



ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ  
УПРАВЛЕНИЕ ДИСТАНЦИОННОГО ОБУЧЕНИЯ И ПОВЫШЕНИЯ  
КВАЛИФИКАЦИИ

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

**Учебное пособие**  
по дисциплине «Бухгалтерский  
финансовый учет» по теме

## **«Учет затрат на базе 30-х счетов»**

для обучающихся по направлению  
38.03.01 «Экономика» профиль  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Автор  
Еременко В.А.

Ростов-на-Дону, 2017

## Аннотация

Материалы учебного пособия на сегодняшний день мало изученная тема, применяемая в стране единицами организаций.

Учебное пособие позволит студентам разобраться в интернациональной модели бухгалтерского учета, что, несомненно, приблизит учет к МСФО.

В дальнейшем знания интернациональной модели бухгалтерского учета помогут применить систему 30-х счетов на предприятиях в качестве более точного и прозрачного учета затрат, для снижения себестоимости продукции. Это даст возможность оперативно принимать управленческие решения, и, следовательно, увеличить прибыль предприятия.

Учебное пособие окажет помощь студентам в изучении дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» по направлению подготовки 38.03.01 (080100.62) «Экономика».

Учет затрат по элементам на базе 30-х счетов является наиболее эффективным способом учета и контроля материалов, затрат на оплату труда, амортизации и отчислений на социальные нужды применительно к деятельности предприятия, где эти элементы составляют основную часть затрат предприятия.

В учебном пособии автор к.э.н. доцент кафедры Бухгалтерского учета и аудита Еременко В.А. рассмотрела основные понятия затрат, их влияние на деятельность предприятия, сущность, функции

управления затратами, их классификацию. Также дала характеристику учета затрат по экономическим элементам и по калькуляционным статьям, описала финансовую и производственную оптику интернациональной модели финансового учета и отражение затрат.

Показано практическое применение методики 30-х счетов на примере холдинга «Связьинвест», раскрыты основные принципы организации учета затрат в системе управленческого учета, учет затрат, доходов и результатов на базе применения интернациональной модели бухгалтерского учета на примере ООО «Сириус», разработала систему учета затрат по центрам возникновения затрат и по центрам ответственности в результате чего был создан структурированный рабочий план счетов предприятия ООО «Сириус».

Материалы учебного пособия позволят студентам разобраться в интернациональной модели бухгалтерского учета, что в дальнейшем позволит применить систему 30-х счетов в качестве более точного и прозрачного учета затрат, для снижения себестоимости продукции, даст возможность оперативно принимать управленческие решения, и, следовательно, увеличить прибыль предприятия.

Учебное пособие окажет помощь студентам в изучении дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» по направлению подготовки 38.03.01 (080100.62) «Экономика».

## Автор



к.э.н., доцент  
кафедры «БУиА»  
Еременко В.А.

## Оглавление

<b>ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>6</b>
<b>1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ НА БАЗЕ ЭЛЕМЕНТОВ ЗАТРАТ .....</b>	<b>9</b>
1.1 Сущность затрат, функции управления затратами, принципы управления затратами .....	9
1.2. Классификация затрат в финансовом учете.....	13
1.3. Учет затрат по экономическим элементам .....	16
1.4 Учет затрат по калькуляционным статьям.....	20
1.5 Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	24
1.6 Финансовая и производственная оптика интернациональной модели финансового учёта и отражения затрат .....	32
<b>2. ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ 30-Х СЧЕТОВ НА ПРИМЕРЕ ХОЛДИНГА «СВЯЗЬИНВЕСТ» .....</b>	<b>38</b>
2.1 Применение на практике методики 30-х счетов .....	38
2.2 Последовательность формирования и учета затрат ..	39
2.3 Общая схема учета применения 30-х счетов.....	42
<b>3. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА .....</b>	<b>44</b>
3.1 Учет материальных затрат .....	44
3.2 Учет трудовых затрат и отчислений на социальные нужды .....	46
3.3 Амортизация основных фондов.....	48
3.4. Учет накладных расходов .....	48
3.5 Учет затрат, доходов и результатов на базе применения интернациональной модели бухгалтерского учета на примере ООО «Сириус» .....	50
3.6 Разработка системы центров ответственности .....	54
3.7 Учет затрат по центрам возникновения затрат и по центрам ответственности на ООО «Сириус» .....	56
3.8 Организация контроля затрат по элементам и результатам .....	71
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....</b>	<b>75</b>

## ВВЕДЕНИЕ

Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств предприятия. В ходе этого процесса предприятие, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость изготавливаемой продукции (работ, услуг), что в конечном итоге определяет финансовый результат его работы.

При организации учета производственных затрат обеспечивается возможность за соблюдением законов и нормативных актов в части закона о налогах с предприятий, объединений и организаций, для чего из всей совокупности затрат выделяется та их часть, в отношении которой предоставляются льготы по налогу на прибыль.

