л.Н.	Сортировщица	III	35	168	5880
40	Антонова К.П.	Укладчица	III	30	152	4560
41	Касаурова В. А.	Укладчица	II	25	168	4200
ИТОГО:						19440

Полежаева А. С. (4800 x 1,9393) = 9308 руб. 64 коп.
 Петрова Л. Н. (5880 x 1,9393) = 11 403 руб. 08 коп.
 Антонова К. П. (4560 x 1,9393) = 8843 руб. 21 коп.
 Касаурова В. А. (4200 x 1,9393) = 8145 руб. 07 коп.

Итого: 37 700 руб. 00 коп.

В условиях бригадной формы организации и оплаты труда для более точного учета трудовой доли каждого рабочего в общих результатах труда бригады применяются коэффициенты трудового участия (КТУ). Такой порядок распределения — более прогрессивный.

Коэффициент трудового участия представляет собой обобщенную оценку вклада каждого члена бригады, включающую в себя индивидуальную производительность и качество работы, выполнение более сложных работ, увеличение зон обслуживания, помощь другим членам бригады, соблюдение дисциплины.

С учетом КТУ рекомендуется распределять сдельный приработок, премии, экономию по фонду оплаты труда, полученную от высвобождения персонала и не использованную на доплаты за совмещение профессий, а также от расширения зон обслуживания и увеличения объемов выполненных работ. В качестве базового КТУ применяется единица. При начислении коллективной премии КТУ может колебаться от

О до 1,5; при распределении сдельного приработка, а также сдельного приработка и премии — от 0,5 до 1,5. При этом доплаты за работу в ночное и сверх-урочное время, за совмещение профессий и за руководство бригадой производятся в установленном порядке и не включаются в бригадный заработок.

Форма и содержание документов по учету выработки рабочих-сдельщиков зависит от характера производства, технологического процесса и системы организации оплаты труда. В одних производствах выработка отдельных рабочих накапливается по видам выполненных ими операций, а в конце итоги по каждой операции расцениваются и определяется заработок рабочего. Такой метод называется **пооперационным учетом выработки**.

В других производствах (хлебопекарная, кондитерская) работа каждой смены является законченным циклом производства со сдачей готовой продукции. В этом случае отпадает необходимость в учете выработки каждого, так как работа учитывается в целом по смене, и каждый работник этой смены несет одинаковую с другими ответственность за количество и качество готовой продукции. Сдача выполненной работы оформляется рапортом или нарядом, в котором указывается количество часов, отработанных каждым рабочим. Такой порядок оформления называется **учетом выработки по конечной операции** и считается прогрессивным. Порядок начисления заработка по конечной операции аналогичен порядку, установленному при расчете заработка при бригадной сдельной оплате труда.

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет **учет отступлений от нормальных условий работы**, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Отклонения от нормальных условий работы оформляются специальными документами. Так, операции, не предусмотренные технологическим процессом, оплачиваются по нарядам на сдельные работы, а разные доплаты — по

листкам на доплату. Документы на доплату выписываются мастером на бригаду или отдельного рабочего на каждый вид доплат с отличительными знаками (например, с цветной полоской), указанием номера основного документа, к которому относится доплата, и всех данных, необходимых для начисления заработной платы.

Доплаты, вызванные отклонениями от нормальных условий работы, увеличивают себестоимость продукции, поэтому их должно быть как можно меньше. Во всех документах на доплату указываются причины доплат и по чьей вине они произошли. Для их правильного учета устанавливаются шифры доплат по причинам и виновникам.

Размеры доплат и условия их выплаты предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном договоре.

В производстве любого предприятия случаются **простои, произошедшие не по вине рабочих**. Они оформляются листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простоя сумму оплаты. Простои по вине рабочих не оплачиваются и документами не оформляют.

В процессе производства может возникать исправимый и неисправимый, т. е. окончательный, брак продукции. **Неисправимый брак** оформляется актом о браке или ведомостью учета брака. **Исправимый брак** документами не оформляется. Если брак исправляет рабочий, допустивший его, то никакого дополнительного документа не составляют вообще. Если же брак исправляет другой рабочий, то составляют наряд на сдельную работу с пометкой об исправлении брака.

Брак, возникший не по вине работника, оплачивается наравне с годными изделиями. Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

В непрерывных производствах часть рабочего времени приходится на **ночные часы** (с 22 ч до 6 ч утра). Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренным коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 ч.

Инженерно-техническим работникам, служащим и работникам охраны, рабочим с повременной оплатой труда, оклады которых установлены с учетом работы в ночное время, а также работникам с ненормированным рабочим днем доплаты за работы в ночное время не производятся.

Хозяйственная деятельность предприятия вызывает иногда необходимость в **сверхурочных работах**. Это допускается в исключительных случаях с согласия профсоюзной организации. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 ч в год. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается, на суммы доплат за сверхурочные работы премии не начисляются.

К сверхурочным работам и к работам в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

В связи с производственной необходимостью на предприятиях может быть организована **работа в выходные и праздничные дни**. В этом случае труд работников в выходные и праздничные дни компенсируется предоставлением другого дня для отдыха или, по соглашению сторон, в денежной форме.

Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере.

На передовых производственных предприятиях стимулируют работников к повышению профессионального мастер-

ства и результатов деятельности **доплатами** за бригадирство, профессиональное мастерство, совмещение и расширение зон обслуживания и т. п.

Бригадиры получают доплату в зависимости от количества членов бригады, условий организации труда. Если бригадир не освобожден от основной работы, то ему полагается доплата за бригадирство в установленном проценте от месячного заработка.

Доплаты за профессиональное мастерство производятся за качественное выполнение работы, наставничество.

Доплаты за временное замещение составляют разницу между окладами замещаемого и замещающего при условии, что замещающий — не штатный заместитель, а замещение оформлено приказом и продолжается более двух календарных недель.

Доплата за совмещение и расширение зон обслуживания применяется по распоряжению администрации (при условии выполнения задания в обеих зонах обслуживания). Доплата устанавливается по отношению к месячному заработку или к часовой тарифной ставке заменяемого работника.

Доплата за отсутствующих членов бригады производится при условии выполнения задания бригадой. Эта доплата составляет 100% сдельного заработка отсутствующего в пределах фонда оплаты труда, согласно распределению часов отсутствующего между работающими членами бригады.

При расчете оплаты труда некоторые виды оплат осуществляются по **среднему заработку** (например, за выполнение государственных и общественных работ и обязанностей; по временной нетрудоспособности; за отпуск и др.).

При начислении среднего заработка следует руководствоваться ГК РФ и постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213 "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы".

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, приме-

няемые на производственных предприятиях независимо от источников этих выплат, к которым относятся:

а) заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время;

б) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам;

в) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;

г) заработная плата, выданная в неденежной форме;

д) денежное вознаграждение, начисленное за отработанное время лицам, замещающим государственные должности;

е) начисленные в редакциях средств массовой информации и организациях искусства гонорар работников, состоящих в списочном составе этих редакций и организаций, и (или) оплата их труда, осуществляемая по ставкам (расценкам) авторского (постановочного) вознаграждения;

ж) заработная плата, начисленная преподавателям учреждений начального и среднего профессионального образования за часы преподавательской работы сверх уменьшенной годовой учебной нагрузки (учитывается в размере одной десятой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

з) разница в должностных окладах работников, перешедших на нижеоплачиваемую работу (должность) с сохранением размера должностного оклада по предыдущему месту работы (должности);

и) заработная плата, окончательно рассчитанная по завершении календарного года, обусловленная системой оплаты труда (учитывается в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

к) надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг), выслугу лет (стаж работы), особые условия государственной службы, ученую степень, ученое звание, знание иностранного языка, работу со сведениями, составляющими государственную тайну, совмещение профессий (должностей), расширение зон обслуживания, увеличение объема выполняемых работ, исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, руководство бригадой;

л) выплаты, связанные с условиями труда, в том числе выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (в виде коэффициентов и процентных надбавок к заработной плате), повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;

м) премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;

н) другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 мес., предшествующих моменту выплаты.

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

а) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

в) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

г) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

д) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

е) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;

ж) работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае, если работник за расчетный период не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода, указанного выше, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период времени, равный расчетному.

В случае, если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

В случае, если работник за расчетный период, до расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней

в организации, средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленного ему разряда, должностного оклада, денежного вознаграждения.

Во всех случаях, кроме применения суммированного учета рабочего времени, для определения среднего заработка используется средний дневной заработок.

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска, исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество фактически отработанных в этот период дней.

При установлении работнику неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня) средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 5-дневной (6-дневной) рабочей недели, приходящихся на время, отработанное в расчетный период.

При определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни, установленные федеральным законом.

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок.

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочих часов в периоде, подлежащем оплате.

При определении среднего заработка премии и вознаграждения, фактически начисленные за расчетный период, учитываются в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения — не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;
- премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, — не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;
- вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий календарный год, — в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения.

В случае, если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время, указанное выше, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период (за исключением ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц).

Если работник проработал в организации неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в вышеуказанном порядке.

При повышении в организации (филиале, структурном подразделении) тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) средний заработок работников повышается в следующем порядке:

а) если повышение произошло в расчетный период, выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные за предшествующий повышению период вре-

мени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления тарифной ставки (должностного оклада, денежного вознаграждения), установленной в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на тарифные ставки (должностные оклады, денежное вознаграждение) каждого из месяцев расчетного периода;

б) если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период;

в) если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, часть среднего заработка повышается начиная с даты повышения тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) до окончания указанного периода.

При повышении размеров надбавок за квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг) и за особые условия государственной службы средний заработок работников повышается в следующем порядке:

а) если повышение произошло в расчетный период, надбавки за квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг), за особые условия государственной службы, начисленные за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления указанных надбавок, установленных в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на надбавки каждого из месяцев расчетного периода;

б) если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышаются указанные надбавки, включенные в средний заработок, исчисленный за расчетный период;

в) если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, указанные надбавки, включенные в сред-

ний заработок, повышаются с даты повышения надбавок до окончания указанного периода.

Средний заработок, определенный для оплаты времени вынужденного прогула, подлежит увеличению на коэффициент, рассчитанный путем деления тарифной ставки (должностного оклада, денежного вознаграждения), установленной работнику с даты восстановления на прежней работе, на тарифную ставку (должностной оклад, денежное вознаграждение), установленную в расчетном периоде, если за время вынужденного прогула повышались тарифные ставки (должностные оклады, денежное вознаграждение).

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

Оплата очередных отпусков. В соответствии с действующим законодательством о труде все работники имеют право на ежегодный отпуск с сохранением места работы (должности) и среднего заработка продолжительностью не менее 28 календарных дней. Кроме того, отдельным категориям работников предоставляются дополнительные отпуска.

Для начисления заработной платы за время отпуска рассчитывается среднедневной заработок работника в рабочих или календарных днях. Умножением среднедневного заработка на количество дней отпуска определяют причитающуюся сумму отпускных.

Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 3 календарных месяца (с 1-го до 1-го числа).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 3 и на среднемесячное число календарных дней (29,6).

В случае, когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны неполностью или из него исключалось время, указанное выше, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,6), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количества календарных дней в неполностью отработанных месяцах.

Количество календарных дней в неполностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4, т.е. 1 день \times 1,4 = 1,4 дня; 2 дня \times 1,4 = 2,8 дня; 3 дня \times 1,4 = 4,2 дня; 4 дня \times 1,4 = 5,6 дня; 5 дней \times 1,4 = 7 дней.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

Количество рабочих дней в неполностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,2, т.е. 1 день \times 1,2 = 1,2 дня; 2 дня \times 1,2 = 2,4 дня; 3 дня \times 1,2 = 3,6 дня; 4 дня \times 1,2 = 4,8 дня; 5 дней \times 1,2 = 6,0 дней.

В организациях, где применяется суммированный учет рабочего времени, средний заработок работника для оплаты отпуска определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска..

Оплата пособий по временной нетрудоспособности. Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают рабочим

и служащим за счет отчислений на социальное страхование. Основанием для выплаты пособий являются больничные листки лечебных учреждений, подписанные местным комитетом профсоюза. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и его среднего заработка: при непрерывном стаже работы до 5 лет — 60% заработка; от 5 до 8 лет — 80% заработка; от 8 лет и более — 100% заработка.

Независимо от стажа работы пособия выдаются в размере 100%:

- * вследствие трудового увечья или профессионального заболевания;

- * работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным по льготам к инвалидам ВОВ;

- * лицам, имеющим на своем иждивении трех и более детей, не достигших 16 лет (учащиеся — 18 лет);

- + по беременности и родам.

При этом необходимо иметь в виду, что, в соответствии с Федеральным законом от 11 февраля 2002 г. № 17-ФЗ размер пособия по временной нетрудоспособности не может превышать 11 700 руб. за полный календарный месяц. В районах и местностях, в которых к заработной плате установлены районные коэффициенты, максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности определяется с учетом этих коэффициентов.

Оплата перерывов в работе кормящих матерей. Для кормящих матерей и женщин, имеющих детей в возрасте до 1,5 лет, установлены дополнительные перерывы. Время этих перерывов зачисляется в счет рабочего времени и подлежит оплате. При повременной оплате кормящая мать получает полную дневную ставку, при сдельной оплате за время перерывов — средний заработок.

Оплата за время выполнения государственных и общественных обязанностей. За время выполнения государственных и общественных обязанностей (осуществление избирательного права; участие в судебных заседаниях в каче-

стве народных заседателей, общественных обвинителей, экспертов или свидетелей и т. п.) работникам по месту работы выплачивают заработную плату исходя из их среднего заработка.

Все операции, связанные с оплатой труда, оформляются необходимыми первичными документами и передаются в бухгалтерию.

В бухгалтерии для определения суммы оплаты, подлежащей выдаче на руки работникам, рассчитывают сумму заработка работников за месяц и производят из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в **расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49)**, по которой производят выплаты заработной платы за месяц. В левой части этой ведомости записывают суммы начисленной заработной платы по ее видам, а в правой — удержания и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости открывают отдельную строку.

На предприятиях вместо расчетно-платежных ведомостей могут применяться отдельно **расчетные ведомости (форма № Т-51)** и **платежные ведомости (форма № Т-53)**. В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. В ней указывают фамилию и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче и расписку в получении заработной платы.

Выдачу аванса за первую половину месяца также оформляют платежной ведомостью. Сумму аванса обычно определяют из расчета 50% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных дней.

Заработную плату из кассы выдают в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилии работников, не получивших заработную плату, делает отметку "задепонировано" и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сум-

му заработной платы. Не выплаченные в срок суммы заработной платы по истечении трех дней сдаются в банк на расчетный счет.

Расчетно-платежные ведомости на практике выполняют несколько функций: расчетного документа; платежного документа; регистра аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате. Они выполняют свои функции в течение только одного месяца. Их неудобно использовать для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за три месяца при отпуске), поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей. Поэтому на предприятиях на каждого работника открывают **лицевые счета (форма № Т-54)**, на лицевой стороне которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы и т. д.), а на обратной стороне — все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период. При обработке учетных данных с помощью средств вычислительной техники применяют лицевой счет формы № Т-54а.

5.5. Удержания из заработной платы

Из оплаты труда работников, как состоящих в штате предприятия, так и работающих по трудовым соглашениям, договорам подряда, по совместительству, выполняющих разовые работы, производят различные удержания, которые можно подразделить на две группы: обязательные и по инициативе предприятия.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

Налог на доходы с физических лиц взимается в порядке и размерах, установленных Налоговым кодексом РФ.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками.

В совокупный доход, облагаемый налогом, включают все виды доходов как в денежной, так и натуральной форме. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налогооблагаемую базу.

Не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) следующие виды доходов:

- государственные пособия (кроме пособий по временной нетрудоспособности), в том числе пособия по безработице, беременности и родам;
- государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;
- все виды законодательно установленных компенсационных выплат (в пределах норм);
- вознаграждения донорам за сданную донорскую кровь, материнское молоко и другую донорскую помощь;
- алименты, получаемые налогоплательщиками;
- суммы, получаемые в виде безвозмездной помощи, предоставленной для поддержки науки и образования, культуры и искусства;
- суммы, получаемые в виде премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства;

- суммы единовременной материальной помощи (в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, в связи со смертью члена семьи, в виде гуманитарной и благотворительной помощи, в виде адресной социальной помощи малоимущим и социально незащищенным категориям граждан, налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ);

- доходы, полученные от физических лиц в порядке наследования или дарения;

- вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

- другие виды доходов согласно ст. 217 Налогового кодекса РФ.

При исчислении налога на доходы физических лиц Налоговым кодексом РФ предоставляются стандартные, социальные, имущественные и профессиональные налоговые вычеты (ст. 218—221). Все перечисленные налоговые вычеты могут производиться только из доходов налогоплательщика, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%.

Бухгалтерию прежде всего интересуют стандартные налоговые вычеты, так как остальными вычетами работники пользуются самостоятельно.

При определении налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение **стандартных налоговых вычетов** в размере 3000 руб., 500 руб., 400 руб. и 300 руб. ежемесячно.

Если общая сумма стандартных налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, подлежащих налогообложению, не переносится.

Право на ежемесячный налоговый вычет в размере **3000 руб.** имеют:

- * инвалиды Великой Отечественной войны,

- * инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы либо полученных вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, либо из числа бывших партизан, а также другие категории инвалидов, приравненные по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих.

Стандартный налоговый вычет в размере **500 руб.** ежемесячно производится лицам, у которых ранее совокупный доход, получаемый в налогооблагаемом периоде, уменьшался на суммы дохода, не превышающего за каждый полный месяц, в течение которого был получен доход, пятикратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

Кроме того, указанный стандартный налоговый вычет предоставляется:

- родителям и супругам военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, а также родителям и супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. **Вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;**

- гражданам, уволенным с военной службы или призванным на военные сборы, выполнявшим интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

Остальные физические лица-налогоплательщики имеют право на стандартный налоговый вычет в размере **400 руб.** Данный вычет производится за каждый месяц налогового периода до месяца, когда доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговый вычет, превысит 20 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 000 руб., налоговый вычет не применяется.

Стандартный налоговый вычет в размере 400 руб. производится только физическим лицам, являющимся налоговыми резидентами Российской Федерации, т. е. фактически находящимся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году, и только в отношении доходов, облагаемых по ставке 13%.

Если налогоплательщик имеет право более чем на один вышеперечисленный стандартный налоговый вычет, то ему предоставляется максимальный из соответствующих вычетов.

Стандартный налоговый вычет в размере **300 руб.** за каждый месяц налогового периода распространяется на налогоплательщиков (родителей, супругов родителей, опекунов и попечителей), на обеспечении которых находится ребенок. Данный налоговый вычет предоставляется независимо от вышеперечисленных стандартных вычетов.

Вычет в размере 300 руб. предоставляется на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Пример. Начальнику ОТК швейного предприятия А. И. Герасимову с 1 января 2004 г. установлен месячный оклад в размере 8000 руб. В бухгалтерию организации А. И. Герасимов подал заявление с просьбой предоставить ему вычеты по налогу на доходы физических лиц. Вычеты связаны с содержанием одного ребенка в возрасте до 18 лет и одного студента дневной формы обучения в возрасте до 24 лет. Вместе с заявлением работ-

ник предоставил документы, подтверждающие его право на вычеты.

Сумма стандартных налоговых вычетов в январе и феврале составила по 1000 руб. (400 руб. + 300 руб. x 2 чел.) в каждом месяце.

Сумма налога на доходы, удержанная из заработка А. И. Герасимова в январе и в феврале 2004 г., составила по 910 руб. [8000 руб. - 1000 руб.] x 13% за каждый месяц.

В марте 2004 г. А. И. Герасимову была начислена заработная плата в размере 8000 руб.

Чтобы определить сумму налога, которую бухгалтерия предприятия должна удержать в марте 2004 г., необходимо сделать соответствующие расчеты:

1. Сумма дохода, начисленного А. И. Герасимову нарастающим итогом с начала года, будет равна:
8000 руб. x 3 мес. = 24 000 руб.

2. Рассчитаем налогооблагаемую базу. Для этого сумму дохода уменьшим на сумму стандартных вычетов. Начиная с марта 2004 г., А. И. Герасимову льгота не предоставляется, поскольку его совокупный доход в марте превысил 20 000 руб. В этом случае налогооблагаемая база за три месяца составит:

24 000 руб. - 2000 руб. = 22 000 руб.

3. Общая сумма налога на доходы А. И. Герасимова за первые три месяца 2004 г. составит:

22 000 руб. x 13% = 2860 руб.

4. Сумма налога, которую следует удержать из заработной платы А. И. Герасимова за март, будет равна:

2860 руб. - 910 руб. - 910 руб. = 1040 руб.

Вычеты из совокупного дохода сумм расходов на содержание детей, студентов и учащихся дневной формы обучения производятся независимо от того, имеют ли они самостоятельные источники доходов — стипендии, заработки и т. п., а также проживают ли они совместно с родителями.

Если студент имеет семью, то уменьшение расходов на его содержание производится у каждого из его родителей. Вычеты на детей этого студента (внуков) у бабушки и дедушки не производятся.

У одиноких родителей размер налогового вычета удваивается. Согласно подп. 4 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ под одиноким родителем понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке. При этом исходя из прямого толкования подп. 4 п. 1 ст. 218 Налогового кодекса РФ следует, что выплата и получение алиментов (в отличие от ранее принятого порядка) не влияют на размер производимого стандартного налогового вычета. Для применения вышеуказанного двойного размера вычета необходимо только, чтобы родитель не состоял в зарегистрированном браке.

Предоставление двойного размера вычета одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Уменьшение налоговой базы производится с месяца рождения ребенка (детей) или месяца, в котором установлена опека (попечительство), и сохраняется до конца того года, в котором ребенок (дети) достиг возраста 18 лет или 24 лет или в случае смерти ребенка (детей). Налоговый вычет предоставляется за период обучения ребенка (детей) в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке, в период обучения.

Данный вычет производится за каждый месяц налогового периода до месяца, когда доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, предоставляющим налоговый вычет, превысил 20 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 000 руб., налоговый вычет не применяется.

Налоговый вычет в размере 300 руб. производится только физическим лицам, являющимся налоговыми резидентами Российской Федерации, и только в отношении доходов, облагаемых по ставке 13%.

Иностранным физическим лицам (в случае, если они фактически находились на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году), у которых ребенок (дети) находится за пределами Российской Федерации, стан-

дартный налоговый вычет в размере 300 руб. предоставляется на основании документов, заверенных компетентными органами государства, в котором проживает ребенок (дети).

Если налогоплательщик начинает работать у налогового агента не с первого месяца календарного года, то вычеты в размере 400 руб. и 300 руб. (либо 600 руб.) предоставляются по данному месту работы с учетом полученного с начала этого года дохода по другому месту работы. Налогоплательщик обязан подтвердить размер полученного дохода справкой, выданной предыдущим работодателем.

Если работодатель предоставил физическому лицу не все стандартные налоговые вычеты, на которые последний имел право, и, соответственно, удержал из полученного дохода налог в большей сумме, то эти излишне удержанные суммы налога подлежат возврату налоговым агентом по представлении налогоплательщиком соответствующего заявления.

Пример. Работнику производственного объединения (налоговому резиденту Российской Федерации) за 12 мес. 2003 г. начислена заработная плата в размере 36 000 руб. (3000 руб. в месяц). Работник имеет право на стандартные налоговые вычеты в размере 500 руб. и 400 руб. В бухгалтерию производственного объединения он представил документы, подтверждающие его право на стандартный налоговый вычет на содержание одного ребенка в возрасте до 18 лет, а также документы, свидетельствующие о расторжении брака в ноябре 2002 г. В апреле 2003 г. указанный работник вновь зарегистрировал брак. Необходимо рассчитать налог на доходы физического лица за каждый месяц 2003 г.

Поскольку работник имеет право на вычеты в размере 500 руб. и 400 руб., то ему должен быть предоставлен вычет в размере 500 руб. за каждый месяц 2003 г. Кроме того, работодатель обязан произвести вычет в размере 600 руб. (300 x 2) до месяца, следующего за регистрацией брака, — до мая 2003 г., а также в размере 300 руб. до месяца, когда доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода работодателем, превысил 20 000 руб. — до июля 2003 г.

Налог с доходов физических лиц взимают только путем удержания сумм налога из их доходов. Уплата налога с доходов физических лиц за счет организации не допускается.

По просьбе физического лица организация обязана выдать ему справку о начисленном доходе и удержанной сумме налога.

Производственные предприятия не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным, обязаны предоставить налоговому органу по месту своего нахождения сведения о выплаченных физическим лицам за истекший период суммах и об удержанных с них налогов с указанием адресов постоянного их места жительства. Указанные сведения налоговые органы пересылают налоговым органам по месту жительства получателей доходов. Налоговыми органами эти сведения учитываются при проверке предоставляемых физическими лицами деклараций о полученных ими доходах.

Удержания по исполнительным листам. Основанием для удержания и перевода алиментов являются исполнительные листы, письменные заключения граждан о добровольной уплате алиментов, отметки в паспортах об обязанности платить алименты.

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

Алименты удерживаются с сумм заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с сумм начисленных пенсий и стипендий. Алименты взыскиваются в следующих размерах: на содержание несовершеннолетних детей, на 1 ребенка — 1/4, на 2 детей — 1/3, на 3 детей и более — 50% заработка, но не менее суммы, установленной законодательством, а на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц — в твердой денежной сумме.

Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и др.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя в отделение банка на основании письменного заявления. Если адрес заявителя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет народного суда по месту нахождения организации.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; денежные начеты; за товары, купленные в кредит; членские профсоюзные взносы; перечисления в отделения банков и т. д.

5.6. Синтетический и аналитический учет оплаты труда

Учет затрат на оплату труда рабочих и служащих ведется на синтетическом счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". По кредиту этого счета отражают начисления, а по дебету — удержания и выплаты заработной платы, пособий и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность предприятия перед рабочими и служащими по заработной плате и другим видам выплат.

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с изготовлением и приобретением материальных ресурсов и осуществлением капитальных вложений, в бухгалтерском учете отражаются по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и дебету счетов:

10 "Материалы";

15 "Заготовление и приобретение материалов";

08 "Вложения во внеоборотные активы".

Начисление оплаты труда по производственным операциям в бухгалтерском учете отражают по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и дебету счетов:

20 "Основное производство" (оплата труда рабочих основного производства);

23 "Вспомогательные производства" (оплата труда рабочих вспомогательных производств);

25 "Общепроизводственные расходы" (оплата труда цехового персонала и рабочих, занятых обслуживанием производственных машин и оборудования);

26 "Общехозяйственные расходы" (оплата труда административно-управленческого персонала);

28 "Брак в производстве" (оплата труда рабочих, занятых исправлением бракованной продукции);

29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств).

Начисление оплаты труда работникам, связанным с реализацией продукции, в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 44 "Расходы на продажу"

Кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

Начисление пособия по временной нетрудоспособности в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Дебет счета 69-1 "Расчеты по социальному страхованию"

Кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

На сезонных предприятиях отпуска работникам предоставляются в течение года неравномерно. В связи с этим для более правильного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями, независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам. На резервируемую оплату отпусков в бухгалтерском учете дебетуют те же счета затрат, на которых отражена начисленная им оплата труда, и кредитуют счет 96 "Резерв предстоящих расходов".

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы отпускных списывают за счет созданного резерва. При этом в бухгалтерском учете делают следующую запись:

Дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов"

Кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

На производственных предприятиях возможна ситуация, когда работникам заработную плату выдают не в денежной, а в натуральной форме. В этом случае на такие операции в бухгалтерском учете составляют следующие записи:

1. Начисление оплаты труда:

Дебет счетов: 20 "Основное производство"; 23 "Вспомогательные производства"; 25 "Общепроизводственные расходы"; 26 "Общехозяйственные расходы" и др.

Кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

2. Выдача заработной платы в натуральной форме по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог:

Дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

Кредит счетов: 90 "Продажи"; 91 "Прочие доходы и расходы"

3. Списание фактической себестоимости материалов, готовой продукции и товаров:

Дебет счетов: 90 "Продажи"; 91 "Прочие доходы и расходы"
Кредит счетов: 10 "Материалы"; 43 "Готовая продукция" и 41 "Товары"

Из начисленных сумм оплаты труда в бухгалтерии производят различные удержания. Эти операции в бухгалтерском учете отражают по дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" и кредиту счетов:

68 "Расчеты с бюджетом" — на сумму налога с физических лиц;

28 "Брак в производстве" — на сумму удержаний с виновников брака;

73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" — на сумму удержаний по возмещению материального ущерба;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — на суммы удержаний по исполнительным листам и за товары, приобретенные в кредит.

Выдачу заработной платы и пособий в бухгалтерском учете отражают следующей записью:

Дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"
Кредит счета 50 "Касса"

Не выданные в срок суммы оплаты труда по истечении трех дней депонируются и сдаются в банк на расчетный счет. На эти операции в бухгалтерском учете делают следующие записи:

1. Депонирование сумм оплаты труда:

Дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"
Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

2. Сдача депонированной суммы оплаты труда на расчетный счет в банке:

Дебет счета 51 "Расчетный счет" —
Кредит счета 50 "Касса"

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, открываемой на год. Для каждо-

го депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию и инициалы, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

Последующая выдача депонированной заработной платы в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
Кредит счета 50 "Касса"

Аналитический учет расчетов с рабочими и служащими по оплате труда ведется в лицевых счетах, расчетных книжках, расчетно-платежных ведомостях, машинограммах и т. д.

5.7. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Каждое производственное предприятие для материального обеспечения своих работников пенсиями по старости, пособиями во время болезни, при потере трудоспособности и в других случаях ежемесячно сверх оплаты труда производит отчисления на их социальные нужды — единый социальный налог. Размеры и направления этих отчислений устанавливаются Налоговым кодексом РФ, а также соответствующими нормативными актами и инструкциями.

Для начисления единого социального налога в качестве базового показателя используются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников (ст. 237 НК РФ).

Сумма налоговой базы исчисляется **на каждого отдельного работника** нарастающим итогом с начала года.

Данный налог производственными предприятиями зачисляется в федеральный бюджет и в государственные внебюджетные фонды по ставкам, приведенным в табл. 5.2.

Таблица 5.2

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 рублей	20,0%	3,2%	0,8%	2,0%	26,0%
От 280 001 рубля до 600 000 рублей	56 000 рублей + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 рублей	8 960 рублей + 1,1% с суммы, превышающей 280 000 рублей	2 240 рублей + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 рублей	5 600 рублей + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 рублей	72 800 рублей + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 рублей
Свыше 600 000 рублей	81 280 рублей + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 рублей	12 480 рублей	3 840 рублей	7 200 рублей	104 800 рублей + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 рублей

Производственными предприятиями, кроме единого социального налога, производятся также отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" (с последующими изменениями). Объектом данных отчислений является начисленная сумма оплаты труда.

В соответствии с Федеральным законом от 12 февраля 2001 г. № 17-ФЗ тарифы на обязательное социальное страхование

от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, в соответствии с классами профессионального риска¹, установлены в следующих размерах:

I класс профессионального риска	0,2
II класс профессионального риска	0,3
III класс профессионального риска	0,4
IV класс профессионального риска	0,5
V класс профессионального риска	0,6
VI класс профессионального риска	0,7
VII класс профессионального риска	0,8
VIII класс профессионального риска	0,9
IX класс профессионального риска	1,0
X класс профессионального риска	1,1
XI класс профессионального риска	1,2
XII класс профессионального риска	1,5
XIII класс профессионального риска	1,7
XIV класс профессионального риска	2,1
XV класс профессионального риска	2,5
XVI класс профессионального риска	3,0
XVII класс профессионального риска	3,4
XVIII класс профессионального риска	4,2
XIX класс профессионального риска	5,0
XX класс профессионального риска	6,0
XXI класс профессионального риска	7,0
XXII класс профессионального риска	8,5

Для учета расчетов по взносам на социальные нужды используется синтетический активно-пассивный счет 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Этот счет имеет следующие субсчета:

- "Расчеты по социальному страхованию";
- "Расчеты по пенсионному обеспечению";
- "Расчеты по медицинскому страхованию".

¹ Правила отнесения отраслей (подотраслей) экономики к классу профессионального риска утверждены постановлением Правительства РФ от 31 августа 1999 г. № 975.

Начисленные суммы страховых взносов на социальные нужды относятся на дебет тех счетов, на которые отнесены начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Часть сумм страховых взносов на социальные нужды используются организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др. При начислении указанных пособий в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"
Кредит счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

Остальную часть сумм отчислений на социальные нужды производственные предприятия перечисляют по соответствующим фондам. При этом в бухгалтерском учете производят следующие записи:

Дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", субсчета 1, 2, 3
Кредит счета 51 "Расчетный счет"

Вопросы для самопроверки

1. Каково значение и задачи учета труда и его оплаты в современных условиях хозяйствования?
2. Какие виды, формы и системы оплаты труда применяются на производственных предприятиях?
3. Как ведется оперативный учет личного состава предприятия и рабочего времени?
4. Как определяется оплата труда при повременной и сдельной формах?
5. Какими документами оформляется расчет денежной платы?
6. Как начисляются отпускные и пособия по временной нетрудоспособности?
7. Какие существуют удержания из заработной платы?

8. Как ведется синтетический и аналитический учет расходов с персоналом по оплате труда?

9. Каков порядок учета расчетов с органами социального страхования и обеспечения?

Тестовые задания

1. Для работника оплата труда — это:
 - а) основная статья его дохода, средство повышения благосостояния его самого и членов его семьи;
 - б) основная статья дохода его работодателя;
 - в) источник повышенной агрессивности по отношению к работодателю;
 - г) все приведенные выше ответы не верны.
2. Для работодателя оплата труда персонала — это:
 - а) основная статья его дохода, средство повышения благосостояния его самого и членов его семьи;
 - б) издержки производства или обращения, которые он стремится минимизировать, особенно в расчете на единицу продукции;
 - в) источник повышенной агрессивности по отношению к персоналу организации;
 - г) все приведенные выше ответы верны.
3. Социально-экономическая роль труда и его оплаты в масштабах страны проявляется в следующих функциях:
 - а) производственная, непроизводственная и обслуживающая;
 - б) воспроизводственная, стимулирующая и регулирующая;
 - в) заготовительная, производственная и сбытовая;
 - г) производственная, сбытовая и стимулирующая.
4. По видам различают:
 - а) повременную и сдельную оплату труда;
 - б) аккордную и смешанную оплату труда;
 - в) основную и дополнительную оплату труда;
 - г) повременную и премиальную оплату труда.
5. По форме различают:
 - а) основную и дополнительную оплату труда;
 - б) повременную и сдельную оплату труда;
 - в) производственную и административно-управленческую оплату труда;
 - г) сдельную и премиальную оплату труда.

6. Контроль за соблюдением трудового режима в организации ведется при помощи:

- а) расчетно-платежной ведомости;
- б) лицевого счета;
- в) табеля учета рабочего времени;
- г) контрольно-пропускной системы.

7. Для определения заработной платы рабочего с повременной оплатой труда сумма заработка определяется:

- а) умножением количества произведенной продукции (работ) на сдельные расценки;
- б) умножением часовой тарифной ставки на количество отработанных часов;
- в) делением количества произведенной продукции (работ) на сдельные расценки;
- г) делением часовой тарифной ставки на количество отработанных часов.

8. Для определения заработной платы рабочего со сдельной оплатой труда сумма заработка определяется:

- а) умножением количества произведенной продукции (работ) на сдельные расценки;
- б) умножением часовой тарифной ставки на количество отработанных часов;
- в) делением количества произведенной продукции (работ) на сдельные расценки;
- г) делением часовой тарифной ставки на количество отработанных часов.

9. Сверхурочные работы:

- а) оплачиваются за первые два часа — не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы;
- б) не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год;
- в) ответы, перечисленные в пунктах а и б, верны;
- г) ответы, перечисленные в пунктах а и б, не верны.

10. Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск начисляется за:

- а) последние 12 мес.;
- б) последние 6 мес.;
- в) последние 3 мес.;
- г) предстоящие 28 дней.

11. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивают персоналу организации за счет:

- а) отчислений на пенсионное обеспечение;
- б) отчислений на медицинское страхование;
- в) отчислений на социальное страхование;
- г) перечисленные выше ответы не верны.

12. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивают персоналу организации на основании:

- а) табеля учета использования рабочего времени;
- б) приказа руководителя организации;
- в) наряда на сдельную работу;
- г) листка нетрудоспособности.

13. Начисленная сумма оплаты труда работникам отдела сбыта отражается по дебету счета:

- а) 20: "Основное производство";
- б) 26: "Общехозяйственные расходы";
- в) 10: "Материалы";
- г) 44: "Расходы на продажу".

14. Начисленная сумма оплаты труда работникам отдела снабжения отражается по дебету счета:

- а) 20: "Основное производство";
- б) 26: "Общехозяйственные расходы";
- в) 10: "Материалы";
- г) 44: "Расходы на продажу".

15. Начисленная сумма оплаты труда рабочим основного производства отражается по дебету счета:

- а) 20: "Основное производство";
- б) 26: "Общехозяйственные расходы";
- в) 10: "Материалы";
- г) 44: "Расходы на продажу".

16. Начисленная сумма оплаты труда административно-управленческому персоналу отражается по дебету счета:

- а) 20: "Основное производство";
- б) 26: "Общехозяйственные расходы";
- в) 10: "Материалы";
- г) 44: "Расходы на продажу".

17. Начисление единого социального налога в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета:

- а) 68: "Расчеты по налогам и сборам";
- б) 69: "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- в) 70: "Расчеты с персоналом по оплате труда";
- г) 73: "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

18. На сумму удержанного налога с доходов физических лиц в бухгалтерском учете производится запись:

- а) Дт. счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", Кт. счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";
- б) Дт. счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", Кт. счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- в) Дт. счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", Кт. счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- г) Дт. счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", Кт. счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

19. Начисление единого социального налога в бухгалтерском учете отражается по дебету счета:

- а) 08 "Вложения во внеоборотные активы";
- б) 20 "Основное производство";
- в) 26 "Общехозяйственные расходы";
- г) все перечисленные выше ответы правильные.

20. Начисление пособия по временной нетрудоспособности главному инженеру организации в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дт. счета 26 "Общехозяйственные расходы", Кт. счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- б) Дт. счета 26 "Общехозяйственные расходы", Кт. счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда";
- в) Дт. счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", Кт. счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";
- г) Дт. счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", Кт. счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Глава VI. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Цели изучения главы:

- * раскрытие объектов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);
- * отражение действующего порядка учета прямых и косвенных затрат;
- * раскрытие порядка учета и оценки незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства;
- * отражение действующего порядка свода затрат на производство продукции (работ, услуг);
- * исследование действующей методики калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

6.1. Учет материальных затрат

Материальные затраты в составе себестоимости продукции занимают наибольший удельный вес. Поэтому правильный учет и строгий контроль за их осуществлением обеспечивают достоверность данных о себестоимости продукции и способствуют ее снижению.

Материальные затраты на производственных предприятиях в составе себестоимости продукции отражаются по следующим статьям:

- сырье и основные материалы;
- полуфабрикаты собственного производства;
- возвратные отходы (вычитаются);
- вспомогательные материалы;
- топливо и энергия на технологические цели.

Сырье и основные материалы составляют вещественную основу вырабатываемой продукции. Их отпуск с центрального склада в производство может осуществляться непосредственно или через кладовые цехов. Подача сырья и основных материалов в кладовые цеха представляет собой их внутреннее перемещение и потому не является расходом на производство.

Под расходом материалов на производство понимается их потребление непосредственно в процессе производства.

Отпуск сырья и основных материалов в производство осуществляется в строгом соответствии с производственной программой предприятия, с соблюдением рецептур и действующих норм их расхода и оформляется лимитно-заборными картами, требованиями, накладными.

Норма расхода материалов устанавливается техническими службами на основе технологии производства, чертежей, спецификаций, рецептур на единицу изделия или полуфабриката и указывается в технологических картах.

Для снижения материалоемкости изделий большое значение имеет организация контроля за рациональным использованием сырья и материалов в производстве. Для этих целей в основном используют следующие методы:

- * сигнальное документирование;
- * партионный раскрой;
- * инвентарный метод.

Метод сигнального документирования основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм и нормативов. На отпуск материалов сверх норм или их замену оформляются отдельные документы (требования, акты замены и др.), которые сигнализируют об отклонениях. Данный метод в той или иной мере используются во многих производственных предприятиях.

Метод партионного раскроя позволяет контролировать расход наиболее дефицитных и дорогостоящих материалов. В первичных документах (раскройных листках, картах) проставляются характеристика и количество материала, поданного для раскроя к рабочему месту, количество отходов, неиспользованного (возвращенного) материала, фактический расход, а также наименование и количество заготовленных из данной партии материала деталей, норма расхода на единицу, расход по нормам на все детали и отклонения от норм. При этом методе фактический расход материала рассчитывается как разность между полученным и возвращенным его количеством, а расход по нормам — умножением числа заготовок на норму.

Отклонение от норм определяется сравнением фактического расхода с нормативом.

Метод партионного раскроя позволяет выявить отклонения от норм расхода партии потребленного материала по каждому рабочему месту, что способствует оперативному устранению недостатков или закреплению достижений в использовании материалов.

Метод партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной и других отраслях промышленности.

Инвентарный метод заключается в том, что по истечении отчетного периода (смены, суток и т. д.) проводят инвентаризацию остатков неизрасходованных материалов по каждому рабочему месту (цеху, участку, бригаде). Фактический расход сырья и материалов на производство определяется суммированием этих остатков с материалами, поступившими к началу следующего отчетного периода, и вычитанием из этой суммы остатков на конец отчетного периода. Расход по нормам рассчитывается умножением количества изготовленных изделий или полуфабрикатов на норму расхода сырья и материалов.

При этом методе фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и выявляют отклонения от установленных норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам. По выявленным отклонениям определяют их причину и виновников.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов широко применяется в пищевой, мясной и молочной промышленности, а также в металлургии, химической промышленности и т. д.

Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляется прямым путем, т. е. непосредственно по данным первичных документов. Однако в комплексных производствах, где из одних и тех же материалов вырабатывается несколько видов или сортов продукции, соответствующих разным объектам

калькуляции, расход сырья и материалов определяется косвенным путем на основе нормативов или коэффициентов.

При нормативном способе фактически израсходованное сырье и материалы распределяют по видам продукции пропорционально расходу по норме.

При коэффициентном способе основой распределения сырья и материалов между видами продукции является *коэффициент содержания*, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию. Для этого используют следующую формулу:

$$P_i = P \times K_i$$

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

P — фактический расход сырья и материалов на все виды продукции;

K_i — коэффициент содержания по i -й продукции.

Все перечисленные методы контроля позволяют выявлять отклонения от норм по сырью и материалам, устанавливать причины и виновников возникших отклонений, а также принять меры, направленные на их устранение.

Вспомогательные материалы, используемые для технологических целей, учитывают аналогично основным материалам. Стоимость израсходованных вспомогательных материалов списывается на себестоимость продукции либо прямым путем, либо косвенным — пропорционально расходу по нормам, весу переработанного сырья, количеству изготовленной продукции, отработанным часам и т. д.

Полуфабрикаты собственного производства в виде изготовленных изделий или деталей предназначены для дальнейшей обработки или сборки на данном предприятии. Они также могут быть реализованы на сторону. Их стоимость включают в себестоимость тех изделий, в которую они вещественно входят. При этом затраты на полуфабрикаты собственного

производства включают в себестоимость продукции комплексной статьей с предварительным расчленением на элементы затрат.

В процессе практически всех видов производства образуются отходы. Под *отходами* понимают остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства и утратившие полностью или частично свои первоначальные потребительские свойства. Поэтому они могут быть использованы с повышенными затратами (пониженным выходом продукции) или вовсе не могут быть использованы по прямому назначению.

Отходы подразделяются на возвратные и безвозвратные. **Возвратными** называются отходы, которые могут быть использованы на самом предприятии или реализованы на сторону (обрезки или куски металла, древесины, тканей, стружка, опилки и т. п.). Из стоимости израсходованных в производстве сырья и материалов **возвратные отходы** вычитаются.

Безвозвратными считаются отходы, которые невозможно или нецелесообразно использовать при существующей технике, технологии и организации производства (распыл, угары и др.). Безвозвратные отходы снижают степень использования материалов и отрицательно воздействуют на окружающую среду. В этой связи большое значение имеет внедрение безотходных технологий и утилизация вторичных материальных ресурсов.

Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Возвратные отходы, как правило, оцениваются:

- * по полной цене исходного материала, если они реализуются для применения в качестве полноценных материалов;
- * по пониженной цене — при их использовании в основном производстве с меньшим выходом продукции и во вспомогательных производствах, а также при изготовлении предметов широкого потребления;

* по установленным ценам на отходы за вычетом расходов на их сбор и обработку — когда отходы идут в переработку внутри предприятия или реализуются на сторону.

Количество возвратных отходов определяется на основании накладных на сдачу на склад, а в некоторых случаях расчетным путем — умножением количества изготовленной продукции или переработанных материалов на норму отхода. Возвратные отходы могут учитываться по видам продукции прямо или распределяться между изделиями пропорционально выходу по нормам.

Стоимость возвратных отходов в бухгалтерском учете отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счетов: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", в зависимости от вида производства, в котором они получены.

По статье **"Топливо и энергия на технологические цели"** отражаются затраты на все виды непосредственно расходуемых в производстве топлива (твердое, жидкое и газообразное) и энергии (электроэнергия, пар, сжатый воздух и др.), как полученные со стороны, так и выработанные самим предприятием. Затраты на топливо и энергию определяют исходя из норм их расхода на единицу продукции.

Расход топлива и энергии определяют на основе показателей соответствующих измерительных приборов. При этом сумму расхода топлива включают стоимость его по учетным ценам и соответствующая доля транспортно-заготовительных расходов. Затраты на покупную энергию состоят из расходов на ее оплату по установленным тарифам, а также трансформацию и передачу до подстанций или внешних вводов цехов. Затраты на энергию, вырабатываемую энергетическим цехом, включают в себестоимость продукции по цеховой себестоимости энергии.

Стоимость топлива и энергии на отопление и освещение помещений и различные хозяйственные нужды относятся на цеховые и общезаводские расходы, а на приведение в дей-

ствие оборудования (двигательная энергия) — на расходы по содержанию и эксплуатации оборудования.

На стоимость израсходованного на технологические цели топлива дебетуется счет 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства" и кредитуется счет 10 "Материалы".

Если в качестве технологического топлива используется природный газ, кредитуется счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Необходимо иметь в виду, что для технологических целей могут использоваться различные виды топлива. Для сопоставимости данных о расходе топлива его количество по всем видам пересчитывается в условное, теплотворную способность которого приравнивают к 7000 ккал.

На стоимость энергии, потребленной на технологические цели, дебетуется счет 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства" и кредитуется счет 23 "Вспомогательные производства", если используется энергия собственной выработки, либо счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" за покупную энергию.

Стоимость топлива и энергии, израсходованных на эксплуатацию оборудования и хозяйственные нужды цехов и заводоуправления, списывают в дебет счетов 25 "Общепроизводственные расходы"; 26 "Общехозяйственные расходы".

6.2. Учет затрат на оплату труда и его социальную защиту

В составе калькуляционных статей затрат, формирующих себестоимость продукции, предусмотрены две статьи, связанные с оплатой труда и его социальной защитой:

- * расходы на оплату труда производственных рабочих;
- * отчисления на социальные нужды.

По статье **"Расходы на оплату труда производственных рабочих"** планируют и учитывают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инже-

нерно-технических работников, непосредственно связанных с изготовлением продукции.

В состав основной заработной платы производственных рабочих включают: оплату операций и работ по сдельным нормам и расценкам, а также повременную оплату труда; доплаты по сдельно- и повременно-премиальным системам оплаты труда, районным коэффициентам и др.; доплату к основным сдельным расценкам в связи с отступлением от нормальных условий производства.

Основная заработная плата производственных рабочих-сдельщиков обычно прямо включается с себестоимостью изделий, а основная заработная плата повременщиков и доплаты, прямое отнесение которых на себестоимость изделий затруднено, распределяются на основе расчета сметных ставок этих расходов на единицу продукции, вычисленных исходя из объема производства, перечня рабочих мест и норм обслуживания.

Дополнительная заработная плата производственных рабочих формируется из сумм, резервируемых для оплаты очередных отпусков производственных рабочих, оплаты льготных часов кормящих матерей и подростков, оплаты по среднему заработку за время выполнения государственных и общественных обязанностей, за нахождение на военных сборах и других видов оплаты за время отсутствия на работе.

Дополнительную заработную плату производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате.

По статье **"Отчисления на социальные нужды"** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда и медицинского страхования от затрат на оплату труда производственных рабочих, включаемых в себестоимость продукции (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

Отчисления на социальные нужды с заработной платы производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

В соответствии с действующими положениями всю сумму начисленной заработной платы производственных рабочих разделяют на две части: заработная плата по нормам и отклонения от норм.

Начисление заработной платы производственным рабочим в пределах норм оформляют принятыми на предприятии первичными документами. Отклонения от норм по зарплате выявляют методом сигнального документирования, т. е. на все начисления заработной платы сверх установленных норм составляются отдельные документы: наряды на дополнительные работы, на предусмотренные технологическим процессом, акты о браке, листки о простоях и т. д.

Для контроля за отклонениями по заработной плате на предприятии целесообразно периодически составлять оперативные сводки отклонений от норм по рабочим местам, причинам и виновникам возникновения.

В бухгалтерском учете операции, связанные с оплатой труда производственных рабочих и отчислениями на их социальные нужды, отражаются следующими записями:

*Дебет счета 20 "Основное производство"
Кредит счетов 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"; 69
"Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"*

При резервировании сумм на оплату труда производственных рабочих, для равномерного включения их в себестоимость продукции, дебетуют счет 20 "Основное производство" и кредитуют счет 96 "Резервы предстоящих расходов".

Фактически начисленные суммы оплаты за отпуск и отчислений на социальные нужды при уходе рабочего в отпуск в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 96 "Резервы предстоящих расходов" и кредиту счетов:

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

6.3. Учет расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки

Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки связаны с достижениями научно-технического прогресса, на основе которых происходит создание новой или усовершенствование производимой продукции (работ, услуг). Номенклатура этих расходов устанавливается самой организацией.

Особенностью расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки является несовпадение времени их совершения со временем выпуска продукции. Действующим законодательством предусматривается равномерное включение этих расходов в себестоимость продукции в течение трех лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены научные исследования. В связи с этим до освоения производства продукции расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки учитываются на счете 97 "Расходы будущих периодов". После окончания работ и освоения продукции данные расходы равными долями включаются в себестоимость освоенной продукции, исходя из установленного срока их погашения. При этом в бухгалтерском учете дебетуют счет 20 "Основное производство" и кредитуют 97 "Расходы будущих периодов".

Производственное предприятие результаты расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки могут учитывать как объекты нематериальных активов. В этом случае включение указанных расходов в себестоимость продукции осуществляется через амортизационные

отчисления и в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 04 "Нематериальные активы", либо 05 "Амортизация нематериальных активов".

Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, которые при создании новой и усовершенствовании производимой продукции не дали положительного результата, подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение трех лет в размере, не превышающем 70% фактически осуществленных затрат.

6.4. Учет расходов на обслуживание производства и управление

На производственных предприятиях в состав расходов на обслуживание производства и управление входят расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования, общецеховые и общехозяйственные расходы. От правильного учета и распределения их во многом зависит достоверность исчисления себестоимости продукции.

Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования по своему назначению являются основными. Они обусловлены необходимостью обеспечить работу оборудования, станков, машин, транспортировку сырья, материалов, заготовок, деталей, узлов, использование инструментов, энергии в процессе производства продукции. Это — переменные расходы, зависящие от объема производства.

Размер и состав расходов на эксплуатацию производственных машин и оборудования планируются по цехам, производствам и статьям.

Смета этих расходов включает следующие статьи.

1. Амортизация оборудования и транспортных средств.
2. Эксплуатация оборудования (кроме расходов на текущий ремонт) — стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов; заработная плата рабочих,

обслуживающих оборудование; отчисления на социальные нужды; стоимость топлива и энергии; стоимость услуг вспомогательных производств своего предприятия и сторонних организаций, связанных с содержанием и эксплуатацией оборудования, и др.

3. Текущий ремонт оборудования и транспортных средств — стоимость запасных частей и других материалов, расходуемых при текущем ремонте; заработная плата и отчисления на социальные нужды ремонтных рабочих; стоимость услуг ремонтных цехов по текущему ремонту и др.

4. Внутривозвратное перемещение грузов — стоимость смазочных и обтирочных материалов, горючего, запасных частей и других материалов, израсходованных при эксплуатации транспортных средств, занятых на перемещении сырья, материалов, деталей, заготовок и т. п.; заработная плата рабочих-водителей транспортных средств, занятых внутривозвратным перемещением грузов; отчисления на социальные нужды и др.

5. Прочие расходы, не отраженные в предыдущих статьях, но связанные с эксплуатацией производственных машин и оборудования.

В соответствии с установленными статьями смет эти расходы учитываются на активном собирательно-распределительном счете 25-1 "Эксплуатация производственных машин и оборудования". Аналитический учет этих расходов ведут по каждому цеху (производству) в специальных учетных регистрах.

На счетах бухгалтерского учета расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования отражаются по дебету счета 25-1 "Эксплуатация производственных машин и оборудования" и кредиту счетов: 10 "Материалы", 23 "Вспомогательные производства", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Отчисления на социальные нужды", 02 "Износ основных средств" и др.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования списывают на счета 20 "Основное производство" и 28 "Брак в производстве" (исправимый брак) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством.

Способ распределения расходов на содержание и эксплуатацию производственных машин и оборудования между видами продукции зависит от специфики конкретного вида производства и указывается в отраслевых инструкциях. Между видами продукции они могут быть распределены пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, сметным (нормативным) ставкам, массе и объему продукции, количеству отработанных машино-часов и т. д.

Общеховыми называются расходы, связанные с обслуживанием основных и вспомогательных цехов и управлением ими. По своему назначению это косвенные расходы, которые подлежат распределению между отдельными видами продукции.

Общеховые расходы планируются аналогично расходам на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, т. е. в виде сметы для каждого цеха на год и по кварталам.

Номенклатура статей общеховых расходов:

- * содержание аппарата управления цехом;
- * содержание прочего персонала цеха;
- * амортизация зданий, сооружений и прочего инвентаря в масштабах цеха;
- * содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря в масштабах цеха;
- * испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство;
- * охрана труда;
- * прочие расходы.

Синтетический учет общецеховых расходов ведется на активном, собирательно-распределительном счете 25-2 "Общепроизводственные расходы". Аналитический учет этих расходов ведется для каждого цеха по статьям установленной номенклатуры в книгах, ведомостях и машинограммах.

В течение месяца все фактические расходы учитываются по дебету счета 25 "Общепроизводственные расходы" в корреспонденции со счетами: 02 "Износ основных средств"; 10 "Материалы"; 23 "Вспомогательные производства"; 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"; 69 "Отчисления на социальные нужды"; 71 "Расчеты с подотчетными лицами" и др.

Общецеховые расходы в конце месяца списываются на дебет счетов 20 "Основное производство" и 28 "Брак в производстве" (расходы, отнесенные на исправление брака).

Суммы учтенных общецеховых расходов, как и расходы по содержанию и эксплуатации производственных машин и оборудования, распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством, а дальше — по отдельным видам продукции. Между объектами калькуляции общецеховые расходы распределяются, как правило, пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, сметным (нормативным) ставкам, массе и объему продукции и т. д.

На предприятиях, где отсутствует цеховая структура управления, общецеховые расходы учитываются в составе общехозяйственных расходов.

Общехозяйственные расходы, в отличие от общепроизводственных, связаны с обслуживанием производства и управления им в масштабе всего предприятия. По своему назначению они являются накладными и относятся к категории постоянных затрат, т. е. не связанных непосредственно с производственным процессом. К общехозяйственным расходам, в частности, относятся:

* административно-управленческие расходы;

* содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;

258

* амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

* расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг и др.

В организациях с бесцеховой структурой управления в номенклатуру общехозяйственных расходов дополнительно включают статьи общепроизводственных расходов.

Общехозяйственные расходы учитываются на активном счете 26 "Общехозяйственные расходы", который корреспондирует в основном с теми же счетами, что и счет 25 "Общепроизводственные расходы".

Общехозяйственные расходы, относимые к основному производству, распределяются между готовой продукцией и незавершенным производством, а также между отдельными видами изделий в том же порядке, что и общепроизводственные расходы.

Списание общехозяйственных расходов по назначению в бухгалтерском учете отражают по кредиту счета 26 "Общехозяйственные расходы" и дебету счетов: 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 90 "Продажи" и др.

6.5. Учет производственных потерь

Производственные потери представляют собой непроектные затраты материальных и трудовых ресурсов. К ним относятся потери от брака и простоев. Борьба за снижение и устранение производственных потерь — важнейший путь снижения себестоимости и повышения рентабельности продукции.

К браку относится такая продукция и полуфабрикаты, которые из-за несоответствия стандартам, техническим условиям или договорам не могут быть использованы по прямому назначению либо требуют дополнительных затрат на исправление.

259

В зависимости от характера дефектов брак подразделяется на исправимый и неисправимый (окончательный), от места его обнаружения — на внутренний и внешний. Внутренний брак подразделяется на производственный (внутрицеховой) и внепроизводственный (складской). Такая классификация важна для организации оперативного и бухгалтерского учета брака в производстве.

Контроль за соответствием качества полуфабрикатов и готовой продукции требованиям стандартов и технических условий осуществляют технический отдел и лаборатории предприятия, которые ведут оперативный учет брака. Выявленный брак в подавляющем большинстве исправляется путем устранения дефектов или использования нестандартной продукции при производстве новых изделий.

Выявленный брак оформляется **актом о браке** с указанием в нем даты составления и номера акта, объема забракованных полуфабрикатов или готовых изделий, вида брака, его причины и виновников возникновения.

Акт составляется работником технического контроля или лаборатории, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Акт утверждается руководителем производственного предприятия, который принимает решение о порядке списания потерь от брака, — за счет виновных лиц или за счет организации.

В бухгалтерии производится оценка, калькуляция брака, определение сумм его возмещения и потерь от него. Для этих целей предназначен активный калькуляционный счет 28 "Брак в производстве".

На оценку брака и порядок отражения его в бухгалтерском учете оказывает влияние место обнаружения и степень готовности забракованной продукции.

Затраты по производственному браку, выявленному в цехах до сдачи готовых изделий на склад, определяются по статьям расходов, относимых на цеховую себестоимость (включая общепроизводственные расходы). Списание этих расходов в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 28 "Брак в производстве" и кредиту счета 20 "Основное производство".

Затраты на внутренний исправимый брак слагаются из стоимости материалов и заработной платы, израсходованных на исправление забракованной продукции, отчислений на социальные нужды, а также соответствующей доли расходов по эксплуатации оборудования и общепроизводственных расходов. При этом дебетуется счет 28 "Брак в производстве" и кредитуется счета:

10 "Материалы" — на стоимость материалов, израсходованных на исправление брака;

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" — на сумму заработной платы на исправление брака;

69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" — на сумму отчислений на социальные нужды;

25-1 "Эксплуатация производственных машин и оборудования" — на соответствующую долю расходов по содержанию и эксплуатации производственных машин и оборудования;

25-2 "Общепроизводственные расходы" — на соответствующую долю общепроизводственных расходов.

Себестоимость внешнего окончательного брака слагается из производственной себестоимости забракованных изделий и расходов по их замене и транспортировке.

Внутренний брак, выявленный на складе готовой продукции до отправки покупателям, отражается по дебету счета 28 "Брак в производстве" с кредита счета 43 "Готовая продукция" по фактической общезаводской себестоимости. Такой же записью отражаются возвращенные покупателями бракованные изделия. Одновременно в бухгалтерии стоимость реализованной бракованной продукции либо сторнируется, либо производится обмен на новые изделия.

Потери от брака списывают с кредита счета 28 "Брак в производстве" в дебет различных счетов, в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" — если брак произошел по вине рабочих;

76-4 "Расчеты по претензиям" — на стоимость забракованных изделий по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;

10 "Материалы" — на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;

91 "Прочие доходы и расходы" — на стоимость окончательных потерь от брака.

Аналитический учет потерь от брака ведут в каждом цехе по видам забракованной продукции и статьям расходов.

К непроизводительным потерям относятся и **потери от простоев**. Простои возникают по *внешним и внутренним причинам*. **Внутренними** причинами простоев являются организационно-технические неполадки в работе предприятия: недоброкачественный ремонт оборудования, несвоевременная подача материалов на рабочие места, недостатки в техническом руководстве и т. д. Простои по **внешним**, не зависящим от предприятия, причинам возникают в результате несвоевременных поставок сырья и материалов поставщиками, задержек подачи электроэнергии, стихийных бедствий, и т. д.

Простои оформляют *актом* или *простойным листком*, в котором указывают время простоя, его причины, заработную плату за простой рабочим и другие сведения.

Потери от простоев по внутренним причинам состоят из заработной платы производственных рабочих за время простоя, отчислений на социальные нужды, стоимости сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченные за время простоя.

В состав потерь от простоев по внешним причинам, помимо указанных затрат, включают соответствующую долю обще- I
производственных расходов.

Потери от простоев относят на виновные предприятия и организации или лица либо списывают на убытки организации, если эти потери не подлежат возмещению.

Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, также списывают на убытки производственного предприятия.

6.6. Учет и оценка незавершенного производства

Незавершенным производством считается продукция, не прошедшая всех стадий и процессов изготовления и не принятая техническим контролем.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве ежемесячно по состоянию на первое число проводится инвентаризация с целью установления фактического наличия не законченных изготовлением полуфабрикатов и материалов, выявления брака и определения себестоимости товарной продукции.

Инвентаризация фактических остатков незавершенного производства проводится путем подсчета, взвешивания и перемеривания. Данные о незавершенном производстве заносятся в инвентаризационную опись, на основании которой и определяются затраты, относящиеся к незавершенному производству. Неизрасходованное сырье и материалы, находящиеся на рабочих местах и в кладовых, оформляются отдельной описью или актом.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, указывают два показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья и материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. При этом производят технические расчеты в порядке, установленном отраслевыми инструкциями.

На основании инвентаризационных описей составляют ведомости оценки остатков незавершенного производства в целом по предприятию и отдельно по местам их нахождения и видам продукции. Данные этих ведомостей служат основанием для распределения затрат между выпущенной готовой продукцией и незавершенным производством, с одной стороны, и между отдельными видами продукции — с другой.

Разделение затрат между готовыми изделиями и незавершенным производством производят путем балансового обобщения затрат по формуле:

$$H_1 + З = П + Б + О + H_2$$

где H_1 и H_2 — незавершенное производство на начало и конец месяца соответственно;

З — затраты за отчетный период;

П — себестоимость товарной продукции;

Б — затраты на забракованную продукцию;

О — стоимость отходов производства.

Отсюда себестоимость товарной продукции будет равна:

$$П = H_1 + З - Б - О - H_2$$

Способы оценки незавершенного производства зависят от специфики конкретного производства и указываются в отраслевых инструкциях.

Остатки незавершенного производства в зависимости от специфики деятельности и производственной мощности предприятия отражаются в виде дебетового сальдо на счете 20 "Основное производство" либо на счетах: 10 "Материалы" и 43 "Готовая продукция".

6.7. Учет полуфабрикатов собственного производства

Полуфабрикаты собственного производства — это материалы, подвергшиеся определенной обработке на законченном технологическом переделе, которые могут быть использованы либо для дальнейшей обработки на этом же предприятии, либо реализованы на сторону.

Выпущенные из производства полуфабрикаты в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства" с кредита счета 20 "Основное производство" по фактической производственной себестоимости.

Списание стоимости полуфабрикатов собственного производства в бухгалтерском учете отражается с кредита счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства" в дебет счетов:

20 "Основное производство" — при использовании полуфабрикатов в собственном производстве;

90 "Продажи" — при реализации на сторону.

Вышеприведенные учетные записи являются традиционными для отечественной учетной практики, основаны на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости.

Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению (2001 г.) предприятиям разрешено использовать методику группировки и списания затрат на производство, предусматривающую разделение затрат на переменные и постоянные и исчисление сокращенной себестоимости продукции. Кроме того, план счетов в учетной практике разрешает использовать нормативную (плановую) себестоимость с использованием счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". В этих условиях операции по движению полуфабрикатов в бухгалтерском учете могут быть отражены двумя способами.

I вариант. Учет полуфабрикатов ведется по полной нормативной (плановой) себестоимости.

1. Выпуск из производства полуфабрикатов по нормативной (плановой) себестоимости:

*Дебет счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства"
Кредит счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"*

2. Списание фактической производственной себестоимости выпущенных полуфабрикатов:

Дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"
Кредит счета 20 "Основное производство"

3. Списание нормативной (плановой) себестоимости полуфабрикатов собственного производства:

Дебет счета 20 "Основное производство" — при использовании полуфабрикатов в собственном производстве; счета 90 "Продажи" — при реализации полуфабрикатов на сторону
Кредит счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства"

4. Списание отклонений между стоимостью полуфабрикатов по фактической себестоимости от стоимости их по нормативной (плановой) себестоимости:

Дебет, счета 90 "Продажи"
Кредит счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

Данная запись производится в случае превышения фактической себестоимости полуфабрикатов над их нормативной (плановой) себестоимостью. В случае же превышения нормативной (плановой) себестоимости полуфабрикатов над их фактической себестоимостью в бухгалтерском учете приведенная выше корреспонденция счетов повторяется, но она отражается сторнировочной записью (красное сторно).

II вариант. Учет полуфабрикатов ведется по сокращенной фактической себестоимости.

а) Полуфабрикаты оцениваются по сокращенной фактической себестоимости.

1. Выпуск из производства полуфабрикатов собственного производства по фактической сокращенной себестоимости:

Дебет счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства"
Кредит счета 20 "Основное производство"

2. Списание стоимости реализованных и использованных в производстве полуфабрикатов по фактической сокращенной себестоимости:

Дебет счета 20 "Основное производство" — при использовании полуфабрикатов в собственном производстве; счета 90 "Продажи" — при реализации полуфабрикатов на сторону
Кредит счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства"

б) Полуфабрикаты оцениваются по сокращенной нормативной (плановой) себестоимости.

1. Выпуск из производства полуфабрикатов собственного производства по сокращенной нормативной (плановой) себестоимости:

Дебет счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства"
Кредит счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

2. Списание сокращенной фактической себестоимости выпущенных из производства полуфабрикатов:

Дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"
Кредит счета 20 "Основное производство"

3. Списание стоимости реализованных и использованных в производстве полуфабрикатов по сокращенной нормативной (плановой) себестоимости:

Дебет счета 20 "Основное производство" — при использовании полуфабрикатов в собственном производстве; счета 90 "Продажи" — при реализации полуфабрикатов на сторону
Кредит счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства"

4. Списание отклонений между стоимостью полуфабрикатов по фактической и нормативной (плановой) себестоимостью:

Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

Данная корреспонденция счетов записывается либо обыкновенной записью, либо сторнировочной.

Использование сокращенной себестоимости в практической деятельности предприятий приближает отечественную систему учета затрат к системе "директ-костинг", широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

При исчислении себестоимости готовой продукции полуфабрикаты собственной выработки показываются в калькуляции либо в виде комплексной статьи, либо развернуто, по статьям затрат.

В балансе полуфабрикаты собственного производства отражают по статье "Незавершенное производство". Их аналитический учет ведут по местам хранения и отдельным видам.

6.8. Учет затрат вспомогательных производств

Вспомогательным называется производство, которое обслуживает основное производство, обеспечивая необходимые условия для его нормальной работы (электросиловое и паросиловое хозяйства; водоснабжение; компрессорные установки; тарные, ремонтные, инструментальные цехи и др.).

Для учета затрат вспомогательных производств используют активный калькуляционный счет 23 "Вспомогательные производства". Порядок учета затрат в целом совпадает с порядком учета в основном производстве. По дебету этого счета в течение месяца отражаются как прямые, так и косвенные затраты.

Списание фактической себестоимости продукции, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательных производств осуществляют с кредита счета 23 "Вспомогательные производства" в дебет счетов:

20 "Основное производство" — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;

90 "Продажи" — при выполнении работ и услуг для сторонних предприятий и др.

Аналитический учет затрат на производство осуществляется по видам вспомогательных производств (котельная, тарный цех, ремонтно-механический, транспортный цех и др.), по видам продукции (работ, услуг) и статьям калькуляции. При этом необходимо иметь в виду, что номенклатура калькуляционных статей расходов будет отличаться от общепринятой в зависимости от вида и технологических особенностей того или иного вспомогательного производства.

В простых вспомогательных производствах, вырабатывающих однородную продукцию (заводские электростанции, водопроводные, парокотельные, компрессорные станции, транспортные цехи и др.), учет затрат осуществляется только в разрезе статей без подразделения по видам продукции или услуг, поскольку вырабатывается только один вид продукции. В таких производствах себестоимость единицы продукции определяется путем деления всех затрат на количество выработанной продукции.

В сложных вспомогательных производствах, вырабатывающих разнородную продукцию (инструментальный цех, ремонтно-механический цех, модельный цех и др.), учет затрат осуществляется в разрезе отдельных заказов, видов продукции, выполняемых работ и статей расходов.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения: при производстве электроэнергии — кВт · ч; пара — т; сжатого воздуха — 1000 м³, воды — м³, холода — 1000 кал, для транспорта — тонна-километр и др.

Продукция вспомогательных производств калькулируется по фактической цеховой себестоимости.

Стоимость изготовленных изделий для собственного потребления и внутризаводских работ и услуг, выполняемых одними цехами для других цехов, определяется, как правило, исходя из фактической суммы основных (прямых) затрат и общепроизводственных расходов.

Взаимные услуги цехов вспомогательных производств оцениваются, как правило, по плановой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца. По мере определения фактической себестоимости продукции, работ и услуг образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг.

В себестоимость выпускаемой на сторону продукции вспомогательных производств включается соответствующая доля общехозяйственных расходов.

6.9. Сводный учет затрат на производство

Завершающим этапом производственного учета является ведение сводного учета затрат на производство, с помощью которого обобщаются данные аналитического учета и проверяется правильность его ведения.

Сводный учет затрат должен вестись в точном соответствии с организацией текущего учета затрат на производство и прежде всего в разрезе отдельных цехов, а внутри них — в разрезе отдельных заказов, видов выполняемой продукции и полуфабрикатов. При этом итоговые данные сводного учета затрат должны в точности совпадать с данными синтетического счета 20 "Основное производство".

Для ведения сводного учета затрат на производство *применяют ведомость сводного учета затрат на производство:*

270

Ведомость сводного учета затрат на производство

№ ста-	Наименование статей расходов	Остаток незавершенного производства на начало месяца	Затраты за отчетный период		Списана за месяц себестоимость			Остаток незавершенного производства на конец месяца
			по текущим нормам	по отклонениям от норм	окончательного брака	недостач незавершенного производства	выпущенной продукции	

Остатки незавершенного производства на начало месяца по каждой статье переносят в ведомость отчетного периода из ведомости предыдущего периода. Затраты за отчетный месяц определяются по данным регистров или разработочных ведомостей. На основе расчета себестоимости забракованной продукции и выявленных недостач незавершенного производства вносят соответствующие записи в ведомость. После инвентаризации и оценки записываются данные об остатках незавершенного производства на конец месяца. Фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции определяется по каждой статье расходов: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный период и вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

Сводный учет затрат на производство организуется по *полуфабрикатному и бесполуфабрикатному варианту.*

Полуфабрикатный — такой вариант сводного учета затрат на производство, при котором исчисляется себестоимость не только готовой продукции, но и полуфабрикатов собственного производства. При этом полуфабрикаты системно отражаются в бухгалтерском учете на дополнительно вводимой статье "Полуфабрикаты собственного производства" по фактической, плановой или нормативной себестоимости. Движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерски-

271

ми записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела.

При бесполуфабрикатном варианте затраты учитываются по месту их возникновения до выпуска продукции. При этом фактическая себестоимость полуфабрикатов не исчисляется, а их движение в производстве отражается лишь в оперативном учете. Затраты же на полуфабрикаты, переданные другим цехам, продолжают числиться в составе производственных расходов цехов-изготовителей. В этом случае для исчисления себестоимости готовой продукции суммируются затраты всех цехов, принимавших участие в ее изготовлении. Причем остатки незавершенного производства определяются по данным инвентаризации или оперативного учета. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

Оба варианта сводного учета имеют как достоинства, так и недостатки. Использование полуфабрикатного варианта позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки, улучшать организацию внутрихозяйственного расчета и контроль за процессом формирования себестоимости продукции. Однако этот вариант более трудоемкий, поскольку бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько стадий обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наложение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутризаводского оборота.

Положительной стороной бесполуфабрикатного варианта является сокращение объема учетных работ. Однако точность калькулирования и уровень контроля за формированием себестоимости полуфабрикатов в определенной мере снижается. Следует отметить, что на практике чаще всего применя-

ется бесполуфабрикатный вариант, снижающий трудоемкость учетно-вычислительных работ.

6.10. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Между учетом затрат и калькулированием фактической себестоимости продукции существует тесная взаимосвязь и взаимозависимость. Это проявляется, с одной стороны, в том, что основанием для исчисления себестоимости продукции являются данные бухгалтерского учета затрат на производство, с другой стороны, учет затрат организуется с такой детализацией, какая необходима для калькулирования, контроля и управления себестоимостью.

Калькулирование состоит из ряда последовательных расчетов, преследующих своей целью локализацию затрат, учтенных по статьям калькуляции, которые относятся к продукции предприятия, его структурных подразделений, и исчисления себестоимости единицы продукции.

При всех различиях в методике и технике учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в целом они базируются, с экономической точки зрения, на последовательной реализации принципа "затраты — выпуск — результат". Оба процесса направлены на решение задач управления себестоимостью — определение эффективности производства, контроль за использованием всех видов ресурсов, изыскание резервов их экономии. Их взаимосвязь также проявляется в том, что выбор объектов учета затрат осуществляется в увязке с выбором объектов калькулирования и калькуляционных единиц.

Объектами калькулирования служат выпускаемые предприятием виды продукции, работы и услуги.

На практике нередко объекты учета затрат и калькулирования между собой совпадают. В этом случае для исчисле-

ния себестоимости единицы продукта общая сумма затрат по объекту учета делится на количество изготовленных изделий. В случае же их несовпадения для определения себестоимости единицы объекта калькуляции затраты по объектам учета суммируются и полученный результат делится на количество изготовленной продукции. В этом случае объекты учета затрат являются частью (долей) объекта калькулирования.

Важным вопросом при исчислении себестоимости продукции является правильное установление калькуляционной единицы.

Калькуляционная единица — это измеритель объекта калькулирования. Ее выбор зависит от особенностей изготовления продукции, обширности номенклатуры, применяемых единиц измерения, действующего стандарта и технических условий на вырабатываемые изделия.

На практике действуют следующие группы калькуляционных единиц:

* **условные единицы** — спирт 100%-ной крепости, минеральные удобрения в пересчете на процент действующего вещества (азота, фосфора, калия) и др.;

* **натуральные единицы** — штуки, килограммы, тонны, литры, кубические метры, погонные метры, киловатт-часы и др.;

* **условно-натуральные единицы** — 100 условных банок консервов, 100 пар обуви определенного вида и др.;

* **эксплуатационные единицы** — мощность, производительность и др.;

* **единицы работ** — одна тонна перевезенного груза, сто метров дорожного покрытия и др.;

* **единицы времени** — машино-день, машино-час, норма-час и др.

На предприятиях для калькулирования себестоимости из всего комплекса калькуляционных единиц предпочтение отдается одному измерителю, который рассматривается как

основной. Как правило, он совпадает с единицей измерения объема продукции (работ). Если для определенного вида продукции используются два измерителя (например, тонны и квадратные метры, штуки и единицы мощности), то для калькулирования себестоимости применяют основной измеритель.

Калькуляционные единицы устанавливаются отраслевыми инструкциями. Для хлебопекарных предприятий калькуляционной единицей является один центнер, для пивоваренных предприятий — один декалитр (дал) и т. д.

В управлении затратами предприятия важная роль отводится способам калькулирования себестоимости продукции. Их существует несколько:

- * нормативный способ калькулирования;
- * способ прямого расчета;
- * способ суммирования затрат;
- * способ исключения затрат на побочную продукцию;
- * способ пропорционального распределения затрат;
- * комбинированный способ калькулирования.

Нормативный способ калькулирования является составной частью нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предпосылками применения этого способа являются: наличие норм и нормативов затрат; составление нормативной калькуляции себестоимости единицы выпускаемых изделий; достоверное документирование и учет затрат по действующим нормам и отклонениям от них.

Способ прямого расчета заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы изделия исчисляются делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество.

Исчисление себестоимости этим способом используется тогда, когда объекты учета затрат совпадают с объектом калькулирования.

Способ суммирования затрат заключается в том, что себестоимость продукции определяется путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления. Этот способ, как правило, применяется в производствах, где для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется попередельный (попроцессный) метод.

Способ исключения затрат на побочную продукцию заключается в том, что продукция подразделяется на основную, побочную и отходы. Чтобы определить себестоимость основной продукции, побочные продукты и отходы исключаются из общих затрат по заранее определенным ценам.

Способ пропорционального распределения затрат применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов изделий, прямое отнесение затрат на которые невозможно. Этот способ наиболее приемлем в производствах сопряженных продуктов, когда одновременно получают несколько видов продукции в одном технологическом цикле. Сводный учет затрат организуется по группе выпускаемых изделий, а затраты внутри групп распределяются на отдельные виды продуктов пропорционально экономически обоснованной базе.

Комбинированный способ калькулирования представляет собой сочетание нескольких перечисленных выше способов, если применение каждого из них в отдельности невозможно или не обеспечивает обоснованного исчисления себестоимости. Например, в растениеводстве способом исключения затрат определяют себестоимость основной и сопряженной продукции, после чего, используя способ пропорционального распределения затрат, исчисляют себестоимость каждого вида продуктов. Калькулируется себестоимость единицы основной продукции способом прямого расчета.

В системе управления себестоимостью продукции на предприятиях применяются различные виды калькуляций себестоимости продукции. По времени составления они подразделяются на предварительные и последующие. К *пред-*

варительным относятся прогнозная, проектная, плановая, сметная и нормативная калькуляции, составляемые до процессов изготовления продукции, выполнения работ и оказания услуг. К *последующим* относится фактическая калькуляция, составленная после изготовления продукции.

Прогнозная калькуляция составляется на основе прогнозных норм и нормативов для характеристики предполагаемых затрат на выпуск продукции (работ, услуг) в нескольких вариантах. Наилучший из них служит основой для составления проектных, плановых, сметных и нормативных калькуляций.

Проектная калькуляция предназначается для экономического обоснования нового строительства, расширения и реконструкции действующих предприятий, производств и цехов, модернизации оборудования, выпуска новых видов изделий, разработки новых технологических процессов, внедрения изобретений и рационализаторских предложений. Она составляется исходя из сравнительно узкого круга данных для расчета себестоимости продукции: производительность оборудования, выпуск продукции, удельные нормы расхода материальных ресурсов, прогнозные цены, сметная стоимость основных фондов, проектируемая численность работающих. Этими условиями определяется номенклатура элементов себестоимости и способы их исчисления.

Плановая калькуляция составляется на основе прогнозных, допустимых прогрессивных норм и экономических нормативов на год и по кварталам и представляет собой задание предприятию и его подразделениям по предельной величине затрат на производство соответствующих видов продукции, работ и услуг.

Сметная калькуляция является разновидностью плановой калькуляции. Она составляется на изделия и работы, выполняемые в разовом порядке. Сметная калькуляция используется для установления цен, расчетов с заказчиками и обоснования затрат на изготовление продукции.

Нормативная калькуляция — это расчет себестоимости на основе действующих на начало месяца норм и нормативов затрат. В отличие от плановой нормативная калькуляция выражает уровень себестоимости на момент ее составления.

Она использует нормы и нормативы затрат, отражающие достигнутый уровень техники, технологии, организации производства и труда.

Нормативная калькуляция используется для управления, контроля и анализа производственных процессов, исчисления фактической себестоимости продукции, выявления отклонений от действующих норм затрат, причин, виновников и мест их возникновения, оценки эффективности внедренных организационно-технических мероприятий.

Фактическая калькуляция — это расчет фактической себестоимости изготовленной продукции. Она составляется по данным бухгалтерского учета затрат по калькуляционным статьям расходов, предусмотренных планом. В ней отражаются также расходы и потери, не предусмотренные плановой калькуляцией.

Фактическая калькуляция отражает сложившийся уровень себестоимости по отдельным видам расходов, служит средством контроля за уровнем себестоимости продукции, позволяет оценить прогрессивность прогнозных и действующих норм расхода ресурсов предприятия и эффективность использования самих ресурсов, а также является важнейшим источником информации для планирования и экономического анализа.

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключаются задачи и принципы учета затрат в новых условиях хозяйствования?
2. В чем заключается сущность методов контроля за использованием сырья и материалов в производстве?
3. Каков порядок включения материальных затрат и расходов на оплату труда в себестоимость продукции?
4. В чем состоят особенности учета расходов на научные исследования и опытно-конструкторские разработки?
5. Каковы состав, порядок учета и методы распределения расходов по содержанию и эксплуатации производственных машин и оборудования?
6. Каковы номенклатура, порядок учета и методы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов?

278

7. Каков порядок определения потерь от брака и их включения в себестоимость продукции?
8. Как организуется учет потерь от простоев?
9. В чем заключаются бухгалтерский учет, инвентаризация и оценка незавершенного производства?
10. Как осуществляется учет полуфабрикатов собственного производства?
11. Как распределяется продукция, работы и услуги вспомогательных производств?
12. Чем различаются полуфабрикатами и бесполуфабрикатный варианты сводного учета затрат на производство?
13. Какая связь и взаимозависимость существует между учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции?
14. Что относится к объектам учета затрат и объектам калькулирования?
15. В чем сущность и значение калькуляционной единицы?
16. В чем сущность способов калькулирования себестоимости продукции?
17. Какие виды калькуляций составляются на производственных предприятиях?

Тестовые задания

1. Производственная программа организации состоит из:
 - а) плана производства продукции в натуральном выражении;
 - б) плана производства продукции в денежном выражении;
 - в) плана производства продукции в натуральном и денежном выражении;
 - г) плана производства и реализации продукции по сортам.
2. Метод сигнального документирования - это:
 - а) документальное оформление расхода дефицитных и дорогостоящих материалов;
 - б) документальное оформление отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм и нормативов;
 - в) документальное оформление расхода сырья и материалов в пределах норм и нормативов;
 - г) инвентаризация остатков неизрасходованного сырья и материалов.

279

3. Метод партионного раскроя — это:

- а) документальное оформление расхода сырья и материалов в первичных документах, имеющих красную полосу по диагонали;
- б) документальное оформление расхода сырья и материалов раскройными листами (картами);
- в) документальное оформление фактического расхода сырья и материалов по партиям;
- г) документальное оформление планового потребления сырья и материалов по партиям.

4. При инвентарном методе расход сырья и материалов на производство определяется:

- а) с помощью первичных сигнальных документов;
- б) с помощью раскройных листков и карт;
- в) с помощью лимитно-заборных карт;
- г) с помощью инвентаризационных ведомостей.

5. В комплексных производствах фактический расход сырья и материалов по видам продукции может определяться пропорционально:

- а) нормам;
- б) коэффициентам содержания;
- в) объему безвозвратных отходов;
- г) нормам и коэффициентам содержания.

6. Безвозвратные отходы оцениваются:

- а) по ценам возможной реализации;
- б) по ценам возможного использования;
- в) по ценам возможной реализации или использования;
- г) оценке не подлежат.

7. Балансовая формула разграничения затрат между незавершенным производством и готовой продукцией:

- а) $H_n + З = П + Б + О + H_k$;
- б) $H_n + П + З = Б + О + H_k$;
- в) $H_k + З = П + Б + О + H_n$;
- г) $H_k + П + З = Б + О + H_n$;

где H_n и H_k - незавершенное производство на начало и конец месяца; $З$ - затраты за отчетный месяц; $П$ - себестоимость товарной продукции; $Б$ - затраты на забракованную продукцию; $О$ - стоимость отходов производства.

8. Полуфабрикаты - это:

- а) материальные ценности, не законченные технологической обработкой;
- б) материальные ценности, предназначенные для дальнейшей обработки на том же предприятии;
- в) материальные ценности, не дошедшие до полной готовности, но предназначенные для реализации сторонним организациям и лицам;
- г) материальные ценности, подвергшиеся обработке на законченном технологическом переделе и предназначенные для дальнейшей обработки на том же предприятии, либо для реализации на сторону.

9. Сводный учет затрат может быть организован:

- а) индексным методом;
- б) экономико-математическим методом;
- в) полуфабрикатным и бесполуфабрикатным вариантом
- г) ни одним из перечисленных методов.

10. 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.

11. 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) поперечный, позаказный, и пооперационный.

12. Сметная калькуляция является разновидностью:

- а) фактической калькуляции;
- б) проектной калькуляции;
- в) прогнозной калькуляции;
- г) плановой калькуляции.

13. Распределение косвенных расходов зависит от влияния:

- а) трудоемкости производства;
- б) материалоемкости производства;

- в) капиталоемкости производства;
- г) всех перечисленных выше факторов.

14. 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.

15. Выявленный производственный брак в бухгалтерском учета 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.

16. Общепроизводственные (общецеховые) расходы между видами продукции могут распределяться пропорционально:

- а) расходам на оплату труда производственных рабочих и доли расходов по эксплуатации производственных машин и оборудования;
- б) сметным (нормативным) ставкам;
- в) массе и объему выпускаемой продукции;
- г) всем перечисленным выше способам.

17. Общехозяйственные расходы между видами продукции могут распределяться пропорционально:

- а) цеховой себестоимости;
- б) сметным (нормативным) ставкам;
- в) массе и объему выпускаемой продукции;
- г) всем перечисленным выше способам.

18. 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 перечисленные выше способы.

19. 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 перечисленные выше способы.

20. 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 перечисленные выше способы.

Глава VII. Методы и системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Цели изучения главы:

* раскрытие методов учета затрат на производство продукции (работ, услуг);

* раскрытие сущности учета затрат по методу ABC; » раскрытие методологических основ системы учета "Стандарт-кост";

* раскрытие методологических основ системы учета "Директ-костинг";

* раскрытие методологических основ системы учета ЛТ.

7.1. Методы учета затрат на производство

На производственных предприятиях учет затрат можно организовать различными методами в зависимости от способа: оценки затрат, характера производственного процесса, полноты включения затрат в себестоимость продукции (рис. 7.1). В зависимости от способа *оценки затрат* выделяют методы учета затрат по фактической, нормативной и плановой (прогнозной) себестоимости.

При использовании **метода учета затрат по фактической себестоимости** величина фактических затрат отчетного периода определяется по формуле:

$$Z_{\phi} = K_{\phi} \times C_{\phi},$$

где Z_{ϕ} — фактические затраты;

K_{ϕ} — фактическое количество использованных ресурсов;

C_{ϕ} — фактическая цена использованных ресурсов.

Достоинство этого метода состоит в простоте расчетов. К недостаткам этого метода можно отнести следующие:

* отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них;

* невозможность определения и анализа мест, виновников и причин отклонений;

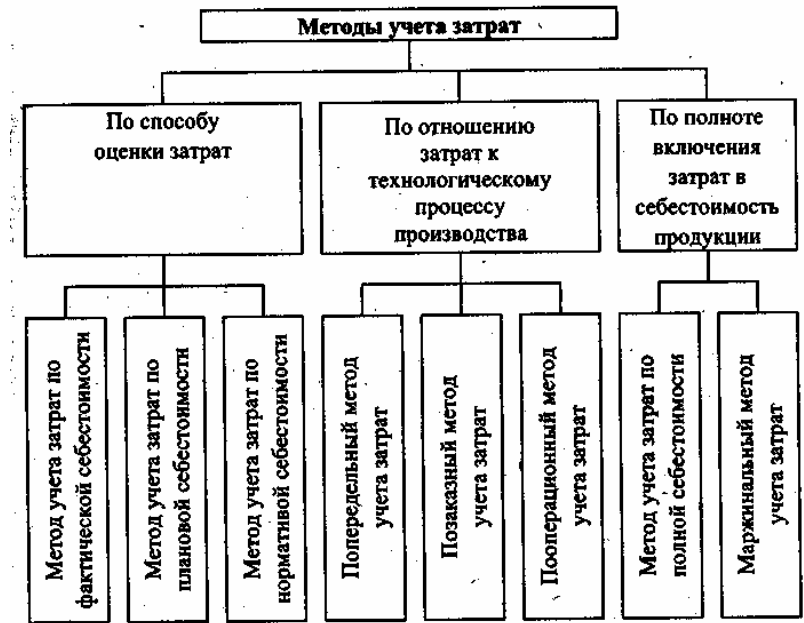


Рис. 7.1. Классификация методов учета затрат

* проведение расчета затрат только в конце отчетного периода и др.

Нормативный метод учета затрат, по сравнению с предыдущим методом, позволяет оценить не только то, какими были затраты, но и какими они должны быть.

Под нормативными понимают текущие (действующие) нормы затрат с поправками на изменение технологии и т. п. В практической деятельности используют различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и ценам одновременно.

При использовании нормативов только по *количеству* применяется формула

$$З_{\phi} = Ц_{\phi} \times (K_{н} \pm O_{к})$$

где $K_{н}$ — нормативное количество использованных ресурсов;
 $O_{к}$ — отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением количества использованных ресурсов.

При использовании нормативов *только по цене* использованных ресурсов применяется формула

$$З = (Ц_{н} \pm O_{ц}) \times K_{\phi}$$

где $Ц_{н}$ — нормативная цена использованных ресурсов;
 $O_{ц}$ — отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением цен.

При использовании нормативов *и по количеству, и по цене* использованных ресурсов применяется формула

$$З_{\phi} = (Ц_{н} \pm O_{ц}) \times (K_{н} \pm O_{к}).$$

Пример. Производственное предприятие планировало выпустить 1000 шт. изделий. Средний расход материалов на одно изделие за предыдущий год составил 5 кг, а средняя цена материала — 100 руб./кг. Нормативные затраты предприятия на выпуск 1000 шт. изделий составляют 500 000 руб. (1000 х 100 х 5). Но в отчетном году расход материалов на одно изделие фактически снизился до 4,8 кг, а фактическая средняя цена материала повысилась до 120 руб./кг. Фактические затраты предприятия на 1000 шт. изделий составили 576 000 руб. (1000 х 120 х 4,8) и превысили нормативные затраты на 76 000 руб.

Нормативный метод учета затрат продукции предполагает обязательное предварительное составление по каждому изделию нормативных калькуляций, которые рассчитываются на базе действующих на начало отчетного периода норм затрат. По мере внедрения организационных и научно-технических мероприятий, обновления норм и нормативов калькуляции обновляются.

При нормативном методе учет затрат ведется в пределах установленных норм и по отклонениям от них. Информация об отклонениях имеет большое значение для оперативного воздействия на процесс формирования себестоимости продукции.

286

При этом методе фактическая себестоимость продукции определяется путем прибавления (вычитания) к нормативной себестоимости доли отклонений от норм по каждой статье по формуле

$$C_{\phi} = C_{н} \pm O_{н}$$

где C_{ϕ} — фактическая себестоимость продукции;
 $C_{н}$ — нормативная себестоимость продукции;
 $O_{н}$ — отклонение фактической себестоимости продукции от ее нормативной себестоимости.

Для успешного применения нормативного метода необходимо:

- * строгое нормирование расхода всех видов ресурсов;
- * предварительное составление нормативных калькуляций;
- * разработка первичной документации, позволяющей фиксировать затраты производства как в пределах норм, так и по отклонениям от них, в разрезе мест, причин и виновников их возникновения;
- * подведение итогов и принятие оперативных управленческих решений по результатам контроля за формированием себестоимости продукции по каждому производственному подразделению и предприятию в целом.