Правильная организация учета затрат на производство продукции обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием предприятием находящихся в его распоряжении основных производственных средств, запасов и других ресурсов.

Путем учета затрат решаются следующие производственные задачи:

- контроль за издержками производства, направленный на их снижение и рост прибыли;
- оперативная информация административно-технического персонала предприятия, об отклонениях от нормального хода производственного процесса в целях их быстрейшего устранения;
- определение фактических затрат на производство, себестоимости и рентабельности продукции;
- оценка эффективности мер по развитию и совершенствованию производства и результатов деятельности структурных подразделений и предприятия в целом.

Конечным итогом учета затрат на производство является составление калькуляций – исчисление себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

Калькулирование ведется в целях:

- определения базы цен продукции и доходности ее производства;
- поиска возможности снижения себестоимости продукции, роста рентабельности ее производства повышение конкурентоспособности предприятий;

— организации внутрипроизводственных и экономических отношений на основе соизмерения затрат, ресурсов, труда и его результатов.

В процессе калькулирования решаются вопросы распределения производственных затрат по видам продукции, определение суммарных затрат на производство каждого вида готовой продукции и себестоимости единицы изделий.

Калькуляции разрабатываются и составляются для целей оперативного контроля за затратами.

Затраты на производство образуют производственную, а затраты на производство и реализацию – полную себестоимость продукции.

В условиях рыночной экономики эти вопросы важны, так как исчисление себестоимости является исходной основой при определении цен продукции, прибыли и рентабельности производства. 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. И от того как осуществляется учет затрат на производство, какую методику предприятие выбрало, во многом будет зависеть его финансовое положение.

На современном этапе перехода к рыночным отношениям возникает потребность ускоренного развития производственной инфраструктуры, обеспечивающей надежное обращение материальных ресурсов. Ежегодно в нашей стране образуется около 200 млрд. различных хозяйственных связей.

Эти данные свидетельствуют о необходимости детального рассмотрения возможностей всего комплекса по обеспечению надежного экономичного функционирования процессов товарообмена в современных условиях. Переход к рыночным отношениям требует новых подходов к проблемам формирования

Учет затрат на базе 30-х счетов

материальных потоков, их рационализации и определения их роли, оказывающей существенное влияние на рациональность размещения, обмена и эффективности общественного производства.

При переходе к рыночному хозяйству повышаются требования потребителей к качеству используемой ими продукции, так как повышение ее качества позволяет в конечном счете увеличить эффективность производства и соответственно доходы коллективов предприятий.



# 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ НА БАЗЕ ЭЛЕМЕНТОВ ЗАТРАТ

## 1.1 Сущность затрат, функции управления затратами, принципы управления затратами

Управление затратами — одна из текущих задач финансового директора. Важно правильно определить, сколько потрачено на содержание того или иного подразделения, какова себестоимость выпускаемой продукции и как ее снизить без потери качества. Для этого потребуется сгруппировать все затраты, разработать план счетов для управленческого учета и формы отчетности.

Для того чтобы создать систему учета, позволяющую получить достоверные данные о затратах компании на производство продукции, на содержание подразделений, а также на выполнение различных бизнес – процессов, необходимо последовательно выполнить следующие шаги:

- определить источники информации о затратах компании;
- сгруппировать однородные затраты;
- разработать план счетов для управленческого учета;
- создать типовые формы отчетности.

Затраты – выраженные в денежной форме расходы предприятий, предпринимателей, частных производителей на производство, обращение, сбыт продукции. В зарубежной литературе затраты чаще именуются издержками производства и обращения. Принято выделять виды затрат: материальные, на оплату труда, на ремонт и восстановление основных средств, дополнительные (на обучение, социально-культурные нужды) и др. Затраты называют также издержками. Затраты характеризуют в денежном выражении объем ресурсов, использованных в определенных целях, и трансформируются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Представление о затратах предприятия основывается на трех важных положениях:

1. Затраты определяются использованием ресурсов отражая, сколько и каких ресурсов израсходовано при производстве и реализации продукции.

2. Объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральных и денежных единицах, однако в экономических расчетах прибегают к денежному выражению затрат.

3. Определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами, т.е. объем использованных ресурсов в денежном выражении рассчитывают для определенной функции (производства продукции, ее реализации) или производственного подразделения предприятия.

Предметом управления являются затраты предприятия во всем их многообразии.