Нормативный метод требует также правильной организации складского хозяйства: обеспечения складов весоизмерительным оборудованием, а производственных цехов — приборами для учета потребления воды, газа, пара, электроэнергии; разработки номенклатуры ценников; качественного оформления первичной документации и других организационно-технических мероприятий.

Нормативный метод в целом, по сравнению с методом учета затрат по фактической себестоимости, более эффективно решает задачу управления затратами. Основные достоинства этого метода заключаются в следующем:

- * возможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;
- * возможность контроля затрат путем сопоставления их фактических значений с нормативными;

* возможность выявления и анализа мест, причин и виновников отклонений фактических затрат от нормативных;

* возможность принять оперативные меры в процессе производства, а не только в конце отчетного периода и др.

К недостаткам этого метода можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ и необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них.

При использовании **метода учета затрат по плановой себестоимости** за основу берутся допустимые затраты на продукцию и единицу изделия, исходя из прогрессивных норм расходов материалов, топлива, энергии, заработной платы и других затрат, а также имеющихся резервов. Главное преимущество этого метода состоит в том, что плановые затраты основаны не на достигнутом уровне, а на прогнозе будущего. При этом используется технологическая документация, сведения о ценах поставщиков на следующие периоды, экспертные оценки и др.

В практической деятельности в качестве плановых норм затрат можно использовать идеальные стандарты и достижимые.

Идеальные стандарты показывают, какими должны быть затраты предприятия в оптимальных условиях (т. е. при отсутствии потерь, брака, убытков и т. п.). Эта цель, на которую должна ориентироваться вся политика управления затратами на предприятии.

Достижимые стандарты устанавливаются с учетом реальных условий функционирования предприятий: качества применяемых ресурсов, процента отходов, брака и т. д. Такие стандарты позволяют более реально оценить будущие затраты предприятия, но они не могут служить стимулом к их снижению. Поэтому рекомендуется устанавливать стандарты затрат на предприятии таким образом, чтобы достичь их было не слишком легко, но возможно.

Стандарты затрат устанавливаются на относительно длительный период, чтобы менеджеры могли опираться на них в принятии решений. Но чтобы стандарты не теряли актуаль-

ности, их необходимо периодически пересматривать. На практике чаще всего это делают в процессе разработки годового плана (бюджета).

Стандарты устанавливаются на все виды затрат. Формула расчета затрат аналогична формуле, используемой в учете по нормативной себестоимости:

$$З_{\phi} = (Ц_n \pm O_{ц}) \times (K_n \pm O_k),$$

где n — индекс планового значения соответствующих величин.

Метод учета затрат по плановой себестоимости сохраняет все положительные черты нормативного метода, но по сравнению с ним обладает дополнительным преимуществом: более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля.

В зависимости от характера *производственного процесса* учет затрат можно организовать попередельным (попроцессным) или позаказным методами.

Попередельный (попроцессный) метод учета затрат применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах.

Переделом называется такая совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта.

Сущность попередельного метода состоит в том, что учет затрат ведется по переделам (процессам), а внутри них — по статьям калькуляции и видам продукции. Прямые затраты учитываются по каждому переделу, а косвенные — по цеху, производству, предприятию в целом, с последующим распределением между себестоимостью продукции переделов, согласно принятым базам распределения.

Попередельный метод применяется при производстве колбасной, консервной, пиво-безалкогольной продукции и т. д.

Существуют два варианта попередельного метода учета затрат: полуфабрикатами и бесполуфабрикатный. При **полуфабрикатном варианте** продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующих переделов или может реализовываться на сторону. Это определяет необходимость оценки полуфабрикатов по фактической, нормативной или плановой себестоимости, либо по расчетным или отпускным ценам. При этом варианте стоимость полуфабрикатов отражается по особой статье — "Полуфабрикаты собственного производства".

При **бесполуфабрикатном варианте** по каждому переделу учитываются, главным образом, только затраты на обработку. Себестоимость готовой продукции исчисляется суммированием затрат на сырье, исходные материалы, расходов всех переделов на обработку и общепроизводственных расходов. При этом калькулируют только себестоимость готовой продукции.

Позаказный метод учета затрат можно применять в индивидуальных, мелкосерийных, опытно-экспериментальных производствах и на ремонтных работах.

По этому методу учет затрат осуществляется по заказам на изготовление одного изделия или небольшой партии одинаковых изделий. На каждый заказ в бухгалтерии открывается карточка, в которой учитываются затраты по заказу в течение всего срока его выполнения.

Прямые затраты учитываются в разрезе цехов и заказов на основании первичных документов. Первичная документация по учету таких затрат оформляется на каждый заказ отдельно. Косвенные затраты включаются в себестоимость заказов путем распределения пропорционально принятой на предприятии базе распределения.

В течение срока выполнения заказа затраты учитываются как незавершенное производство. После окончания заказа он закрывается, и подсчитываются затраты на его выполнение, которые, за вычетом возвратных отходов, окончательного брака и возврата неиспользованных материалов на склад, становятся фактической себестоимостью произведенной по

заказу продукции. Если в соответствии с заказом изготавливалось несколько одинаковых изделий, себестоимость единицы определяется делением суммы затрат по статьям калькуляции на количество выработанной продукции.

Позаказный метод может применяться в швейном производстве, в судостроении и т. д.

В большинстве случаев в практической деятельности организаций и предприятий используют **гибридные (смешанные) методы**, сочетающие элементы как попередельного (попроцессного), так и позаказного методов. Гибридные методы используются в серийном и поточном производствах (кондитерском, швейном и т. д.). Наиболее перспективным гибридным методом является пооперационный, при использовании которого основным объектом учета затрат является операция. Затраты на каждую операцию распределяют по единицам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Затраты на основные материалы относят на определенный вид продукции аналогично позаказному методу. Преимущество пооперационного метода состоит в "привязке" калькуляции к технологическому процессу.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость продукции, учет затрат в разрезе полной или сокращенной себестоимости.

При методе учета затрат *по полной себестоимости*, в себестоимость продукции включаются все издержки предприятия, независимо от их подразделения на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, где они возникли, а затем переносят на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве базы распределения выступает заработная плата производственных рабочих, производственная себестоимость и др.

Метод учета затрат по полной себестоимости позволяет получить представление обо всех затратах, которые несет предприятие в связи с производством и реализацией одного

изделия. Например, предприятие занимается выпуском изделия "А", и его затраты на производство единицы этого изделия составляют 28,9 руб. Если цена изделия 35 руб., то прибыль предприятия от реализации единицы изделия "А" составит 6,1 руб.

Следует отметить, что этот метод широко распространен в нашей стране и соответствует сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению. Однако он не учитывает одно важное обстоятельство: себестоимость единицы изделия изменяется при изменении объема выпуска продукции. Если предприятие расширяет производство и продажу, то себестоимость единицы продукции снижается, если же предприятие сокращает объем выпуска — себестоимость растет.

В современных условиях хозяйствования преимущество надо отдать методу учета затрат по сокращенной себестоимости — *маржинальному методу учета*, в соответствии с которым на продукцию списывают не все издержки предприятия, а только их часть — переменные затраты (цеховую производственную стоимость). Разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. *Маржинальный доход* — это часть выручки, остающаяся на покрытие постоянных (накладных) затрат и образование прибыли. При этом методе постоянные затраты в себестоимость продукции не включают и относят на уменьшение прибыли того периода, когда возникли такие затраты. Для иллюстрации воспользуемся следующим примером.

Затраты предприятия на производство и реализацию единицы изделия "А" характеризуются следующими данными, в рублях:

1. Цена	35,00
2. Переменные затраты	21,00
3. Маржинальный доход (п. 1 - п. 2)	14,00
4. Постоянные затраты	7,90
5. Прибыль (п. 3 - п. 4)	6,10

292

Как видно из приведенного примера, маржинальный доход на единицу изделия составляет 14,00 руб. (35,00 - 21,00) и представляет своего рода валовую прибыль — прибыль брутто. После списания постоянных затрат в уменьшение маржинального дохода получают чистую прибыль — прибыль нетто.

Маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности как всего производства, так и отдельных изделий.

Следовательно, чем выше разница между продажной ценой изделий и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Кроме того, деление издержек на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия, в частности, для принятия решений об ассортиментной политике, а также о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности.

Теперь покажем на примере, каким образом использование метода учета затрат по сокращенной себестоимости может способствовать принятию решений об ассортименте выпускаемой продукции. Предположим, предприятие производит и реализует три изделия:

- изделие "А" — 1000 шт. по цене 35,00 руб.;
- изделие "Б" — 1200 шт. по цене 40,00 руб.;
- изделие "В" — 1500 шт. по цене 25,00 руб.

Переменные издержки на производство и сбыт изделия "А" составляют 21 000 руб., изделия "Б" — 36 000 руб., изделия "В" — 23 000 руб., итого — 80 000 руб. Постоянные издержки предприятия составили 30 000 руб. Рассчитаем затраты предприятия на производство и реализацию единицы каждого из этих изделий (табл. 7.1).

Как видно из табл. 7.1, прибыль на единицу изделия "Б" является отрицательной величиной. Однако, прежде чем принимать решение о том, сохранить это изделие в ассортименте или отказаться от его производства, необходимо рассчитать прибыль предприятия от реализации всех произво-

293

Таблица 7.1

Затраты предприятия на производство и реализацию единицы изделия, руб.

Показатель	Изделие		
	А	Б	В
Переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Постоянные затраты	7,9	11,3	5,7
Полная себестоимость	28,9	41,3	21,0
Цена	35,0	40,0	25,0
Прибыль	+6,1	-1,3	+4,0

Примечание. Постоянные затраты между изделиями распределены пропорционально переменным.

димых им изделий. Для получения прибыли важно, чтобы сумма выручки превышала сумму переменных затрат.

В нашем примере общая выручка от реализации всех изделий составляет 120 500 руб. (35 000 + 48 000 + 37 500), валовые издержки предприятия — 80 000 руб. (80 000 + 30 000), а прибыль предприятия от реализации всех изделий — 10 500 руб. (120 500 — 80 000).

Поскольку предприятие имеет в ассортименте изделие "Б", убыточное по полной себестоимости, посмотрим, как изменится прибыль предприятия, если отказаться от производства этого убыточного изделия.

В этом случае выручка предприятия сократится на объем выручки от реализации этого изделия и составит 72 500 руб. (120 500 - 48 000). Сократятся и издержки предприятия на сумму переменных затрат, необходимых для производства и реализации изделия "Б", на величину 36 000 руб. (1200 x 30). В связи с тем, что постоянные затраты не зависят от объема производства, отказ от производства изделия "Б" не повлияет на их величину.

Затраты предприятия без производства изделий "Б" составят 74 000 руб. (110 000 - 36 000). В этом случае убытки предприятия будут равны 1500 руб. (72 500 - 74 000), а об-

щие убытки — 12 000 руб. (10 500 + 1500), при этом 10 500 руб. для предприятия — прямая потерянная прибыль. Таким образом, имея информацию о полных затратах и прибыли на единицу изделия, можно принять неправильное решение, отказаться от "убыточных" изделий и потерять прибыль. Использование маржинального метода учета затрат позволяет избежать подобных ошибок (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Расчет маржинального дохода на единицу изделия, руб.

Показатель	Изделие		
	А	Б	В
Средние переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Цена	35,0	40,0	25,0
Средняя величина маржинального дохода	+ 14,0	+ 10,0	+ 9,7

Как видно, у всей продукции маржинальный доход на единицу изделия положительный. Если отказаться от производства 1 шт. изделия "Б", предприятие теряет 10 руб. маржинального дохода. Отказ от производства 1200 шт. изделия "Б" приведет к потерям в размере 12 000 руб. (1200 x 10). Отсюда можно сделать вывод: изделие "Б" необходимо сохранить в ассортименте.

Теперь предположим, что предприятие имеет возможность производить и реализовывать новое изделие "Г" в объеме 1700 шт. по цене 30 руб. за 1 шт. При этом средние переменные затраты по этому изделию составляют 17 руб. Выпуск и реализация данного изделия предприятию выгодна. Средняя величина маржинального дохода равна 13 руб. (30 — 17). Увеличение прибыли от него составит 22 100 руб. (1700 x 13).

Однако производственные мощности предприятия пригодны для производства только 4000 шт. изделий. Если предприятие собирается наладить производство нового изделия "Г", ему придется отказаться от выпуска 1400 шт. других изделий. Отсюда вопрос: стоит ли вводить в ассортимент новое изде-

лие и если да, то производство каких изделий следует сократить?

Величина маржинального дохода для единицы изделия "Г" составляет 13 руб. Среди всех производимых предприятием изделий наименьшая средняя величина маржинального дохода — у изделия "В" (9,7 руб.). Если отказаться от производства 1400 шт. изделий "В", то предприятие потеряет 13 580 руб. (1400 x 9,7), в то же время от выпуска изделия "Г" оно дополнительно получит 22 100 руб. Выигрыш предприятия от изменения в ассортименте составит 8520 руб. (22 100 - 13 580).

В Табл. 7.3 показано, как изменится прибыль предприятия, когда оно начнет выпускать изделие "Г".

Таблица 7.3

Расчет прибыли предприятия после изменения в ассортименте

Показатель	Изделие				Всего
	А	Б	В	Г	
Объем выпуска, шт.	1000	1200	100	1700	4000
Выручка, руб.	35000	48000	2500	51000	136500
Переменные затраты, руб.	21000	36000	1530	28900	87430
Постоянные затраты, руб.					30000
Прибыль, руб.					19070

Как видно, в результате обновления продукции положение предприятия улучшилось: прибыль выросла с 10 500 до 19 070 руб.

Приведенные данные позволяют сделать вывод об эффективности применения маржинального метода учета затрат. Главное преимущество этого метода заключается в разделении постоянных и переменных затрат. Это позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- * определение нижней границы цены продукции или заказа;

- * сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;

- * определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;

- * выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;

- * выбор оптимальной, с экономической точки зрения, технологии производства;

- * определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

Однако этот метод имеет и недостатки:

- 4 отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый, согласно законодательству;

- * себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной;

- * возникают сложности разделения постоянных и переменных затрат, которые во многом зависят от длительности рассматриваемого периода времени и анализируемого диапазона объемов выпуска.

7.2. Учет затрат по методу АВС

Метод "Activity Based Costing" (или АВС) получил широкое распространение на европейских и американских предприятиях различного профиля. Аналогом данного метода является отечественный пооперационный метод учета затрат и калькулирования продукции. В буквальном смысле АВС-метод означает учет затрат по работам (функциональный учет затрат). Он возник в результате изменений, происходящих в экономической структуре, в частности, изменились взгляды на методику учета затрат и расчета себестоимости продукции. Ранее расчет себестоимости проводился с учетом постоянных (absorption costing) и переменных расходов (direct costing). Переменные расходы распределяются на себестоимость продукции, которая таким образом отражает полные производственные издержки. Постоянные расходы

не включаются в себестоимость продукции, а списываются как затраты на период. Себестоимость продукции в этом случае равна маржинальным издержкам. Однако на практике для осуществления деятельности предприятия неизбежно требуется долгосрочное привлечение ресурсов в производство, маркетинг, сбыт, обслуживание. Поэтому, несмотря на то что согласно расчетам равенство маржинальных издержек и доходов приносит максимальный доход, применение директ-костинга эффективно только при определенных условиях. Во-первых, прямые затраты на предприятии должны составлять большую часть расходов. Во-вторых, оно должно выпускать узкий перечень продукции (один-два вида, для каждого из которых требуются практически равные фиксированные расходы). Если предприятие не отвечает подобным требованиям, показатели себестоимости будут неизбежно искажены: заниженная наценка на мелкосерийную продукцию и завышенная на крупносерийную, более низкие показатели доходов в финансовом учете по сравнению с управленческим, кажущаяся высокая прибыльность технологически сложных и инновационных продуктов по сравнению с простыми. Следовательно, для решения основных задач управленческого учета применять постоянные и переменные показатели неэффективно.

Поиск новых методов получения объективной информации о затратах привел к появлению метода ABC, согласно которому предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику. В процессе работы потребляются ресурсы (материалы, информация, оборудование), возникает какой-либо результат. Соответственно начальной стадией применения ABC является определение перечня и последовательности работ на предприятии путем разложения сложных рабочих операций на простейшие составляющие параллельно с расчетом потребления ресурсов. В рамках ABC выделяют три типа работ по способу их участия в выпуске продукции: Unit Level (штучная работа), Batch Level (пакетная работа) и Product Level (продуктовая работа). Такая

классификация основывается на изучении зависимости между затратами и различными производственными процессами: выпуск единицы продукции, выпуск заказа (пакета), производство продукта как такового. При этом не учитывается еще одна важная категория затрат, которая не зависит от производственных событий, — затраты, обеспечивающие функционирование предприятия в целом. Для учета таких издержек вводится четвертый тип работ — Facility Level (общехозяйственные работы). Первые три категории работ, а точнее, затраты по ним, могут быть прямо отнесены на конкретный продукт. Результаты общехозяйственных работ нельзя точно присвоить тому или иному продукту, поэтому для их распределения приходится предлагать различные алгоритмы.

Для достижения оптимального анализа классифицируются и ресурсы: на поставляемые в момент потребления и поставляемые заранее. Например, к первым можно отнести сдельную оплату труда: работникам платят за то количество рабочих операций, которые они уже совершили; ко вторым — фиксированную заработную плату, которая оговаривается заранее и не привязана к конкретному количеству заданий. Такое разделение ресурсов дает возможность организовать простую систему для периодических отчетов о затратах и доходах.

Все ресурсы, затраченные на рабочую операцию, составляют ее стоимость. В конце первого этапа анализа все работы предприятия должны быть точно соотнесены с необходимыми для их выполнения ресурсами. В некоторых случаях статья затрат соответствует какой-либо работе. Например, статья "Заработная плата отдела снабжения" входит в стоимость рабочей операции "Снабжение". Вместе с тем статья "Аренда офисных помещений" должна быть распределена пропорционально потреблению ресурсов по статьям затрат "Снабжение", "Производство", "Маркетинг" и др. Очень часто бывает, что какой-либо ресурс не может быть соотнесен с рабочей операцией и, следовательно, тратится впустую.

Однако простоты подсчета стоимости тех или иных работ недостаточно для расчета себестоимости конечной про-

дукции. Согласно ABC рабочая операция должна иметь индекс-измеритель выходного результата — кост-драйвер. Так, кост-драйвером для статьи затрат "Снабжение" будет являться "Количество закупок"; для статьи "Настройка" — "Количество наладок".

Второй этап применения ABC заключается в расчете кост-драйверов и показателей потребления ими каждого ресурса. Этот показатель потребления умножается на себестоимость единицы выхода работы. В итоге получаем сумму трудовых затрат на изготовление конкретного продукта. Сумма работ, которая затрачена для производства продукта, является его себестоимостью. Эти расчеты составляют третий этап практического применения методики ABC.

Представление предприятия как набора рабочих операций открывает широкие возможности для совершенствования его функционирования, позволяет проводить качественную оценку деятельности в таких сферах, как инвестирование, персональный учет, управление кадрами и т.д.

Корпоративная стратегия подразумевает набор целей, которых хочет достичь организация. Цели организации достигаются в результате выполнения ее работ. Построение модели работ, определение их связей и условий выполнения обеспечивают реконфигурацию бизнес-процесса предприятия для реализации корпоративной стратегии. В конечном счете применение ABC позволяет повысить конкурентоспособность предприятия, поскольку при этом обеспечивается доступ к оперативной информации на всех уровнях.

7.3. Учет затрат по системе "Стандарт-кост"

В современных условиях хозяйствования процесс принятия управленческих решений тактического и стратегического характера базируется на информации о затратах и финансовых результатах деятельности предприятия. Одним из эффективных инструментов в управлении затратами пред-

приятия является система учета "Стандарт-кост", в основе которой лежит принцип учета и контроля затрат в пределах установленных норм и нормативов и по отклонениям от них.

Метод нормативного определения затрат возник в начале XX в. в США. Это был один из принципов научного менеджмента, предложенных Ф. Тейлором, Г. Эмерсоном и другими инженерами, которые дали импульс для развития системы нормативного учета затрат. Они применяли стандарты, чтобы выявить "единственный наилучший путь" использования труда и материалов. Стандарты обеспечивали информацией для планирования хода работ так, что потребление материалов и труда сводилось к минимуму.

Первые упоминания о системе "Стандарт-кост" встречаются в книге Г. Эмерсона "Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы". В то время как сторонники традиционной бухгалтерии всю процедуру калькулирования сводили к поиску "исторической", т.е. фактической себестоимости, Г. Эмерсон предложил заменить фактическую себестоимость на целесообразную. Он считал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает. По его мнению, подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Он подчеркивал, что "предостережения" нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их — в фиксации всех отклонений от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо предвидеть — значит предупреждать. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго контролирован еще до его реального начала. Однако никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может, а без норм хозяйственная деятельность лишается цели, и, что еще хуже, администрация не может узнать через учет состояние производительности. Производительность, по мнению Г. Эмерсона, харак-

теризует весь смысл работы предприятия, ибо работать напряженно — значит прилагать к делу максимальные усилия; работать производительно — значит прилагать к делу усилия минимальные. Он предлагал при измерении производительности пользоваться соотношением Z_{ϕ} / Z_c , т.е. отношением фактических затрат к стандартным. При этом всегда должно иметь место соотношение $Z_c < Z_{\phi}$, или стандартные затраты никогда не могут быть больше фактических. Чем меньше разность между фактическими и стандартными затратами ($Z_{\phi} - Z_c$), тем выше производительность. Используя эту формулу, Г. Гантт стал проводить различие между естественными (стандартными) и непроизводительными затратами. В результате возникло знаменитое правило Гантта: *все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.*

Следует отметить, что сторонники научного менеджмента не рассматривали стандарты как инструмент контроля за финансовыми издержками. Впервые полную действующую систему нормативного определения затрат в 1911 г. разработал и внедрил в США Ч. Гаррисон. В его статьях, посвященных теме "Учет себестоимости в помощь производству" (1918 г.), обращалось внимание не только на неувязки системы учета "исторической" себестоимости, но и приводились многочисленные описания вариантов организации "Стандарт-коста".

Идея "Стандарт-коста" у Ч. Гаррисона трансформировалась в два положения:

1) все произведенные затраты в учете должны быть соотнесены со стандартами;

2) отклонения, выявленные при сравнении фактических затрат со стандартами, должны быть расчленены по причинам.

Ч. Гаррисон по сравнению с Г. Эмерсоном допускал случаи, когда $Z_c \geq Z_{\phi}$, что расширяло возможности использования стандартов в учете.

Со времени своего возникновения система учета "Стандарт-кост" успешно развивалась и сейчас широко используется многими ведущими фирмами стран с развитой рыночной экономикой.

Термин "Стандарт-кост" состоит из двух слов: "стандарт", который означает количество необходимых производственных затрат (материальных и трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство единицы продукции либо оказания услуг, а слово "кост" — это затраты, приходящиеся на единицу продукции. Таким образом, "Стандарт-кост" в полном смысле слова означает стандартные затраты. Эта система направлена прежде всего на контроль за использованием прямых издержек производства, а смежные калькуляции — для контроля накладных расходов.

Система "Стандарт-кост" удовлетворяет запросы предпринимателя и служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию изделий, исчислить себестоимость единицы изделия для определения цен, а также составить отчет об ожидаемых доходах будущего года. При этой системе информация об имеющихся отклонениях используется руководством для принятия им оперативных управленческих решений.

В основе системы "Стандарт-кост" лежит предварительное (до начала производственного процесса) нормирование затрат по статьям расходов:

- * основные материалы;
- * оплата труда основных производственных рабочих;
- * производственные накладные расходы (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация оборудования и др.);
- * коммерческие расходы (расходы по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные, ставки, с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства предприятием. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий и методов производства. Отклонения между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года накапливаются на отдельных счетах отклонений и полностью списываются не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия.

Схематически система учета "Стандарт-кост" выглядит следующим образом.

1. Выручка от продажи продукции.
2. Стандартная себестоимость продукции.
3. Валовая прибыль (п. 1 - п. 2).
4. Отклонения от стандартов.
5. Фактическая прибыль (п. 3 ± п. 4).

Калькуляция, рассчитанная при помощи стандартных норм, служит основой оперативного управления производством и затратами. Выявляемые в текущем порядке отклонения от установленных стандартных норм затрат подвергаются анализу для выяснения причин их возникновения. Это позволяет администрации оперативно устранять неполадки в производстве, принимать меры для их предотвращения в будущем.

Следует отметить, что система "Стандарт-кост" в зарубежной практике не регламентирована нормативными актами, в связи с чем не имеет единой методики установления стандартов и ведения учетных регистров. Даже внутри одной компании действуют различные нормы: базисные, текущие, идеальные, прогнозные, достижимые и облегченные.

При установлении норм широко используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножают на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы.

В связи с тем, что накладные расходы охватывают множество отдельных статей, часть которых трудно или нецелесообразно измерять точно, стандарты накладных расходов даются в денежной оценке без указания количественных норм. Исключение составляют важнейшие составные части накладных расходов (например, непроизводственная заработная плата), по которым в некоторых случаях могут устанавливаться количественные стандарты.

В условиях рыночной экономики цены на материалы подвержены непрерывным колебаниям в зависимости от спроса и предложений. Поэтому стандарты на материалы устанавливаются большей частью либо исходя из уровня цен, которые действуют в момент разработки стандартов, либо исходя из определения средних цен, которые будут преобладать в течение периода использования норм. Соответственно стандарты ставок заработной платы по операциям технологического процесса часто являются средними расценками.

Нормы расхода материалов и производственной заработной платы устанавливаются обычно в расчете на одно изделие. Для контроля за накладными расходами разрабатываются сметные ставки за определенный период, исходя из намеченного объема продукции. Сметы накладных расходов носят постоянный характер. Однако при колебаниях объема производства для контроля за накладными расходами создаются переменные стандарты и скользящие сметы.

В основе установления скользящих смет накладных расходов лежит классификация затрат в зависимости от величины объема выпуска на постоянные, переменные и полупе-

ременные. Последние, в свою очередь, разбиваются на их постоянные и переменные составные элементы. В результате сметная ставка (норма) накладных расходов определяется как сумма переменной их части по заранее установленным нормам на единицу объема выпуска и постоянных издержек.

Для исчисления стандартной себестоимости продукции нормативные затраты на материалы, рабочую силу и накладные расходы суммируются. Возникшие же отклонения рассчитывают, как показано в табл. 7.4.

На предприятиях, применяющих систему учета "Стандарт-кост", учет отклонений фактических расходов от стандартных норм ведут, как правило, на следующих счетах:

- * "Отклонения по расходу материалов";
- * "Отклонения по заработной плате";
- * "Отклонения по накладным расходам";
- * "Отклонения от стандартной коммерческой себестоимости".

Таблица 7.4

Расчет отклонений от норм затрат при системе "Стандарт-кост"

№ п/п	Виды отклонений	Расчет отклонений
1	2	3
I. По материалам		
1	По цене используемых материалов	(Нормативная цена единицы материала - фактическая цена) x количество купленного материала (Нормативное количество материала на фактический выпуск продукции - фактический расход материалов) x нормативная цена материалов (Нормативные затраты на единицу материала - фактические затраты на единицу материала) x фактическое количество используемых материалов на выпуск продукции
2	По количеству используемых материалов	
3	Совокупное отклонение расхода материалов	
II. По труду		
1	По ставкам заработной платы	(Нормативная почасовая ставка заработной платы - фактическая почасовая ставка заработной платы) x фактически отработанное время

Продолжение табл. 7.4

2	По производительности труда	(Нормативное время на фактический выпуск продукции - фактически отработанное время) x нормативная почасовая ставка оплаты труда
3	Совокупное отклонение по трудовым тратам	(Нормативные затраты труда на единицу продукции - фактические затраты труда на единицу продукции) x фактический объем выпуска продукции
III. По накладным расходам		
1	По постоянным накладным расходам	Сметная ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка постоянных накладных расходов на единицу продукции) x фактический объем выпуска продукции
2	По переменным накладным расходам	(Сметная ставка переменных накладных расходов на единицу продукции - фактическая ставка переменных накладных расходов на единицу продукции) x фактический объем выпуска продукции
IV. По валовой прибыли		
1	По цене реализации	(Нормативная цена единицы продукции - фактическая цена единицы продукции) x фактический объем реализации
2	По объему реализации	(Объем сметной реализации - объем фактической реализации) x нормативная прибыль на единицу продукции
3	Совокупное отклонение по валовой прибыли	Совокупная нормативная прибыль - совокупная фактическая прибыль

При необходимости (например, при отражении отклонений с подразделением по причинам) каждый из этих счетов может быть расчленен на более мелкие аналитические счета.

Главное в системе "Стандарт-кост" — контроль за наиболее точным выявлением отклонений от установленных стандартов затрат, что способствует совершенствованию и самих стандартов затрат. При отсутствии же такого контроля применение системы "Стандарт-кост" будет иметь условный характер и не даст надлежащего эффекта.

Принципы этой системы являются универсальными, поэтому их применение целесообразно при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Вместе с тем этой системе присущи и недостатки. На практике очень трудно составить стандарты согласно технологической карте производства. Изменение цен, вызванное конкурентной борьбой за рынки сбыта товаров, а также инфляцией, осложняет исчисление стоимости остатков готовых изделий на складе и незавершенного производства. Стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними. Более того, при выполнении производственной компанией большого количества различных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время исчислять стандарт на каждый заказ практически невозможно. В таких случаях вместо научно обоснованных стандартов на каждое изделие устанавливают среднюю стоимость, которая является базисом для определения цен на изделие.

Несмотря на эти недостатки, руководители фирм и компаний используют систему учета "Стандарт-кост" как мощный инструмент контроля за издержками производства и калькулирования себестоимости продукции, а также для управления, планирования и принятия необходимых решений.

В теорию отечественного учета система "Стандарт-кост" вошла в 1933 г. в связи с опубликованием перевода книги Ч. Гаррисона "Стандарт-кост". В вышедшей годом позже книге другого американского экономиста Т. Дауни "Стандарт-кост в системном учете" рассматривался упрощенный вариант этой системы, излагались методы и техника бухгалтерских проводок в стабильной оценке и с последующей корректировкой их для приведения результатов учета к фактическому уровню, т.е. предлагалась система учета производственных затрат, использующая принцип отклонений и поправочных коэффициентов лишь в итоговых цифрах, чтобы отчетливее отделить

затраты, обусловленные производственной деятельностью предприятия, от всех прочих. Предлагаемая им система учета предусматривала наличие предварительного калькулирования, но не нуждалась в решении детальных вопросов организации производства, которые поднимались Ч. Гаррисоном.

В 1931 г. Институт техники управления предпринял детальное изучение возможных путей реализации и практического применения системы "Стандарт-кост". Большой вклад в решение этого вопроса внесли Е. Г. Либерман, М. Х. Жеб-рак, представив данную систему в модифицированном виде как нормативный метод учета затрат. Дальнейшее развитие этот метод получил благодаря трудам отечественных ученых-экономистов А. Ф. Аксененко, И. А. Басманова, П. С. Безруких, А. А. Додонова, В. Б. Ивашкевича, Н. П. Кондракова, А. Ш. Маргулиса, И. С. Мацкевичюса, П. П. Новиченко, В. Д. Новодворского, В. Ф. Палия, В. И. Петровой, С. С. Сатубалдина, А. Д. Шеремета и других.

Изучение обеих систем учета позволяет сделать вывод, что между ними много общего. Так, общими принципами для обеих систем учета являются:

- * строгое нормирование затрат;
- * предварительное (до начала отчетного периода) составление нормативных калькуляций на основе установленных норм (стандартов) расхода ресурсов по отдельным статьям затрат;
- * отдельный учет и контроль затрат по действующим нормам и по отклонениям от них в разрезе мест их возникновения и центров ответственности;
- * систематическое обобщение и анализ возникших отклонений с целью использования информации для устранения негативных явлений в производственном процессе и управления затратами;
- * универсальность и возможность применения при любом методе учета затрат и способе калькулирования себестоимости продукции.

Однако между этими системами учета, наряду с общими, основополагающими принципами, имеются также различия, которые состоят в следующем.

При системе учета "Стандарт-кост", в отличие от отечественной системы нормативного учета, обособленный учет изменений самих норм затрат не ведется. Предварительно исчисленные нормы затрат рассматриваются как твердо установленные ставки с тем, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого руководства производством. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют. Они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызванных новыми экономическими условиями, значительным повышением или снижением стоимости материалов, рабочей силы или изменением условий или методов производства. При этой системе стандартные затраты списываются непосредственно на счета производства. Отклонения же между действительными и предполагаемыми затратами, возникающие в каждом отчетном периоде, в течение года в отличие от отечественного нормативного учета могут накапливаться на отдельных счетах отклонений и полностью списываться не на затраты производства, а непосредственно на финансовые результаты предприятия. Кроме того, в отличие от "Стандарт-коста" отечественная система нормативного учета сосредоточена на производстве и не ориентирована на процесс реализации, что затрудняет разработку и обоснование продажных цен на изделия.

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что нормативный метод учета затрат и система "Стандарт-кост" не являются тождественными понятиями. Однако идея обеих систем одина — установление нормативов (стандартов), выявление и учет отклонений с целью обнаружения и устранения проблем в производстве и реализации продукции.

В настоящее время происходит процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. Она все

больше стала соответствовать требованиям рыночной экономики и международным стандартам финансовой отчетности. В соответствии с ПБУ 1/98 "Учетная политика организации" предприятиям предоставлено право самостоятельного определения форм и методов ведения бухгалтерского учета, оценки и отражения объектов бухгалтерского учета как по фактической, так и по нормативной себестоимости. Так, в случае организации синтетического учета готовой продукции по нормативной себестоимости коммерческие организации в соответствии с действующим планом счетов могут применять счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной. Основным условием включения в схему синтетического учета этого счета является наличие и использование в практической деятельности нормативной себестоимости продукции.

В течение отчетного периода на нормативную себестоимость выпущенной и оприходованной готовой продукции производственные предприятия в учете могут делать запись по дебету счета 43 "Готовая продукция" и кредиту счета 40. По окончании отчетного месяца выявившаяся на счете 20 "Основное производство" фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции должна быть перечислена с кредита этого счета в дебет счета 40, на котором информация о выпущенной из производства готовой продукции формируется в двух оценках: по дебету — фактическая производственная себестоимость, а по кредиту — нормативная себестоимость. В конце месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной. Сумма отклонения должна переноситься с кредита счета 40 на дебет счет 90 "Продажи". Ежемесячно счет 40 должен закрываться и остатка на начало следующего месяца не иметь.

Следует отметить, что использование в практике работы коммерческих организаций категории нормативной себестоимости в целом приближает отечественную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в международно принятой системе учета "Стандарт-кост". Вместе с тем использование счета 40 в учетной практике имеет как положительные, так и отрицательные стороны. При применении этого счета отпадает необходимость в составлении отдельных трудоемких расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по выпущенной, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленные отклонения по готовым изделиям сразу списываются на счет 90. Однако этот вариант позволяет получить реальную себестоимость реализованной продукции только в том случае, когда продукция выпущена и реализована в одном и том же месяце. Если же часть продукции остается на начало месяца на складе, а относящиеся к ней отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной списываются на реализацию продукции, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от реализации могут оказаться неточными.

Согласно ПБУ 5/01 "Учет материальных производственных запасов" и действующему учетному плану производственные предприятия синтетический учет материалов на счете 10 "Материалы" могут вести двумя способами:

- * по фактической себестоимости;
- * по учетным ценам.

В качестве учетных цен предприятия могут использовать нормативную или плановую себестоимость приобретения материалов, покупные или средние цены и др.

При первом способе на счете 10 отражаются все фактические расходы по приобретению и заготовлению материалов. При втором способе дополнительно используют счета 15 "Заготовление и приобретение материалов" и 16 "Отклоне-

ние в стоимости материалов". Применение того или другого способа определяется предприятием самостоятельно и указывается в его учетной политике.

При синтетическом учете материалов по нормативной себестоимости на их фактическую себестоимость поступления дебетуют счет 15. При этом нормативная стоимость оприходованных материалов отражается по дебету счета 10с кредита счета 15. Возникшие отклонения фактической себестоимости приобретения от нормативной отражаются на счете 16. При списании материалов на производственные цели на их нормативную себестоимость кредитуют счет 10 и дебетуют счета учета затрат. В конце месяца сюда же списываются отклонения фактической себестоимости израсходованных материалов от их нормативной себестоимости, учтенные на счете 16. В результате этого на счетах учета затрат расход материалов отражается по фактической себестоимости. Кроме того, на счете 16 на конец месяца остается сальдо, приходящееся на остаток материалов на складе, не переданных в производство. В бухгалтерском же балансе остатки по счетам 10 и 16 отражаются одной строкой, т.е. стоимость материалов в конечном счете показывается по фактической себестоимости.

Отражение материальных и производственных запасов в балансе предприятия в разных оценках отрицательно влияет на организацию системы учета "Стандарт-кост". С одной стороны, запасы готовой продукции и товары отгруженные в балансе отражаются по нормативной себестоимости, а с другой стороны, запасы материалов и незавершенное производство показываются по фактической себестоимости. Было бы целесообразным в учетном плане предусмотреть выделение специальных синтетических счетов для учета и отражения отклонений фактических затрат от нормативных с прямым их списанием не на производство, а на результаты деятельности. При этом отпала бы необходимость в применении счета 40, поскольку изначально себестоимость продукции фор-

мировалась бы по нормативной себестоимости. Тем более такую возможность предоставляет новый план счетов по бухгалтерскому учету. В рабочем плане счетов коммерческих организаций было бы целесообразно предусмотреть выделение специальных синтетических счетов для учета и отражения отклонений фактических затрат от нормативных. Например, для учета отклонений по прямой оплате труда применять счет 17, по общепроизводственным расходам — 18, по общехозяйственным расходам — 19. В этом случае имелась бы возможность выявленные отклонения списывать напрямую на результаты продаж, а не на производство. Следовательно, отпала бы необходимость в применении счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", поскольку себестоимость продукции изначально формировалась бы на счете 20 "Основное производство" по нормативной себестоимости. Это в свою очередь приблизило бы отечественную систему нормативного учета к системе учета "Стандарт-кост".

7.4. Учет затрат по системе "Директ-костинг"

В условиях развивающихся рыночных отношений эффективное управление коммерческой деятельностью организации все более зависит от уровня ее информационного обеспечения. Существующая в настоящее время отечественная система бухгалтерского учета во многом еще остается учетом директивной экономики и выполняет функции расчета налогооблагаемой базы. До сих пор на наших предприятиях применяется затратный метод бухгалтерского учета, предусматривающий учет и исчисление полной фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Однако весь мировой опыт свидетельствует об эффективности использования маржинального метода бухгалтерского учета — системы учета "Директ-костинг", в основе которой лежит исчисление сокращенной себестоимости продукции и определение маржинального дохода.

Исторически маржинальный подход стал использоваться в западных странах тогда, когда исчерпала себя модель экстенсивного развития производства и ей на смену пришла новая модель — модель интенсивного развития. Использование этой модели потребовало решения стратегических задач управления на основе четкого подразделения затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, постоянные и переменные, производственные и периодические.

В 1936 г. американский экономист Джонатан Гаррисон создал систему "Директ-костинг", согласно которой в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Основные идеи этой системы были опубликованы им в январе 1936 г. в бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только в последующем "Директ-костинг" стала преобладающей системой учета затрат.

Следует иметь в виду, что появление "Директ-костинга" имело и чисто бухгалтерскую причину. Счетные работники в то время пришли к выводу, что все затраты следует разделить на относящиеся к данному отчетному периоду (реализуемые в нем) и связанные с выработкой продукции (они относятся к тем отчетным периодам, когда произойдет реализация продукции). Первые получили название постоянных, вторые — переменных. Если этот подход правилен, то, естественно, в состав себестоимости можно и нужно включать только прямые затраты. Основным возражением против сказанного являлось то, что в этом случае оценка незавершенного производства в балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода завышенными.

Значительное развитие система "Директ-костинг" получила после Второй мировой войны. Усиление контроля за производственными затратами стало стимулировать дальнейшие

исследования в области себестоимости. При этом широкое распространение получили расчеты, связанные с нахождением точки критического объема производства.

Фактическое внедрение системы "Директ-костинг" в США относится к 1953 г., когда Национальная ассоциация бухгалтеров-калькуляторов в своем отчете опубликовала описание этой системы. В 1961 г. ею был опубликован второй отчет, где исследованию подверглись 50 крупных фирм, применяющих данную систему.

В настоящее время система "Директ-костинг" широко распространена во всех экономически развитых странах. В Германии и Австрии данная система получила наименование "учет частичных затрат", или "учет суммы покрытия", в Великобритании его называют "учетом маржинальных затрат", во Франции — "маржинальная бухгалтерия", или "маржинальный учет".

При описании этой системы в отечественной литературе по бухгалтерскому учету часто встречается термин "учет ограниченной, неполной или сокращенной себестоимости". Наиболее приемлемым названием для озвучивания этой системы у нас в стране является термин "маржинальный метод бухгалтерского учета". Это связано с тем, что основным показателем при системе "Директ-костинг" служит маржинальный доход. С его помощью определяется порог рентабельности производства, устанавливается цена безубыточной реализации продукции, строится ассортиментная политика предприятия и т.д. В этих условиях термин "маржинальный метод" для отечественных специалистов становится более понятным и значимым, чем "Директ-костинг". Кроме того, как уже отмечалось, в Великобритании и Франции для характеристики данной системы также основной упор делается именно на маржинальную направленность.

В отечественную учетную теорию термин "Директ-костинг" вошел сравнительно недавно и сразу приобрел широкую популярность.

На первых этапах практического применения системы "Директ-костинг" в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Об этом говорит и название системы — Direct — Costing — System (система учета прямых затрат). Позднее "Директ-костинг" трансформировался в такую учетную систему, когда себестоимость рассчитывается не только в части прямых переменных расходов, но и в части переменных косвенных затрат. Отсюда следует некоторая условность в названии.

Современный "Директ-костинг" имеет два варианта:

1) простой "Директ-костинг", основанный на использовании в учете данных только о переменных (оперативных) затратах;

2) развитой "Директ-костинг" (верибл-костинг), при котором в себестоимость наряду с переменными затратами включаются и прямые постоянные затраты на производство и реализацию продукции.

Обобщенно сущность системы "Директ-костинг" состоит в подразделении затрат на постоянные и переменные их составляющие в зависимости от изменения объема производства, причем себестоимость продукции планируется и учитывается только в части переменных затрат. Разница между выручкой от продажи продукции и переменными затратами представляет собой маржинальный доход. При этой системе постоянные расходы в расчет себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение прибыли предприятия.

Схема построения отчетов о прибылях и убытках при системе "Директ-костинг" в наиболее общем виде представлена в табл. 7.5.

Анализируя таблицу, можно прийти к выводу, что для системы учета "Директ-костинг" характерны такие черты:

* постоянная направленность учета в первую очередь на определение промежуточного результата маржинального дохода;

Таблица 7.5

Схема определения финансового результата по системе "Директ-костинг", руб.

№ п/п	Показатели	Сумма
1	Выручка от продажи продукции	1000000
2	Переменные затраты	600 000
3	Маржинальный доход (стр. 1 - стр. 2)	400000
4	Постоянные затраты	300 000
5	Прибыль	100000

* учет продукции только в разрезе переменных затрат и определение ее производственной себестоимости;

* учет постоянных затрат в целом по предприятию и их отнесение на уменьшение операционной прибыли для определения конечного финансового результата;

* определение маржинального дохода как базы процесса оперативного управления ценами и ценообразованием;

* определение взаимосвязи и взаимозависимости между объемом продажи, себестоимостью и прибылью;

* установление точки безубыточности, при которой величина выручки от продажи продукции равняется ее полной себестоимости.

Основные преимущества системы учета "Директ-костинг" можно свести к следующему:

1. Упрощение и точность исчисления себестоимости продукции, так как себестоимость планируется и учитывается в части только производственных затрат.

2. Отсутствие процедур по составлению сложных расчетов для условного распределения постоянных затрат между видами продукции. Их в состав себестоимости продукции не включают и списывают непосредственно на уменьшение финансового результата.

3. Возможность определения порога рентабельности (точки безубыточности, порогового объема продаж), запаса проч-

ности предприятия и нижней границы цены продукции или заказа.

4. Возможность проведения сравнительного анализа рентабельности различных видов продукции.

5. Возможность определения оптимальной программы выпуска и реализации продукции.

6. Возможность выбора между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне.

Директ-костинг позволяет руководству заострить внимание на изменении маржинального дохода как по предприятию в целом, так и по различным изделиям: выявить продукцию с большой рентабельностью, чтобы перейти в основном на ее выпуск, так как разница между продажной ценой и суммой переменных затрат не скрывается в результате списания постоянных затрат на себестоимость отдельных изделий. Система обеспечивает возможность быстрого реагирования производства в ответ на меняющиеся условия рынка. Она также становится составной частью маркетинга — системы управления предприятием в условиях рынка и свободной конкуренции.

Еще одно достоинство системы "Директ-костинг" состоит в том, что ограничение себестоимости лишь переменными расходами позволяет упростить процессы нормирования, планирования, учета и контроля затрат, так как себестоимость становится более прозрачной, а отдельные затраты — лучше контролируемые.

Кроме того, система учета "Директ-костинг" способствует осуществлению оперативного контроля за постоянными затратами, так как в процессе контроля за себестоимостью используются стандартные (нормативные) затраты (т.е. "Директ-костинг" организуется в сочетании со "Стандарт-костом"), или гибкие сметы. Применяя стандарты в системе "Директ-костинг", устанавливают нормы как на переменные, так и на постоянные затраты. При осуществлении же контроля на основе гибких смет руководствуются в первую очередь разделением затрат на постоянные и переменные. Наряду с этим

необходимо иметь в виду, что при системе учета полной себестоимости часть нераспределенной суммы накладных расходов переходит от одного периода к другому, поэтому контроль за ними ослабевает. В этих условиях "Директ-костинг" помогает снизить трудоемкость распределения накладных расходов.

Вместе с тем теоретические и практические исследования системы "Директ-костинг" позволяют выделить присущие ей недостатки.

1. В случае использования в конкурентной борьбе демпинга — продажи товаров по заведомо заниженным ценам для достижения привилегированного положения на рынке по отдельным изделиям возникает опасность, что масса недельных постоянных затрат не может быть покрыта маржинальным доходом, т.е. предприятие попадает в зону убытков.

2. Противники системы "Директ-костинг" утверждают, что в практической деятельности возникают трудности при разделении затрат на постоянные и переменные. Во многом оно зависит от длительности рассматриваемого периода времени и от анализируемого диапазона объемов выпуска. Кроме того, утверждается, что постоянные затраты также участвуют при производстве продукции и, следовательно, должны быть включены в ее себестоимость. По их мнению, "Директ-костинг" не дает ответа на вопрос, сколько стоит произведенный продукт и какова его полная себестоимость. Поэтому требуется дополнительное распределение условно-постоянных затрат, когда необходимо знать полную себестоимость готовой продукции или незавершенного производства. В противном случае их стоимость занижается.

3. Ведение учета в разрезе только производственной себестоимости, т. е. по сокращенной номенклатуре статей, не отвечает требованиям отечественной системы учета, так как отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимы согласно законодательству.

Теперь рассмотрим возможность и целесообразность применения системы "Директ-костинг" в управлении отечественными предприятиями.

Традиционным для отечественного учета является калькуляционный вариант, при котором учет направлен на получение данных о полной себестоимости продукции. При этом варианте в себестоимость продукции включаются все расходы предприятия независимо от их деления на постоянные и переменные, основные и накладные, прямые и косвенные, производственные и периодические. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, в течение месяца накапливаются на собирательно-распределительных счетах, а затем переносятся на себестоимость продукции пропорционально выбранной базе. Однако при этом варианте не учитывается одно важное обстоятельство: себестоимость единицы изделия изменяется при изменении объема выпуска продукции. Если предприятие расширяет производство и продажи, то себестоимость единицы продукции снижается, если же предприятие сокращает объем выпуска — себестоимость растет.

В этих условиях становится необходимым и целесообразным применение системы "Директ-костинг" на отечественных предприятиях. Тем более что действующий план счетов для этого предоставляет все возможности.

Организация учетной практики на отечественных предприятиях по системе "Директ-костинг" — не дань моде, а требование сегодняшнего дня. Ее применение способствовало бы повышению эффективности производственной и коммерческой деятельности предприятий, усилению контроля, аналитичности и достоверности исчисляемых показателей и более полному выявлению и использованию резервов снижения себестоимости продукции.

7.5. Учет затрат по системе ЛТ

В современных условиях деятельность отечественных производителей должна быть ориентирована на выпуск высококачественной и конкурентоспособной продукции при мак-

симальном снижении затрат на ее производство. Поэтому особую значимость приобретает использование передовых форм и методов организации труда и управления производством, применяемых в экономически развитых странах. В связи с этим для нас особый интерес представляет метод управления производством по системе ЛТ ("just-in-time", т.е. "точно в срок").

Система ЛТ зародилась в Японии в середине 70-х гг. XX в. в компании "Тойота" и в настоящее время с большим успехом применяется во многих промышленно развитых странах. Для обозначения этой системы в Японии применяется термин "канбан", означающий "карточка", или "визуальная система записи". Термин "ЛТ" является просто английским выражением, принятым в японских деловых кругах и, возможно, не имеющим японского эквивалента.

Суть системы ЛТ сводится к отказу от производства продукции крупными партиями. Взамен этого создается непрерывно-поточное предметное производство. При этом снабжение производственных цехов и участков осуществляется столь малыми партиями, что по существу превращается в поштучное. Данная система рассматривает наличие товарно-материальных запасов как зло, которое затрудняет решение многих проблем. Требуя значительных затрат на содержание, большие материальные запасы отрицательно сказываются на нехватке финансовых ресурсов, маневренности и конкурентоспособности предприятия. С практической точки зрения главной целью системы ЛТ является уничтожение любых лишних расходов и эффективное использование производственного потенциала предприятия.

Система ЛТ более увязана со спросом, чем традиционный метод "выбрасывания продукции на рынок". При этой системе действует принцип: производить продукцию только тогда, когда в ней нуждаются, и только в таком количестве, которое требуется покупателю. Спрос сопровождает продукцию через весь производственный процесс. При каждой опе-

рации производится только то, что требуется для следующей операции. Производственный процесс не начинается до тех пор, пока с места последующей операции не поступит сигнал о необходимости приступить к производству. Детали, узлы и материалы доставляются только к моменту их использования в производственном процессе.

Система ЛТ предусматривает уменьшение размера обрабатываемых партий, практическую ликвидацию незавершенного производства, сведение к минимуму объема товарно-материальных запасов и выполнение производственных заказов не по месяцам и неделям, а по дням и даже часам. При этом упрощается также система производственного учета, так как появляется возможность осуществления учета материалов и затрат на производство на одном объединенном счете. Кроме того, при применении этой системы часть затрат предприятия из разряда косвенных переходит в разряд прямых. Например, при организации производства по системе ЛТ рабочие производственных линий, занятые выпуском продукции, обязаны проводить также техническое обслуживание, ремонт и наладочные работы, которые при традиционных условиях осуществляются другими рабочими и относятся к категории косвенных затрат. Это, в свою очередь, увеличивает точность исчисления себестоимости единицы продукции.

Управление стоимостью отличается от производственного учета тем, что под этим в данном случае понимается регулирование уровня затрат независимо от того, имеют ли они непосредственное влияние на товарно-материальные запасы и финансовую отчетность или нет. Применение принципов ЛТ упрощает процесс учета производственных затрат и помогает менеджерам регулировать и контролировать расходы. Такое упрощение приводит к лучшему качеству производства, лучшему обслуживанию и лучшей оценке стоимости.

Традиционно система производственного учета имеет тенденцию становиться все более сложной системой со множеством счетно-учетных операций и отчетных данных. Упро-

щение же этого процесса преобразовывает систему производственного учета в систему управления стоимостью. При системе учета ЛТ учет материалов и незавершенного производства ведется на одном объединенном счете. При этом использование обособленного счета для контроля за складскими запасами материалов теряет свою актуальность. Бухгалтерские записи по движению материальных ценностей осуществляют следующим образом.

1. Поступление материальных запасов от поставщиков:

Дебет счета "Ресурсы в незавершенном производстве"

Кредит счета "Расчеты с поставщиками".

2. Выпуск и реализация готовой продукции:

Дебет счета "Продажи"

Кредит счета "Ресурсы в незавершенном производстве".

При системе учета ЛТ прямые затраты на оплату труда и заводские накладные расходы на счета производства не списываются. Прямой труд рассматривается как дополнительная часть общезаводских накладных расходов. Более того, сами заводские накладные расходы вместе с прямыми затратами оплаты труда списываются непосредственно на себестоимость реализованной продукции. Списание их на производственную себестоимость изделий, т. е. отражение через счет "Ресурсы в незавершенном производстве", в этих условиях не имеет никакого смысла.

Большинство затрат, относящихся к категории косвенных, при системе учета ЛТ переводится в категорию прямых затрат (табл. 7.6).

В традиционной бухгалтерии при организации закупок многими фирмами основное внимание направлено на учет отклонений от цены приобретения материалов. Приемлемые отклонения от расчетной цены, как правило, достигаются за счет приобретения большого количества материалов с соответствующими скидками или за счет закупок материалов низкого качества. В условиях же ЛТ основной упор делается на

Классификация затрат на прямые и косвенные

№ п/п	Виды затрат	Категория затрат	
		при традиционной системе учета	при системе учета ЛТ
1	Прямые трудовые затраты	Прямые	Прямые
2	Прямые материальные затраты	Прямые	Прямые
3	Грузопереработка материалов	Косвенные	Прямые
4	Ремонт и техобслуживание	Косвенные	Прямые
5	Энергоснабжение	Прямые	Прямые
6	Текущие поставки	Косвенные	Прямые
7	Контроль качества	Косвенные	Прямые
8	Амортизация зданий и сооружений	Косвенные	Косвенные
9	Страховые платежи, налоги и сборы	Косвенные	Косвенные
10	Аренда помещений	Косвенные	Косвенные
11	Амортизация технологического оборудования	Косвенные	Прямые
12	Обслуживание производства и управление им	Косвенные	Косвенные

качество, доступность и общую стоимость операций, а не только на уровень закупочных цен.

На многих предприятиях с традиционной организацией производства большая часть усилий в области производственного учета тратится на внедрение нормативов по трудозатратам и накладным расходам, а также на определение и учет отклонений от этих нормативов. В компаниях же, работающих по системе ЛТ, отмечается снижение внимания к учету отклонений по затратам на рабочую силу и накладным расходам. Даже те фирмы, которые по-прежнему используют анализ отклонений, подчеркивают, что переход на эту систему влечет за собой изменение ракурса внимания. Использование анализа отклонений сохраняется на уровне предприятия, но основное внимание с позиций абсолютной значимости отклонений для каждого конкретного случая перекладывается на учет вероятных тенденций развития производственного процесса.

Кроме того, традиционные показатели эффективности (как, например, выполнение норм выработки и коэффициент использования оборудования), являющиеся общепринятыми во многих системах производственного учета, не вписываются в рамки принципов управления стоимостью в системе ЛТ. Причины такого несоответствия заключаются в следующем.

1. Все эти показатели стимулируют формирование товарно-материальных ценностей без учета необходимых в режиме реального времени потребностей.

2. Следование принципу оценки эффективности преимущественно по нормативным показателям ведет к приоритету объема производства над объемом реализации и качеством продукции.

3. Прямые трудовые затраты у большинства предприятий составляют от 5 до 15% от величины полных затрат на производство продукции.

4. Применение коэффициентов использования оборудования является неприемлемым, потому что оно способствует завышению запасов товарно-материальных ценностей по сравнению с уровнем потребностей в них.

В заключение хочется отметить, что потенциальные преимущества системы ЛТ многочисленны.

Во-первых, ее применение приводит к уменьшению уровня запасов, что означает меньше вложений капитала в товарно-материальные запасы. Поскольку при этой системе требуется иметь в наличии для немедленного использования минимальное количество материалов, то существенно снижается общий уровень запасов.

Во-вторых, в условиях применения системы ЛТ надежность выполнения заказа намного возрастает, так как значительно меньше времени отводится на закупку и хранение материалов. Сокращение цикла выполнения заказа также способствует существенному уменьшению потребности в резервном запасе, который представляет собой дополнитель-

ные учетные единицы запасов, сохраняемые во избежание возможного дефицита. График производства в рамках плано-производственной перспективы также сокращается. Это позволяет выиграть время, необходимое для того, чтобы отреагировать на изменения конъюнктуры рынка. Производство продукции небольшими партиями благодаря ускоренному переходу в нормальное рабочее состояние также способствует достижению большей гибкости.

В-третьих, при применении этой системы отмечается улучшение качества производства. Когда заказанное количество продукции невелико, источник проблем с качеством легко выявляется и коррективы вносятся немедленно. В этих условиях у работников многих фирм наблюдается большее понимание значения качества, что, в свою очередь, ведет к улучшению качества производства на рабочих местах.

К другим преимуществам системы ЛТ можно отнести:

- * уменьшение капитальных затрат на содержание складских помещений для запасов материалов и готовой продукции;
- * снижение риска морального устарения запасов;
- * снижение потерь от брака и уменьшение затрат на переделку;
- * уменьшение объема документации;
- * снижение затрат на основные производственные материалы за счет повышения их качества.

Кроме того, система ЛТ воздействует на характер производственного учета. В условиях ее применения часть косвенных затрат переходит в разряд прямых. Такая трансформация понижает частоту использования носителей разнородных затрат для распределения затрат между видами продукции, тем самым увеличивая точность калькуляции затрат. При этой системе происходит преобразование производственного учета в систему управления стоимостью, которая используется для обеспечения потребностей менеджеров в Принятии эффективных управленческих решений о виде,

цене, себестоимости, составе и путях сбыта продукции, способствуя дальнейшему совершенствованию производственной и коммерческой деятельности.

Вопросы для самопроверки

1. По каким признакам определяются методы учета затрат на производство?
2. Какие существуют методы учета затрат на производство и чем они отличаются друг от друга?
3. Какова сущность учета затрат по методу ABC?
4. Какова сущность учета затрат по системе "Стандарт-кост"?
5. Какова сущность учета затрат по системе "Директ-костинг"?
6. Какова сущность учета затрат по системе ЛТ?

Тестовые задания

1. По способу оценки затрат применяют следующие методы учета затрат:
 - а) поперечный и позаказный;
 - б) полный и маржинальный;
 - в) фактический, нормативный и плановый;
 - г) попроцессный и сокращенный.
2. По отношению к технологическому процессу производства продукции применяют следующие методы учета затрат:
 - а) полный и маржинальный;
 - б) попроцессный и сокращенный;
 - в) поперечный, позаказный и пооперационный;
 - г) фактический, нормативный и плановый.
3. По полноте включения затрат в себестоимость продукции применяют следующие методы учета затрат:
 - а) полный и маржинальный;
 - б) фактический, нормативный и плановый;
 - в) поперечный, маржинальный и попроцессный;
 - г) маржинальный и сокращенный.

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

- а) $C_n = C_f + O_n$;
- б) $C_n = C_f + O_n + I_n$;
- в) $C_n + C_f = O_n + I_n$;
- г) $C_f = C_n \pm O_n$;

где C_n — нормативная себестоимость;

C_f — фактическая себестоимость;

O_n — отклонение от норм и нормативов затрат;

I_n — изменение норм и нормативов затрат.

5. Система учета "Стандарт-кост" предполагает:

- а) учет фактических затрат плюс изменения норм затрат;
- б) учет фактических затрат минус изменения норм затрат;
- в) учет затрат в пределах норм и нормативов и по отклонениям от них;
- г) учет затрат в пределах норм и нормативов.

6. При использовании нормативов по количеству использованных ресурсов применяется следующая формула:

- а) $Z_f = (K_n \pm O_k) - Ц_f$,
- б) $Z_f = (K_n \pm O_k) : Ц_f$,
- в) $Z_f = (K_n \pm O_k) \cdot Ц_f$,
- г) $Z_f = (K_n \pm O_k) + Ц_f$

где Z_f — фактические затраты;

K_n — нормативное количество использованных ресурсов;

O_k — отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением количества использованных ресурсов;

$Ц_f$ — фактическая цена использованных ресурсов.

7. При использовании нормативов по цене используемых ресурсов применяется следующая формула:

- а) $Z_f = (Ц_n \pm O_c) - K_f$,
- б) $Z_f = (Ц_n \pm O_c) : K_f$,
- в) $Z_f = (Ц_n \pm O_c) \cdot K_f$,
- г) $Z_f = (Ц_n \pm O_c) + K_f$;

где $Ц_n$ — нормативная цена использованных ресурсов;

O_c — отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением цен;

K_f — фактическое количество использованных ресурсов.

8. При использовании нормативов по количеству и цене используемых ресурсов применяется следующая формула:

- а) $Z_{\phi} = (K_n \pm O_n) : (Ц_n \pm O_n)$;
- б) $Z_{\phi} = (Ц_n \pm O_n) : (K_n \pm O_n)$;
- в) $Z_{\phi} = (K_n \pm O_n) \cdot (Ц_n \pm O_n)$;
- г) $Z_{\phi} = (K_n \pm O_n) \pm (Ц_n \pm O_n)$.

9. Отклонение в стоимости фактически потребленных материальных ресурсов за счет влияния фактора цен определяется по формуле:

- а) $O_n = (Ц_{\phi} - Ц_n) \cdot K_{\phi}$;
- б) $O_n = (Ц_{\phi} - Ц_n) : K_{\phi}$;
- в) $O_n = (Ц_n - Ц_{\phi}) \cdot K_{\phi}$;
- г) $O_n = (Ц_n - Ц_{\phi}) : K_{\phi}$.

10. Отклонение в стоимости фактически потребленных материальных ресурсов за счет влияния количественного фактора определяется по формуле:

- а) $O_n = (K_{\phi} - K_n) \cdot Ц_n$;
- б) $O_n = (K_{\phi} - K_n) : Ц_n$;
- в) $O_n = (K_n - K_{\phi}) \cdot Ц_n$;
- г) $O_n = (K_n - K_{\phi}) : Ц_n$.

11. Общая схема системы учета "Стандарт-кост" выглядит следующим образом:

- а) (выручка от продажи продукции + стандартная себестоимость продаж) : отклонения от стандартов = фактическая прибыль;
- б) (выручка от продажи продукции + стандартная себестоимость продаж) Ч отклонения от стандартов = фактическая прибыль;
- в) выручка от продажи продукции - стандартная себестоимость продаж ± отклонения от стандартов = фактическая прибыль;
- г) стандартная себестоимость продаж - выручка от продажи продукции ± отклонения от стандартов = фактическая прибыль.

12. Основным оценочным показателем при системе учета "Директ-костинг" является:

- а) выручка от продаж;
- б) переменные затраты;
- в) маржинальный доход;
- г) порог рентабельности.

13. Финансовый результат при системе учета "Директ-костинг" определяется по следующей схеме:

- а) выручка от продажи продукции + постоянные затраты - переменные затраты = прибыль;

- б) выручка от продажи продукции - постоянные затраты + переменные затраты = прибыль;
- в) выручка от продажи продукции - переменные затраты - постоянные затраты = прибыль;
- г) выручка от продажи продукции + постоянные затраты + переменные затраты = прибыль.

14. При системе учета "Директ-костинг" административно-управленческие расходы списываются с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета:

- а) 20;
- б) 25;
- в) 28;
- г) 90.

15. При системе учета "Верибл-костинг" в себестоимость продукции включают:

- а) постоянные расходы + часть переменных расходов;
- б) переменные расходы + прямые накладные расходы;
- в) постоянные расходы - часть переменных расходов;
- г) переменные расходы — прямые накладные расходы.

16. При системе учета "Директ-костинг" расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования списываются с кредита счета 25 "Общепроизводственные расходы" в дебет счета:

- а) 20;
- б) 26;
- в) 90;
- г) 91.

17. При системе ЛТ поступление материальных запасов от поставщиков в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Д-т счета "Материалы", К-т счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";
- б) Д-т счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", К-т счета "Материалы";
- в) Д-т счета "Ресурсы в незавершенном производстве", К-т счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";
- г) Д-т счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", К-т счета "Ресурсы в незавершенном производстве".

18. При системе ЛТ списание стоимости реализованной готовой продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Д-т счета "Расчеты с покупателями и заказчиками", К-т счета "Продажи";
- б) Д-т счета "Продажи", К-т счета "Готовая продукция";
- в) Д-т счета "Расчеты с покупателями и заказчиками", К-т счета "Ресурсы в незавершенном производстве";
- г) Д-т счета "Продажи", К-т счета "Ресурсы в незавершенном производстве".

19. При учете затрат методом АВС кост-драйвером для статьи "Снабжение" является:

- а) количество закупок;
- б) качество закупок;
- в) сумма закупок;
- г) сумма снабжения.

20. При учете затрат методом АВС кост-драйвером для статьи "Настройка" является:

- а) количество наладок;
- б) качество наладок;
- в) сумма наладок;
- г) объем расхода материальных ресурсов.

Глава VIII. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в отдельных отраслях и производствах

Цели изучения главы:

- * раскрытие особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях;
- * раскрытие особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на кондитерских предприятиях;
- * раскрытие особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на консервных предприятиях;
- * раскрытие особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на колбасных предприятиях;
- * раскрытие особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях по выпуску пивоваренной продукции и безалкогольных напитков;
- * раскрытие особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на швейных предприятиях;
- * раскрытие особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в туристических организациях.

8.1. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях

Производственный учет на хлебопекарных предприятиях напрямую зависит от особенностей организации и технологии производственного процесса, действующих форм и структур управления и других факторов.

Хлебопекарные предприятия могут иметь статус самостоятельного юридического лица либо входить в состав других организаций или объединений в качестве обособленного структурного подразделения. Организационно они могут быть оформлены в виде заводов, комбинатов и пекарен.

Предприятия хлебопечения в зависимости от производственной мощности подразделяются на мелкие (суточной мощностью до 3 т изделий), средние (суточной мощностью от 3 до 16 т) и крупные (суточной мощностью свыше 16 т).

На крупных и средних хлебопекарных предприятиях имеются склады по хранению материалов и готовых изделий, а также производственные цеха. В них в соответствии со штатным расписанием предусматриваются должности заведующего складом по материалам и готовой продукции, заведующего производством и экспедиторов. На таких предприятиях применяется отдельное документальное оформление выдачи материальных ценностей со склада в производство и передачи готовой продукции в экспедицию. На мелких же пекарнях перечисленные выше обязанности возлагаются, как правило, на одно лицо — заведующего пекарней. В соответствии с этим операции по перемещению материала* со склада в производство и готовых изделий в экспедицию документально не оформляются.

Крупные и средние хлебопекарные предприятия работают, как правило, круглосуточно, посменно. Каждая смена имеет законченный цикл производства со сдачей готовой продукции на склад. Результаты работы смены отражаются в сменном производственном отчете, на основе которого бухгалтерия предприятия осуществляет учет производственных операций. Хлебопекарные предприятия могут иметь разнообразные производственные цеха и участки — хлебный, булочный, бараночный, сухарный, кондитерский, макаронный и т. д. Каждый цех (участок) выпускает законченную готовую продукцию своего ассортимента.

По характеру технологического процесса хлебопекарные предприятия относятся к обрабатывающим отраслям. В хлебопекарном производстве применяется попередельный (попроцессный) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, и складывается он из следующих взаимосвязанных операций: 1) подготовка сырья и материалов к производству; 2) приготовление теста — замес и брожение опары, замес и брожение теста, его обминка; 3) выпечка изделий; 4) охлаждение и хранение изделий и др. При этом хлебопекарные предприятия могут применять либо бесполуфабрикатный вариант попередельного (попроцессного) метода — когда они выпускают только готовые хлебобулочные изделия, либо полуфабрикатный вариант — когда одновре-

менно производятся и реализуются и полуфабрикаты (тесто), и готовые изделия. В последнем случае стоимость полуфабрикатов в учете и калькуляции отражается особой статьей — "Полуфабрикаты собственного производства".

Изготовление и выпечка хлебобулочных изделий продолжается лишь несколько часов, в течение одной смены, поэтому почти не бывает незавершенного производства. Это облегчает оценку и учет выпуска готовой продукции, а также калькулирование себестоимости продукции. Отпадает необходимость в инвентаризации и оценке незавершенного производства и разграничении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

Важной особенностью хлебопекарного производства является увеличение массы готовой продукции по сравнению с массой израсходованных основных материалов. В процессе изготовления хлеба и хлебобулочных изделий к муке добавляют воду, дрожжи, сахар, соль и другие материалы, в соответствии с рецептурой. Разность между массой остывших готовых изделий и массой муки, израсходованной на их производство, называют *припеком*. Однако вместо понятия "припек" в планировании и учете более широкое применение нашло понятие "выход" готовых изделий. *Выходом* готовых изделий называется процентное отношение массы готовых изделий к массе муки, затраченной на их изготовление. Причем выход продукции зависит от вида и сорта муки, ее фактической влажности, вида готовой продукции и других качественных показателей и условий, предусмотренных рецептурой на выпечку хлебобулочных изделий.

Нормы выхода хлебобулочных изделий устанавливаются на базисную влажность муки (14,5%). Выход готовой продукции (%) определяется по формуле

$$B = \frac{П \times 100}{M}$$

где П — масса готовой продукции, кг;

М — масса израсходованной муки, кг.

Если изменяется влажность муки, то изменяется и норма выхода. В этом случае норму выхода, установленную на базисную влажность муки, корректируют на ее фактическую влажность по формуле

$$B_{ск} = \frac{B_0 \times 100}{100 - (14,5 - M)}$$

где $B_{ск}$ — выход продукции, скорректированный на фактическую влажность муки;

B_0 — выход продукции при базисной влажности муки, %;

14,5 — базисная влажность муки, %;

M — фактическая влажность муки, %.

При организации производственного учета на хлебопекарных предприятиях необходимо учитывать и такую особенность, как уменьшение массы хлебобулочных изделий в результате охлаждения в зависимости от времени года. Уменьшение массы готовой продукции в результате охлаждения составляет: в мае—августе — 2,8%, а в остальные месяцы — 2,5%. Штучные изделия разрешается отпускать потребителям в горячем виде.

На организацию производственного учета также могут оказать влияние форма и структура управления производством. Исходя из этого признака на хлебопекарных предприятиях может применяться цеховая или бесцеховая структура управления. При бесцеховой структуре управления в составе калькуляционных статей может отсутствовать статья "Цеховые расходы". В этом случае затраты, связанные с организацией производства и управления, отражаются в статье "Общехозяйственные расходы".

Себестоимость продукции хлебопекарных предприятий складывается из следующих статей затрат.

1. Основные материалы:

а) мука и солод;

б) черствый хлеб и бракованные изделия;

в) прочие основные материалы;

г) транспортные расходы по основным материалам.

2. Полуфабрикаты собственного производства (тесто).

3. Возвратные отходы (вычитаются).

4. Упаковочные материалы.

5. Топливо и энергия на технологические цели.

6. Оплата труда производственных рабочих.

7. Отчисление на социальные нужды.

8. Расходы на научные-исследовательские и опытно-конструкторские разработки.

9. Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования.

10. Общепроизводственные (цеховые) расходы.

11. Прочие производственные расходы.

12. Итого цеховая производственная себестоимость.

13. Общехозяйственные расходы.

14. Итого общезаводская производственная себестоимость.

15. Расходы на продажу.

16. Всего, полная себестоимость.

В подстатье "Мука и солод" отражается учетная стоимость муки и солода, израсходованных на производство хлебобулочных изделий и полуфабрикатов (сухарного хлеба и сухарных плит), использованных на изготовление дрожжей.

Норма расхода муки для выполнения производственного задания определяется по формуле

$$M = \frac{П \times 100}{B_{ск}}$$

где $П$ — масса готовой продукции, подлежащей выработке за смену, кг.

Если на выпечку продукции предполагается использовать черствые и бракованные изделия (мочка), то расход муки по норме исчисляются на массу готовой продукции за вычетом массы мочки.

Израсходованные на производство муку и солод распределяют по сортам готовых изделий на основании производственных отчетов по прямому признаку. При этом расход муки

каждого наименования и сорта определяется следующим образом: к остатку на начало отчетного периода прибавляют поступление за отчетный период и из полученного итога вычитают документированный расход и остаток муки на конец отчетного периода. Остатки незавершенного производства, подтверждающие расход муки, непосредственно отражаются в производственном отчете, а на крупных предприятиях с большим ассортиментом вырабатываемых изделий оформляются специальным актом. Если из одного сорта муки вырабатывают изделия разных наименований и сортов, то всю муку, израсходованную на выпечку продукции, распределяют между изделиями пропорционально ее расходу по плановым нормам.

В отдельных случаях, когда на выпечку конкретного хлебобулочного изделия производят смешанную валку муки различной влажности, то необходимым условием является исчисление ее средневзвешенной влажности. Такой расчет производится путем деления произведений массы муки каждого наименования и сорта, а также соответствующего ей процента влажности на общую массу израсходованной муки. После этого производится корректировка норм выхода изделий и расхода муки.

Для определения фактического выхода продукции в процентах к затраченной на ее изготовление муке используют следующую формулу:

$$B = \frac{(П - б) \times 100}{M}$$

где б — масса черствых и бракованных изделий в производстве хлебобулочных изделий, кг.

Данные о результатах использования муки накапливаются в ведомостях расхода муки и выхода хлебобулочных изделий, которые открываются на месяц по бригадам на каждое наименование и сорт изделий. Нормы расхода муки определяются расчетным путем. Фактический расход муки переносится в ведомость из производственных отчетов. Сопоставляя расход муки по норме с ее фактическим расходом, выявляют ре-

зультат — экономию или перерасход муки. В конце месяца на основании ведомостей расхода муки и выхода хлебобулочных изделий составляется сводная ведомость. Данные ведомостей и производственных отчетов служат основанием для списания стоимости муки и солода на затраты по производству хлебобулочных изделий. Кроме того, на их основании оценивается результат работы каждой производственной бригады и принимаются соответствующие управленческие решения.

В подстатье "Черствый хлеб и бракованные изделия" показывают бракованные готовые изделия, черствый хлеб, возвращенные торговой сетью и образовавшиеся в экспедиции, а также крайние куски хлеба (горбушки), израсходованные на выпечку изделий в качестве мочки. Их стоимость списывают по прямому признаку на основании производственных отчетов.

В подстатье "Прочие основные материалы" отражают стоимость соли, дрожжей, сахара, масла сливочного и растительного, маргарина, яиц, молока, изюма, мака и других материалов, входящих в состав готовых изделий. Здесь же показывают стоимость растительного масла, расходуемого на смазку форм и листов.

Для списания прочих основных материалов на производство составляется отдельная накопительная ведомость (расчет) по видам выпускаемой продукции.

По подстатье "Транспортные расходы по основным материалам" учитывают все расходы по перевозке основных материалов и стоимость погрузочно-разгрузочных работ. В частности, здесь учитывают расходы на разгрузку со склада поставщика до хлебопекарного предприятия.

По существующей практике расходы на содержание от дела снабжения и заводских складов, затраты на командировки, связанные с согласованием технических условий и оформлением документов на поставку материалов, а также потери от недостачи материалов в пути в пределах норм естественной убыли не относятся к транспортно-заготовитель-

ным расходам. Эти затраты планируются и учитываются в составе общехозяйственных расходов.

Транспортные расходы по основным материалам списываются на производство пропорционально массе или сумме израсходованной муки и прочих основных материалов. При этом составляется расчет установленной формы.

Статью "Полуфабрикаты собственного производства" применяют те хлебопекарные предприятия, которые одновременно реализуют и готовые хлебобулочные изделия, и тесто. В ней отражаются затраты, связанные с выработкой теста, — стоимость муки, соли, дрожжей и т. д.

Хлебопекарные предприятия могут отражать стоимость изготовленного теста как на счете 20 "Основное производство" — в качестве незавершенного производства, так и на счете 21 "Полуфабрикаты собственного производства".

При использовании готового теста на выработку хлебобулочных изделий их стоимость включают в себестоимость тех изделий, в которую они вещественно вошли. При этом затраты на выработку полуфабрикатов собственного производства включают в себестоимость готовых хлебобулочных изделий комплексной статьей, с предварительным расчленением на элементы затрат.

По статье "Возвратные отходы" отражаются отходы производства.

Они подразделяются на возвратные и безвозвратные.

Возвратные отходы подразделяются на два вида:

*используемые (перерабатываемые) в основном производстве;

* реализуемые на сторону.

К отходам, используемым (перерабатываемым) в основном производстве, относятся:

а) горбушки хлеба и сухарных плит, остающиеся при резке хлеба и плит на сухари;

б) лом изделий при проведении бракеража и возвращенные лабораторией остатки готовой продукции после проведенных анализов;

в) лом и деформированные изделия, возникшие в процессе выемки из печей, охлаждения, внутрицеховой транспортировки и укладки изделий в контейнеры и лотки.

К реализуемым отходам относят: мучной смет (подмет), собранный в производственных цехах и мучных кладовых; мучной выбой, полученный от вытряски (выбивания) мешков; хлебную крошку; отходы от зачистки тестомесильных и тесторазделочных агрегатов.

Используемые (перерабатываемые) отходы оценивают по стоимости муки, израсходованной на выработку, а отходы теста — по плановой себестоимости материальных затрат на его изготовление. На стоимость используемых отходов уменьшается сумма затрат, учтенных на счете 20 "Основное производство" по тем сортам и видам продукции, при выработке которых они были получены. При определении выхода готовой продукции масса муки, содержащаяся в используемых отходах, исключается из общей массы муки, израсходованной на производство этого вида изделий.

Используемые отходы, израсходованные на выработку готовых изделий, списывают на счет 20 "Основное производство" по статье "Черствый хлеб и бракованные изделия".

Реализуемые отходы приходятся на складе по цене возможной их реализации. На их стоимость уменьшают затраты на все сорта изделий, выработанных в данном отчетном периоде, пропорционально массе израсходованной муки. При этом массу муки, израсходованную на выпечку изделий, на массу оприходованных отходов не уменьшают, так как при установлении норм выхода учитываются все потери муки.

Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Допустимые нормы производственных отходов, включая отходы при выбое муки из мешков (до 50 г на мешок), не должны превышать 0,15% общей массы, израсходованной на производство продукции (при тарном хранении), и 0,09% — при бестарном хранении. Мучной смет и отходы производства должны храниться в отдельном помещении. Их хранение в мучном складе воспрещается.

На статью "Упаковочные материалы" хлебопекарные предприятия списывают стоимость материалов, израсходованных на упаковку хлебобулочных изделий. К ним относят бумажные и целлофановые пакеты, этикетки и коробки, шпагат и т. д. Упаковочные материалы входят в себестоимость продукции по фактической стоимости, включая и транспортные расходы по их доставке. Между видами хлебобулочных изделий их распределяют прямым путем либо пропорционально плановым нормам.

По статье "Топливо и энергия на технологические цели" хлебопекарные предприятия отражают стоимость топлива и энергии, израсходованных на изготовление хлебобулочных изделий.

Нормы расхода технологического топлива устанавливаются в единицах условного топлива на выпечку 1 т готовых изделий, в зависимости от типов печей. Для перевода условного топлива в натуральное пользуются переводными коэффициентами, установленными для каждого вида топлива.

Затраты на технологическое топливо распределяют по сортам и видам хлебобулочных изделий пропорционально их массе (весу) и плановым нормам расхода топлива.

Транспортно-заготовительные расходы по топливу списываются на те виды продукции, на которые списано топливо. Списание производится на основе расчета пропорционально количеству израсходованного топлива.

Энергосиловое хозяйство хлебопекарных предприятий подразделяется на электрическое (электропечи, электрошкафы, электросиловое и электроосветительное оборудование) и тепловое (парокотельные установки, сушилки, производственные печи, функционирующие на топливе). Электрическую энергию хлебопекарные предприятия получают от государственных энергосистем или коммунальных электростанций. Тепловая энергия производится непосредственно на хлебопекарных предприятиях.

Затраты на покупную электроэнергию состоят из расходов на ее оплату по установленным тарифам. Затраты на

энергию, вырабатываемую энергетическими цехами хлебопекарных предприятий, включаются в себестоимость продукции по цеховой себестоимости энергии.

Энергетические затраты между видами хлебобулочных изделий распределяются пропорционально плановой норме их расхода на 1 т готовых изделий.

По статье "Расходы на оплату труда производственных рабочих" отражают все виды основной и дополнительной заработной платы (кроме оплаты простоев), начисленной производственным рабочим. В состав этих расходов включаются: оплата работ по сдельным нормам и расценкам, а также по ставкам при повременной оплате труда рабочих; доплаты по сдельно-премиальным и повременно-премиальным системам оплаты труда; доплаты по районным коэффициентам; доплаты по основным сдельным расценкам в связи с отступлением от нормальных условий производства (за работу в сверхурочные часы и ночное время, в праздничные дни); доплаты за бригадирство; расходы по оплате льготных часов для подростков, перерывов в работе кормящих матерей, а также времени, затраченного на выполнение государственных обязанностей; суммы вознаграждения за выслугу лет и др.

Основная заработная плата производственных рабочих между видами изделий распределяется пропорционально массе (весу) вырабатываемых изделий, в соответствии с действующими расценками или плановыми нормами. Дополнительная заработная плата распределяется между хлебобулочными изделиями пропорционально основной заработной плате.

В статью "Отчисления на социальные нужды" включаются отчисления хлебопекарных предприятий на социальные нужды. Размеры и направления этих отчислений устанавливаются соответствующими нормативными документами. Для отчислений на социальные нужды в качестве базового показателя используется начисленная сумма оплаты труда производственных рабочих. Распределяют их между видами хлебобулочных изделий пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

К затратам, включаемым в статью "Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки", хлебопекарные предприятия относят: расходы по освоению новой или усовершенствованию производимой продукции.

Величина этих расходов определяется сметой и до начала промышленной эксплуатации учитывается на счете 97 "Расходы будущих периодов". На себестоимость продукции сумма этих расходов относится ежемесячно, исходя из нормативного срока освоения (но не более чем в течение трех лет), пропорционально объему производимой в этот период продукции.

По статье "Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования" отражают: амортизационные отчисления по производственному и подъемно-транспортному оборудованию, цеховому транспорту; затраты на эксплуатацию и текущий ремонт оборудования, транспортных средств для внутривозовского и внутрипроизводственного перемещения грузов; затраты по износу инструментов и приспособлений, а также другие расходы, связанные с эксплуатацией производственных машин и оборудования.

Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования между видами хлебобулочных изделий распределяются, как правило, пропорционально массе (весу) выпускаемых изделий, с применением коэффициентов перевода в условную основную продукцию, либо пропорционально плановым нормам их расхода на 1 т изделий.

На статью "Общепроизводственные (цеховые) расходы" относятся расходы на содержание аппарата управления цехами и обслуживание производства. Данную статью применяют хлебопекарные предприятия, имеющие цеховую структуру управления.

Общепроизводственные (цеховые) расходы между видами хлебобулочных изделий могут быть распределены:

1) пропорционально объему произведенной продукции с применением коэффициентов перевода в условную основную продукцию;

2) пропорционально основной заработной плате производственных рабочих и доле расходов по эксплуатации производственных машин и оборудования;

3) пропорционально плановым нормам и т. д.

По статье "Прочие производственные расходы" отражаются расходы, не относящиеся ни к одной из указанных выше статей затрат.

Прочие производственные расходы в основном прямо включаются в себестоимость соответствующих хлебобулочных изделий, в противном случае они могут быть распределены между изделиями пропорционально их цеховой производственной себестоимости (без прочих производственных расходов).

Итог перечисленных выше статей образует цеховую производственную себестоимость хлебобулочных изделий.

По статье "Общехозяйственные расходы" отражаются затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением в масштабе всего предприятия. Типовая номенклатура общехозяйственных расходов состоит из четырех разделов: раздел "А" — расходы на управление организацией; раздел "Б" — общепроизводственные расходы; раздел "В" — налоги, сборы и отчисления; раздел "Г" — прочие расходы.

На тех хлебопекарных предприятиях, где отсутствует цеховая структура управления, в составе общехозяйственных расходов планируются и учитываются также все статьи общепроизводственных расходов.

Между видами хлебобулочных изделий общехозяйственные расходы распределяются так же, как и общепроизводственные (цеховые) расходы.

Общехозяйственные расходы вместе с цеховой производственной себестоимостью составляют общезаводскую производственную стоимость изделий.

По статье "Расходы на продажу" отражаются расходы, связанные со сбытом хлебобулочных изделий. Учет таких расходов ведется на счете 44 "Расходы на продажу", и с этого счета они списываются на счет 90 "Продажи". Величина этих расходов включается в состав затрат предприятия для ис-

числения полной себестоимости готовой продукции. Распределяют расходы на продажу между видами хлебобулочных изделий либо по прямому признаку, либо пропорционально их стоимости по отпускным ценам.

Ежемесячно хлебопекарные предприятия на основе информации о затратах составляют фактическую (отчетную) калькуляцию себестоимости продукции по видам выпускаемых хлебобулочных изделий. Калькуляционной единицей является 1 ц выпускаемой продукции. Для определения себестоимости 1 ц продукции фактические затраты отчетного периода по каждой статье затрат и всего делят на количество выпущенной в этом периоде продукции. Данные фактических калькуляций сравниваются с плановыми (нормативными) и разрабатываются меры, направленные на улучшение технико-экономических показателей работы хлебопекарного предприятия.

8.2. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на кондитерских предприятиях

На отечественных кондитерских предприятиях выпускаются два вида кондитерских изделий:

* сахаристые — карамель, конфеты, шоколад, пастила, мармелад, ирис, драже, халва и восточные сладости и др.;

* мучные — печенье, вафли, торты, пирожные, кексы, пряники и др.

Организация производственного учета не зависит от уровня специализации кондитерских предприятий, их производственной мощности, технологии и организации производственного процесса, структуры и формы управления, характера и ассортимента выпускаемой продукции и других факторов, определяющих документальное оформление хозяйственных операций, их систематизацию, обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграниче-

ние и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией, с одной стороны, и между видами вырабатываемых изделий — с другой.

По степени специализации кондитерские изделия подразделяется на специализированные и универсальные. Специализированные кондитерские предприятия выпускают изделия только одной группы. На практике наибольшее распространение получили универсальные предприятия, производящие как сахаристые, так и мучные кондитерские изделия.

По характеру технологического процесса кондитерское производство относится к обрабатывающим отраслям производства, в которых готовый продукт получают путем последовательной обработки исходных материалов, проходящих через несколько фаз и стадий изготовления. Производственный процесс, как правило, носит короткий цикл и состоит из следующих непрерывных взаимосвязанных операций: 1) подготовка исходных материалов к производству; 2) приготовление кондитерских масс; 3) формирование изделий; 4) завертка, расфасовка, упаковка и хранение продукции. Многие технологические процессы протекают в закрытой аппаратуре, а переместительные операции от фазы к фазе — в закрытых коммуникациях.

В зависимости от технологии и организации производственного процесса на кондитерских предприятиях учет затрат организуется как по попередельному, так и по позаказному методу. На мелких кондитерских предприятиях используют смешанные системы, сочетающие элементы как попередельного, так и позаказного методов. В качестве такой системы используется пооперационный метод, при котором основным объектом отражения затрат является технологическая операция. Затраты на каждую операцию распределяются на единицу продукции, прошедшую данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Затраты основных материалов списываются на конкретный вид про-

дукции аналогично позаказному методу. Преимущество пооперационного метода состоит в "привязке" калькуляции к технологическому процессу. Необходимость применения пооперационного метода обуславливается тем, что технологический процесс на кондитерских предприятиях носит, как правило, непрерывный характер. Это, в свою очередь, определяет целесообразность ведения учета производственных затрат в целом на изготовление изделий.

При организации производственного учета на кондитерских предприятиях необходимо учитывать влияние такого фактора, как кратковременность производственного процесса. Изготовление кондитерских изделий продолжается, как правило, в течение одной смены, в связи с чем почти отсутствуют остатки незавершенного производства. При наличии же таковых их переводят в исходное сырье и отражают в учете и отчетности в составе материалов.

В зависимости от уровня специализации и производственной мощности кондитерские предприятия имеют разную производственную структуру.

На крупных кондитерских предприятиях основным производственным подразделением является цех. К цехам основного производства относятся: карамельный, дражейный, конфетный, шоколадный, присный, халвичный, бисквитный, пряничный и др. Каждый цех основного производства выпускает законченную готовую продукцию своего ассортимента. Однако между цехами существуют тесные технологические связи: шоколадный цех готовит шоколадные и ореховые полуфабрикаты для конфетного и карамельного производства, карамельный цех готовит начинки для конфетного цеха и т. д. В

отдельных случаях возникают производственные связи между разными кондитерскими предприятиями, например, шоколадный цех одного кондитерского предприятия поставляет глазурь конфетному цеху другого кондитерского предприятия, не имеющего шоколадного производства. Существу-

ет также кооперирование между предприятиями в отношении поставок тары и этикеток.

Небольшим кондитерским предприятиям свойственна безцеховая структура организации производства. Основной структурной единицей в этом случае является производственный участок. На таких предприятиях в составе калькуляционных статей общепроизводственные расходы отсутствуют. Они отражаются в составе общехозяйственных расходов.

На организацию производственного учета на кондитерских предприятиях оказывает влияние также разнообразие технологических схем не только в отдельных цехах, но и в одном и том же цехе при производстве разных видов кондитерских изделий. Например, различна технологическая схема для производства конфет и тортов. Кроме того, при организации производственного учета необходимо учесть влияние таких факторов, как разнообразие способов обработки изделий, широкие возможности многообразного использования одного и того же оборудования для выработки различных изделий, систему вспомогательного производства, обусловленную необходимостью разнообразного оформления готовой продукции и технологического обслуживания производства.

В кондитерском производстве готовый продукт получают в результате ряда последовательных изменений одной и той же более или менее однородной массы исходного материала. В качестве основного материала при производстве кондитерских изделий используют сахар, муку, крахмал, жиры, масло и т. д. На выход кондитерских изделий существенное влияние оказывает влажность используемого исходного материала и содержание в нем сухих веществ. Так, из 10 000 кг сахара и патоки, взятых в соотношении 2:1, при содержании в патоке 78% сухих веществ выход карамельной массы с 2,5% влаги составляет по норме 9498 кг; если же патока содержит 76% сухих веществ, выход составит уже 9428 кг. Следовательно, при различном содержании сухих веществ и влаги в исходных материалах из одного и того же количе-

ства их физической массы будет получен разный выход продукции, что существенно отражается на экономических показателях деятельности кондитерского предприятия. В связи с этим при планировании, учете и контроле затрат необходимо учесть влияние таких показателей, как норма выхода продукции, процент влажности исходных материалов, содержание в них сухих веществ.

Специфической особенностью кондитерского производства является также то, что в массу готовой продукции (карамель, конфеты и др.) входит масса бумаги (подвертка, этикетки и т. п.). Поэтому необходимо учитывать влияние изменения массы бумаги на выход готовой продукции, ее себестоимости.

Затраты на изготовление и реализацию кондитерских изделий учитывают на синтетическом счете 20 "Основное производство", в развитие которого ведут отдельные счета на каждое производство (цех, участок). Затраты по реализации кондитерских изделий учитываются на счете 44 "Коммерческие расходы". Аналитический учет затрат ведут по отдельным видам кондитерских изделий.

Себестоимость кондитерских изделий включает в себя следующие статьи затрат.

1. Сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты.
2. Полуфабрикаты собственного производства.
3. Возвратные отходы (вычитаются).
4. Вспомогательные и упаковочные материалы.
5. Топливо и энергия на технологические цели.
6. Расходы на оплату труда производственных рабочих.
7. Отчисление на социальные нужды.
8. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.
9. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования.
10. Общепроизводственные (цеховые расходы).
11. Прочие производственные расходы

12. Итого, цеховая производственная себестоимость.