Управление затратами на предприятии призвано решать следующие основные задачи:

- выявление роли управления затратами как фактора повышения экономических результатов деятельности;
- определение затрат по основным функциям управления;
- расчет затрат по производственным подразделениям предприятия;
- исчисление необходимых затрат на единицу продукции (работ, услуг);
- подготовка информационной базы, позволяющей оценивать затраты при выборе и принятии хозяйственных решений;
- выявление технических способов и средств измерения и контроля затрат;
- поиск резервов снижения затрат на всех этапах производственного процесса и во всех производственных подразделениях предприятия;
- выбор способов нормирования затрат;
- выбор системы управления затратами, соответствующей условиям работы предприятия.

Управление затратами на предприятии предполагает выполнение всех функций, присущих управлению любым объектом, т.е. разработку (принятие) и реализацию решений, а также контроль за их выполнением. Функции управления затратами реализуются через элементы управленческого цикла: прогнозирование и планирование, организацию, координацию и регулирование, активизацию и стимулирование выполнения, учет и анализ.

Выполнение функций управления в полном объеме по всем элементам составляет цикл воздействия управляющей подсистемы (субъект управления) на управляемую подсистему (объект управления).

Субъектами управления затратами выступают руководители и специалисты предприятия и производственных подразделений (производств, цехов, отделов, участков и т.п.). Отдельные функции и элементы управления затратами выполняются служащими

## Учет затрат на базе 30-х счетов

предприятия непосредственно или при их активном участии. Например, диспетчер влияет на координацию и регулирование производственного процесса, а, следовательно, на производственные затраты; бухгалтер выполняет учет затрат и т.п.

Объектами управления являются затраты на разработку, производство, реализацию, эксплуатацию (использование) и утилизацию продукции (работ, услуг).

Функции управления затратами первичны по отношению к производству, т.е. для достижения определенного производственного, экономического, технического или другого результата сначала нужно произвести затраты. Поэтому цель управления затратами состоит в достижении намеченных результатов деятельности предприятия наиболее экономичным способом.

Прогнозирование и планирование затрат подразделяют на перспективное (на стадии долгосрочного планирования) и текущее (на стадии краткосрочного планирования).

Задачей долгосрочного планирования является подготовка информации об ожидаемых затратах при освоении новых рынков сбыта, организации разработки и выпуска новой продукции (работ, услуг), увеличении мощности предприятия. Это могут быть затраты на маркетинговые исследования и НИОКР, капитальные вложения.

Текущие планы конкретизируют реализацию долгосрочных целей предприятия. Если точность долгосрочного планирования затрат невелика и подвержена влиянию инфляционного процесса, поведения конкурентов, политики государства в области экономического управления предприятиями, а иногда и форс-мажорных обстоятельств, то краткосрочное планирование затрат, отражающее нужды ближайшего будущего, более точно, поскольку обосновывается годовыми, квартальными расчетами.

Организация — важнейший элемент эффективного управления затратами. Она устанавливает, каким образом на предприятии управляют затратами, т.е. кто это делает, в какие сроки, с использованием какой информации и документов, какими способами. Определяются места возникновения затрат, центры затрат и центры ответственности за их соблюдение. Разрабатывается иерархическая система линейных и функциональных связей руководителей и специалистов, участвующих в управлении затратами, которая должна быть совместима с организационно-производственной структурой предприятия.

Учет затрат на базе 30-х счетов

Координация и регулирование затрат предполагают сравнение фактических затрат с запланированными, выявление отклонений и принятие оперативных мер по их ликвидации. Если выясняется, что изменились условия выполнения плана, то затраты, запланированные на его реализацию, корректируются. Своевременная координация и регулирование затрат позволяют предприятию избежать серьезного срыва в выполнении запланированного экономического результата деятельности.

Учет как элемент управления затратами необходим для подготовки информации в целях принятия правильных хозяйственных решений. Например, при оценке стоимости материальных производственных запасов произведенные затраты устанавливаются путем производственного учета, а информацию о фактических результатах деятельности предприятия и всех его расходах на производство предоставляет бухгалтерский учет. Производственный учет входит в систему управленческого учета, позволяющего контролировать затраты и принимать решения об их целесообразности.

Анализ затрат, составляющий элемент функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производстве, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат.

Функция контроля (мониторинга) в системе управления затратами обеспечивает обратную связь, сравнение запланированных и фактических затрат. Эффективность контроля обуславливается корректирующими управленческими действиями, направленными на приведение фактических затрат в соответствие с запланированными или на уточнение планов, если эти последние не могут быть выполнены вследствие объективного изменения производственных условий. (рисунок 1.1)