13. Общехозяйственные расходы.

14. Итого, общезаводская производственная себестоимость.

15. Расходы на продажу.

16. Всего, полная себестоимость.

По статье "Сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты" отражают расход тех материальных ценностей, которые вещественно входят в состав кондитерских изделий. К ним относят: сахар, патоку, мед; фрукты, фруктовое пюре, фруктово-ягодные припасы; муку, крахмал; бобы какао и продукты их переработки; орехи и масличные семена; жиры; молоко, молочные продукты и яйцепродукты; пищевые эссенции и пищевые кислоты; ароматизаторы; желирующие вещества, раздражители, пищевые красители, вина, коньяк, спирт и др.

По каждому производственному цеху составляют производственные отчеты, в которых отражаются движение сырья и материалов и выход продукции.

Расход материалов по видам вырабатываемых кондитерских изделий в производственном отчете отражают фактически и в соответствии с рецептурными нормами.

Статью "Полуфабрикаты собственного производства" кондитерские предприятия применяют в том случае, когда вырабатываемые ими полуфабрикаты используются не только для внутренних производственных целей, но и реализуются на сторону. К полуфабрикатам в кондитерском производстве относят какао-полуфабрикаты (масло какао, какавеллу, шоколадную глазурь и др.), фруктовые и сахарные сиропы и др.

При использовании на предприятии полуфабрикатного варианта их стоимость учитывается на счете 21 "Полуфабрикат собственного производства". В этом случае на предприятии составляются отдельные калькуляции себестоимости как по полуфабрикатам собственного производства, так и по готовым кондитерским изделиям. При этом необходимо иметь в виду, что стоимость полуфабрикатов, используемых

для внутреннего производства, включают в себестоимость готовых кондитерских изделий комплексной статьёй.

Возвратные отходы используются в производственном процессе в виде добавок к основным материалам либо сдаются на склад для реализации на корм скоту, технической переработки и т. п. На стоимость возвратных отходов уменьшают сумму затрат по тем видам кондитерских изделий, при производстве которых они были получены.

В статью "Вспомогательные и упаковочные материалы" на кондитерских предприятиях относят:

* этикетки, подвертку, фольгу, бумагу, материалы, используемые при отливке, размазке, резке и формировке изделий;

* коробки всех видов (картонные, жестяные), кульки, пакеты, пачки всех видов из бумаги, целлофана и т. п.;

* бумагу застилочную и упаковочную, ленту для завязки коробок, ленту бумажную для оклейки коробов, проволоку и металлическую ленту для обтяжки ящиков, маркировочные трафареты, гвозди, клей и другие тароупаковочные материалы;

* крахмал, используемый при отливке корпусов конфет, тальк, воск, парафин, растительное масло и прочие материалы для смазки поддонов, лотков и другого производственного инвентаря, не входящего вещественно в состав продукции.

Расход вспомогательных и упаковочных материалов также отражается в производственном отчете цеха и определяется расчетным путем: к остатку на начало отчетного периода прибавляют приход и вычитают остаток на конец отчетного периода. Между видами кондитерских изделий общий расход вспомогательных и упаковочных материалов распределяют по прямому признаку, исходя из рецептурных норм.

Остальные статьи калькуляции на кондитерских предприятиях отражают так же, как и в других отраслях пищевой промышленности, в соответствии с действующими нормативными и инструктивными материалами.

8.3. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на консервных предприятиях

Консервы — это пищевые продукты, подвергнутые термической, химической или другой обработке. Благодаря консервированию предотвращается порча пищевых продуктов при хранении и ликвидируется сезонность в их употреблении.

На отечественных предприятиях вырабатывают широкий ассортимент консервных изделий: плодоовощные, мясные, рыбные и др.

На построение производственного учета существенное влияние оказывают организационно-правовые формы кондитерских предприятий, их специализация, технология и организация производственного процесса, объем и ассортимент выпускаемой продукции, сезонный характер производства, структура управления и другие факторы.

Организационно консервные предприятия могут функционировать в виде самостоятельных юридических лиц либо входить в состав других организаций и производств в качестве обособленного структурного подразделения.

По степени специализации консервные предприятия могут быть специализированными и универсальными. На специализированных предприятиях выпускают только одну группу консервных изделий. Ассортимент же универсальных предприятий включает широкий круг консервной продукции (плодоовощные, мясные, рыбные и т. д.).

По характеру технологического процесса консервные предприятия относятся к обрабатывающим отраслям производства. Технологический процесс зависит от способа переработки исходного сырья и материалов: простейшая переработка или консервирование.

В процессе простейшей переработки сырье и материалы подвергаются сушке, солению, квашению, копчению и т. п. Учет такой продукции ведется, как правило, в тоннах.

В процессе консервирования создаются готовые к употреблению пищевые продукты, которые расфасовываются в стеклянную и жестяную тару различной емкости. Учет такой продукции осуществляется в количестве физических банок и тысячах условных банок (туб).

В наиболее общем виде технологический процесс производства консервов включает следующие взаимосвязанные операции: предварительную и тепловую обработку сырья и основных материалов, подготовку тары; порционирование и расфасовку продукции в тару; укупорку, стерилизацию и охлаждение; обработку консервов.

Процесс обработки консервов (склеивание этикетками, укладка в коробки и ящики) связан с подготовкой продукции к реализации. Эти операции могут производиться либо в производственном цехе после остывания продукции, либо на складе готовой продукции. В первом случае эти затраты включаются в производственную себестоимость изделий, а во втором — в полную, как элемент коммерческих расходов.

Технологический процесс производства консервных изделий соответствует условиям применения попередельно-го (попроцессного) метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, где в качестве переделов выступают производственные цехи и участки. В зависимости от вида консервной продукции и принятой схемы технологического процесса на предприятиях могут применяться полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты попередельного метода.

В зависимости от производственной мощности консервные предприятия подразделяются на мелкие и крупные. На *мелких* предприятиях все технологические операции производятся, как правило, в рамках одного производственного цеха. В них обязанности кладовщика по сырью и материалам, готовой продукции и заведующего производством выполняет, как правило, один человек — заведующий консервным цехом. Он составляет отчет, в котором отражается движение сырья и материалов, их производственное потребление и движение готовой продукции. На *крупных* же предприятиях

ответственность за указанные операции возлагается на нескольких материально ответственных лиц — заведующего складом сырья и материалов, заведующего складом готовой продукции и начальников производственных цехов, которые и оформляют документально операции по движению сырья и материалов со склада в производство и передачу готовой продукции из производства на склад.

Кроме того, масштаб деятельности оказывает влияние также и на структуру управления производством. На мелких предприятиях действует, как правило, безцеховая структура управления и общепроизводственные расходы отражаются в составе общехозяйственных расходов.

Крупным консервным предприятиям присуща цеховая структура управления. К цехам основного производства относятся: фабрикатный цех; цех по выпуску плодоовощных консервов; цех по выпуску мясных консервов; цех по выпуску рыбных консервов и т. д. Между цехами существуют тесные технологические связи.

Консервные предприятия имеют сезонный характер производства. Наибольший удельный вес годового выпуска продукции приходится на III и IV кварталы. Это отрицательно сказывается на формировании себестоимости продукции, списании расходов, связанных с обслуживанием производства и управлением и, в итоге, на неравномерности определения финансовых результатов на протяжении отчетного года.

Себестоимость консервных изделий складывается из следующих статей затрат.

1. Сырье и основные материалы.
2. Полуфабрикаты собственного производства.
3. Возвратные отходы (вычитаются).
4. Тара, вспомогательные и упаковочные материалы.
5. Топливо и энергия на технологические цели.
6. Расходы на оплату труда производственных рабочих.
7. Отчисления на социальные нужды.
8. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.

9. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования.

10. Общепроизводственные (цеховые) расходы.

11. Прочие производственные расходы.

12. Итого цеховая производственная себестоимость.

13. Общехозяйственные расходы.

14. Итого общезаводская производственная себестоимость.

15. Расходы на продажу .

16. Всего полная себестоимость.

В статью "Сырье и основные материалы" на консервных предприятиях включаются стоимость сырья и материалов, которые составляют основу вырабатываемой продукции или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении: плоды, ягоды, овощи, мясо, рыба, соль, сахар, специи, лимонная и уксусная кислоты и т. д.

Сырье и основные материалы со складов поступают в производственные цеха в соответствии с производственным заданием. Здесь они подвергаются предварительной обработке: сортировке, очищению, обвалке, жилровке и т. д. Результаты предварительной обработки отражаются в специальных журналах оперативного учета. Эти журналы служат основанием для оприходования полуфабрикатов после предварительной обработки сырья и материалов, а также их отходов. Для контроля за правильностью учета выходов полуфабрикатов отходы производства (косточки, кости, жилки и т. д.) взвешивают и оценивают по ценам возможного их использования или реализации.

Для учета расхода сырья, материалов и полуфабрикатов и выпуска готовой продукции в каждом цехе составляется производственный отчет. В этом отчете отражаются все материальные затраты, подлежащие списанию на счет 20 "Основное производство".

Расход сырья и основных материалов осуществляется исходя из утвержденных норм на 1000 кг продукции с учетом предельно допустимых норм отходов и потерь. Например, норма расхода яблок на 1000 кг осветленного сока составля-

ет 1787 кг. По отдельным видам продукции нормы расхода зависят от содержания сухих веществ в используемом сырье. Например, для выработки 1000 кг томат-пасты, томат-пюре норма расхода томатов определяется по следующей формуле:

$$X = \frac{1000 \times 12 \times 100 \times 100}{A(100 - B) \times (100 - C)}$$

где А — содержание сухих веществ в сырье, %;

В — потери сухих веществ, %;

С — технологические потери, %.

Пример. Выработано 1500 банок томат-пасты 30%-й концентрации чистой массой 4500 кг. На выработку томат-пасты расходовались томаты с содержанием сухих веществ 5,5%, норма потерь сухих веществ — 5% и норма технологических потерь — 4%.

Определяем массу томатопродуктов в пересчете на 12%-е содержание в них сухих веществ:

$$\frac{4500 \times 30}{12} = 11250 \text{ кг.}$$

12

Рассчитаем нормы расхода томатов на 1000 кг томато-продуктов 12%-й концентрации:

$$\frac{1000 \times 12 \times 100 \times 100}{5,5(100 - 5) \times (100 - 4)} = 2392,3$$

Определяем расход томатов по норме на всю выработанную томат-пасту:

$$\frac{2392,3}{1000} \times 4500 = 10769,4$$

По тем видам сырья, которые расходуются в смеси на Выработку продукции, рассчитывают средние нормы, исходя из удельных весов каждого вида сырья в общем их весе за месяц. Стоимость сырья и основных материалов списывают на Изделия по прямому признаку. В случае невозможности такого отнесения эти затраты распределяют между видами

выпускаемой продукции пропорционально рецептурным нормам и расфасовкам.

По статье "Полуфабрикаты собственного производства" на консервных предприятиях отражают себестоимость полуфабрикатов (сульфитированных плодов, ягод, фруктового пюре и др.), используемых не только для последующей доработки в консервных цехах, но и предназначенных для реализации другим организациям и предприятиям. В себестоимость готовых консервных изделий их включают либо прямым путем, либо пропорционально рецептурным нормам.

В статью "Возвратные отходы" включают стоимость отходов (косточки, семена, обрезки и очистки фруктов и овощей, корки цитрусовых, кости, жилки и зачистки, полученные в результате обвалки и жиловки мяса и т. п.), уменьшающих затраты производства.

Возвратные отходы приходят на основании актов по цене их возможного использования или реализации. На их стоимость уменьшают затраты по тем видам консервных изделий, результатом производства которых они являются.

По статье "Тара, вспомогательные и упаковочные материалы" отражают стоимость израсходованных на производство материалов, которые не образуют вещественную основу продукции и используются для придания ей определенных потребительных свойств.

По этой статье учитывают стоимость тары и тарных материалов, израсходованных на первичную укупорку и расфасовку продукции в случаях, когда их стоимость включена в отпускную цену продукции и не возмещается покупателем. Тарой для первичной укупорки изделий считаются: жестяные банки для расфасовки консервов; крышка для укупорки продукции, расфасованной в жестяные и стеклянные банки; картонные коробки, целлофановые мешки и пакеты для упаковки замороженных плодов, ягод и овощей; мешки для сухофруктов и сухоовощей; деревянные пробки для бочек и др.

Стоимость стеклянной тары, по принятой практике, в себестоимость продукции не включается, поскольку по за-

логовым ценам она должна быть возмещена покупателями сверх отпускных цен на реализованную им продукцию.

На эту же статью относится стоимость материалов на оклейку продукции (этикетки, клей и др.). Кроме того, по данной статье отражаются отклонения от учетных цен по таре и тарным материалам и бой порожней стеклотары в процессе производства в пределах установленных норм.

Расходы на тару, вспомогательные и упаковочные материалы между видами консервных изделий распределяются либо по прямому признаку, либо пропорционально плановым нормам. Отклонения от учетных цен тары и тарных материалов распределяют исходя из среднего процента. Бой порожней стеклянной тары распределяется между изделиями пропорционально количеству продукции, расфасованной в стеклотару.

Порядок учета затрат по всем другим калькуляционным статьям на консервных предприятиях существенно не отличается от общих принципов учета этих затрат в других отраслях пищевой промышленности. Однако порядок передачи изделий из консервных цехов на склад готовой продукции имеет свои особенности.

Консервы вырабатывают в банках разной емкости. В каждую банку закладывается сырье и материалы в количестве, соответствующем действующим нормативам, после чего определяются вес-нетто и вес-брутто изделия. Вес-нетто определяется с помощью дозатора. На тех предприятиях, где нет дозатора, для исчисления веса-нетто перед каждой сменой определяется средний вес одной порожней банки каждого номера.

Перед укупоркой консервные банки поступают на стерилизацию. Для этого их укладывают в сетки, затем загружают в автоклавы. Количество банок в сетке зависит от их емкости и определяется по показаниям счетчиков, установленных на закаточных машинах. Негерметичные по фальцам и деформированные банки не учитываются. Каждая автоклавная сетка сопровождается паспортом. Старший стерилизатор Ведет журнал, в котором фиксирует поступление автоклав-

ных сеток на стерилизацию, процесс загрузки, выгрузки и стерилизации продукции. В паспорте сетки стерилизатор указывает номер автоклава (соответствующий номеру регистрации в журнале стерилизации) и количество банок после стерилизации.

На автоклавном участке учет ведется по каждой партии консервов в отдельности. Партией считается количество банок, загруженных в каждый автоклав.

После стерилизации консервы сортируют и устанавливают количество стандартной продукции и брака. Отбракованная продукция оформляется соответствующим актом и передается либо на переработку, либо на другие цели.

На некоторых консервных предприятиях этикетировка изделий завершается в консервном цехе без перерыва в производственном процессе. В этом случае консервные изделия сдают на склад готовой продукции полностью готовыми к реализации. Если же продукция в консервном цехе не этикетирована, то она сдается на склад через фабрикатный цех, в котором консервные изделия доводятся до уровня стандартов.

Готовая продукция сдается на склад с указанием количества банок каждого наименования, расфасовки и сорта консервов. На складе консервы размещают в обязательном порядке по партиям, наименованиям и сортам.

8.4. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в колбасном производстве

На отечественных предприятиях выпускают широкий ассортимент колбасных изделий. В зависимости от тепловой обработки их подразделяют на вареные, полукопченые и копченые, а по составу используемого сырья на:

* мясные — вареные, фаршированные колбасы, сосиски и сардельки, мясные хлебы, полукопченые и копченые (сырокопченые и варено-копченые) колбасы;

* субпродуктовые — ливерные колбасы, паштеты, зельцы и студни;

* кровяные — кровяные колбасы.

Эффективность финансово-хозяйственной деятельности колбасных предприятий в немалой степени зависит от состояния производственного учета, на который оказывают влияние такие факторы, как организационно-правовая форма предприятия, производственная структура, объем деятельности, технология производства и т. д.

По степени самостоятельности колбасные предприятия могут функционировать в виде самостоятельных юридических лиц либо входят в состав других организаций и предприятий как обособленное производственное подразделение.

По масштабу производственной деятельности колбасные предприятия могут быть крупными и мелкими.

На крупных предприятиях применяется цеховая структура управления. Каждую производственно-хозяйственную структуру возглавляет отдельное материально ответственное лицо. На мелких же предприятиях на заведующего колбасным цехом могут быть возложены обязанности заведующего производством, кладовщика по материалам, топливу и готовой продукции. Данный фактор влияет на порядок документального оформления хозяйственных операций, систему отчетности материально ответственных лиц, формирование себестоимости продукции и т. д.

В зависимости от характера технологического процесса колбасные предприятия относятся к обрабатывающим отраслям производства, в которых готовый продукт получают путем последовательной обработки исходного сырья на отдельных технологических прерывных стадиях (фазах).

Производство колбасных изделий состоит из двух фаз:

* производство полуфабрикатов;

* производство колбас и копченостей.

На первой фазе происходит разделка мяса, т. е. обвалка и жиловка. В процессе же обвалки мясо отделяется от костей. В процессе жиловки из мяса выделяются сухожилия, соеди-

нительная ткань (пленки), жир, в результате которого получают полуфабрикат для производства колбас (обвяленное и жилованное мясо), а также жир, шпиг, жилки, кости и отходы.

Вторая фаза колбасного производства заключается в изготовлении колбасных изделий из жилованного мяса и состоит из следующих процессов: измельчение мяса, перемешивание его с водой до тестообразного состояния; приготовление фарша; шприцовка колбас (набивка в оболочку); термическая обработка — варка, обжарка, копчение, сушка, остывание, упаковка и маркировка.

Применительно к двум указанным фазам и строится учет затрат в колбасном производстве, который соответствует условиям применения поперечного (попроцессного) метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Себестоимость колбасных изделий исчисляется по следующим статьям затрат.

1. Сырье, основные материалы и полуфабрикаты.
2. Возвратные отходы (вычитаются).
3. Вспомогательные материалы.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Расходы на оплату труда производственных рабочих.
6. Отчисления на социальные нужды.
7. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.
8. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования.
9. Общепроизводственные (цеховые) расходы.
10. Прочие производственные расходы.
11. Итого общецеховая производственная себестоимость.
12. Общехозяйственные расходы.
13. Итого общезаводская производственная себестоимость.
14. Расходы на продажу.
15. Всего полная себестоимость.

В статью "Сырье, основные материалы и полуфабрикаты" включаются затраты на сырье, материалы и полуфабри-

каты, которые входят в состав вырабатываемой продукции как ее основа или являются необходимыми компонентами при изготовлении продукции.

Сырьем для колбасного производства служит мясо на костях, субпродукты, шпик, пищевая кровь и другие продукты, получаемые от переработки скота. В качестве основных материалов используются мука пшеничная и картофельная, яйца, масло животное, кишечная оболочка, соль, сахар, перец, чеснок, лук и др.

Мясо в обвалочный цех (отделение) поступает со складов (холодильников) по лимитно-заборным картам в соответствии с производственным заданием в тушах, полутушах или кусках в мороженом, остывшем или парном виде. На мелких колбасных предприятиях передача мяса из кладовой в обвалочное отделение документально не оформляется. Если мясо поступает в мороженом виде, оно подлежит дефростации (размораживанию), причем масса его несколько уменьшается. Размораживание мяса оформляется актом на дефростацию, в котором указываются дата получения мяса и номер документа, по которому оно получено, количество туш или полутуш, масса в килограммах до и после размораживания. Поступившее в обвалочный цех (отделение) мясо подвергается обвалке и жиловке, в результате которых получают обваленное и жилованное мясо (по сортам), жир-сырец, шпик, жилки, кости и отходы. Результаты обвалки и жиловки мяса записывают в журнал (книгу) учета, который открывается на месяц на каждый вид мяса. Записи в журнале производятся мастером цеха.

Журнал учета обвалки и жиловки мяса служит основанием для списания сырья и оприходования полуфабриката (жилованного мяса), сала, жира-сырца, костей, жилок и отходов. Расход мяса в течение дня на обвалку и жиловку определяют исходя из поступившего его количества за день и остатков неразделанного мяса на начало и конец дня. Для контроля за правильностью учета выходов полуфабрикатов кости, жилки и зачистки взвешивают и оценивают отдельно по каждому виду сырья (говядина, свинина, баранина).

В тех случаях, когда при разделке мяса готовят сырье для копченостей на костях (окорочки, грудинки), в журнале, в соответствующих свободных графах выхода, указываются полуфабрикаты с пометкой "на костях", что имеет значение при определении выхода полуфабрикатов в натуре.

Журнал учета обвалки и жиловки мяса служит основанием для определения себестоимости полуфабрикатов, получаемых от разделки мяса. Калькуляции себестоимости полуфабрикатов составляются только по стоимости сырья. Все остальные расходы, связанные с обвалкой и жиловкой мяса, относятся непосредственно на себестоимость колбас и копченостей. При определении стоимости жилованного мяса и других полуфабрикатов из стоимости сырья вычитают стоимость сопутствующей продукции и возвратных отходов по внутренним ценам.

В качестве калькуляционной единицы принимают 1 т мяса жилованного говяжьего I сорта, свинины полужирной, баранины жилованной, окорока (переднего и заднего). Остальные полуфабрикаты приводят к калькуляционной единице по установленным коэффициентам. Себестоимость калькуляционной единицы определяют делением стоимости жилованного мяса и других полуфабрикатов на общее количество в приведенных единицах.

Жилованное мясо, жир передаются в посолочное отделение колбасного цеха. Кости передаются, как правило, предприятиям общественного питания, зверохозяйствам и консервным предприятиям по утвержденным отпускным ценам. На консервных предприятиях из костей варят бульон, используемый как компонент для приготовления паштетов.

В посолочном отделении колбасного цеха поступившее жилованное мясо солят и для выдерживания (созревания) закладывают в специальные стандартные мерные тары, на которые прикрепляют ярлык-паспорт. В нем указывают номер и емкость тары, наименование и вес мясопродукта, дату посола.

Для контроля за количеством в посоле жилованного мяса и полуфабрикатов для копченостей мастер посолочного от-

деления ведет журнал (книгу) учета сырья в посоле. Приход и расход мяса и полуфабрикатов регистрируются в журнале на основании первичных документов, сверенных с учетными данными других регистров.

После выдержки (созревания) посоленное жилованное мясо и полуфабрикаты используются для приготовления фарша и копченостей. Количество жилованного мяса, отпущенного для производства колбасных изделий, определяется расчетным путем. К остатку мяса в посоле на начало месяца прибавляется количество мяса, переданного в посол за отчетный месяц, и вычитается остаток мяса в посоле на конец месяца при условии, что другим производствам отпуск мяса в отчетном месяце не производился. Если жилованное мясо в посоле передавалось котлетному,пельменному или другим производствам, то этот отпуск принимают в расчет при определении массы жилованного мяса, переданного на выработку колбасных изделий.

Из полученного посоленного мяса в колбасном цехе готовят фарш, для чего используют также шпик, муку пшеничную и картофельную, масло животное и другие необходимые компоненты. После этого производится шприцовка колбас (набивка в оболочку), термическая обработка (варка, обжарка, копчение, сушка, остывание), упаковка и маркировка.

Субпродукты учитываются и списываются в колбасное производство в сыром виде. Если по рецептуре предусмотрена закладка вареных или жилованных субпродуктов, то в первичной документации масса субпродуктов отражается в вареном или жилованном виде, а также в сыром виде. В этом случае массу субпродуктов в сыром виде определяют из расчета норм отхода и увара: для субпродуктов I категории — в целом, для субпродуктов II категории — по наименованиям.

Кишечную и искусственную оболочку учитывают по каждому наименованию кишок, по количеству пучков или штук каждого калибра и сорта. Одновременно кишечную оболочку, фактически израсходованную на выработку колбас за

отчетный месяц, выражают в единицах фаршеемкости путем умножения количества кишечной оболочки на установленные нормы фаршеемкости. Расход бараньей черевы по фаршеемкости учитывают отдельно.

Закладка сырья для приготовления фарша и выпуска готовой продукции отражается в журнале (книге) учета закладки сырья и выхода готовой продукции. Записи в журнал производятся заведующим производством (мастером) ежедневно. На крупных колбасных предприятиях журнал открывается на каждый вид изделий на месяц. На мелких предприятиях такой журнал ведется на отдельные группы изделий: вареные, варено-копченые, копченые и т. п. Итоги журналов являются основанием для списания сырья и материалов на выработку колбасных изделий.

Все журналы оперативного учета являются первичными документами производственного учета и служат основанием для составления отчетов, отражающих движение сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и тары. На крупных предприятиях заведующие цехов составляют производственные отчеты, характеризующие движение материалов в рамках производственных цехов. На мелких колбасных предприятиях материальный отчет составляет заведующий колбасным цехом, который одновременно выполняет функции кладовщика по материалам и готовой продукции. Особенность отчета состоит в том, что в нем складской и производственный учет материалов совмещен, т. е. движение материалов, топлива и тары отражается в целом по колбасному производству без подразделений на кладовую и производственный цех. Кроме того, в отчете обособленно отражается движение готовой продукции.

Расход материалов показывается как по всему цеху, так и по полуфабрикатам и готовым изделиям. При этом расход материалов отражается как фактически, так и по норме.

Затраты сырья, основных материалов и полуфабрикатов в себестоимость отдельных видов изделий включаются прямым путем по учетным ценам. По истечении месяца к этой стоимости присоединяют разницу между учетной и факти-

ческой стоимостью материалов. Кишечную оболочку в себестоимость продукции включают пропорционально весу колбасных изделий и коэффициентам фаршеемкости.

По статье "Возвратные отходы (вычитаются)" показывается стоимость возвратных отходов, исключаемая из затрат на сырье, основные материалы и полуфабрикаты. К возвратным отходам в колбасном производстве относятся кости, жилки, сухожилия, технические зачистки и др. Возвратные отходы учитываются по ценам возможного их использования или реализации. Безвозвратные отходы и технологические потери (угары, усушки, улетучивание и т. п.) оценке не подлежат.

В статью "Вспомогательные материалы" включаются затраты на материалы, которые не образуют вещественную основу изготавливаемой продукции и используются для придания готовому продукту определенных потребительных свойств. К вспомогательным материалам в колбасном производстве относят целлофаны, шпагаты для вязки колбасных изделий, смазочные, обтирочные материалы и др.

Вспомогательные материалы в себестоимость отдельных видов изделий включаются по прямому признаку либо пропорционально плановым нормам на выпуск продукции.

Вспомогательные материалы на этой статье отражаются по единым учетным ценам, а в конце месяца к этой стоимости добавляют разницу между учетной ценой и фактической их стоимостью.

Остальные затраты отражаются так же, как и на других мясоперерабатывающих предприятиях.

При калькулировании себестоимости колбасных изделий необходимо учитывать незавершенное производство (мясо жилованное, копчености в посоле, колбасные изделия, незаконченные обработкой и т. д.). Для этого на 1-е число каждого месяца проводится инвентаризация и оценка незавершенного производства путем подсчета, взвешивания и измерения. Данные о незавершенном производстве заносятся в инвентаризационные описи, на основании которых опреде-

ляются затраты, относящиеся к незавершенному производству. Фарш копченых и полукопченых колбасных изделий с длительным сроком сушки приводят к массе готовой продукции по установленным нормам выходов.

Остатки незавершенного производства на конец месяца оцениваются, как правило, по плановой производственной себестоимости и отражаются в учете в виде дебетового сальдо на счете 20 "Основные производства".

Обваленное и жилованное мясо оценивается по фактической стоимости израсходованного сырья (минус возвратные отходы) и, как правило, в бухгалтерском учете отражается на счете 10 "Материалы".

В колбасном производстве в зависимости от мощности предприятий в качестве калькуляционной единицы может применяться 1 т или 1 ц каждого вида и наименования колбасных изделий и копченостей. Калькуляция себестоимости изделий строится таким образом, чтобы по каждому их виду и наименованию можно было сравнивать фактические и плановые затраты.

8.5. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях по выпуску пивоваренной продукции и безалкогольных напитков

Организационно пивоваренные предприятия и предприятия, выпускающие безалкогольные напитки, могут обладать статусом юридического лица, составлять самостоятельный бухгалтерский баланс и иметь расчетный и иные счета в учреждениях банка. Кроме того, они могут быть и обособленными структурными подразделениями в составе других организаций и производств.

По степени специализации эти предприятия либо специализируются на выпуске только одного вида продукции (например, только пива или только безалкогольных напитков),

либо представляют собой универсальные производства, выпускающие пиво и безалкогольные напитки одновременно.

Технологически пивоваренные предприятия относятся к обрабатывающим отраслям производства. Производство пива и безалкогольных напитков характеризуется, как правило, однородностью структуры технологического процесса. Оно состоит из нескольких фаз и переделов, в которых сырье и основные материалы превращаются в готовый продукт.

Технологический процесс производства пива включает в себя следующие фазы: получение солода из ячменя; приготовление пивного сусла; брожение, выдержка (дображивание) пива; осветление; разлив; пастеризация; хранение.

Технологический процесс производства безалкогольных напитков состоит из следующих основных этапов: обработка воды; приготовление сахарного сиропа и колера; приготовление порошкообразных смесей (настоев, экстрактов, композиций); приготовление квасного сусла, его брожение; купажирование; газирование; разлив; хранение.

Процесс выработки пиво-безалкогольной продукции может быть организован в рамках следующих производственных цехов и участков:

- * солодовенный — производство солода;

- * варочный — производство пивного сусла и безалкогольных напитков;

- * бродильный — сбраживание сусла, получение зеленого пива;

- * лагерный — выдержка (созревание), получение лагерного пива и его осветление (фильтрация);

- * разливочный — разлив в бутылки, банки, бочки, обработка тары и сдача готовой продукции на склад

На крупных предприятиях каждая производственная структура организационно оформляется в производственный Цех. На средних предприятиях отдельные участки могут функционировать в рамках одного производственного цеха (например, пивоваренный цех с отделениями — варочный, бродильный, лагерный). На мелких же предприятиях все про-

изводственные операции совершаются в рамках одного производственного цеха (например, цех безалкогольных напитков с отделениями — варочный, разливочный).

Независимо от принятой производственной структуры на всех предприятиях должны быть лаборатории, осуществляющие химико-технический и микробиологический контроль за продукцией.

На пивоваренных производствах необходимо учитывать незавершенное производство. Технологический процесс производства безалкогольных напитков длится до двух дней, а пива — от 20 до 110 дней. Поэтому надо правильно распределить затраты между незавершенным производством и готовыми изделиями.

Планирование и учет затрат на предприятиях пиво-безалкогольной промышленности, применительно к типовой производственной структуре, соответствует условиям применения поперечного метода. При этом в учете могут быть использованы полуфабрикатный или бесполуфабрикатный варианты этого метода.

Себестоимость пива и безалкогольных напитков включает в себя следующие статьи затрат:

1. Сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты.
2. Полуфабрикаты собственного производства.
3. Возвратные отходы (вычитаются).
4. Тара, вспомогательные и упаковочные материалы.
5. Топливо и энергия на технологические цели.
6. Холод на технологические цели.
7. Расходы на оплату труда производственных рабочих.
8. Отчисления на социальные нужды.
9. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.
10. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования.
11. Общепроизводственные (цеховые) расходы.

12. Прочие производственные расходы.

13. Итого цеховая производственная себестоимость.

14. Общехозяйственные расходы.

15. Итого общезаводская производственная себестоимость.

16. Расходы на продажу.

17. Всего полная себестоимость.

В статью "Сырье, основные материалы и покупные полуфабрикаты" включаются затраты на сырье, основные материалы и стоимость покупных полуфабрикатов, израсходованных на выработку продукции.

Сырье и основные материалы входят в состав выпускаемой продукции в качестве ее основы или необходимых компонентов.

К сырью и основным материалам в пивоварении относятся: ячмень, солод, несоложенные материалы (до 40% вместо солода, чаще всего кукурузная или ячменная мука и крупка, рисовая сечка), хмель, ферментные препараты, пивные дрожжи, вода и др.

Солод является основным сырьем при производстве пива и кваса. Он может быть приобретен в готовом виде от поставщиков либо произведен на самом предприятии. В пивоварении применяется солод из ячменя, а при производстве кваса используется в основном ржаной, так называемый красный солод.

Процесс производства солода длится до 30 дней. Главным показателем его качества является экстрактивность, обозначающая суммарное количество сухих веществ (в %), переходящих в раствор при обработке измельченного зерна ферментами солода.

Приготовление солода происходит в солодовенном цехе (отделении) и состоит из следующих стадий: очистка и транспортировка ячменя, замачивание и проращивание зерна, сушка, отделение ростков и созревание солода.

Для производства солода может быть использован очищенный или неочищенный ячмень. Норма расхода очищенного ячменя на 1 т солода определяется по формуле

$$C_o = \frac{1000 \times (100 - a) \times 100}{B \times (100 - b)}$$

где a — влажность готового солода, %;

b — влажность расходуемого ячменя, %;

B — плановый выход солода в пересчете на сухое вещество, %.

Пример. Влажность готового солода — 4%, влажность очищенного ячменя — 14%, выход солода в пересчете на сухое вещество — 88%. В солодовенном цехе на производство 3500 кг солода израсходовано очищенного пивоваренного ячменя 4500 кг.

В этом случае норма расхода очищенного ячменя составит:

$$C_n = \frac{3500 \times (100 - 4) \times 100}{88 \times (100 - 14)} = 4439,7$$

Расчет нормы расхода неочищенного ячменя на производство 1 т солода производят по формуле

$$C_n = \frac{C_o \times 100}{100 - q}$$

где q — содержание отходов при сортировании ячменя, %.

Норма расхода неочищенного ячменя на производство 3500 кг солода при 10%-м содержании отходов составит:

$$C_n = \frac{4439,7 \times 100}{100 - 10} = 4933 \text{ кг}$$

В солодовенном цехе мастером (технологом) ведется журнал оперативного учета производства солода. В нем отражаются данные о движении замоченного сырья в производстве, выходе солода и полученных отходах (сплав, ростки). Данные о выходе солода должны соответствовать количеству солода, переданного в варочный цех и реализованного другим организациям.

372

Ежемесячно начальник солодовенного цеха составляет производственный отчет, в котором отражается движение сырья, материалов, тары, отходов и выход готового солода. Основанием для составления отчета служат первичные документы и журнал оперативного учета производства солода.

Произведенный солод передается в варочный цех, где он используется для производства пивного сусла.

В варочном цехе (отделении) мастером (технологом) ведется журнал оперативного учета, в котором фиксируются все производственные стадии и показатели выхода пивного сусла. Данные журнала служат основанием для составления производственного отчета в целом по варочному цеху.

Приготовленное сусло подлежит обязательному сбраживанию. Процесс сбраживания пивного сусла осуществляется в две стадии в двух отдельных помещениях и при разных условиях и режимах. Первая стадия — главное брожение — ведется в бродильном цехе (отделении) и заканчивается получением из пивного сусла и дрожжей зеленого пива. Вторая стадия — дображивание — осуществляется в лагерном цехе (отделении). Здесь освобожденное от дрожжей зеленое пиво насыщается углекислым газом (CO_2), созревает, фильтруется и превращается в готовый продукт.

Процессы сбраживания пивного сусла по каждому цеху (отделению) фиксируются мастерами (технологами) в журналах оперативного учета, данные которых затем используются начальниками цехов при составлении производственных отчетов.

Отфильтрованное и полностью готовое пиво перекачивается в цех разлива.

Норма расхода зернопродуктов на 1 дал пива при плановой экстрактивности рассчитывается по формуле

$$M = \frac{П \times Д \times 100 \times 0,96 \times 100}{(\mathcal{E}_n - \mathcal{E}_p) \times (100 - n) \times 10}$$

где $П$ — концентрация сусла по стандарту в зависимости от вида и сорта пива (11 или 12%);

Д — относительная плотность сусла (1,04423%);

0,96 — коэффициент на сжатие сусла, расширение котла, вытекание сусла и хмеля и на свернувшиеся белки;

\mathcal{E}_n — плановая средневзвешенная экстрактивность зерно-продуктов в пересчете на воздушно-сухое вещество, %;

\mathcal{E}_p — норматив потерь экстракта в варочном цехе, в % к затертому сырью;

n — планируемые общие потери пива, %.

Для сравнения фактического расхода сырья с нормой его расхода на 1 дал пива производят перерасчет расхода сырья с фактической экстрактивности на плановую по формуле

$$M_n = \frac{M_\phi \times \mathcal{E}_\phi}{\mathcal{E}_n}$$

где M_n и M_ϕ — расход сырья на 1 дал пива при плановой и фактической экстрактивности (кг), соответственно;

\mathcal{E}_n и \mathcal{E}_ϕ — плановая и фактическая экстрактивность сырья в пересчете на воздушно-сухое вещество (%), соответственно.

Общий выход пива (%) по предприятию рассчитывают по формуле

$$П = \frac{B \times Б \times Л \times P \times 100}{100 \times 100 \times 100 \times 100}$$

где В — выход продукции в варочном цехе;

Б — выход продукции в бродильном цехе;

Л — выход продукции в лагерном цехе;

P — выход продукции в цехе розлива.

При применении этой формулы во внимание берутся планируемые потери по каждой стадии производства. Однако норматив общих потерь может измениться в зависимости от того, сколько планируется разлить пива в банки, бутылки и бочки.

Производство безалкогольной продукции осуществляется в цехах безалкогольных напитков. Сырьем и основными материалами, входящими в готовый продукт вещественно, для производства безалкогольных напитков являются: вода, са-

хар, плоды, ягоды, пищевые кислоты, экстракты, консерванты, солод, пряности, углекислота и др.

Нормы расхода сырья на производство 100 дал (1 дал — Ю л) готового напитка рассчитывают с учетом содержания сухих веществ в сырье, содержания сырья в готовом напитке, прироста сухих веществ за счет инверсии сахарозы и фактических потерь сухих веществ при производстве напитка.

Например, расчет нормы сахара на производство 100 дал напитка производят по формулам:

а) в пересчете на сухие вещества

$$C_n = \frac{C_p \times 100}{100 - n}$$

где С — содержание сухих веществ в 100 дал напитка, кг; n — общие фактические потери сухих веществ, %;

б) с учетом влажности сахара

$$C_{нг} = \frac{C_n \times 100}{100 - в}$$

где в — влажность сахара, %.

В каждом цехе все операции, связанные с выпуском безалкогольных напитков, фиксируются мастерами (технологами) в журналах оперативного учета. Данные этих журналов вместе с первичными документами используются при составлении производственного отчета начальниками цехов.

Сырье и основные материалы списываются на себестоимость пивоваренной и безалкогольной продукции по прямому признаку, с учетом их качественных показателей (содержание сухих веществ, экстрактивность и т. д.), которые указываются в документах на основе аналитических данных лабораторий. При невозможности списания затрат сырья и основных материалов по прямому признаку они распределяются между видами продукции пропорционально плановым нормам, пересчитанным на фактический выпуск.

Статью "Полуфабрикаты собственного производства" применяют те предприятия, которые выпускаемые полуфабрикаты используют не только для производства пива и безалкогольных напитков, но и реализуют потребителям. В этом случае по каждому производимому полуфабрикату составляют отдельную калькуляцию себестоимости.

К полуфабрикатам собственного производства на предприятиях пиво-безалкогольной промышленности относят солод, сиропы, концентраты и др. В себестоимость готовых изделий их стоимость включают прямым путем согласно плановым нормам, пересчитанным на фактический выпуск продукции.

В калькуляциях готовых изделий стоимость полуфабрикатов отражается комплексной статьей.

В статью "Возвратные отходы (вычитаются)" включается стоимость возвратных отходов. К возвратным отходам относятся: отходы при сортировке и замочке зерна, солодовые ростки, жидкие дрожжи, пивная дробина, углекислота, пивные дрожжи, семечки плодов и ягод, кожура цитрусовых фруктов и др.

Стоимость отходов, которые могут быть реализованы на сторону (солодовые ростки, пивная дробина и т. д.), исключается из затрат на производство по цене возможной их реализации, а углекислота и пивные дрожжи, используемые для внутрипроизводственных нужд, — следующим образом:

* углекислота — исходя из затрат по обслуживанию установок по ее улавливанию в процессе производства;

* пивные дрожжи — в размере 50% стоимости дрожжей, отпущенных в производство.

По статье "Тара, вспомогательные и упаковочные материалы" отражается стоимость материалов, используемых для придания готовым изделиям определенных потребительных свойств. К ним относятся: фильтрмассы, пробки, этикетки, крышки и др.

На эту же статью относят стоимость боя бутылок и банок в производстве в пределах норм естественной убыли.

По этой статье учитывают также стоимость тары и тарных материалов (жестяные и пластмассовые банки и бутылки, картонные коробки и др.) в случаях, когда их стоимость включена в отпускную цену продукции и не возмещается покупателями.

Стоимость стеклянной тары возмещается покупателями, как правило, сверх отпускных цен на реализованные им изделия.

Тара, упаковочные и вспомогательные материалы используются при разливе продукции в банки, бутылки и бочки и их оформлении. Расход этих материалов начальник цеха разлива отражает в производственном отчете. При составлении отчета он использует, кроме того, первичные документы и журналы оперативного учета розлива, которые ведутся по всем видам и наименованиям выпускаемых изделий.

Расходы по таре, вспомогательным и упаковочным материалам между видами изделий распределяются прямым путем. Затраты, отнесение которых непосредственно на себестоимость отдельных видов продукции затруднено, включаются в себестоимость продукции пропорционально плановым нормам их расхода.

Порядок учета затрат по остальным калькуляционным статьям в основном соответствует тем принципам, которые характерны для других производств пищевой промышленности. Выделение же особой статьи "Холод на технологические цели" обусловлено значительным удельным весом холода в составе энергетических затрат.

Между изделиями расход холода распределяется пропорционально коэффициентам, исчисленным исходя из продолжительности технологического процесса выработки каждого сорта и вида изделий.

В пиво-безалкогольной промышленности незавершенное производство имеет место:

* в солодовом производстве — ячмень в замочных чанах, на токах, в ящиках, зеленый солод в овинах;

* в пивоваренном производстве — в варочном цехе — горячее сусло; в бродильном цехе — зеленое пиво; в лагерьном цехе — лагерное пиво;

* в производстве безалкогольных напитков — хлебный квас в бродильных чанах; в производстве соков и настоев — соки в период брожения и осветления и настойки в процессе насыщения спиртом.

Остатки незавершенного производства инвентаризуются на всех стадиях производства ежемесячно на 1-е число.

Остатки незавершенного солода оцениваются по стоимости замоченного зерна. В производстве пива незавершенное производство оценивается по плановой стоимости израсходованных на него сырья и материалов с добавлением плановых затрат на обработку по соответствующим стадиям производства. В производстве безалкогольных напитков остатков незавершенного производства, как правило, не должно быть, поскольку технологический процесс их изготовления непродолжителен. Если они все же есть, то их можно оценить по стоимости израсходованных материальных ресурсов.

Периодически, в зависимости от потребностей управления, на предприятиях, выпускающих пивоваренную и безалкогольную продукцию, составляют фактические (отчетные) калькуляции себестоимости полуфабрикатов и готовых изделий. Источником информации для их составления являются данные учета затрат на производство изделий и коммерческих расходов. Эти калькуляции используются для контроля за выполнением плана по себестоимости как отдельных видов, так и всей товарной продукции.

Калькуляционной единицей для пива и безалкогольных напитков каждого вида и сорта является дал, для солода — 1 т.

8.6. Особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на швейных предприятиях

Процесс организации производственного учета на швейных предприятиях во многом определяется типом и характе-

ром производства, особенностями его организации и технологии, разнообразием номенклатуры выпускаемых изделий, их сложности, уровнем специализации производства, структурой управления и другими факторами.

В зависимости от характера технологического процесса швейное производство относится к обрабатывающим отраслям производства (гетерогенное производство), в котором готовые швейные изделия получают путем сборки заранее изготовленных деталей кроя, различной фурнитуры, материалов отделки и др.

По степени специализации и массовости выпуска на швейных предприятиях применяют все три типа производства: индивидуальное, серийное и массовое. На производственный процесс оказывают влияние сезонность изготовления продукции и частое обновление ассортимента изделий под влиянием моды.

В зависимости от уровня специализации, объемов выпускаемой продукции швейные предприятия имеют различную производственную структуру. На крупных специализированных швейных предприятиях основным производственным подразделением является цех.

На небольших швейных предприятиях основной структурной единицей является производственный участок.

К производственным цехам (участкам) на швейных предприятиях относятся:

- * подготовительный цех (склад тканей и других материалов);

- * раскройный цех (участок);

- * швейный цех (участок);

- * цех (участок) влажно-тепловой обработки.

В технологическом процессе производства продукции выделяют две стадии обработки:

- 1) подготовка ткани к раскрою и раскрой;

- 2) пошив готовых изделий.

В общем виде технологический процесс производства швейных изделий включает в себя следующие взаимосвязанные операции:

1) в подготовительном цехе (участке) — прием, обмеловка и подбор кусков ткани для раскроя;

2) в раскройном цехе (участке) — прием ткани из подготовительного цеха (участка); настиление ткани в настилы, их клеймение; раскрой настила; промер, сортировка и сдача на склад концевых остатков; контроль качества кроя; нумерация деталей кроя; комплектовка и передача комплектов кроя в швейный цех (участок);

3) в швейном цехе — прием и проверка фурнитуры, комплектовки кроя и его маркировка; пошив изделий; передача изделий в цех (участок) влажно-тепловой обработки;

4) в цехе (участке) влажно-тепловой обработки — технический контроль и маркировка изделий; упаковка и сдача готовой продукции на склад.

В зависимости от технологии обработки и организации производства на швейных предприятиях применяются поперечный и позаказный методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

На швейных предприятиях затраты производства учитываются на счете 20 "Основное производство", а затраты, связанные с реализацией продукции, — на счете 43 "Расходы на продажу".

В состав себестоимости швейных изделий включаются следующие статьи затрат.

1. Основные материалы.
2. Возвратные отходы (вычитаются).
3. Вспомогательные материалы.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Расходы на оплату труда производственных рабочих.
6. Отчисление на социальные нужды.
7. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки.
8. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования.
9. Общепроизводственные (цеховые расходы).
10. Прочие производственные расходы.

11. Итого цеховая производственная себестоимость.

12. Общехозяйственные расходы.

13. Итого общезаводская производственная себестоимость.

14. Расходы на продажу.

15. Всего, полная себестоимость.

По статье "Основные материалы" швейные предприятия отражают затраты тех материалов, которые вещественно входят в состав изделия.

Производительный расход основных материалов во многом зависит от качества их приемки от поставщиков и подготовки к производству.

Все материальные ценности, поступающие на предприятие, должны быть своевременно оприходованы заведующим (мастер) подготовительным цехом (участком). Он подписывает количество кусков ткани и сравнивает их характеристики (наименование, сорт, мерность ткани, количество и др.), указанные в ярлыках, кипных картах, спецификациях поставщика, с сопроводительными документами.

На поступившие материалы составляется приемный акт или накладная типовой формы.

На складе (подготовительном производстве) выполняют количественную и качественную приемку-разбраковку поступивших тканей путем их промера по длине и ширине.

Данные промера отражаются в паспорте куска (форма 1-ш), который составляется в двух экземплярах. В нем указывается артикул материала, ярлычная и фактическая длина куска, установленные при измерении, все значения ширины куска, выявленные пороки и их характеристики, условные вырезы и т. д.

Первый экземпляр паспорта прикладывается к куску ткани, второй хранится в картотеке и используется для расчета кусков тканей в настилы для раскроя.

После промера ткани каждому куску присваивается порядковый номер, который проставляют в паспорте куска.

На каждую партию поступивших тканей одного артикула на основании паспортов кусков выписывается промерочная

ведомость в трех экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — в подготовительное производство для оперативного контроля за расходом партии ткани; третий — в юридический отдел для предъявления претензий поставщику.

В промеренной ведомости фиксируется общий метраж партии ткани, длина и ширина каждого куска ярлычная и фактическая, результаты промера ткани — излишек или недостача.

В случае обнаружения недостачи ткани по длине куска или предъявления претензий поставщику составляется "Акт проверки поступающих материалов по количеству". При установлении недостачи целых кусков к акту прикладывается покусковая опись меры каждого куска той кипы, где обнаружена недостача. Выявленные в результате разбраковки пороки тканей и отклонения по ширине в меньшую сторону оформляются "Актом разбраковки поступающих материалов по качеству". Указанные акты составляются комиссией.

При отпуске каждого куска ткани в промерочной ведомости делается отметка — дата отпуска и номер карты раскроя.

В подготовительном цехе (участке) согласно производственному заданию производят подбор и расчет количества ткани, необходимой для раскроя изделий по каждой карте раскроя.

Расчет кусков ткани в настилы для раскроя выполняют на основании паспортов кусков ткани опытным или расчетным способом. На основании произведенного расчета заполняется расчетная карта использования ткани при раскрое в одном экземпляре, как правило, на один артикул ткани.

Заведующий (мастер) подготовительным цехом (участком) проверяет правильность изготовления обмелок и расчета необходимого количества ткани.

В подготовительном цехе (участке), помимо расчетной карты, выписывается карта раскроя, в которой заполняют

раздел "Задание". Карты раскроя выписывают отдельно по ткани верха, подкладки и приклада, но за одним номером.

Начальник (мастер) подготовительного цеха (участка), после проверки правильности выписанного задания и указанных норм расхода ткани визирует карту раскроя. Каждая карта раскроя подлежит регистрации в специальном журнале. Затем ткань выдается в раскройный цех на основании накладной, приложенной к карте раскроя. Накладная выписывается в двух экземплярах. Первый экземпляр отрывается и служит основанием для записи расхода ткани в подготовительном производстве. Второй экземпляр используется для определения фактического расхода ткани и для учета использования ткани в раскройном цехе (участке).

Расчетная карта, карта раскроя и подобранные куски ткани с паспортами передаются в раскройный цех.

В раскройный цех ткани выдаются по партиям, подобранным согласно расчету, в пределах потребности на раскрой полных комплектов. В комплект входят все виды кроя: верх, подкладка, приклад и др.

Основным первичным документом для учета и контроля за расходом ткани в раскройном производстве служит карта раскроя. Она предназначена для оформления отпуска ткани в раскройный цех, для учета фактического расхода тканей, для учета возврата весового и мерного лоскута по категориям на склад, определения результатов раскроя, учета выработки рабочих раскройного цеха, учета сдачи кроя в кладовую кроя или в швейный цех.

Карта раскроя является многоцелевым документом, имеет сложную форму и состоит из двух разделов (лицевая сторона) и вмонтированных в нее накладных.

Первый раздел "Задание" содержит нормативную информацию о потребности ткани на выполнение производственного задания по моделям, размерам и ростам. Также в ней Указываются метод настила (ЛЛ — лицом к лицу, ЛВ — лицом вниз), разница при изменении норм и др. Заполняется она в подготовительном производстве.

Раздел "Выполненные задания" содержит информацию о фактическом выполнении задания в раскройном цехе и о результатах раскроя. Заполняется в раскройном цехе (участке) после выполнения раскроя ткани.

Накладная на сдачу кроя в кладовую цеха (швейный цех) отражает количество переданного кроя изделий определенного артикула в швейный цех (кладовую кроя). Заполняется в раскройном цехе после комплектовки кроя, полученного по одной карте раскроя.

Накладная на сдачу концевых остатков заполняется после сортировки полученных от раскроя остатков ткани по размерам и категориям.

С обратной стороны карты раскроя расположены разделы:

"Выработка рабочих к карте раскроя" содержит информацию о выработке рабочих раскройного цеха по табельным номерам и номерам выполненных операций.

"Спецификация кусков ткани" включает информацию, характеризующую, куски ткани, подобранные для раскроя: номер куска, его ширина, длина.

"Категория остатков" содержит характеристику остатков ткани по размерам и категориям.

Учет расхода ткани в раскройном цехе и заполнение карты раскроя осуществляется в следующей последовательности.

Раздел "Выполненные задания" заполняет съемщик настила после окончания раскроя ткани. Он указывает фактическое количество раскроенных полотен по каждому настилу, количество кроя, фактическую длину обмелки полотна в метрах, ширину обмелки в сантиметрах. Расход ткани по каждому настилу без припуска в погонных метрах определяется умножением длины обмелки на фактическое количество полотен в каждом настиле. Расход ткани без припуска на раскрой в квадратных метрах равен произведению расхода в погонных метрах на ширину ткани.

Остатки ткани, полученные при раскрое, промеряют, сортируют по размерам и категориям и сдают на склад по на-

кладной на сдачу лоскута, вмонтированной в карту раскроя. После определения количества погонных метров нерациональных остатков рассчитывается фактический расход ткани в погонных метрах по каждой карте раскроя. Для этого определяют разность между количеством поступившей для раскроя ткани и образовавшимися остатками, размером не менее 15 см для шерстяных тканей и не менее 10 см для всех остальных. Остатки ткани, имеющие размеры менее указанных, включаются в фактический расход ткани.

Фактический расход ткани на весь крой в погонных метрах определяется умножением расхода ткани на раскрой без припуска на норматив потерь по длине настила для данного материала в процентах.

Фактический припуск на все настилы в погонных метрах равен разности между фактическим расходом ткани в погонных метрах и расходом ткани по фактическим обмелкам.

Площадь лекал раскладки определяется на основании данных экспериментального цеха о площади лекал каждого сочетания размеров, умноженных на фактическое количество полотен.

На основании данных карты раскроя предоставляется возможность определить отклонения фактического расхода ткани от нормативного. Отклонения за счет несоблюдения норм на обмеловку в погонных метрах определяются путем сопоставления фактической длины обмелки по каждому настилу с нормативной длиной обмелки, с последующим умножением полученной величины на число выкроенных полотен в данном настиле.

Отклонение от норм на припуск рассчитывается как разность между фактическим припуском и припуском по норме на фактический крой.

Результат изменения норм определяется умножением разницы при изменении норм на количество полотен того настила, при раскрое лекал которого произошли изменения.

Учет поступления и расхода ткани в раскройном цехе (участке) осуществляется в карточках учета движения и исполь-

зования ткани, которые ведутся по наименованиям ткани и моделям швейных изделий, изготавливаемых из этой ткани.

Записи в карточку производятся на основании карт раскроя и других документов на поступление и расход ткани в раскройный цех (участок).

В карточках по каждой карте раскроя указывается фактический расход ткани в погонных и квадратных метрах на определенное количество кроя, а также поступление ткани из подготовительного производства, возврат рациональных и нерациональных остатков и т. д.

По окончании месяца на основании данных карточек учета движения и использования ткани заведующий (мастер) раскройного цеха (участка) составляет производственный отчет о движении материалов в производстве.

В швейном цехе (участке) при производстве изделий, помимо поступившего из раскройного цеха (участка) кроя, используют также фурнитуру, меховые приборы, материалы отделки и др. Они поступают со склада в швейный цех строго по нормам, установленным в лимитно-заборных картах, на количество кроя, указанное в маршрутном листе или производственном задании.

Дополнительная выдача фурнитуры, а также ее замена оформляются требованием с письменного разрешения главного инженера предприятия.

Лимитно-заборные карты выписываются ежемесячно на каждую модель изделия в двух экземплярах: один экземпляр передается на склад, второй — швейному цеху (участку).

Выдача фурнитуры согласно маршрутному листу записывается в двух экземплярах лимитно-заборных карт и визируется подписями представителя цеха — получателя и склада (подготовительного производства).

Отпуск меховых приборов в швейный цех производится на основании отрывных талонов к маршрутным листам, в которых указывается количество и размер указанных приборов на количество кроя по данному маршрутному листу.

Учет меховых приборов в течение месяца ведется в заборных картах.

Расход фурнитуры и других материалов на фактический выпуск отражается в производственных отчетах швейного цеха, где на основании лимитно-заборных карт в разрезе моделей швейных изделий показывается расход конкретных наименований фурнитуры и других материалов.

Эти данные служат основанием для включения стоимости фурнитуры и других материалов в себестоимость швейных изделий.

Стоимость основных материалов включается в себестоимость отдельных видов швейных изделий по учетным ценам прямым путем. В конце месяца на основании расчета сюда же списываются отклонения учетной стоимости основных материалов от их фактической себестоимости.

В статью "Возвратные отходы (вычитаются)" включают стоимость отходов, уменьшающих фактические затраты на производство швейных изделий.

К возвратным отходам относятся остатки основных материалов, возникшие в процессе производства готовых изделий и утратившие частично или полностью потребительские качества исходного материала.

Отходы материалов в швейном производстве образуются при настилении материалов и выкраивании деталей швейных изделий. К ним относятся потери по длине и ширине настиллов и концевые остатки, межлекальные потери, отходы от подрезки деталей кроя изделия (швейная подметь), ватные выщипы и т. Д., а также весовой и мерный лоскут, размер которого не позволяет использовать его в основном производстве.

К лоскуту относятся остатки материалов длиной свыше 15 см по шерстяным тканям и свыше 10 см по всем остальным тканям и материалам.

Возвратные отходы оцениваются следующим образом:

1) по пониженной цене исходного материала, в том случае, если отходы могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами;

2) по цене возможного использования, если отходы используется во вспомогательном производстве или цехе ширпотреба;

3) по установленным ценам на отходы, за вычетом расходов на их сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри предприятия или реализуются на сторону (например, вторсырье);

4) по цене реализации, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве кондиционного сырья или полномерного (полноценного) материала.

По статье "Вспомогательные материалы" отражают стоимость материалов, используемых для придания швейным изделиям определенных потребительских свойств. К ним относятся: мелки, булавки, картон для лекал, марля, игольно-платиновые изделия и др. Между видами изделий их распределяют пропорционально плановым нормам на фактический выпуск продукции.

Остальные статьи затрат, образующих себестоимость швейных изделий, в учете и калькуляции отражаются в том же порядке, что и в других отраслях легкой промышленности, в соответствии с действующими нормативными и инструктивными документами.

Для точного исчисления себестоимости продукции, которая выпущена в текущем периоде, необходимо все производственные затраты отчетного месяца разграничить между выпущенными и сданными на склад готовыми изделиями и незавершенным производством.

К незавершенному в швейном производстве относятся полуфабрикаты, находящиеся на различных стадиях обработки — нескомплектованный крой, незаконченные швейные изделия в швейном цехе и ВТО, а также не принятая ОТК и не сданная на склад продукция.

Ткани и другие материалы, находящиеся у рабочих мест, но не подвергшиеся обработке, а также неисправимый брак

производства в состав незавершенного производства не включаются.

Для уточнения данных оперативного учета движения кроя производится ежемесячная инвентаризация остатков незавершенного производства. Она позволяет выявить неучтенный брак, определить недостачи и излишки.

Фактическое количество деталей кроя и полуфабрикатов отражается в инвентаризационных описях. На их основе составляется сводная ведомость оценки незавершенного производства.

Незавершенное производство на конец текущего месяца рекомендуется оценивать по стоимости материальных затрат (фактических или нормативных), а также трудовых затрат.

Для определения себестоимости единицы швейных изделий производится ее калькулирование путем деления всей суммы расходов, затраченных на изготовление изделий конкретного вида, на количество этих изделий по каждой калькуляционной статье. В качестве калькуляционной единицы в швейном производстве применяется штука или комплект.

8.7. Особенности учета затрат калькулирования себестоимости продукции в туристических организациях

В настоящее время туризм является одной из перспективных отраслей народного хозяйства. Многие организации, работающие в этой отрасли, уверенно и прочно занимают свое место на рынке туристских услуг, имеют собственную сеть агентов и постоянную клиентуру.

Туристические организации по характеру своей деятельности подразделяются на **туроператоров и турагентов**.

Туроператор — это туристическая оптовая фирма, выступающая посредником между предприятиями туристичес-

кой индустрии и турагентами. Она организует туры и реализует их от своего имени через турагентства либо непосредственно клиентам. В процессе организации туров тур-оператор устанавливает связи с предприятиями размещения, питания, транспорта, а также, в зависимости от характера тура, с культурно-просветительными учреждениями и экскурсионными бюро, выступая как оптовый покупатель туристских услуг. Довольно часто туроператоры арендуют на основе долгосрочных контрактов гостиницы или другие средства размещения, самолеты, суда, автобусы, обеспечивая их максимальную загрузку и получая от производителей туристских услуг значительные скидки.

Турагент — это розничная фирма — посредник между обслуживаемыми предприятиями или туроператорскими фирмами, с одной стороны, и клиентами-туристами — с другой. Турагентство либо реализует туры, предлагаемые туроператорскими фирмами, либо занимается предоставлением отдельных видов услуг индивидуальным туристам или их группам, устанавливая непосредственные связи с транспортными организациями, гостиничными корпорациями, экскурсионными бюро.

Туристические фирмы (агентства) могут осуществлять производственную деятельность (установление непосредственных связей с производителями туристских услуг), торговую деятельность (реализация продукции (услуг) туроператорских и других фирм с торговой наценкой), а также посредническую деятельность (реализация туристских путевок на правах комиссионера). На практике редко можно встретить фирму, осуществляющую лишь один вид деятельности. Наиболее эффективно для них совмещение всех видов туристской деятельности.

В работе туристических фирм можно выделить следующие основные этапы:

- * предложение туристу или группе туристов определенного набора туристско-экскурсионных услуг;

- * получение от клиентов денежных средств за путевку (тур);

- * перечисление денежных средств соответствующим организациям за размещение, проживание, экскурсионное обслуживание и т. д. отдельно или в целом за "пакет" услуг.

Совокупность указанных действий можно квалифицировать по-разному, в зависимости от предмета (содержания) договора между:

- * туристической фирмой и туристом;

- * туристической фирмой и другими контактирующими с ней организациями.

Договорные отношения туриста и туристической фирмы складываются как отношения покупателя (заказчика) и продавца (исполнителя). При этом следует подчеркнуть особый характер "продукта", приобретаемого у туристической фирмы. Вступая с ней в договорные отношения, турист рассчитывает получить необходимый ему набор услуг. Фирма, в свою очередь, предоставляет клиенту еще не сами услуги, а права на них. Туристу гарантируется получение в определенное время и в определенном месте услуг, осуществляемых контрагентами туристической фирмы, не имеющими прямых договорных отношений с данным туристом (например, гарантия проживания в отеле определенного класса, двухразовое питание, трансфер, экскурсионное обслуживание в соответствии с программой и т. д.).

Приобретаемая туристом совокупность прав, как правило, оформляется в виде путевки. Таким образом, путевка является конечным "продуктом" деятельности туристической фирмы и, соответственно, предметом ее реализации. В связи с этим оборот от реализации "продукции" у туристической фирмы отражается в момент продажи путевки, а не тогда, когда турист совершит поездку по данной путевке.

Получение туристом самих услуг представляет собой процесс потребления приобретенной "продукции". Естественно, что за туристом остается право предъявления претензий к

туристической фирме в случае неполучения или получения не в полном объеме услуг, гарантии предоставления которых он приобрел у туристической фирмы.

С точки зрения предмета договора в деятельности туристических фирм возможны разные варианты. Они различаются, в первую очередь, тем, **что именно** турфирма приобретает у других организаций. В связи с этим можно выделить три основных варианта в деятельности турфирм.

Вариант первый: туристическая фирма приобретает у организаций права (гарантии) на получение различных услуг (в местах пребывания и транспортных услуг) и, исходя из стоимости приобретенных гарантий, формирует стоимость собственной путевки и продает ее.

Вариант второй: туристическая фирма приобретает готовую путевку у другой туристической фирмы и перепродает ее.

Вариант третий: туристическая фирма продает туристскую путевку другой фирмы, не являясь владельцем путевки, и получает свою прибыль в виде комиссионного вознаграждения.

Следует отметить, что процессы формирования, приобретения и последующей продажи путевки могут быть растянуты во времени. Соответственно, на практике складываются ситуации, когда формирование путевки начинается в одном отчетном периоде, а ее приобретение и перепродажа — в другом отчетном периоде. Из этого следует, что в деятельности туристической фирмы должно быть четко определено, каким образом (какими первичными документами) фиксируются основные хозяйственные операции, а именно:

- * получение предоплаты от других организаций за оказание услуг;
- * получение предоплаты от других организаций за готовую путевку;
- * получение предоплаты от туриста за путевку;
- * оказание услуг другой организации;
- * передача путевки другой организации;

392

- передача путевки туристу;
- выдача предоплаты другим организациям;
- получение от других организаций гарантий оказания

отдельных услуг;

Ф получение от других организаций путевки и т. д. На практике, как правило, четко фиксируются моменты уплаты и получения денег и образование задолженностей (что в бухгалтерском учете отражается по счетам расчетов с поставщиками, с другими дебиторами и кредиторами и т. д.). Сложности, в основном, возникают в связи с отражением приобретения прав (гарантий) на получение отдельных услуг или получение самих путевки. Это, в свою очередь, влияет на состояние расчетов между фирмами, поскольку в учете не отражается или неполностью отражается то, что приобретено фирмой (например, по счетам учета товаров, незавершенного производства) и представляет собой имущество фирмы. Такое положение в дальнейшем не дает возможности ответить на вопросы о том, что именно реализовано туристической фирмой и какие затраты имеют отношение к данному объему реализации.

Разнообразие видов деятельности, которыми занимается туристская фирма, требует применения различных методов учета хозяйственных операций, ведения четкой системы производственного учета.

Важнейшим участком производственного учета в туристических организациях является учет затрат на формирование турпродукции и определение ее себестоимости.

Для исчисления себестоимости отдельных видов турпродукции туристические фирмы с учетом особенностей своей Деятельности самостоятельно устанавливают группировку затрат по статьям калькуляции. В наиболее общем виде номенклатура статей калькуляции может выглядеть следующим образом.

1. Расходы на оплату труда.
2. Отчисления на социальные нужды.
3. Амортизация основных фондов.

393

4. Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, оборудования и инвентаря.

5. Расходы на ремонт основных средств.

6. Амортизация нематериальных активов.

7. Расходы на рекламу.

8. Представительские расходы.

9. Транспортные расходы: услуги перевозчика (авиа, железнодорожной организации, морского, речного транспорта и т. п.).

10. Платежи сторонним организациям (лицам) за оказание услуг по осуществлению туров (гостиничное обслуживание, питание, трансфер, экскурсии, предоставление гидов-переводчиков, аренда автомобиля, мобильного телефона, страховка и т. д.).

11. Затраты на подготовку и освоение нового турпродукта.

12. Комиссионное вознаграждение контрагентам.

13. Прочие затраты и платежи.

Фактическая себестоимость по видам турпродукции, а внутри видов — по статьям калькуляции, отражается на счете 20 "Основное производство". По дебету этого счета в течение месяца собираются все основные расходы. В первичных документах указываются места возникновения затрат, наименование турпродукции и соответствующие статьи расходов.

В туристских фирмах основные затраты включают:

* расходы на оплату труда работников, формирующих турпродукцию;

* отчисления на социальные нужды;

* транспортные расходы: услуги перевозчика (авиа, железнодорожной организации, морского, речного транспорта и т. п.);

* платежи сторонним организациям (лицам) за оказание услуг по осуществлению туров (гостиничное обслуживание, питание, трансфер, экскурсии, предоставление гидов-переводчиков, аренда автомобиля, мобильного телефона, страховка и т. д.);

* затраты на подготовку и освоение нового турпродукта;

394

* комиссионное вознаграждение контрагентам;

* прочие затраты и платежи.

Накладные расходы предварительно учитываются на счете 26 "Общехозяйственные расходы" по статьям аналитического учета. По окончании месяца эти расходы с кредита данного счета в соответствии с выбранной учетной политикой списываются на счет 20 "Основное производство", либо 90 "Расходы на продажу".

Вопросы для самопроверки

1. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях?

2. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на кондитерских предприятиях?

3. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на консервных предприятиях?

4. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на колбасных предприятиях?

5. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях по выпуску пива и безалкогольных напитков?

6. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на швейных предприятиях?

7. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в туристских фирмах?

8. В чем особенности организации учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в других сферах и отраслях деятельности?

Тестовые задания

1. По характеру технологического процесса хлебопекарные предприятия относятся к:

а) добывающим отраслям производства;

б) обрабатывающим отраслям производства;

в) массовым отраслям производства;

г) все перечисленные выше ответы не верны.

2. Норма выхода хлебобулочных изделий устанавливается на следующую базисную влажность муки:

- а) 13,5%;
- б) 14%;
- в) 14,5%;
- г) 15%.

3. Выход готовой продукции на хлебопекарных предприятиях определяется по формуле:

- а) $V = M \times 100 / П$;
- б) $V = П \times 100 / M$;
- в) $V = П \times M / 100$;
- г) $П = B \times 100 / M$,

где V — выход готовой продукции, %;
 $П$ — масса готовой продукции, кг;
 M — масса израсходованной муки, кг.

4. Норма выхода хлебобулочных изделий, скорректированная на фактическую влажность муки, определяется по формуле:

- а) $V_{ск} = V_б \times 100 / [100 - (14,5 - M)]$;
- б) $V_{ск} = 100 - (14,5 - M) / (V_б \times 100)$;
- в) $V_б = V_{ск} \times 100 / [100 - (14,5 - M)]$;
- г) $V_б = 100 - (14,5 - M) / (V_{ск} \times 100)$,

где $V_{ск}$ — норма выхода хлебобулочных изделий, скорректированная на фактическую влажность муки, %;

$V_б$ — выход продукции при базисной влажности муки, %;
 M — фактическая влажность муки, %.

5. Норма расхода муки для выполнения плана производства хлебобулочных изделий определяется по формуле:

- а) $M = B \times 100 / П$;
- б) $M = П \times 100 / B$;
- в) $B = П \times 100 / M$;
- г) $П = B \times 100 / M$,

где M — норма расхода муки на плановый объем выпуска хлебобулочных изделий за смену, кг;

$П$ — масса готовой продукции, подлежащая выработке за смену, кг.;
 B — выход готовой продукции, %.

6. На хлебопекарных предприятиях применяется:

- а) полуфабрикатный вариант сводного учета затрат;
- б) бесполуфабрикатный вариант сводного учета затрат;

в) полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты сводного учета затрат;

г) все перечисленные выше ответы не верны.

7. Ассортимент выпускаемых кондитерских изделий подразделяется на:

- а) кофейные и шоколадные;
- б) сахаристые и мучные;
- в) универсальные и специальные;
- г) все перечисленные выше ответы не верны.

8. В зависимости от технологии и организации производства на кондитерских предприятиях применяется:

- а) попередельный метод учета затрат;
- б) пооперационный метод учета затрат;
- в) позаказный метод учета затрат;
- г) все перечисленные выше ответы верны.

9. На консервных предприятиях применяется:

- а) полуфабрикатный вариант сводного учета затрат;
- б) бесполуфабрикатный вариант сводного учета затрат;
- в) полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты сводного учета затрат;
- г) все перечисленные выше ответы не верны.

10. Норма расходов томатов на выработку 1000 кг томатной пасты 12%-ной концентрации определяется по формуле:

- а) $X = A (100 - B) \times (100 - C) / (1000 \times 12 \times 100 \times 100)$;
- б) $X = 1000 \times 12 \times 100 \times 100 / [A (100 - B) \times (100 - C)]$;
- в) $X = 1000 \times 12 / [A (100 - B)]$;
- г) $X = 1000 \times 12 / [A (100 - C)]$,

где X — норма расходов томатов на выработку 1000 кг томатной пасты, кг;

A — содержание сухих веществ в сырье, %;

B — потери сухих веществ, %;

C — технологические потери, %.

11. Технологический процесс производства колбасных изделий включает в себя следующие фазы:

- а) производство полуфабрикатов;
- б) производство колбас и копченостей;
- в) перечисленные в пунктах а и б ответы верны;
- г) перечисленные в пунктах а и б ответы не верны.

12. Норма расхода очищенного ячменя на производство одной тонны солода определяется по формуле:

а) $C_o = B \times (100 - б) / [1000 \times (100 - а) \times 100]$;

б) $C_o = 1000 \times (100 - а) \times 100 / [B \times (100 - б)]$;

в) $C_o = 1000 \times (100 - б) \times 100 / [B \times (100 - а)]$;

г) $C_o = B \times (100 - а) / [1000 \times (100 - б) \times 100]$

где C_o — норма расхода очищенного ячменя, кг;

B — плановый выход солода в пересчете на сухое вещество, %;

$а$ — влажность готового солода, %;

$б$ — влажность расходуемого ячменя, %.

13. Норма расхода неочищенного ячменя на производство 1 т солода определяется по формуле:

а) $C_n = 100 - q / (C_o \times 100)$;

б) $C_n = C_o \times 100 / (100 - q)$;

в) $C_n = C_o \times q / (100 \times 100)$;

г) $C_n'' = 100 \times 100 / (C_o \times q)$,

где C_n — норма расхода неочищенного ячменя, кг;

C_o — норма расхода очищенного ячменя, кг;

q — содержание отходов при сортировании ячменя, %.

14. Норма расхода зернопродуктов на производство 1 дал пива при планово экстрактивности рассчитывается по формуле:

а) $M = \Pi \times Д \times 100 \times 0,96 \times 100 / [(\mathcal{E}_n - \mathcal{E}_p) \times (100 - n) \times 10]$;

б) $M = (\mathcal{E}_n - \mathcal{E}_p) \times (100 - n) \times 10 / [\Pi \times Д \times 100 \times 0,96 \times 100]$;

в) $M = \Pi \times Д \times (100 - n) \times 10 / [(\mathcal{E}_n - \mathcal{E}_p) \times 100 \times 0,96 \times 100]$;

г) $M = \Pi \times Д \times (\mathcal{E}_n - \mathcal{E}_p) \times 10 / [(100 - n) \times 100 \times 0,96 \times 100]$,

где M — норма расхода зернопродуктов на производство 1 дал пива, кг;

Π — концентрация сусла по стандарту в зависимости от вида и сорта пива (11 или 12%);

$Д$ — относительная плотность сусла, т. е. удельный вес (1,04423%);

0,96 — коэффициент на сжатие сусла, расширение котла, вытекание сусла и хмеля и на свернувшиеся белки;

\mathcal{E}_n — плановая средневзвешенная экстрактивность зернопродуктов в пересчете на воздушно-сухое вещество, %;

\mathcal{E}_p — норматив потерь экстракта в варочном цехе, в % к затертому сырью;

n — планируемые общие потери пива, %.

15. Общий выход пива по пивоваренному предприятию определяется по формуле:

а) $\Pi = B \times Б \times Л \times Р \times 100 / (100 \times 100 \times 100 \times 100)$;

б) $\Pi = B \times Б \times 100 \times 100 / (100 \times 100 \times 100)$;

в) $\Pi = 100 \times 100 \times 100 \times 100 / (B \times Б \times Л \times Р \times 100)$;

г) $\Pi = Л \times Р \times 100 / (B \times Б \times 100 \times 100)$,

где Π — общий выход пива в целом по предприятию, %;

B — выход продукции в варочном цехе, %;

$Б$ — выход продукции в бродильном цехе, %;

$Л$ — выход продукции в лагерном цехе, %;

$Р$ — выход продукции в цехе розлива, %.

16. Расчет нормы расхода сахара в пересчете на сухие вещества на производство 100 дал безалкогольного напитка производится по формуле:

а) $C_n = 100 + n / (C_p \times 100)$;

б) $C_n = 100 - n / (C_p \times 100)$;

в) $C_n = C_p \times 100 / (100 + n)$;

г) $C_n = C_p \times 100 / (100 - n)$

где C_n — норма расхода сахара на производство 100 дал безалкогольного напитка, кг;

C — содержание сухих веществ в 100 дал напитка, кг;

n — общие фактические потери сухих веществ, %.

17. Расчет нормы расхода сахара с учетом его влажности на производство 100 дал безалкогольного напитка производится по формуле:

а) $C_{нв} = 100 + v / (C_n \times 100)$;

б) $C_{нв} = 100 - v / (C_n \times 100)$;

в) $C_{нв} = C_n \times 100 / (100 - v)$;

г) $C_{нв} = C_n \times 100 / (100 + v)$

где $C_{нв}$ — норма расхода сахара с учетом его влажности на производство 100 дал напитка, кг;

C_n — норма расхода сахара в пересчете на сухие вещества на производство 100 дал напитка, кг;

v — влажность сахара, %.

18. В зависимости от технологии обработки и организации производства на швейных предприятиях применяются следующие методы учета затрат:

а) попередельный (попроцессный);

б) позаказный;

в) ответы, указанные в пунктах а и б, верны;

г) ответы, указанные в пунктах а и б, не верны.

19. В швейном производстве остатки тканей по шерстяным — менее 15 см, и по остальным — менее 10 см:

а) включаются в фактический расход ткани;

б) не включаются в фактический расход ткани;

- в) включаются, если остатки более 10 и 15 см;
г) ответы, указанные в пунктах а и б, верны.
20. В туристических фирмах согласно учетной политике накладные расходы в конце месяца списываются на дебет счетов:
а) 20: "Основное производство";
б) 23: "Вспомогательные производства";
в) 90: "Расходы на продажу";
г) ответы, указанные в пунктах а и в, верны.

Глава IX. Учет выпуска и продаж продукции (работ, услуг)

Цели изучения главы:

- » классификация и оценка готовой продукции;
- * раскрытие действующего порядка документального оформления движения готовой продукции;
- » изучение порядка ведения синтетического и аналитического учета готовой продукции;
- » отражение действующего порядка учета расходов на продажу продукции (работ, услуг);
- » определение финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг).

9.1. Готовая продукция и ее оценка

Конечным этапом производственного процесса является выпуск готовой продукции, в результате которого ее стоимость переходит из сферы производства в сферу обращения.

Готовая продукция — это изделия, прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии, соответствующие действующим стандартам, техническим условиям или требованиям заказчика, предусмотренным в договоре.

Изделия, которые не прошли всех стадий технологической обработки, испытаний и технической приемки, считаются незаконченными и входят в состав **незавершенного производства** предприятия.

Предприятие изготавливает продукцию в соответствии с плановыми заданиями по ассортименту, количеству и качеству на основе заключенных с покупателем договоров. Реализованная продукция позволяет возмещать произведенные предприятием затраты, своевременно выплачивать заработную плату и рассчитываться с кредиторами, развивать и совершенствовать производство. Для достижения этих целей особое внимание необходимо уделить изучению рыночной среды, формированию спроса потребителей, выпуску высококачественной и конкурентоспособной продукции. Немаловажное значение имеет также правильная организация учета готовой продукции, ее отгрузки и реализации.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

- * контроль за выполнением заданий по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;

- * контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью расчетов с покупателями и заказчиками;

- * контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;

- * контроль за соблюдением сметы расходов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции;

- * своевременное и достоверное определение результатов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции и др.

Важнейшей предпосылкой решения перечисленных задач является экономически обоснованная классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, фасон, размер, сорт, марка и т. п.).

Продукция предприятий по своему **составу и назначению** подразделяется на валовую и товарную.

В состав **валовой продукции** предприятия включают стоимость готовых изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера, предназначенных для использования как внутри предприятия, так и отпущенных на сторону, стоимость изготовления и ремонта тары, если она не включается в цену продукции. Валовая продукция характеризует общий объем производственной деятельности предприятия независимо от степени готовности продукции.

Товарная продукция — это продукция, предназначенная для реализации потребителям. При этом необходимо иметь в виду, что если предприятие производит продукцию из дачвальческого сырья, то она включается в состав товарной продукции без стоимости сырья, т. е. по стоимости обработки.

Учет готовой продукции на предприятиях ведут по видам, сортам и местам хранения в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и пестам хранения в основном аналогичен порядку количественного учета материальных запасов. Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатурный ценник. Кроме того, разрабатываются справочники, в которых содержатся сведения о продукции, облагаемой и необлагаемой различными видами налогов, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Оценка готовой продукции. Готовая продукция, в зависимости от принятой учетной политики, оценивается и отражается в бухгалтерском учете и балансе предприятия по фактической или нормативной (плановой) себестоимости. При этом в стоимость готовой продукции включают либо все затраты, входящие в производственную себестоимость, либо только прямые расходы, когда косвенные расходы списываются со счета 26 "Общехозяйственные расходы" на счет 90 "Продажи".

При организации синтетического учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости аналитический учет отдельных наименований изделий может вестись по фактической производственной себестоимости или по учетным ценам.

Оценка готовой продукции по **фактической производственной себестоимости** на практике используется сравнительно редко, в основном на мелких предприятиях и предприятиях индивидуального производства с ограниченной номенклатурой продукции.

Для большинства видов производств такой способ оценки слишком трудоемок, поскольку фактическую себестоимость готовой продукции можно определить только по окончании отчетного месяца. В течение же месяца постоянно происходит движение продукции — выпуск, отгрузка и реализация. В этих условиях в текущем учете применяется условная оценка продукции: плановая себестоимость, отпускная Цена и т. п.

При использовании в текущем учете учетных цен обособленно выделяются отклонения фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам.

При списании отгруженной и реализованной готовой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам определяется по среднему проценту отклонений, сложившемуся по готовой продукции в отчетном месяце.

Таблица 9.1

Отклонения фактической себестоимости отгруженной и реализованной продукции от стоимости ее по учетным ценам, руб.

№ п/п	Показатели	Готовая продукция по учетным ценам	Отклонения в стоимости готовой продукции (+,-)	Готовая продукция по фактической себестоимости
1	Остаток на начало месяца	75000	-5000	70000
2	Поступило за месяц	140000	+ 10000	150000
3	Итого (п.1 + п. 2)	215000	+5000	220000
4	Процент отклонений, %	X	+2,326	X
5	Остаток на конец месяца	40000	+930	40930
6	Отгружено и реализовано за месяц (п.3 - п. 5)	175 000	+4070	179070

По данным, приведенным в табл. 9.1, для определения среднего процента отклонений (+2,326%) итоговая сумма отклонений (+5000) умножается на 100 и делится на итоговую сумму готовой продукции по учетным ценам (215000). Для определения суммы отклонений по отгруженной и реализованной продукции (+4070) стоимость отгруженной продукции по учетным ценам (175000) умножается на средний процент отклонений (+2,326%) и делится на 100, либо из итоговой суммы отклонений (+5000) вычитается сумма отклонений на конец месяца (+930).

9.2. Документальное оформление операций по движению готовой продукции

Выпущенные из производства готовые изделия сдаются на склад предприятия (экспедицию) и документально оформляются. Документы, отражающие выпуск и сдачу готовой продукции, имеют общее назначение, в основном одинаковые реквизиты и выписываются в двух экземплярах под одним номером. В них указывается цех-сдатчик, склад-получатель, наименование и номенклатурный номер изделия, дата сдачи, учетная цена и количество сданной продукции. Один экземпляр документа находится в производственном цехе, а второй — на складе. На каждую партию сдаваемой продукции делают запись в обоих экземплярах приемно-сдаточных документов. После окончания сдачи всей продукции в обоих экземплярах приемно-сдаточных документов по каждому наименованию, виду и сорту подсчитывают и записывают количество штук или вес цифрами и прописью. Данные о сдаваемой продукции подтверждаются распиской приемщика в экземпляре сдатчика и, наоборот, распиской сдатчика в экземпляре приемщика.

К приемно-сдаточным документам, как правило, прилагается заключение лаборатории или отдела технического контроля о качестве продукции или делается отметка об этом на самом документе. При этом следует обратить внимание на то, что данные первичных документов о выпущенной продукции должны соответствовать данным журналов оперативного производственного учета.

Отгрузка и отпуск готовых изделий покупателям осуществляется на основании заключенных с ними договоров или непосредственно в процессе свободной торговли.

Оперативный учет выполнения договоров о реализации продукции ведет отдел сбыта, который выписывает приказ-накладную. В ней объединяются два документа: приказ складу на отгрузку продукции и накладная на отпуск продукции со склада. Приведем пример типовой формы приказа-накладной.

ПРИКАЗ-НАКЛАДНАЯ

Склад: № 2
Счет: №87

Кому: ЗАО "Веста"
Договор №10 от 05.01.2005

Дата 20.02.2005

Наименование продукции	Номенклатурный номер	Ед. измерения	Количество		Цена (руб.)	Сумма (руб.)
			Затребовано	Отпущено		
Напиток "Байкал", 0,33 л	0010	Бут.	2 500	2 500	5-00	12 500-00
Напиток "Буратино", 0,5 л	0018	Бут.	1 500	1 500	5-00	7 500-00
Итого			4 000	4 000		20 000-00

Число мест — 200. Масса — 3000 кг. Упаковка — ящики.

ОТПУСК РАЗРЕШИЛ
Начальник отдела сбыта Андреев

ОТПУСТИЛ
Зав. складом Ишеевский

ПОЛУЧИЛ экспедитор Щепилов

Продукция вывезена со склада на автомобиле № С-448-ВТ.

Данные приказа на отпуск продукции заполняет отдел сбыта, а данные о фактическом отпуске — материально ответственное лицо, отпустившее продукцию.

Фактический отпуск продукции со склада оформляют счетом-фактурой, товарно-транспортной накладной. Представители местных покупателей получают продукцию на складах по предъявлению доверенностей и расписки в приказе-накладной. При доставке продукции покупателям централизованно в получении продукции со складов расписываются работники транспортно-экспедиционной службы.

Иногородним покупателям продукция отгружается железнодорожным, автомобильным или водным транспортом. В этом случае приказ-накладная является сопроводительным доку-

ментом груза в пути и передается грузополучателю вместе с продукцией. Грузоотправитель при отгрузке продукции получает от станции (пристани) отправления товарную квитанцию и квитанцию о приеме груза.

При централизованной доставке готовой продукции покупателям автомобильным транспортом производственное предприятие может заключить договор на транспортные услуги с автотранспортным предприятием, а последние — со своими шоферами о материальной ответственности за сохранность продукции. Лицам, осуществляющим централизованную доставку продукции, выдается Книга регистрации сданных документов с помещенной в ней доверенностью на право получения продукции для доставки по назначению. Отпуск продукции оформляют товарно-транспортной накладной. Обычно ее выписывают в четырех экземплярах: первый остается у грузоотправителя для списания отгруженной продукции со склада; остальные экземпляры, заверенные подписью и печатью грузоотправителя, вручаются водителю. Водитель затем сдает грузоотправителю второй экземпляр с отметкой о передаче груза покупателю, а третий и четвертый — в свое автохозяйство.

К товарным документам прилагаются спецификации (упаковочные ведомости), в которых приводится подробный перечень отгруженной продукции и дается ее характеристика, паспорта и проспекты на конкретные изделия, сертификаты качества продукции и другие документы, обусловленные договором поставки.

На основании товарных документов бухгалтерия (финансовый отдел) производственного предприятия выписывает на имя покупателя расчетные документы — платежное требование, платежное требование-поручение и счет-фактуру для учета налога на добавленную стоимость. В расчетных документах указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки, транспортные тарифы, подде-

жащие возмещению покупателями (если это предусмотрено договором), сумму налога на добавленную стоимость, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке изделий, не являющихся объектами налогообложения по НДС, расчетные документы выписывают без выделения суммы НДС, и на них делают надпись или ставят штамп "Без налога (НДС)".

Данные расчетных документов ежедневно записывают в **ведомость учета и реализации продукции**. Оперативный учет отгрузки ведут в отделе сбыта (маркетинга) в специальных карточках, книгах или журналах, а при использовании ЭВМ — в машинограммах отгрузки продукции.

Реализация продукции покупателям производится по следующим ценам:

- * по свободным отпускным ценам, увеличенным на сумму НДС;

- * по государственным регулируемым оптовым ценам, увеличенным на сумму НДС;

- * по государственным регулируемым розничным ценам, включающим в себя НДС (за вычетом, в соответствующих случаях, торговых скидок).

При установлении отпускных цен указывается *франко*, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика к покупателю. В Российской Федерации применяются следующие виды франко-цен:

- * *франко-склад поставщика*, когда все расходы, связанные с отгрузкой (стоимость погрузочно-разгрузочных работ на складе, на станции отправления; стоимость перевозки до станции отправления; железнодорожный тариф, водный фрахт), поставщик включает в счет покупателю, и покупатель оплачивает все эти расходы сверх стоимости продукции. Следовательно, в этом случае поставщик на свой счет никаких расходов по отгрузке не принимает;

- * *франко-станция отправления*, когда расходы по отгрузке до станции отправления поставщик покрывает из выручки от реализации, а стоимость погрузки в транспортные средства на станции отправления и стоимость перевозки

до станции назначения поставщик включает в счет покупателю отдельной суммой сверх стоимости продукции;

- * *франко-вагон-станция отправления*, когда поставщик покрывает из выручки от реализации все расходы по отгрузке до станции отправления и погрузке продукции в вагон, а в счет покупателю включает отдельной суммой только стоимость железнодорожного тарифа от станции отправления до станции назначения;

- * *франко-станция назначения*, когда все расходы по отгрузке продукции до станции назначения поставщик покрывает из выручки от реализации, а все остальные расходы, связанные с доставкой продукции от станции назначения до склада покупателя, возмещает сам покупатель;

- * *франко-склад покупателя*, когда поставщик несет все расходы по отгрузке продукции за свой счет и, кроме того, оплачивает за свой счет погрузочно-разгрузочные расходы на станции назначения, перевозку продукции до склада покупателя и погрузочно-разгрузочные работы на складе покупателя.

Применение конкретного вида франко-цены должно предусматриваться в договоре поставки.

9.3. Складской учет готовой продукции и отчетность материально ответственных лиц

Организация складского учета готовой продукции почти не отличается от организации складского учета материалов. Однако здесь большую роль играет порядок ее комплектования, затаривания, передачи из производства, хранения и отгрузки.

Складской учет готовой продукции, как правило, ведут по видам, сортам и местам хранения в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

На многих предприятиях готовую продукцию комплектуют и упаковывают в производственных цехах. На склад она поступает в ящиках, имеющих определенную маркировку с

указанием наименования продукции и ее количества. По этой же маркировке, не вскрывая ящики (коробки), готовую продукцию передают покупателям. При этом кладовщики не проверяют содержимое ящиков (коробок) и по существу отвечают не за количество принятой продукции, а за количество принятых ящиков (коробок) с продукцией определенной номенклатуры. На таких предприятиях учет движения готовой продукции на складе необходимо вести не только в натуральном и стоимостном выражении, но и по количеству мест (ящиков) определенной маркировки.

Поступившая на склад продукция на большинстве предприятий хранится по партиям (штабелям). К каждой партии прикрепляется ярлык для контроля за сроками хранения, очередностью отпуска изделий, установления виновников брака и т. д.

На мелких производственных предприятиях с ограниченной номенклатурой изделий и незначительным количеством совершаемых операций складской учет готовой продукции ведут в отчете о движении готовых изделий. Этот отчет объединяет складской учет готовой продукции и отчетность кладовщика.

На крупных предприятиях на каждое наименование продукции бухгалтерия открывает карточку складского учета и выдает ее работнику склада под расписку в реестре карточек. Карточки размещаются в картотеке склада по номенклатурным номерам продукции. Материально ответственное лицо производит записи в карточках по каждому приходному и расходному документу отдельной строкой. После каждой записи определяется и записывается в соответствующей графе остаток готовой продукции.

Работник бухгалтерии периодически проверяет правильность оформления приходных и расходных документов и записей в карточках складского учета. Проверка производится в присутствии материально ответственного лица. Правильность записей в карточках бухгалтер подтверждает своей подписью в графе "Контроль" с указанием даты про-410

верки. Обнаруженные расхождения и ошибки здесь же устраняются.

Остатки готовой продукции на начало следующего месяца переносятся из карточек складского учета в ведомость остатков (сальдовую книгу) по складу. Ее итоги сверяют с данными бухгалтерии.

В автоматизированном складском хозяйстве вместо карточек и книг применяют машинограммы — ведомости, отражающие остатки и движение готовых изделий. Использование машинограмм ускоряет процесс регистрации и отражения информации, усиливает контроль за движением и состоянием готовых изделий на складе и повышает эффективность оперативного управления складским хозяйством.

В установленные сроки заведующие складами (кладовщики) на основании первичных приходных и расходных документов составляют и представляют в бухгалтерию отчеты о движении готовых изделий в двух экземплярах. В них указываются остатки готовых изделий на начало и конец отчетного периода, а также их движение, т. е. поступление и выбытие. Первый экземпляр отчета остается в бухгалтерии, а второй, с распиской бухгалтера, возвращается материально ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета.

Все первичные документы, отражающие движение готовых изделий, также периодически сдаются в бухгалтерию материально ответственными лицами. Они могут быть приложены либо к отчету о движении готовых изделий, либо для этого составляют реестр типовой формы (М-18). Реестр составляется отдельно по приходу и отпуску готовой продукции.

В бухгалтерии отчеты материально ответственных лиц, а также приходные и расходные документы о движении готовой продукции подвергаются проверке и таксировке. При проверке обращается внимание на правильность оформления документов; законность и целесообразность отражаемых операций; соответствие дат документов тому периоду, за который составлен отчет; правильность перенесения остат-

ков с предыдущего отчета и т. д. Затем проверяются итоги по приходу и расходу и точность определения остатков на конец отчетного периода.

После проверки отчета и первичных документов бухгалтер приступает к их бухгалтерской обработке. Ее сущность заключается в составлении бухгалтерских проводок по каждой хозяйственной операции и подготовке документов и отчета для записи в учетные регистры.

Приемо-сдаточные накладные на выпуск готовой продукции записываются в ведомости выпуска готовых изделий. По окончании месяца в ведомости подсчитывают количество выпуска по каждому виду изделий и определяют стоимость выпущенной продукции по учетным ценам, по фактической себестоимости и отпускным ценам. Если учетной ценой является плановая (нормативная) производственная себестоимость продукции, выявляется производственный результат деятельности (экономия или перерасход).

9.4. Учет выпуска готовой продукции

В бухгалтерии предприятия учет готовой продукции ведется в денежной оценке.

Для синтетического учета готовой продукции используется активный инвентарный счет 43 "Готовая продукция". На этом счете готовая продукция учитывается и отражается:

- * по фактической производственной себестоимости;
- * по фактической сокращенной (цеховой) себестоимости (без общехозяйственных расходов);
- * по плановой (нормативной) производственной себестоимости;
- * по плановой (нормативной) сокращенной (цеховой) себестоимости.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов: без использования счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" или с его использованием. Избранный

вариант учета указывается в учетной политике предприятия.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на счете 43 "Готовая продукция" по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовых изделий осуществляют, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовых изделий от их стоимости по учетным ценам.

В течение месяца оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счета 43 "Готовая продукция"
Кредит счета 20 "Основное производство"*

В конце месяца исчисляется фактическая себестоимость оприходованных в течение месяца готовых изделий и определяются отклонения фактической себестоимости изделий от стоимости их по учетным ценам. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете списывают следующей записью:

*Дебет счета 43 "Готовая продукция"
Кредит счета 20 "Основное производство"*

Перерасход списывается дополнительной проводкой, а экономия — сторнировочной.

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, то ее приходят по дебету счета 10 "Материалы" с кредита счета 20 "Основное производство".

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость продукции предприятия) или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 "Товары".

При втором варианте синтетический учет готовой продукции на счете 43 "Готовая продукция" ведется по нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае для учета

выпуска продукции применяется счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". По своему содержанию этот счет является активно-пассивным, поскольку на нем в конце месяца определяются как положительные, так и отрицательные отклонения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью изделий. Однако по принятой учетной практике этот счет на конец месяца остатка не должен иметь.

По дебету счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" отражают фактическую себестоимость изделий, а по кредиту — нормативную или плановую себестоимость.

В течение месяца на нормативную (плановую) себестоимость приходуемых готовых изделий в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 43 "Готовая продукция"

Кредит счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

В конце месяца определяется фактическая себестоимость выпущенных из производства готовых изделий. Ее в бухгалтерском учете списывают следующей записью:

Дебет счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

Кредит счета 20 "Основное производство"

Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" за месяц определяют отклонение фактической себестоимости продукции от ее нормативной или плановой себестоимости. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете списываются следующей записью:

Дебет, счета 90 "Продажи"

Кредит счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной (плановой) списывают дополнительной проводкой, а экономию — сторнировочной.

Ежемесячно счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" закрывается, поэтому остатка на начало следующего месяца он не имеет.

Использование счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в учетной практике имеет как положительные, так и отрицательные стороны. При применении этого счета отпадает необходимость в составлении отдельных трудоемких расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по выпущенной, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленные отклонения по готовым изделиям сразу списываются на счет 90 "Продажи". Однако этот вариант позволяет получить реальную себестоимость реализованной продукции только в том случае, когда продукция выпущена и реализована в одном и том же месяце. Если же часть продукции остается на начало месяца на складе, а относящиеся к ней отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой) списываются на реализацию продукции, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от реализации могут оказаться неточными.

Использование в практике работы производственных предприятий категории нормативной себестоимости приближает отечественную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к международно принятой системе учета "стандарт-кост", основные достоинства которой заключаются в следующем:

Ф возможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;

* возможность контроля затрат путем сопоставления фактических значений с нормативными;

* возможность выявления и анализа мест, причин и виновников возникших отклонений фактических затрат от нормативных;

* возможность принятия оперативных мер в процессе производства, а не только в конце отчетного периода и др.

К недостаткам этой системы можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ, необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них, введение специальных счетов отклонений и др. Как уже было отмечено, готовая продукция в учете и отчетности может отражаться по сокращенной (цеховой) фактической или нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае в себестоимость готовой продукции включают как прямые условно-переменные расходы (сырье и материалы, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.), так и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования, общепроизводственные расходы). Общехозяйственные расходы, как не имеющие прямого отношения к производственному процессу, минуя счет 20 "Основное производство", списываются на счет 90 "Продажи".

Следовательно, незавершенное производство, готовая продукция и товары отгруженные в учете и отчетности будут отражаться по неполной (сокращенной) себестоимости.

В бухгалтерском учете оприходование готовой продукции по сокращенной (цеховой) себестоимости отражается аналогично учету оприходования готовой продукции по производственной себестоимости.

При использовании в практике работы предприятий методики учета готовой продукции по сокращенной (цеховой) фактической или нормативной себестоимости отечественная система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции становится близкой к системе учета "Директ-костинг", широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

9.5. Учет продажи готовой продукции

Реализация продукции производственным предприятием является важнейшим показателем объема его деятельности.

Реализацией готовой продукции завершается кругооборот средств, авансированных на производство. Она необходима для возобновления цикла производства.

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками) или путем свободной продажи через розничную торговлю. В договорах указывается ассортимент, сроки отгрузки, количество и качество продукции, цена, форма расчетов, санкции за невыполнение договорных обязательств и др.

У покупателя право собственности на приобретаемую по договору продукцию возникает с момента ее передачи (ст. 223 ГК РФ). Передачей продукции признается вручение ее потребителю, сдача перевозчику для отправки потребителю или сдача в организацию связи для пересылки потребителю. Продукция считается врученной покупателю с момента ее фактического поступления во владение покупателя или указанного им лица. К передаче продукции также приравнивается передача на нее товаросопроводительных документов.

Моментом реализации считается или дата зачисления на расчетный счет платежа от покупателя, или дата отгрузки (отпуска) продукции и предъявления покупателем платежно-расчетных документов. При расчетах в порядке плановых платежей моментом реализации является дата отгрузки продукции потребителю. Конкретный вариант учета реализации предприятие определяет самостоятельно, в соответствии со своей учетной политикой.

Для учета реализации продукции в бухгалтерском учете используется синтетический счет 90 "Продажи". Этот счет является активно-пассивным и операционно-результатным. По дебету этого счета учитывается себестоимость реализованной продукции и все другие расходы, покрываемые из выручки от реализации, а по кредиту — только выручка от реализации продукции. Результат от реализации продукции ежемесячно, в виде прибыли или убытка, списывается на счет 99 "Прибыли и убытки". На конец месяца этот счет ос-

татка иметь не должен (за исключением сельскохозяйственных предприятий).

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки, с переходом права собственности на продукцию к покупателю. Поэтому при обоих методах реализации продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
Кредит счета 90 "Продажи"

Одновременно с вышеприведенной записью списывается себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции. При этом необходимо иметь в виду, что списание отгруженной продукции в бухгалтерском учете в зависимости от принятой учетной политики отражается по-разному.

В случае учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости величина отгруженной продукции в бухгалтерском учете списывается записью: **Дебет счета 90 "Продажи"** **Кредит счета 43 "Готовая продукция"**

Если учет готовой продукции ведется по нормативной (плановой) себестоимости, то фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции отражается следующей записью:

1. Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 43 "Готовая продукция" — на нормативную (плановую себестоимость) отгруженной продукции.

2. Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" — на сумму отклонений фактической производственной себестоимости готовых изделий от их нормативной (плановой) себестоимости. При этом перерасход списывается обыкновенной записью, а экономия — сторнировочной.

В случае учета готовой продукции по сокращенной (цеховой) себестоимости ее величина в бухгалтерском учете списывается следующими записями:

Дебет счета 90 "Продажи" — на фактическую сокращенную (цеховую) себестоимость отгруженной продукции
Кредит счета 43 "Готовая продукция" — на фактическую нормативную (плановую) себестоимость отгруженной продукции;
счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" — на сумму отклонений фактической сокращенной (цеховой) себестоимости готовых изделий от их нормативной (плановой) себестоимости;
счета 26 "Общехозяйственные расходы" — на сумму общехозяйственных (условно-постоянных расходов).

Производственные предприятия от суммы реализованной продукции исчисляют налог на добавленную стоимость (НДС) и акцизный налог.

Объектом налогообложения по НДС являются обороты по реализации товаров, выполненных работ и услуг и товары, ввозимые на территорию РФ.

Ставка НДС взимается в следующих размерах:

10% — по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ;

18% — по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете НДС зависит от принятого метода реализации продукции.

При методе реализации продукции "по отгрузке" на сумму начисленного НДС в пользу бюджета в бухгалтерском учете осуществляют следующую запись:

Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом"

Погашение задолженности перед бюджетом производится независимо от того, поступили платежи от покупателей за реализованные им изделия или нет. Перечисление НДС в бюджет в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом"
Кредит счета 51 "Расчетный счет"

При методе реализации продукции "по оплате" задолженность производственного предприятия перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателями. Поэтому на сумму НДС по отгруженной продукции в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

После поступления платежей от покупателей за реализованную им продукцию на сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет, в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
Кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом"

Перечисление НДС в бюджет в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом"
Кредит счета 51 "Расчетный счет"

Производственные предприятия учет реализации продукции по "кассовому" методу могут организовать также с применением счета 45 "Товары отгруженные". При этом варианте порядок отражения в учете операций по реализации готовой продукции будет следующим:

- 1. Дебет счета 45 "Товары отгруженные"**
Кредит счета 43 "Готовая продукция" — на учетную стоимость отгруженной продукции;
- 2. Дебет счета 51 "Расчетный счет"**
Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
— поступления оплаты от покупателей на расчетный счет за реализованные им изделия;
- 3. Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"**
420

Кредит счета 90 "Продажи" — отражение суммы выручки от продажи продукции;

4. Дебет, счета 90 "Продажи"
Кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" — на сумму НДС от суммы реализации в пользу бюджета;

5. Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 45 "Товары отгруженные" — списание учетной стоимости реализованной продукции.

Производственные предприятия также могут быть плательщиками акцизного налога. **Акцизы** — это вид косвенных налогов, при помощи которых изымается в бюджет дифференциальный доход предприятия, возникающий у него при производстве некоторых видов продукции вследствие природных, транспортных и других, не зависящих от предприятия, причин. Перечень подакцизных товаров и размеры акцизов устанавливаются постановлением Правительства РФ. В частности, к подакцизным товарам относятся: нефть, природный газ, винно-водочные изделия, этиловый спирт из пищевого сырья, пиво, табачные изделия, легковые автомобили, ювелирные изделия, ковры и ковровые изделия, одежда из натуральной кожи, изделия из хрусталя и некоторые другие изделия.

Объектом обложения акцизами являются обороты по реализации подакцизной продукции в действующих отпускных ценах.

Учет расчетов с бюджетом по акцизам осуществляется на счете 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по акцизам". Начисление акциза в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 90 "Продажи" и кредиту счета 68, субсчет "Расчеты по акцизам". Перечисление акцизного налога в бюджет отражают по дебету счета 68 "Расчеты с бюджетом" и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

В себестоимость отгруженной и реализованной продукции поставщики, кроме производственных расходов, включают также сбытовые расходы. Их списание при обоих методах

реализации продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 90 "Продажи"

Кредит счета 44 "Расходы на продажу"

Необходимо отметить, что в международной практике преимущественно применяется метод реализации продукции "по отгрузке". К сожалению, в нашей стране этот метод широкого распространения еще не получил по следующим причинам:

- неплатежеспособность многих предприятий;
- отсутствие вексельного обращения;
- отсутствие страховых гарантий оплаты;
- несовершенство форм расчетов и банковского обслуживания;
- невозможность создания текущих резервов сомнительных долгов (указанный резерв разрешается создавать лишь после окончания отчетного года) и др.

В соответствии с заключенными договорами между предприятиями может применяться предварительная форма оплаты намеченной к поставке продукции. В этом случае предприятие выписывает счет-фактуру и направляет ее покупателю. После получения этого документа покупатель платежным поручением переводит поставщику сумму платежа за продукцию. Поступившая сумма в бухгалтерии предприятия рассматривается как кредиторская задолженность и отражается следующей записью:

Дебет счета 51 "Расчетный счет";

Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

После отгрузки продукции она считается реализованной и в бухгалтерском учете списывается записью:

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кредит, счета 90 "Продажи"

В том случае, когда предварительная оплата производится в форме авансового платежа и непосредственно не связана с конкретной счет-фактурой, поступившие от покупателей платежи в виде аванса в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет счета 51 "Расчетный счет"

Кредит счета 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Одновременно производится начисление НДС, подлежащего взносу в бюджет, с суммы полученного аванса по установленной ставке. На сумму начисленного НДС в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дебет счета 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом"

При отгрузке продукции покупателям на сумму НДС вначале восстанавливается сумма полученного аванса. Эта операция в бухгалтерском учете отражается обратной записью:

Дебет счета 68 "Расчеты с бюджетом"

Кредит счета 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным"

После этого в бухгалтерском учете отражаются все операции, связанные с реализацией продукции. Взаимозачет полученных авансов с дебиторской задолженностью в бухгалтерском учете отражается следующей записью:

Дебет счета 62 субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Возможна ситуация, когда покупатель отказывается от отгруженных в его адрес готовых изделий, если груз послан ошибочно, с нарушением срока поставки, низкого качества продукции и по другим причинам. В этом случае в бухгалтерии производственного предприятия операции, связанные с отгрузкой и реализацией продукции, сторнируются. Тогда

стоимость отгруженной продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

*Дебет счета 76 "Расчет с разными дебиторами и кредиторами"
Кредит счета 43 "Готовая продукция"*

9.6. Учет расходов на продажу

На предприятиях кроме расходов, связанных с производством продукции, возникают также расходы, связанные с ее отгрузкой и реализацией. Эти расходы называются *коммерческими (внепроизводственными)* и вместе с производственной себестоимостью составляют полную себестоимость продукции.

В соответствии с типовой номенклатурой к коммерческим расходам относятся:

* расходы по организации сбыта (маркетинговые операции);

* расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (упаковочная бумага, древесина, шпагат, услуги своих вспомогательных цехов по изготовлению тары и упаковки, оплата затаривания и др.). Затраты на тару (упаковку) входят в коммерческие расходы, когда готовая продукция упаковывается на общезаводском складе. Если же упаковка (затаривание) осуществляется в производственных цехах до сдачи продукции на склад, то ее стоимость относится на производственную себестоимость;

* расходы по доставке продукции на станцию или пристань отправления, погрузке в вагоны и на суда, автомобили и другие транспортные средства, оплата железнодорожного тарифа или водного фрахта в тех случаях, когда цены на продукцию установлены франко-станция назначения, а также оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор;

* комиссионные сборы торговым и сбытовым организациям за продажу ими продукции, которая на может быть реали-

зована самим предприятием в общем порядке и передается этим организациям для реализации на комиссионных началах;

* затраты на рекламу: объявления в печати, на радио и телевидении, проспекты, каталоги, буклеты, участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с договором покупателям или посредническим организациям бесплатно, и др.;

* прочие расходы, связанные со сбытом продукции (хранение, подработка, подсортировка, анализ продукции и др.).

Затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые покупателями, в состав коммерческих расходов не включаются.

Для учета коммерческих расходов используют синтетический активный счет 44 "Расходы на продажу". Аналитический учет их ведется по статьям расходов в соответствии с утвержденной сметой.

Коммерческие расходы в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 44 "Расходы на продажу" и кредиту счетов:

10 "Материалы" — на стоимость израсходованных материалов и тары на упаковку продукции на складе;

23 "Вспомогательные производства" — на стоимость услуг вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань, аэропорт) отправления;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" — на сумму отчислений на социальные нужды от заработной платы работников, занятых упаковкой, сбытом и сопровождением продукции;

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" — на оплату труда работников, связанных с упаковкой, затариванием готовой продукции на складе, погрузку ее на транспортные средства и сопровождением груза;

71 "Расчеты с подотчетными лицами" — на сумму расходов, оплаченных подотчетными лицами за транспортировку готовой продукции и ее выгрузку;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — на сумму расходов по рекламе, а также услуг транспортных организаций (железнодорожных и водных), оплаченных расчетными чеками за перевозку готовой продукции, и др.

Расходы на продажу присоединяют к производственной себестоимости отдельных видов реализованной и отгруженной продукции по прямому признаку. И лишь в той их части, которая не может быть отнесена по прямому признаку, она распределяется между отдельными видами реализованной и отгруженной продукции пропорционально ее массе, объему и производственной себестоимости или стоимости по отпускным ценам. В связи с этим в текущем учете коммерческие расходы необходимо подразделять на **прямые расходы**, относимые на отдельные виды продукции по прямому признаку, и **косвенные**, распределяемые между отдельными видами продукции пропорционально той или иной условной базе. При этом база для распределения различных видов косвенных расходов, как правило, не может быть одинаковой, поэтому они должны распределяться по каждой статье коммерческих расходов в отдельности.

Присоединение косвенных расходов к прямым дает возможность определить общую величину коммерческих расходов по отдельным видам реализованной и отгруженной продукции.

Все выявленные коммерческие расходы распределяют между реализованной продукцией и остатком неотгруженной (нереализованной) продукции. При этом коммерческие расходы, относящиеся к реализованной продукции, в бухгалтерском учете списываются записью:

Дебет счета 90 "Продажи"

Кредит счета 44 "Расходы на продажу"

Коммерческие расходы, относящиеся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции, остаются на счете 44 "Расходы на продажу", а при составлении баланса отражаются по статье "Прочие запасы, затраты". Таким образом, на производственных предприятиях всегда возникает переходящий остаток коммерческих расходов, который необходимо учитывать при последующем их распределении. Вместе с тем в распределении коммерческих расходов возникают две стадии: на первой стадии производится распределение их между отдельными видами продукции, а на второй — между реализованной продукцией и остатком неотгруженных, еще нереализованных изделий.

В целом систему построения синтетического и аналитического учета коммерческих расходов и последовательность расчетов распределения можно представить в виде следующей схемы (см. рисунок).

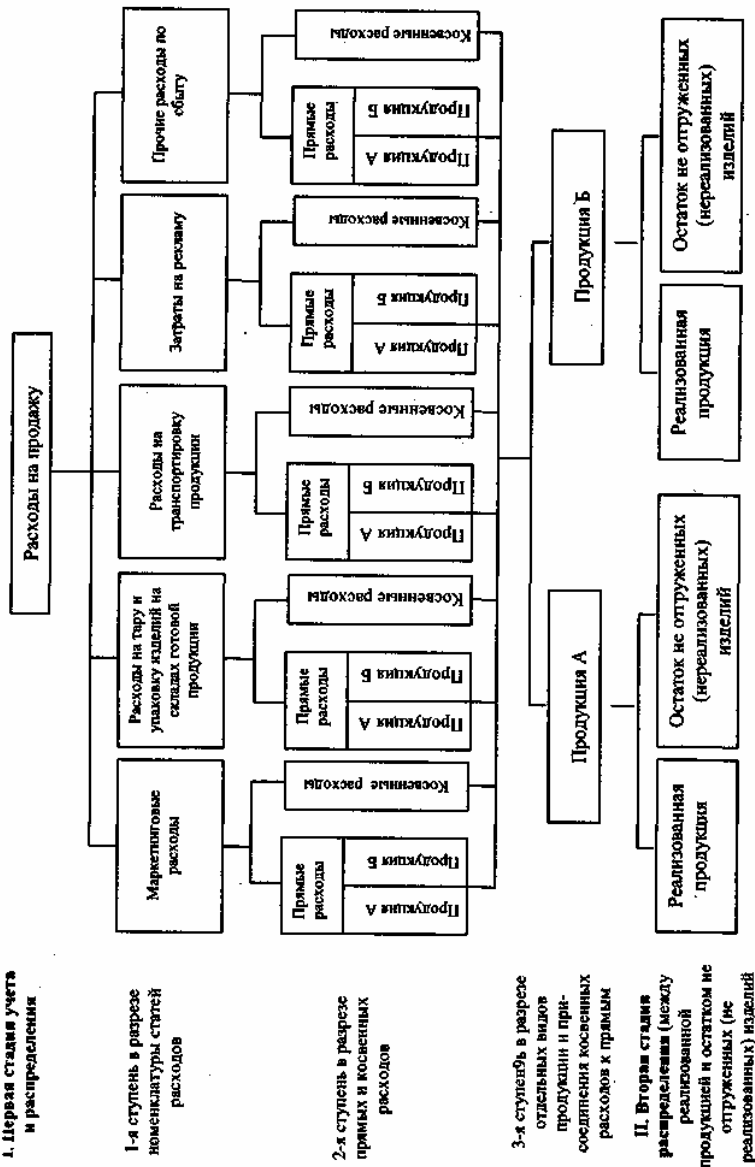
Производственные предприятия, имеющие незначительный объем сбытовых расходов, учет этих затрат могут организовать на счете 26 "Общехозяйственные расходы".

9.7. Учет финансовых результатов от продажи продукции

На производственных предприятиях целью отражения хозяйственных операций по выпуску и реализации готовых изделий на счетах бухгалтерского учета является выявление финансового результата (прибыль или убыток) от реализации продукции. Расчет финансового результата производится ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции.

Для обобщения информации о реализации готовой продукции, а также определения ее финансовых результатов предназначен счет 90 "Продажи". По кредиту этого счета отражается выручка от реализации продукции по отпускным ценам, а по дебету — производственная себестоимость реализованной продукции, коммерческие расходы, стоимость

1. Первая стадия учета и распределения



Учет и распределение расходов на продажу

тары, оплачиваемые сверх цены продукции, налог на добавленную стоимость, акцизы и другие расходы. Таким образом, по дебету счета 90 "Продажи" отражается полная фактическая себестоимость реализованной продукции, налоги и отчисления, а по кредиту — суммы, предъявленные покупателям для оплаты по отпускным ценам.

По окончании месяца подсчитываются обороты по дебету и кредиту счета 90 "Продажи". Путем сопоставления кредитового оборота с дебетовым выявляется финансовый результат от реализации продукции (прибыль или убыток). Если кредит счета 90 "Продажи" окажется больше, чем дебет, то получена прибыль, которая в конце месяца полностью списывается на увеличение прибыли предприятия и в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 99 "Прибыли или убытки"

В случае, когда дебет счета 90 "Продажи" окажется больше, чем кредит, то получен убыток, который списывается на уменьшение прибыли предприятия. При этом в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Дебет счета 99 "Прибыли или убытки"
Кредит счета 90 "Продажи"

Отражение убытка от реализации продукции вышеназванной записью предусмотрено действующей инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. К сожалению, указанная методология списания сумм убытков на практике порой приводит к ошибочному завышению объемов реализации продукции, что, в свою очередь, искажает налогооблагаемую базу по расчетам налогов, сборов и отчислений, для которых базовым показателем является объем реализации продукции. В связи с этим целесообразнее было бы убыток от реализации продукции отражать следующей сторнировочной записью:

Дебет счета 90 "Продажи"
Кредит счета 99 "Прибыли или убытки"

В этом случае не происходит завышения объема реализации продукции. Кроме того, достигается единообразие при отражении финансового результата от реализации продукции.

Производственные предприятия к счету 90 "Продажи" могут открывать следующие субсчета для отражения отдельных составляющих финансового результата от продаж: 90-1 "Выручка от продаж"; 90-2 "Себестоимость продаж"; 90-3 "Налог на добавленную стоимость"; 90-4 "Акцизы"; 90-5 "Экспортные пошлины"; 90-6 "Налог с продаж"; 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" и др.

Записи по указанным выше субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. По окончании каждого месяца сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6 сопоставляются с итогом кредитового оборота по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эту сумму необходимо списывать заключительным оборотом отчетного месяца со счета 90-9 на счет 99 "Прибыли и убытки". В этом случае синтетический счет 90 "Продажи" на конец месяца остатка не имеет. Однако все субсчета этого счета имеют либо дебетовое, либо кредитовое сальдо, величина которого накапливается, начиная с января отчетного года. При этом необходимо иметь в виду, что до конца отчетного года по всем субсчетам счета 90 "Продажи" никаких списаний не должно быть.

В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" (кроме субсчета 90-9), должны закрываться внутренними записями на субсчет 90-9. В результате произведенных записей на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов сальдо иметь не будет.

Вышеизложенный порядок отражения операций по счету 90 "Продажи" позволяет не только исчислить результат от

продажи продукции (работ, услуг) за отчетный месяц, но и предоставляет информацию, необходимую для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое готовая продукция и каковы основные задачи ее учета?
2. Как классифицируется и оценивается в учете готовая продукция?
3. Каков порядок учета выпуска и сдачи на склад готовой продукции?
4. Как учитывается готовая продукция на складе и в бухгалтерии?
5. Каков порядок учета отгрузки готовой продукции?
6. Как определяется фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции?
7. Каков порядок учета и списания расходов на продажу?
8. Как определяются и отражаются в учете НДС и акцизы на реализацию готовой продукции?
9. Как определяется фактическая себестоимость реализованной готовой продукции?
10. Как определяются и отражаются в учете результаты от реализации готовой продукции?

Тестовые задания

1. Сбытовая деятельность — это:
 - а) продажа продуктов, товаров, работ и услуг;
 - б) формирование и удовлетворение платежеспособного спроса покупателей;
 - в) организация эффективных каналов распределения и продвижения товаров;
 - г) все вышеперечисленные факторы.
2. Готовая продукция — это изделия:
 - а) прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии;
 - б) соответствующие действующим стандартам и технологическим условиям;
 - в) отвечающие требованиям заказчика, предусмотренным в договоре;
 - г) все перечисленные факторы.

3. Товарная продукция по объему:
- а) ниже валовой продукции;
 - б) ниже чистой продукции;
 - в) ниже реализованной продукции;
 - г) равняется объему чистой продукции.
4. Чистая продукция — это:
- а) очищенная от грязи и пыли товарная продукция;
 - б) разница между валовой и товарной продукцией;
 - в) стоимость продукции по цене материальных затрат;
 - г) вновь созданная на предприятии стоимость.
5. Чистая продукция по объему:
- а) выше реализованной продукции;
 - б) выше товарной продукции;
 - в) ниже реализованной продукции;
 - г) равняется объему реализованной продукции.
6. Эффективная политика продаж требует:
- а) продавать то, что производится;
 - б) производить то, что может быть продано;
 - в) лоббировать законопроекты, предоставляющие всевозможные льготы;
 - г) добиваться протекционистских мер во внешней торговле.
7. При маркетинговой ориентации организации упаковка товара является:
- а) средством хранения товара;
 - б) средством формирования спроса (рекламы);
 - в) пластмассовой;
 - г) жестяной.
8. Готовая продукция в синтетическом учете и балансе отражается:
- а) по фактической производственной себестоимости;
 - б) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
 - в) по фактической и нормативной (плановой) цеховой себестоимости (без общехозяйственных расходов);
 - г) по всем перечисленным методам оценки.
9. Выпуск продукции в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 не используется):
- а) Дт счета 20 Кт счета 43;
 - б) Дт счета 25 Кт счета 43;

- в) Дт счета 43 Кт счета 20;
- г) Дт счета 43 Кт счета 25.

10. Выпуск продукции в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 используется):

- а) Дт счета 40 Кт счета 20;
- б) Дт счета 40 Кт счета 25;
- в) Дт счета 43 Кт счета 20;
- г) Дт счета 43 Кт счета 40.

11. Списание себестоимости реализованной продукции в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 используется):

- а) Дт счета 62 Кт счета 90;
- б) Дт счета 62 Кт счета 43;
- в) Дт счета 62 Кт счета 40;
- г) Дт счета 90 Кт счета 43.

12. Списание себестоимости реализованной продукции в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 не используется):

- а) Дт счета 62 Кт счета 90;
- б) Дт счета 62 Кт счета 43;
- в) Дт счета 90 Кт счета 43;
- г) Дт счета 43 Кт счета 90.

13. Начисление НДС от суммы реализации продукции в бухгалтерском учете отражается записью (применяется метод "отгрузки"):

- а) Дт счета 68 Кт счета 19;
- б) Дт счета 19 Кт счета 68;
- в) Дт счета 90 Кт счета 68;
- г) Дт счета 90 Кт счета 19.

14. Начисление НДС от суммы реализации продукции в бухгалтерском учете отражается записью (применяется метод "по оплате"):

- а) Дт счета 90 Кт счета 68;
- б) Дт счета 68 Кт счета 90;
- в) Дт счета 76 Кт счета 68;
- г) Дт счета 76 Кт счета 19.

15. Списание коммерческо-сбытовых расходов в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дт счета 62 Кт счета 44;
- б) Дт счета 99 Кт счета 44;

- в) Дт счета 90 Кт счета 44;
г) Дт счета 44 Кт счета 20.

16. Списание сумм отклонений между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью готовых изделий в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 используется):

- а) Дт счета 99 Кт счета 90;
б) Дт счета 90 Кт счета 99;
в) Дт счета 90 Кт счета 40;
г) Дт счета 40 Кт счета 20.

17. Списание себестоимости выпущенной из производства продукции в бухгалтерском учете отражается записью (счет 40 используется):

- а) Дт счета 20 Кт счета 43;
б) Дт счета 40 Кт счета 20;
в) Дт счета 40 Кт счета 43;
г) Дт счета 43 Кт счета 40.

18. Списание финансового результата от продажи продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

- а) Дт счета 91 Кт счета 90;
б) Дт счета 90 Кт счета 91;
в) Дт счета 90 Кт счета 99;
г) Дт счета 90 Кт счета 84.

19. Ожидаемый объем продаж в плановом периоде экспертным путем определяется по формуле:

$$а) O_{\Pi} = \frac{O + B + П}{3};$$

$$б) O_{\Pi} = (O + B + П) \times 3;$$

$$в) O_{\Pi} = \frac{O + 4B + П}{6};$$

$$г) O_{\Pi} = \frac{O + B + П}{4};$$

где O_{Π} — ожидаемый объем продаж;

$O, B, Л$ — объемы продаж соответственно оптимистический, вероятностный, пессимистический.

20. Прогнозируемый объем продаж исходя из доли рынка предприятия, определяется по формуле:

$$а) O_{\Pi} = E_p \times I_p \frac{Д}{100};$$

$$б) O_{\Pi} = E_p \times I_p \times Д;$$

$$в) O_{\Pi} = \frac{E_p \times I_p}{Д};$$

$$г) O_{\Pi} = \frac{E_p \times I_p}{Д} \times 100;$$

где O_{Π} — прогнозируемый объем продаж;

E_p — емкость целевого рынка в отчетном году (единиц);

I_p — среднегодовой индекс роста емкости целевого рынка за прошедший период;

$Д$ — планируемая доля предприятия на целевом рынке в прогнозируемом периоде, в %.

Глава X. Анализ взаимосвязи "затраты — объем — прибыль"

Цели изучения главы:

- определение сущности и значения методики анализа
- затраты-объем-прибыль";
- раскрытие методов определения безубыточности производства; » определение запаса прочности организации;
- определение производственного левериджа.

10.1. Сущность, роль и значение анализа взаимосвязи "затраты — объем — прибыль"

Руководителю производственного предприятия на практике приходится принимать множество разнообразных управленческих решений. Каждое принимаемое решение, касающееся цены, затрат предприятия, объема и структуры реализации продукции, сказывается на финансовом результате предприятия. Простым и весьма точным способом определения взаимосвязи и взаимозависимости между этими категориями является установление **точки безубыточности** — определение момента, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы.

Одним из мощных инструментов менеджеров в определении точки безубыточности является методика анализа безубыточности производства или **анализ взаимосвязи "затраты—объем—прибыль"** (**Cost – Volume – Profit; CVP - анализ**).

Этот вид анализа является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает руководителям предприятий выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск. Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты, используя данный метод, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия.

Ключевыми элементами анализа взаимосвязи "затраты—объем—прибыль" выступают **маржинальный доход, порог рентабельности (точка безубыточности), производственный леверидж и маржинальный запас прочности**. **Маржинальный доход** — это разница между выручкой предприятия от реализации продукции (работ, услуг) и суммой переменных затрат.

Порог рентабельности (точка безубыточности) — это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от реализации продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, т. е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка.

Производственный леверидж — это механизм управления прибылью предприятия в зависимости от изменения объема реализации продукции (работ, услуг).

Маржинальный запас прочности — это процентное отклонение фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) от пороговой выручки (порога рентабельности). В экономической теории и практике существуют множество методик проведения анализа взаимосвязи "затраты—объем—прибыль". Внимательное ознакомление с ними показывает, что для установления точки безубыточности и определения факторов, которые на нее влияют, применяется множество формул (до пяти—десяти). Между тем сама практика требует применения универсальной формулы, которая позволяла бы установить взаимосвязь со всеми составляющими данного анализа и весьма простым способом определить влияние каждого фактора. Для достижения этих целей можно использовать следующую формулу

$$N = \frac{S^{nocm} + P}{M_{ед}} = \frac{S^{nocm} + P}{Ц_{ед} - S_{ед}^{nep}}$$

где N — объем продукции в натуральных показателях;

P — сумма прибыли;

Ц_{ед} — цена единицы продукции;

$S^{\text{пост}}$ — сумма постоянных затрат;

$S_{\text{ед}}^{\text{пер}}$ — сумма переменных затрат на единицу продукции;

$M_{\text{ед}}$ — сумма маржинального дохода на единицу продукции.

Пример 1. Колбасный цех Тверского пищекомбината выпускает и продает полукопченную колбасу "Одесская". Планируемый объем продаж за месяц составляет 5000 кг. Колбасное изделие продается по цене 100 руб. за 1 кг. При этом, переменные затраты на единицу изделия составляют 60 руб., постоянные затраты — 150 000 руб., планируемая прибыль — 50 000 руб.

С помощью приведенной нами формулы попытаемся установить взаимосвязь между всеми показателями данной задачи и определить влияние каждого фактора на планируемые результаты.

1. Определим планируемый объем продаж при ожидаемой прибыли в сумме 50 000 руб.:

$$N = \frac{S^{\text{пост}} + P}{C_{\text{ед}} - S_{\text{ед}}^{\text{пер}}} = \frac{150000 + 50000}{100 - 60} = 5000 \text{ кг}$$

Отсюда объем безубыточной реализации продукции составит:

$$N = \frac{S^{\text{пост}}}{C_{\text{ед}} - S_{\text{ед}}^{\text{пер}}} = \frac{150000}{100 - 60} = 3750 \text{ кг}$$

2. Определим сумму ожидаемой прибыли при заданных координатах:

$$P = N (C_{\text{ед}} - S_{\text{ед}}^{\text{пер}}) - S^{\text{пост}} = 5000 (100 - 60) - 150 000 = 50 000 \text{ руб.}$$

3. Определим сумму постоянных затрат при заданных координатах:

$$S^{\text{пост}} = N (C_{\text{ед}} - S_{\text{ед}}^{\text{пер}}) - P = 5000 (100 - 60) - 50 000 = 150 000 \text{ руб.}$$

4. Определим планируемую цену продаж:

$$C_{\text{ед}} = S_{\text{ед}}^{\text{пер}} + \frac{S^{\text{пост}} + P}{N} = 60 + \frac{150000 + 50000}{5000} = 100 \text{ руб.}$$

5. Определим сумму переменных затрат на единицу изделия:

$$S_{\text{ед}}^{\text{пер}} = C_{\text{ед}} - \frac{S^{\text{пост}} + P}{N} = 100 - \frac{150000 + 50000}{5000} = 60 \text{ руб.}$$

6. Определим сумму маржинального дохода на единицу продукции:

$$M = \frac{S^{\text{пост}} + P}{N} = \frac{150000 + 50000}{5000} = 40 \text{ руб.}$$

Следует отметить, что основным условием проведения анализа взаимосвязи "затраты — объем — прибыль" является деление затрат организации на постоянные и переменные. Как известно, постоянные затраты не зависят от объема производства и продаж, а переменные — изменяются пропорционально изменению этого показателя. Поэтому для установления точки безубыточности к приведенной нами формуле считаем целесообразным дополнительно использовать показатель коэффициента реагирования продукта.

Его можно определить по следующей формуле:

$$K_N = \frac{N_B}{N_P}$$

где K_N — коэффициент реагирования продукта;

N_B — объем безубыточной реализации продукции;

N_P — объем прибыльной реализации продукции,

Для нашего примера коэффициент реагирования продукта составит:

$$K_N = \frac{3750}{5000} = 0,75$$

С помощью данного коэффициента определим показатели безубыточности, зависящие от объема реализации продукции.

1. Определим объем реализации продукции в стоимостном выражении:

$$500 000 \times 0,75 = 375 000 \text{ руб.}$$

2. Определим цену безубыточной реализации продукции:

$$100 \times 0,75 = 75 \text{ руб.}$$

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что с помощью коэффициента реагирования продукта нельзя определить переменные затраты и маржинальный доход на единицу продукции, так как эти показатели, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину и изменениям не подвергаются. В нашем примере переменные затраты на единицу продукции составляют 60 руб. В этом случае маржинальный доход на единицу продукции, соответственно, составит 15 руб. (75 руб. - 60 руб.).

Предложенная методика анализа взаимосвязи "затраты—объем—прибыль" позволяет упростить и снизить трудоемкость расчетных процедур, а также повысить эффективность принимаемых управленческих решений.

10.2. Использование величины и нормы маржинального дохода в анализе взаимосвязи "затраты — объем — прибыль"

Необходимыми атрибутами методики анализа взаимосвязи "затраты—объем—прибыль" являются такие показатели, как *величина и коэффициент маржинального дохода*.

Величина маржинального дохода показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Существуют два способа определения величины маржинального дохода.

При первом способе из выручки предприятия за реализованную продукцию вычитают все переменные затраты, т. е. все прямые расходы и часть накладных расходов (общепроизводственные расходы), зависящих от объема производства и относящихся к категории переменных затрат.

При втором способе величина маржинального дохода определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия.

Под *средней величиной маржинального дохода* понимают разницу между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Коэффициентом маржинального дохода называется доля *маржинального дохода* в выручке от реализации или (для отдельного изделия) доля среднего *маржинального дохода* в цене товара.

Использование этих показателей помогает быстро решить некоторые задачи, например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска.

Пример 2. Швейное предприятие выпускает и продает мужские костюмы. При этом средние переменные затраты на производство и сбыт одного костюма составляют 500 руб. Костюм продается по цене 750 руб. Постоянные затраты предприятия в месяц составляют 80 тыс. руб. Рассчитаем, какую прибыль может получить предприятие в месяц, если оно продаст 400, 500, 600 костюмов.

Поскольку постоянные затраты предприятия не зависят от объема выпуска, найдем величину маржинального дохода и прибыль (как разность между величиной маржинального дохода и суммой постоянных затрат) для всех трех вариантов (табл. 10.1).

Так как средняя величина маржинального дохода одинакова для всех трех вариантов, расчет прибыли можно упростить. Определим прибыль предприятия при любом объеме выпуска. Для этого:

умножив среднюю величину маржинального дохода на объем выпуска, получим общую величину маржинального дохода;

от общей величины маржинального дохода отнимем постоянные затраты.

Таблица 10.1

Прибыль предприятия при различных
объема выпуска, руб.

Показатели	Объем выпуска, шт.		
	400	500	600
Выручка от реализации	300000	375000	450000
Переменные затраты	200 000	250 000	300000
Маржинальный доход (п.1 — п.2)	100 000	125 000	150000
Постоянные затраты	80000	80000	80000
Прибыль (п.3 — п.4)	20000	45000	75000
Средняя величина маржинального дохода	250	250	250

Например, какую прибыль получит предприятие, если произведет и продаст 480 костюмов?

Величина маржинального дохода для данного объема составит:

250 руб. x 480 шт. = 120 000 руб.

Прибыль: 120 000 руб. - 80 000 руб. = 40 000 руб.

Пример 3. Швейное предприятие производит и реализует одновременно два вида изделий. Данные об объемах продаж и затратах приведены в табл. 10.2.

Предположим, что требуется определить:

* размер прибыли за месяц;

Таблица 10.2

Показатели предприятия при
различных объемах выпуска

Показатели	Изделия	
	костюмы муж.	костюмы жен.
Объем продаж в месяц, шт.	500	400
Цена реализации, руб.	750	600
Переменные затраты на единицу изделия, руб.	500	400
Постоянные затраты за месяц, руб.	80000	

* среднюю величину маржинального дохода для каждого изделия;

* коэффициент маржинального дохода для каждого изделия;

* размер прибыли, которую получит предприятие, если расширит продажу мужских костюмов до 600 шт., а женских — до 500 шт.

Для ответа на поставленные вопросы все необходимые данные сведем в табл. 10.3.

Таблица 10.3

Расчет средней величины и коэффициента маржинального
дохода и прибыли предприятия

Показатели	Изделия		Всего
	костюмы муж.	костюмы жен.	
Объем выпуска, шт.	500	400	900
Выручка от реализации, руб.	375 000	240 000	615 000
Переменные затраты, руб.	250000	160000	410000
Маржинальный доход (п.2 — п.3), руб.	125000	80000	205 000
Постоянные затраты, руб.			80000
Прибыль (п.4 — п. 5), руб.			125 000
Средняя величина маржинального дохода (п.4 : п.1), руб.	250	200	
Коэффициент маржинального дохода (п.4 : п.2)	0,33	0,33	

Как видно из таблицы, за месяц предприятие заработает 125 000 руб. прибыли. Средняя величина маржинального дохода для мужских костюмов составит 250 руб., а для женских — 200 руб. Коэффициент маржинального дохода для обоих изделий составит 0,33.

При расширении объема продаж предприятие получит следующую прибыль:

величина маржинального дохода от продажи мужских костюмов:

250 руб. x 600 шт. = 150 000 руб.;

величина маржинального дохода от продажи женских костюмов:

$$200 \text{ руб.} \times 500 \text{ шт.} = 100\,000 \text{ руб.};$$

величина маржинального дохода от продажи обоих изделий:

$$150\,000 \text{ руб.} + 100\,000 \text{ руб.} = 250\,000 \text{ руб.};$$

постоянные затраты предприятия: 80 000 руб.;

$$\begin{aligned} \text{прибыль предприятия: } 250\,000 \text{ руб.} - 80\,000 \text{ руб.} &= \\ &= 170\,000 \text{ руб.} \end{aligned}$$

Пример 4. Швейное предприятие производит и реализует мужские костюмы, переменные затраты на единицу изделия составляют 500 руб. Костюм продается по цене 750 руб., постоянные затраты составляют 80 000 руб. Какое количество изделий предприятие должно продать, чтобы обеспечить 50 тыс. руб. прибыли?

Определим величину маржинального дохода. Ее можно определить как разницу между валовой выручкой и переменными затратами, а также как сумму постоянных затрат и прибыли:

$$80\,000 \text{ руб.} + 50\,000 \text{ руб.} = 130\,000 \text{ руб.}$$

Определим среднюю величину маржинального дохода как разницу между ценой костюма и средними переменными затратами:

$$750 \text{ руб.} - 500 \text{ руб.} = 250 \text{ руб.}$$

Определим количество реализуемого изделия для планируемой величины прибыли как отношение общей величины маржинального дохода к средней величине маржинального дохода.

$$130\,000 \text{ руб.} : 250 \text{ руб.} = 520 \text{ шт.}$$

Пример 5. Швейное предприятие планирует продать 600 мужских костюмов. Средние переменные затраты на производство и сбыт составляют 500 руб., постоянные затраты — 80 000 руб. Предприятие планирует получить прибыль в размере 100 000 руб. По какой цене следует продать изделие?

1. Определим величину маржинального дохода, прибавив к постоянным затратам планируемый объем прибыли:

$$80\,000 \text{ руб.} + 100\,000 \text{ руб.} = 180\,000 \text{ руб.}$$

2. Определим среднюю величину маржинального дохода, разделив общую величину маржинального дохода на количество реализуемых изделий:

$$180\,000 \text{ руб.} : 600 \text{ шт.} = 300 \text{ руб.}$$

3. Определим цену костюма, прибавив к средней величине маржинального дохода средние переменные затраты:

$$300 \text{ руб.} + 500 \text{ руб.} = 800 \text{ руб.}$$

Приведенные данные показывают, что анализ взаимосвязи "затраты—объем—прибыль" позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции. Ситуации, которые мы рассмотрели, свидетельствуют, что главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит величине маржинального дохода. Очевидно, что увеличение прибыли напрямую зависит от роста маржинального дохода. Достичь этого можно разными способами: снизить цену продажи и, соответственно, увеличить объем реализации; увеличить объем реализации и снизить уровень постоянных затрат, пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции. Кроме того, на выбор модели поведения предприятия также оказывает существенное влияние величина маржинального дохода в расчете на единицу продукции. Одним словом, в использовании величины маржинального дохода заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходами предприятий.

10.3. Методы определения безубыточности производства

Анализ соотношения "затраты — объем — прибыль" на практике иногда называют анализом точки безубыточности. Эту точку также называют "критической", или "мертвой", или точкой "равновесия". В литературе часто можно встре-

тить обозначение этой точки как ВЕР (аббревиатура "break-even point"), т. е. точка, или порог, рентабельности.

Для вычисления точки безубыточности (порога рентабельности) используются три метода: *графический, уравнений и маржинального дохода*.

При графическом методе нахождение точки безубыточности (порога рентабельности) сводится к построению комплексного графика "затраты—объем—прибыль". Для определения точки безубыточности графическим методом воспользуемся следующим примером:

Пример 6. Швейное предприятие выпускает мужские костюмы и имеет следующие показатели (рис. 10.4).

Таблица 10.4

Показатели швейного предприятия, руб.

Показатели	Объем производства, 500 шт.	
	всего	на единицу
Выручка от реализации	375000	750
Переменные затраты	250 000	500
Маржинальный доход	125000	250
Постоянные затраты	80000	X
Прибыль	45000	X

На основе имеющихся данных построим следующий график (рис. 10.1).

1. Нанесем на график линию выручки (ОА). Исходя из показателей швейного предприятия, объем продукции составляет 500 шт. Выручка при таком объеме — 375 000 руб. (500 шт. × 750 руб./шт.) — точка А.

2. Построим линию переменных расходов (ОВ). При объеме производства 500 шт. переменные расходы составляют 250 000 руб. (500 шт. × 500 руб./шт.). Следовательно, точка В будет иметь координаты (500; 250 000).

3. Построим линию общих расходов. Для этого сначала отложим от нулевой точки отрезок (ОС), соответствующий сум-

ме постоянных расходов — 80 000 руб. Затем параллельно линии переменных расходов (ОВ) через точку С проведем линию общих расходов (CD). Точкой безубыточности (Е) является точка пересечения линии выручки (ОА) и линии общих расходов (CD). Вертикальная проекция из точки Е на ось Х, показывает объем безубыточной реализации в натуральных единицах — 320 шт. Горизонтальная же проекция из точки Е на ось У показывает объем безубыточной реализации в суммовом выражении — 240 000 руб.

Таким образом, согласно построенному графику точка безубыточности в нашем примере составляет 320 шт. или

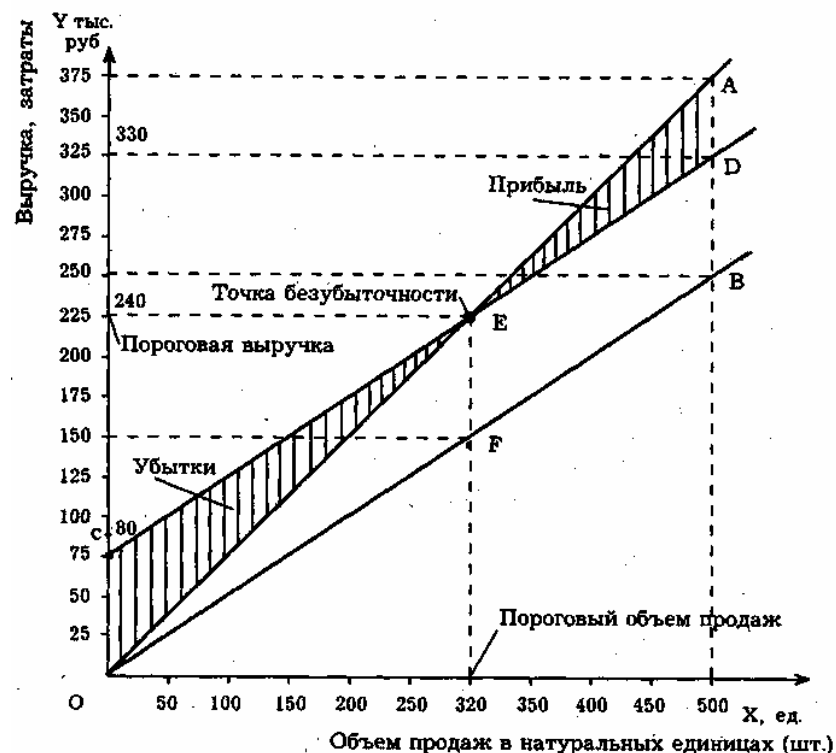


Рис.10.1. График точки безубыточности (порога рентабельности)

240 000 руб. В этих условиях цена безубыточной реализации одного изделия составит 480 руб. (240 000 руб./шт. : 500 шт.).

Изображенная на рис. 10.1 точка безубыточности (порога рентабельности) — это точка пересечения графиков валовой выручки и совокупных затрат. Размер прибыли или убытков заштрихован. В точке безубыточности, получаемая предприятием, выручка равна его совокупным затратам, при этом прибыль равна нулю. -Выручка, соответствующая точке безубыточности, называется **пороговой выручкой**. Объем производства (продаж) в точке безубыточности называется пороговым объемом производства (продаж). Если предприятие продает продукции меньше порогового объема продаж, то оно терпит убытки, если больше — получает прибыль.

Метод уравнений основан на исчислении прибыли предприятия по формуле

Выручка - Переменные затраты - Постоянные затраты = Прибыль

Детализируя порядок расчета показателей формулы, ее можно представить в следующем виде:

(Цена за единицу x Количество единиц) -
- (Переменные затраты на единицу x Количество единиц) -
- Постоянные затраты = Прибыль

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) методом уравнений воспользуемся данными предыдущего примера.

В точке безубыточности (x) прибыль равна нулю, поэтому эта точка может быть найдена при условии равенства выручки и суммы переменных и постоянных затрат.

$$750x = 500x + 80\ 000 + 0;$$

$$250x = 80\ 000; x = 320,$$

Как видно из приведенного примера, безубыточность реализации достигается при объеме 320 шт.

Точку безубыточности можно рассчитать также в денежных единицах. Для этого достаточно умножить количество единиц продукции в точке безубыточности на цену единицы продукции:

$$750x = 750 \times 320 = 240\ 000 \text{ руб.}$$

Метод уравнений, кроме того, можно использовать при анализе влияния структурных изменений в ассортименте продукции. В этом случае реализация рассматривается как набор относительных долей продукции в общей сумме выручки от реализации. Если структура меняется, то объем выручки может достигать заданной величины, а прибыль может быть меньше. В этих условиях влияние изменения структуры на прибыль будет зависеть от того, как произошло изменение ассортимента — в сторону низкорентабельной или высокорентабельной продукции.

Пример 7. Швейное предприятие выпускает два вида изделий и имеет следующие показатели (см. табл. 10.5).

Таблица 10.5

Показатели швейного предприятия

Показатели	Изделия		Всего
	костюмы муж.	костюмы жен.	
Объем выпуска, шт.	500	400	900
Цена за 1 шт., руб.	750	600	x
Выручка от реализации, руб.	375 000	240 000	615 000
Переменные затраты, руб.: а) на весь объем	250 000	160 000	410 000
б) на единицу продукции	500	400	x
Маржинальный доход, руб.	125 000	80 000	205 000
Постоянные затраты, руб.	x	x	80 000
Прибыль, руб.	x	x	125 000

На реализацию одного мужского костюма приходится 0,8 женского костюма. Поэтому для определения точки безубыточности (порога рентабельности) условно приравняем "х" мужского костюма к 0,8 "х" женского. Подставляя эти значения в уравнение, получим:

$$(750x + 600x \times 0,8) - (500x + 400x \times 0,8) - 80\,000 = 0$$

$$750x + 480x - 500x - 320x - 80\,000 = 0$$

$$410x = 80\,000$$

$$x = 80\,000 : 410 = 195 \text{ шт. мужских костюмов.}$$

$$195 \times 0,8 = 156 \text{ шт. женских костюмов.}$$

$$\text{Всего: } 195 \text{ шт.} + 156 \text{ шт.} = 351 \text{ шт.}$$

Как видно из приведенных данных, точка безубыточности (порог рентабельности) объема реализации — 351 шт., из них женских костюмов — 156 шт. и мужских — 195 шт.

А теперь предположим, что в структуре реализованной продукции произошли изменения (табл. 10.6).

Сопоставляя структуру продукции, становится очевидным, что увеличилась доля продукции с низкой величиной мар-

Таблица 10.6

Показатели швейного предприятия при изменении структуры продукции

Показатели	Изделия		Всего
	костюмы муж.	костюмы жен.	
Объем реализации, шт.	300	600	900
Цена за 1 шт., руб.	750	600	х
Выручка от реализации, руб.	225 000	360 000	585 000
Переменные затраты, руб.: а) на весь объем б) на единицу продукции	150 000 500	240 000 400	410 000 х
Маржинальный доход, руб.	75 000	120 000	195 000
Постоянные затраты, руб.	х	х	80 000
Прибыль, руб.	х	х	115 000

жинального дохода, в связи с чем у предприятия снизилась прибыль на 10 000 руб. (125 000 - 115 000).

Точка безубыточности после изменений ассортимента будет следующей:

$$(750x \times 0,5 + 600x) - (500x \times 0,5 + 400x) - 80\,000 = 0$$

$$375x + 600x - 250x - 400x - 80\,000 = 0$$

$$325x = 80\,000$$

$$x = 80\,000 : 325 = 246 \text{ шт. женских костюмов.}$$

$$246 \times 0,5 = 123 \text{ шт. мужских костюмов.}$$

$$\text{Всего: } 246 + 123 = 369 \text{ шт.}$$

Приведенные данные свидетельствуют, что в целом по предприятию точка безубыточности (порог рентабельности) будет равна 369 шт., из них — 246 шт. женских костюмов и 123 шт. мужских костюмов. Сравнивая результат с предыдущим расчетом, отмечаем, что точка безубыточности (порог рентабельности) увеличилась на 18 шт. (369 - 351). При этом обращает на себя внимание тот факт, что объем реализации в натуральном выражении остался без изменения (900 шт.). Следовательно, даже при контроле за общим объемом продаж необходим анализ структурных изменений в ассортименте продукции, так как он дает картину отклонений фактической прибыли от запланированной.

Разновидностью метода уравнений является **метод маржинального дохода**, при котором точка безубыточности (порог рентабельности) определяется по следующей формуле:

$$\text{Точка безубыточности} = \frac{\text{Постоянные затраты}}{\text{Норма маржинального дохода}}$$

Как найти точку безубыточности? Рассмотрим пример.

Пример 8. Швейное предприятие, производящее и реализующее мужские костюмы, имеет следующие показатели:

Выручка от реализации, руб.	375 000
Переменные затраты, руб.	250 000
Постоянные затраты, руб.	80 000

Прибыль, руб.	45 000
Объем продукции, шт.	500
Цена единицы продукции, руб.	750

Чтобы найти точку безубыточности (порог рентабельности), необходимо ответить на вопрос: до какого уровня должна упасть выручка предприятия, чтобы прибыль стала нулевой? Нельзя просто сложить переменные и постоянные затраты, так как при снижении выручки переменные затраты также снизятся.

В этом случае последовательность расчетов для нахождения точки безубыточности (пороговой выручки) будет следующей:

находим величину маржинального дохода:
 $375\ 000\ \text{руб.} - 250\ 000\ \text{руб.} = 125\ 000\ \text{руб.}$

Вычисляем коэффициент маржинального дохода:
 $125\ 000\ \text{руб.} : 375\ 000\ \text{руб.} = 0,33.$

Определяем точку безубыточности (пороговую выручку) в суммарном выражении:

$80\ 000\ \text{руб.} : 0,33 = 240\ 000\ \text{руб.}$

Определяем точку безубыточности (порог рентабельности) в натуральном выражении:

$240\ 000\ \text{руб.} : 750\ \text{руб.} = 320\ \text{шт.}$

10.4. Маржинальный запас прочности

Маржинальный запас прочности — это величина, показывающая превышение фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) над пороговой, обеспечивающей безубыточность реализации. Этот показатель определяется следующей формулой:

Маржинальный запас прочности = $\frac{\text{Фактическая выручка} - \text{Пороговая выручка}}{\text{Фактическая выручка} \times 100\%}$

Чем выше маржинальный запас прочности, тем лучше для предприятия. Для предыдущего примера маржинальный запас прочности составляет 36% $[(375\ 000 - 240\ 000) : 375\ 000 \times 100\%]$. Маржинальный запас прочности 36% показывает, что если при изменении рыночной ситуации (сокращении спроса, ухудшении конкурентоспособности) выручка предприятия сократится менее, чем на 36%, то предприятие будет получать прибыль, если более, чем на 36%, — окажется в убытке.

Для определения цены продукции при безубыточной реализации можно воспользоваться следующей формулой:

Цена безубыточности = $\frac{\text{Пороговая выручка}}{\text{Объем произведенной продукции в натуральном выражении}}$

Воспользуемся данными предыдущего примера. В нашем случае цена безубыточности единицы изделия равна 480 руб. $(240\ 000 : 500\ \text{шт.})$. Зная формулу цены безубыточности, всегда можно установить необходимую цену реализации для получения определенной величины прибыли при реализации установленного объема производства.

10.5. Производственный леве́ридж

Производственный леве́ридж (от англ. *leverage* — рычаг) — это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. С его помощью можно прогнозировать изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточности.

Необходимым условием применения механизма производственного леве́риджа является использование маржинального метода, основанного на разделении затрат на постоянные и

переменные. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется прибыль по отношению к темпам изменения выручки предприятия.

Производственный леверидж определяется по формуле

$$\mathcal{E}_{пл} = \frac{Дм}{П} \quad (10.1)$$

либо

$$\frac{З_{пост} + П}{П} = 1 + \frac{З_{пост}}{П} \quad (10.2)$$

где $\mathcal{E}_{пл}$ — эффект производственного левериджа;

Дм — маржинальный доход;

$З_{пост}$ — постоянные затраты;

П — прибыль.

Найденное с помощью формулы (10.1) значение эффекта производственного левериджа в дальнейшем используется для прогнозирования изменения прибыли в зависимости от изменения выручки предприятия. Для этого используют следующую формулу:

$$\mathcal{E}_{пл} = \frac{\Delta П}{\Delta В} \quad (10.3)$$

где $\Delta П$ — изменение прибыли, %;

$\Delta В$ — изменение выручки, %.

Для наглядности рассмотрим эффект производственного левериджа на следующем примере.

1. Сумма продаж (выручка), руб.	375 000
2. Переменные затраты, руб.	250 000
3. Маржинальный доход (п. 1 — п. 2), руб.	125 000
4. Постоянные затраты, руб.	80 000

454

5. Прибыль (п. 3 - п. 4), руб.	45 000
6. Объем реализованной продукции, шт.	500
7. Цена за единицу, руб.	750
8. Эффект производственного левериджа (п. 3 : п. 5)	2,78

Используя механизм производственного левериджа, спрогнозируем изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения выручки, а также определим точку безубыточной деятельности. Для нашего примера эффект производственного левериджа составляет 2,78 единиц (125 000 : 45 000). Это означает, что при снижении выручки предприятия на 1% прибыль сократится на 2,78%, а при снижении выручки на 36% мы достигнем порога рентабельности, т. е. прибыль станет нулевой. Предположим, что выручка сократится на 10% и составит 337 500 руб. (375 000 - 375 000 × 10 : 100). В этих условиях прибыль предприятия сократится на 27,8% и составит 32 490 руб. (45 000 - 45 000 × 27,8 : 100).

Производственный леверидж является показателем, помогающим менеджерам выбрать оптимальную стратегию предприятия в управлении затратами и прибылью. Величина производственного левериджа может изменяться под влиянием:

- * цены и объема продаж;
- * переменных и постоянных затрат;
- * комбинации перечисленных факторов.

Рассмотрим влияние каждого фактора на эффект производственного левериджа на вышеприведенном примере.

Увеличение цены реализации на 10% (до 825 руб. за шт.) приведет к увеличению объема продаж до 412 500 руб., маржинального дохода — до 162 500 руб. (412 500 - 250 000) и прибыли — до 82 500 руб. (162 500 - 80 000). При этом также увеличится маржинальный доход в расчете на единицу изделия с 250 (125 000 руб. : 500 шт.) до 325 руб. (162 500 руб. : 500 шт.). В этих условиях для покрытия постоянных затрат потребуются меньший объем продаж: точка безубыточности составит 246 шт. (80 000 руб. : 325 руб.), а мар-

455

жинальный запас прочности предприятия увеличится до 254 шт. (500 шт. — 246 шт.), или на 50,8%. Как следствие, предприятие может получить дополнительную прибыль в сумме 37 500 руб. (82 500 - 45 000). При этом эффект производственного левеиджа снизится с 2,78 до 1,97 единиц (162 500 : : 82 500).

Снижение переменных затрат на 10% (с 250 000 до 225 000 руб.) приведет к увеличению маржинального дохода до 150 000 руб. (375 000 - 225 000) и прибыли — до 75 000 руб. (150 000 — 80 000). В результате этого точка безубыточности (порог рентабельности) увеличится до 200 000 руб. [80 000 : (150 000 : 375 000)], что в натуральном выражении составит 400 шт. (200 000: 500). Как следствие, маржинальный запас прочности предприятия составит 175 000 руб. (375 000 - 200 000), или 233 шт. (175 000 руб. : 750 руб.). В этих условиях эффект производственного левеиджа на предприятии снизится до 2 единиц (150 000 : 75 000). При снижении постоянных затрат на 10% (с 80 000 руб. до 72 000 руб.) прибыль предприятия увеличится до 53 000 руб. (375 000 - 250 000 - 72 000), или на 17,8%. В этих условиях точка безубыточности в денежном выражении составит 216 000 руб. [72 000 : : (125 000 : 375 000)], а в натуральном выражении — 288 шт. (216 000 : 750). Маржинальный запас прочности предприятия будет соответствовать 159 000 руб. (375 000 - 216 000) или 212 шт. (159 000 : 750). Как следствие, в результате снижения постоянных затрат на 10% эффект производственного левеиджа составит 2,36 единиц (125 000 : 53 000) и по сравнению с первоначальным уровнем снизится на 0,42 единиц (2,78 - 2,36).

Анализ приведенных расчетов позволяет сделать вывод о том, что в основе изменения эффекта производственного левеиджа лежит изменение удельного веса постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия. При этом необходимо иметь в виду, что чувствительность прибыли к изменению объема продаж может быть неоднозначной на предприятиях, имеющих различное соотношение постоянных и переменных затрат. Чем ниже удельный вес постоянных затрат

в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки предприятия.

Следует отметить, что в конкретных ситуациях проявление механизма производственного левеиджа имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать в процессе его использования. Эти особенности состоят в следующем.

1. Положительное воздействие производственного левеиджа начинает проявляться лишь после того, как предприятие преодолело точку безубыточной деятельности.

Для того, чтобы положительный эффект производственного левеиджа начал проявляться, предприятие должно получить достаточной размер маржинального дохода, чтобы покрыть постоянные затраты. Это связано с тем, что предприятие обязано возмещать свои постоянные затраты независимо от конкретного объема продаж, поэтому чем выше сумма постоянных затрат, тем позже при прочих равных условиях оно достигнет точки безубыточности своей деятельности. В связи с этим, пока предприятие не обеспечило безубыточность деятельности, высокий уровень постоянных затрат будет дополнительным "грузом" на пути к достижению точки безубыточности.

2. По мере дальнейшего увеличения объема продаж и удаления от точки безубыточности эффект производственного левеиджа начинает снижаться. Каждый последующий процент прироста объема продаж будет приводить к нарастающему темпу прироста прибыли.

3. Механизм производственного левеиджа имеет и обратную направленность — при любом снижении объема продаж в еще большей степени будет уменьшаться размер прибыли предприятия.

4. Между производственным левеиджем и прибылью предприятия существует обратная зависимость. Чем выше прибыль предприятия, тем ниже эффект производственного левеиджа, и наоборот. Это позволяет сделать вывод о том, что производственный левеидж является инструментом,

уравнивающим соотношение уровня доходности и уровня риска в производственной деятельности.

5. Эффект производственного леве­риджа проявляется только в коротком периоде, поскольку постоянные затраты предприятия остаются неизменными лишь на протяжении короткого отрезка времени. Как только с ростом объема продаж происходит очередной скачок постоянных затрат, предприятию необходимо преодолевать новую точку безубыточности или приспосабливать к ней свою деятельность. Иными словами, после такого скачка эффект производственного леве­риджа проявляется в новых условиях хозяйствования по-новому.

Понимание механизма производственного леве­риджа позволяет управлять соотношением постоянных и переменных затрат, повышать эффективность деятельности предприятия при различных тенденциях конъюнктуры товарного рынка и стадии жизненного цикла предприятия.

При неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, определяющей возможное снижение объема продаж, а также на ранних стадиях жизненного цикла предприятия, когда оно еще не преодолело точки безубыточности, необходимо принимать меры к снижению постоянных затрат предприятия. И наоборот, при благоприятной конъюнктуре товарного рынка и наличии определенного запаса прочности требования к экономии постоянных затрат могут быть существенно ослаблены. В такие периоды предприятие может значительно расширять объем реальных инвестиций, проводя реконструкцию и модернизацию основных производственных фондов.

При управлении постоянными затратами следует иметь в виду, что высокий их уровень в значительной мере определяется отраслевыми особенностями — различным уровнем механизации и автоматизации труда, фондоемкости продукции. Кроме того, следует отметить, что постоянные затраты в меньшей степени поддаются быстрому изменению, поэтому предприятия, имеющие высокий производственный леве­ридж, теряют гибкость в управлении своими затратами.

Однако, несмотря на эти объективные ограничения, на каждом предприятии имеется достаточно возможностей снижения суммы и удельного веса постоянных затрат. К таким резервам можно отнести: сокращение накладных расходов (расходов по управлению) при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка; продажу неиспользуемого оборудования и нематериальных активов и, следовательно, снижение амортизационных отчислений; использование краткосрочного лизинга машин и оборудования вместо приобретения их в собственность; сокращение объема коммунальных услуг и др. При управлении переменными затратами основным ориентиром должна быть постоянная их экономия, так как между этими затратами и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления предприятием точки безубыточности приведет к росту маржинального дохода и позволит быстрее преодолеть эту точку, после чего экономия переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли предприятия. К числу основных резервов экономии переменных затрат можно отнести: снижение численности работников основного и вспомогательных производств за счет обеспечения роста производительности труда; сокращение запасов сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка; обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов и др.

Использование механизма производственного леве­риджа, целенаправленное управление постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях хозяйствования позволит увеличить прибыль предприятия.

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается сущность анализа соотношения "затраты — объем — прибыль"?

2. Какие ключевые показатели применяются при анализе соотношения "затраты — объем — прибыль"?

3. Какими методами определяется точка безубыточности (порог рентабельности)?

4. Как можно использовать график соотношения "затраты — объем — прибыль" при составлении плана производства предприятия?

5. В чем состоит разница между прибылью и маржинальным доходом предприятия?

6. В чем состоит роль и значение производственного левериджа?

7. В чем состоит роль и значение запаса прочности?

Тестовые задания

1. Маржинальный доход - это:

- а) разница между выручкой от продаж и переменными затратами;
- б) разница между фактической выручкой от продаж и пороговой выручкой;
- в) разница между выручкой от продаж и постоянными затратами;
- г) разница между постоянными и переменными затратами.

2. Маржинальный доход - это:

- а) сумма постоянных затрат и прибыли;
- б) разница между постоянными и переменными затратами;
- в) разница между выручкой от продаж и постоянными затратами;
- г) сумма постоянных и переменных затрат.

3. Порог рентабельности — это:

- а) показатель, характеризующий рентабельность продаж;
- б) показатель, характеризующий рентабельность производства;
- в) показатель, характеризующий объем продаж, при котором выручка равна совокупным затратам;
- г) показатель, характеризующий объем продаж, при котором выручка равна переменным затратам.

4. Производственный леверидж - это:

- а) показатель, характеризующий изменение объема реализации продукции в зависимости от изменения объема прибыли;
- б) показатель, характеризующий изменение объема прибыли в зависимости от изменения объема реализации продукции;
- в) показатель, характеризующий рентабельность продаж в зависимости от изменения постоянных затрат;

460

г) показатель, характеризующий рентабельность продаж в зависимости от изменения переменных затрат;

5. Операционный рычаг определяется по формуле

а) $O_p = Дм \times П_p$;

б) $O_p = Дм - П_p$;

в) $O_p = Дм + П$

г) $O_p = Дм : Л$

где O_p - операционный рычаг;

$Дм$ - маржинальный доход;

$П$ — прибыль.

6. Запас прочности - это:

- а) процентное отношение превышения фактической выручки над пороговой;
- б) процентное отношение превышения маржинального дохода над пороговой выручкой;
- в) процентное отношение превышения пороговой выручки над фактической;
- г) процентное отношение превышения пороговой выручки над маржинальным доходом.

7. Предприятие выпускает и продает изделие "А" по цене 800 руб. При этом средние переменные затраты составляют 500 руб., а постоянные затраты - 190 000 руб. Какую прибыль может получить предприятие, если оно продаст изделий "А" в количестве 700 шт.?

- а) 25 000;
- б) 20 000;
- в) 17 500;
- г) 22 300.

8. Предприятие выпускает и продает изделие "А" по цене 800 руб. Средние переменные затраты составляют 500 руб., а постоянные затраты - 190 000 руб. Какое количество изделий "А" предприятие должно продать, чтобы обеспечить получение прибыли в размере 50 000 руб.?

- а) 725;
- б) 750;
- в) 775;
- г) 800.

9. Предприятие планирует выпуск и продажу изделий "А" в объеме 750 шт. Планируемые переменные затраты на единицу изделия составля-

461

ют 500 руб., а общая величина планируемых постоянных затрат - 190 000 руб. Планируемая прибыль должна составить 35 000 руб. По какой цене следует продать изделие "А"?

- а) 700;
- б) 725;
- в) 775;
- г) 800.

10. Предприятие занимается продажей изделия "А" и за месяц имеет следующие показатели: объем продаж — 650 шт.; выручка от продаж -380 000 руб.; переменные затраты — 266 000 руб., постоянные затраты -90 000 руб. Определите точку безубыточности в стоимостном и натуральном выражениях:

- а) 325 000 руб. и 450,2 шт.;
- б) 300 000 руб. и 444,4 шт.;
- в) 275 000 руб. и 420,8 шт.;
- г) 348 000 руб. и 463,7 шт.

11. Предприятие выпускает два вида изделий и за месяц имеет следующие показатели:

№ п/п	Показатели	Изделия		Всего
		А	Б	
1	Объем выпуска, шт.	500	600	1 100
2	Цена за единицу, руб.	600	500	
3	Выручка от продаж, руб.	300000	300000	600000
4	Переменные затраты, руб.	210000	210000	420000
5	в т.ч. на единицу изделия, руб.	420	350	х
6	Маржинальный доход, руб.	90000	90000	180000
7	в т.ч. на единицу изделия, руб.	180	150	х
8	Постоянные затраты, руб.	х	х	108000
9	Прибыль, руб.	х	х	72000

Какие объемы обеспечивают предприятию безубыточную продажу изделий?

- а) А = 275, Б = 320;
- б) А = 420, Б = 210;
- в) А = 320, Б = 335;
- г) А = 300, Б = 360.

12. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб., а постоянные расходы - 6000 руб. Определите запас прочности в процентном отношении:

- а) 20;
- б) 25;
- в) 40;
- г) 45.

13. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб., а постоянные расходы - 6000 руб. Определите запас прочности в денежном выражении:

- а) 12000;
- б) 8500;
- в) 9300;
- г) 8700.

14. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб., а постоянные расходы - 6000 руб. Определите запас прочности в натуральном выражении:

- а) 350;
- б) 400;
- в) 450;
- г) 500.

15. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб., а постоянные расходы - 6000 руб. На какую сумму изменится запас прочности, если постоянные расходы увеличатся на 10%:

- а) 2200;
- б) 1800;
- в) 600;
- г) 900.

16. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб.,

а постоянные расходы — 6000 руб. На сколько процентов снизится запас прочности, если постоянные расходы увеличатся на 10%:

- а) 8;
- б) 6;
- в) 4;
- г) 10.

17. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб., а постоянные расходы - 6000 руб. В каком объеме (шт.) снизится запас прочности, если постоянные расходы увеличатся на 10%:

- а) 60;
- б) 70;
- в) 50;
- г) 40.

18. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб., а постоянные расходы - 6000 руб. Определите значение производственного левеиджа (рычага):

- а) 4;
- б) 3,5;
- в) 2,5;
- г) 4,5.

19. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб., а постоянные расходы — 6000 руб. При увеличении постоянных расходов на 10% эффект производственного левеиджа (рычага) составит:

- а) 3,25;
- б) 2,94;
- в) 3,08;
- г) 4,05.

20. Предприятием за отчетный период реализованы 1000 шт. изделий "А" на сумму 30000 руб. При этом переменные расходы составили 20000 руб.,

а постоянные расходы - 6000 руб. При снижении постоянных расходов на 10% эффект производственного левеиджа (рычага) составит:

- а) 2,87;
- б) 3,21;
- в) 2,27;
- г) 4,03.

Литература

- Гражданский кодекс Российской Федерации.
Налоговый кодекс Российской Федерации.
Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с изм. от 23 июля 1998 г.).
Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г.
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утвержден приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.
Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утверждена приказом Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.
Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98). Утверждено приказом Минфина РФ № 60н от 9 декабря 1998 г.
Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94). Утверждено приказом Минфина РФ № 167 от 20 декабря 1994 г.
Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2000). Утверждено приказом Минфина РФ № 2н от 10 января 2000 г.
Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99). Утверждено приказом Минфина РФ № 43н от 6 июля 1999 г.
Положение по бухгалтерскому учету "Учет материальных производственных запасов" (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 44н от 9 июня 2001 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 26н от 30 марта 2001 г.

Положение по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98). Утверждено приказом Минфина РФ № 56н от 25 ноября 1998 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 96н от 28 ноября 2001 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина РФ № 32н от 6 мая 1999 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина РФ № 33н от 6 мая 1999 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Информация об аффилированных лицах" (ПБУ 11/2000). Утверждено приказом Минфина РФ № 5н от 13 января 2000 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000). Утверждено приказом Минфина РФ № 11н от 27 января 2000 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" (ПБУ 13/2000). Утверждено приказом Минфина РФ № 91н от 16 октября 2000 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2000). Утверждено приказом Минфина РФ № 92н от 16 октября 2000 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" (ПБУ 15/01). Утверждено приказом Минфина РФ № 60 от 2 августа 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" (ПБУ 16/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 66н от 2 июля 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" (ПБУ 17/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 115н от 19 ноября 2002 г.

Приложения

Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" (ПБУ 18/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 114н от 19 ноября 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02). Утверждено приказом Минфина РФ № 126н от 10 декабря 2002 г.

Положение по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" (ПБУ 20/03). Утверждено приказом Минфина РФ № 105н от 24 ноября 2003 г.

Безруких П. С. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Бухгалтерский учет, 2004.

Керимов В. Э. Управленческий учет. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2005.

Керимов В. Э., Петрище Ф. А. и др. Методы управления затратами и качеством продукции. — М.: ИКЦ "Маркетинг", 2002.

Козлова Е. П. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Финансы и статистика, 2004.

Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет. — М.: Инфра-М, 2004.

Ларионов А. Д. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Гроссбук, 2004.

Палий В. Ф. Бухгалтерский учет. — М.: Бухгалтерский учет, 2004.

Петрище Ф. А. Теоретические основы товароведения и экспертизы непродовольственных товаров. — М.: ИТК "Дашков и К°", 2004.

Соколов Я. В., Пятое М. Л. Бухгалтерский учет для руководителя. — М.: Проспект, 2004.

Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000.

Финансовый учет / Под ред. В. Г. Гетьмана. — М.: Финансы и статистика, 2004.

Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа. — М.: Инфра-М, 2000.

Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. — М.: ИНФРА-М, 2002.

Приложение 1

Примерная номенклатура статей затрат на производство продукции

1. Сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия
2. Полуфабрикаты собственного производства
3. Возвратные отходы (вычитаются)
4. Вспомогательные материалы
5. Топливо и энергия на технологические нужды
6. Расходы на оплату труда производственных рабочих
7. Отчисления на социальные нужды
8. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки
9. Расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования
10. Общепроизводственные расходы
11. Прочие производственные расходы
12. Итого производственная себестоимость
13. Управленческие расходы
14. Расходы на продажу
15. Всего полная себестоимость

Примерная номенклатура статей затрат для цехов
(участков) вспомогательных производств

1. Материалы
2. Топливо
3. Энергия
4. Расходы на оплату труда
5. Отчисления на социальные нужды
6. Амортизация
7. Прочие расходы
8. Итого по цеху (участку) вспомогательного производ-

ства

Примерная номенклатура статей затрат
для функциональных служб
производственного предприятия

1. Расходы на оплату труда
2. Отчисления на социальные нужды
3. Расходы на канцелярские нужды
4. Расходы на электроэнергию
5. Износ хозяйственного инвентаря
6. Амортизация
7. Расходы на связь
8. Почтово-телеграфные расходы
9. Командировочные расходы
10. Расходы на выпуск периодической печати
11. Расходы на обучение и повышение квалификации
12. Расходы на консультационные услуги
13. Прочие расходы
14. Итого затрат по функциональному отделу

**Бюджет прибылей и убытков
производственной организации на 2005 г.,
тыс. руб.**

Показатели	На 2005 г.	В том числе по кварталам			
		I	II	III	IV
<i>I. Доходы и расходы по обычным видам деятельности</i>	2000,0	450,0	550,0	550,0	450,0
1 Выручка от продажи продукции (работ, услуг)					
2 Себестоимость продаж	1500,0	340,0	410,0	410,0	340,0
3 Расходы на продажу	50,0	10,0	15,0	15,0	10,0
4 Управленческие расходы	150,0	35,0	40,0	40,0	35,0
5 Прибыль (убыток) от продаж	300,0	65,0	85,0	85,0	65,0
<i>II. Операционные доходы и расходы</i>	40,0	10,0	10,0	10,0	10,0
1 Проценты к получению					
2 Проценты к уплате	25,0	10,0	5,0	5,0	5,0
3 Доходы от участия в других организациях	20,0	20,0			
4 Прочие операционные доходы	10,0	-	5,0	5,0	-
5 Прочие операционные расходы	5,0	-	-	-	5,0
6 Результат операционных расходов и доходов	20,0	20,0			
7 Прибыль (убыток) до налогообложения (п. 5 ± п. 11)	320,0	85,0	85,0	85,0	65,0
8 Налог на прибыль и иные аналогичные обязательные платежи	100,0	26,6	26,7	26,7	20,0
9 Прибыль (убыток) от обычной деятельности (п. 12 - п. 13)	220,0	58,4	58,3	58,3	45,0

**Бюджет (прогноз) денежных
средств производственной
организации на 2005 г., тыс. руб.**

Наименование статей	На 2005 г.	В том числе по кварталам			
		I	II	III	IV
1 Денежные средства на начало периода	300	300	220	160	70
2 Поступление денежных средств за период, всего	2150	520	585	585	480
в том числе:					
от продажи продукции (работ, услуг)	2000	450	550	550	450
от продажи основных средств	-	-	-	-	-
от продажи нематериальных активов	-	-	-	-	-
от продажи прочих активов	10	-	5	5	-
от дебиторов	80	20	20	20	20
от операций с ценными бумагами	-	-	-	-	-
от сдачи имущества в аренду	-	-	-	-	-
от участия в других организациях (дивиденды)	20	20	-	-	-
прочие поступления	40	10	10	10	10
3 Итого денежных средств (п.1+п.2)	2450	820	805	745	550
4 Платежи за период, всего	2300	550	645	675	480
в том числе:					
на покупку сырья и материалов	1000	200	250	350	200
на выплату заработной платы	500	140	120	120	120
на перечисление налогов, сборов и отчислений	200	45	55	55	45
на управленческие расходы	150	35	40	40	35
на расходы на строительство	250	50	100	100	50
на покупку оборудования и нематериальных активов	100	20	80	-	-
на расходы по операциям с ценными бумагами	-	-	-	-	-
прочие выплаты	100	60	-	10	30
5 Избыток (дефицит) денежных средств (п. 3 - п. 4)	150	270	160	70	70
6 Финансирование, итого (п. 6.1 - п. 6.2)	-50	-50	-	-	-
6.1. Получение кредитов и займов	-	-	-	-	-
6.2. Возврат кредитов и займов	50	50	-	-	-
7 Остаток денежных средств на конец периода (п. 5 + п. 6)	100	220	160	70	70

Прогнозный бухгалтерский баланс

Показатели	Сумма, тыс. руб.
АКТИВ	
Основные средства	300
Прочие внеоборотные активы	200
Запасы	60
Дебиторская задолженность	20
Денежные средства	70
Итого	650
ПАССИВ	
Капитал	500
Нераспределенная прибыль	100
Долгосрочные кредиты и займы	-
Краткосрочные кредиты и займы	-
Кредиторская задолженность	50
Итого	650
Потребность во внешнем финансировании	200

производственной организации на 2005 г.

ПЛАН-ЗАДАНИЕ производственному цеху на 2005 г.

№ п/п	Показатели	Единица измерения	План
1	Объем товарной продукции	дал	3 000
2	Численность работающих	человек	10
3	Фонд оплаты труда цеха	руб.	35 000
4	Производительность труда одного работающего	дал	300
5	Смета затрат на производство, всего	руб.	90 000
	в том числе:		
	а) сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия		10 000
	б) полуфабрикаты собственного производства		20 600
	в) возвратные отходы (вычитаются)		500
	г) вспомогательные материалы		500
	д) топливо и энергия		3 000
	е) расходы на оплату труда		30 000
	ж) отчисления на социальные нужды		11 400
	з) расходы на подготовку и освоение производства новой продукции		-
	и) расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования		5 000
	к) общепроизводственные расходы		9 000
	л) прочие расходы		1 000

Начальник планово-экономического отдела

ОТЧЕТ О РАБОТЕ
производственного цеха за 2005 г.

№ п/п	Показатели	Единица измерения	План	Отчет	% выполнения	Отклонение
1	Объем товарной продукции	дал	3 000	3 200	106,7	+ 200
2	Численность работающих	чел.	10	10	100,0	-
3	Фонд оплаты труда цеха	руб.	35 000	38 000	108,6	+ 3 000
4	Производительность труда одного работающего	дал	300	320	106,7	+ 20
5	Смета затрат на производство, всего	руб.	90 000	101 000	112,2	+11 000
	в том числе:					
	а) сырье, основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия		10 000	10 500	105,0	+500
	б) полуфабрикаты собственного производства		20 600	21 000	101,9	+400
	в) возвратные отходы (вычитаются)		500	600	120,0	+ 00
	г) вспомогательные материалы		500	500	100,0	-
	д) топливо и энергия		3 000	3 100	103,3	+100
	е) расходы на оплату труда		30 000	36 000	120,0	+6 000
	ж) отчисления на социальные нужды		11 400	13 700	120,0	+2 300
	з) расходы на подготовку и освоение производства новой продукции		-	-	-	-
	и) расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования		5 000	5 000	100,0	-
	к) общепроизводственные расходы		9 000	10 000	111,1	+1 000
	л) производственные потери		-	500	-	+500
	м) прочие расходы		1 000	1 300	130,0	+300

Начальник цеха

ПЛАН-ЗАДАНИЕ
на оказание услуг производственным цехам
на январь 2005 г.

№ п/п	Наименование услуг	Единица измерения	Количество	Цена	Сумма, руб.
1	Электроэнергия силовая	кВт · ч	8 500	0-50	4 250
2	Электроэнергия осветительная	кВт · ч	2 000	0-50	1 000
3	Пар	Гкал	1 200	1-20	2 400
4	Вода	м ³	1 600	0-80	1 280
5	Газ	м ³	500	1-50	750
6	Сжатый воздух	м ³	400	1-40	560
7	Ремонт оборудования	ед. ремонтной сложности	20	250-00	5 000
8	Ремонт зданий, сооружений и т.д.	ед. ремонтной сложности	2	1 500-00	3 000
9	Транспортные услуги: - автотранспорт - электрокары - погрузочно-разгрузочные работы	ткм ткм ткм	300 300 300	10-00 10-00 10-00	3 000 3 000 3 000
10	Прочие услуги				2 760
	ВСЕГО				30 000
	Начальник планово-экономического отдела				

ПЛАН-ЗАДАНИЕ

энергосиловому хозяйству производственной
организации на январь 2005 г.

№ п/ п	Показатели	Единица измерения	План
1	Объем товарной продукции	руб.	10240
2	Численность работающих	чел.	2
3	Фонд оплаты труда	руб.	5000
4	Производительность труда одного работающего	руб.	5120
5	Смета затрат на производство, всего	руб.	10240
	в том числе:		
	а) материальные затраты		2000
	б) затраты на оплату труда		5000
	в) отчисления на социальные нужды		1900
	г) возмещение износа хозяйственного инвентаря, инструментов и приспособлений		100
	д) амортизация		1000
	е) прочие расходы		240

Начальник планово-экономического
отдела

ОТЧЕТ О РАБОТЕ
энергосилового хозяйства производственной
организации за январь 2005 г.

№ п/п	Показатели	Еди- ница изме- рения	План	Отчет	% выпол- нения	От- кло- нение
1	Объем товарной продукции	руб.	10 240	12 000	117,2	+1 760
2	Численность работающих	чел.	2	2	100,0	-
3	Фонд оплаты труда	руб.	5 000	6 000	120,0	+1 000
4	Производительность труда одного работающего	руб.	5 120	6 000	117,2	+880
5	Смета затрат на производст- во, всего	руб.	10 240	12 000	117,2	+1 760
	в том числе:					
	а) материальные затраты		2 000	2 100	105,0	+100
	б) затраты на оплату труда		5 000	6 000	120,0	+1 000
	в) отчисления на социальные нужды		1 900	2 280	120,0	+380
	г) возмещение износа хозяйст- венного инвентаря, инстру- ментов и приспособлений		100	100	100,0	-
	д) амортизация		1 000	1 000	100,0	-
	е) прочие расходы		240	520	216,7	+280
Начальник цеха (участка)						

ПЛАН-ЗАДАНИЕ
основных технико-экономических показателей
работы бухгалтерии производственной
организации на 2005 г.

№ п/п	Показатели	Единица измерения	План на 2005 г.	В том числе по кварталам			
				I	II	III	IV
1	Объем услуг	руб.	280 000	70 000	70 000	70 000	70 000
2	Численность работников	чел.	5	5	5	5	5
3	Фонд оплаты труда	руб.	180 000	45 000	45 000	45 000	45 000
4	Производительность труда на одного работника	руб.	56 000	14 000	14 000	14 000	14 000
5	Смета затрат	руб.	280 000	70 000	70 000	70 000	70 000

Начальник планово-экономического отдела

ПЛАН-ЗАДАНИЕ
основных технико-экономических показателей
работы бухгалтерии производственной
организации на I квартал 2005 г.

№ п/п	Показатели	Единица измерения	План на 2005 г.	В том числе по месяцам		
				январь	февраль	март
1	Объем услуг	руб.	70 000	23 000	23 000	24 000
2	Численность работников	чел.	5	5	5	5
3	Фонд оплаты труда	руб.	45 000	15 000	15 000	15 000
4	Производительность труда на одного работника	руб.	14 000	4 600	4 600	4 800
5	Смета затрат	руб.	70 000	23 000	23 000	24 000

Начальник планово-экономического отдела

ОТЧЕТ О РАБОТЕ
бухгалтерии производственной организации
за март 2005 г.

№ п/п	Показатели	Единица измерения	За март			За квартал			С начала года		
			план	отчет	% выполнения	план	отчет	% выполнения	план	отчет	% выполнения
1	Объем услуг	руб.	24000	26000	108,3	70 000	75 000	107,1	70 000	75 000	107,1
2	Численность работников	чел.	5	5	100,0	5	5	100,0	5	5	100,0
3	Фонд оплаты труда	руб.	15000	15 000	100,0	45 000	45 000	100,0	45 000	45 000	100,0
4	Производительность труда	руб.	4800	5 200	108,3	14 000	15 000	107,1	14 000	15 000	107,1
5	Смета затрат	руб.	24000	26000	108,3	70 000	75 000	107,1	70 000	75 000	107,1

Главный бухгалтер

Ответы на тестовые задания

Номера заданий	Главы									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	г	а	а	а	а	в	в	б	г	а
2	г	в	а	а	б	б	в	в	г	а
3	а	г	а	г	б	б	а	б	а	в
4	в	а	а	г	в	г	г	а	г	б
5	б	г	б	б	б	г	в	б	в	г
6	г	в	б	г	в	г	в	в	б	а
7	в	а	в	б	б	а	в	б	б	б
8	г	б	б	г	а	г	в	г	г	г
9	в	а	в	в	в	в	в	в	в	г
10	в	б	а	г	в	г	в	б	г	б
11	а	г	в	г	в	б	в	в	г	г
12	а	а	б	б	г	г	в	б	в	в
13	г	б	а	а	г	г	в	б	в	а
14	б	а	в	г	б	г	г	а	в	б
15	г	г	а	г	а	г	б	а	в	б
16	а	б	б	б	б	г	а	г	в	б
17	в	г	а	г	б	г	в	в	б	а
18	г	г	в	г	г	г	г	в	в	в
19	в	а	в	в	г	г	а	а	в	б
20	а	б	в	в	г	г	а	г	а	в

Главный редактор — *А. Е. Илларионова*

Художник — *В. А. Антипов*

Корректор — *Л. Б. Короткова*

Верстка — *К. Б. Ушаков*

Ответственный за выпуск — *М. В. Архиреев*

Вагиф Эльдар оглы Керимов

Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы

Учебник

Санитарно-эпидемиологическое заключение №
77.99.02.953.Д.004609.07.04 от 13.07.2004 г.

Лицензия № 06473 от 19 декабря 2001 г. Подписано в
печать 12.01.2005. Формат 60x84 1/16.

Печать офсетная. Бумага газетная. Печ. л. 30,25.

Тираж 3000 экз. Заказ №103^2.

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К» 129347,
Москва, Ярославское шоссе, д. 142, к. 732.

Для писем: 129347, Москва, п/о И-347

Тел./факс: (095) 182-01-58, 182-11-79, 183-93-01

E-mail: sales@dashkov.ru — отдел продаж
office@dashkov.ru — офис; <http://www.dashkov.ru>

Отпечатано в соответствии с качеством предоставленных диапозитивов
в ФГУП «Производственно-издательский комбинат ВИНТИ», 140010, г.
Люберцы Московской обл., Октябрьский пр-т, 403. Тел.: 554-21-86