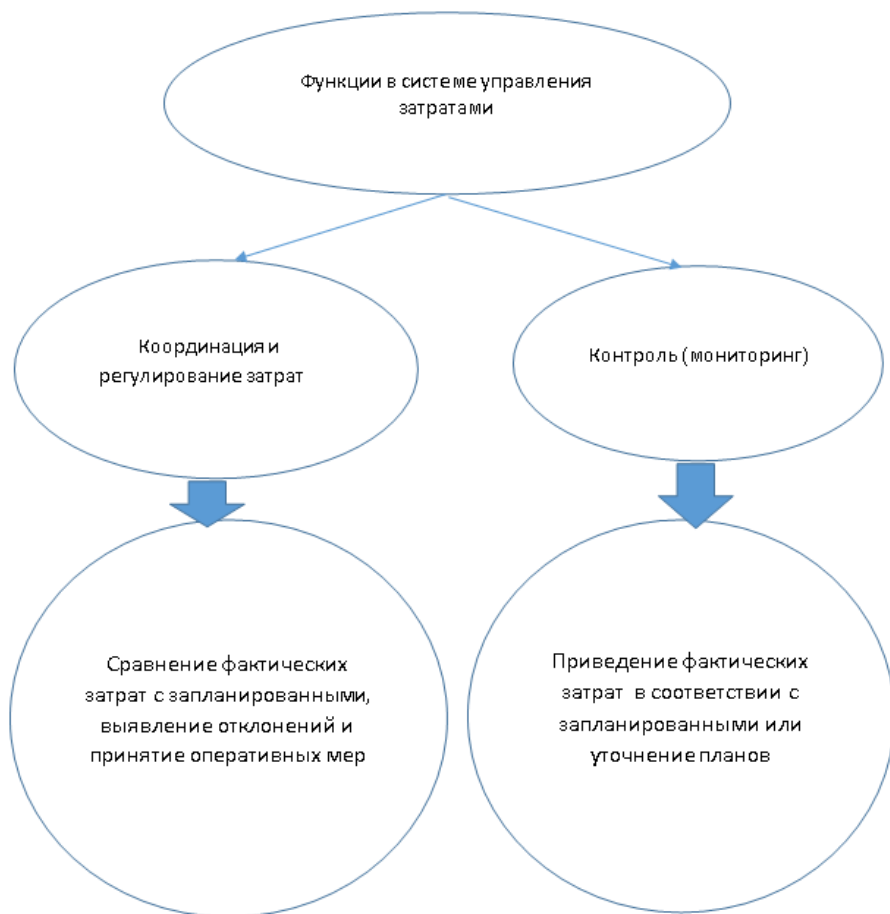


Рисунок 1.1 – Функции в системе учета затрат.

Итак, управление затратами – это динамический процесс, включающий управленческие действия, целью которых является достижение высокого экономического результата деятельности предприятия.

## 1.2. Классификация затрат в финансовом учете

Все затраты предприятия могут быть классифицированы по следующим основаниям (таблица 1.1):

1. По экономическому содержанию:
  - материальные затраты;
  - затраты на оплату труда;

Учет затрат на базе 30-х счетов

- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты.

2. По признаку связи с выпуском продукции:

- основное производство – затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг).

К работам и услугам производственного характера относятся: выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, проведение испытаний для определения качества потребляемых сырья и материалов, контроля за соблюдением установленных технологических процессов, ремонта основных производственных фондов и прочее; транспортные услуги сторонних организаций по перевозкам грузов внутри предприятия (перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с базисного (центрального) склада в цехи (отделения) и доставка готовой продукции на склады хранения, до станции (порта, пристани) отправления также относятся к услугам производственного характера;

- полуфабрикаты собственного производства – затраты, связанные с обобщением информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет. Могут быть отражены следующие изготовленные организацией полуфабрикаты: чугун передельный в черной металлургии; сырая резина и клей в резиновой промышленности; серная кислота на азотнотуковых комбинатах химической промышленности; пряжа в текстильной промышленности;

- вспомогательное производство – затраты, связанные с учетом затрат производств, обеспечивающих: обслуживание различными видами энергии; транспортное обслуживание; ремонт основных средств; изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, возведение нетитульных сооружений, добычу камня, гравия, песка; лесозаготовки, лесопиления; засолку, сушку;

- общепроизводственные расходы – затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию данного имущества;

- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;

Учет затрат на базе 30-х счетов

- арендная плата за помещения, машины, оборудование, используемые в производстве;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием основного производства и вспомогательных производств организации;
- общехозяйственные расходы – затраты, связанные с расходами
  - для нужд управления, не связанные непосредственное производственным процессом: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала;
  - амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг;
- брак в производстве – затраты, связанные с потерями от брака в производстве, выявленный внутренний и внешний брак, стоимость неисправимого, окончательного брака, расходы по исправлению;
- обслуживающие производства и хозяйства – затраты, связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации: ЖКХ, пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории.

Таблица 1.1 – Классификация затрат в финансовом учете с применением 20-х счетов

20-е Счета	
-	основное производство; – полуфабрикаты собственного производства;
-	вспомогательное производство;
-	общепроизводственные расходы;
-	общехозяйственные расходы;
-	брак в производстве;
-	обслуживающие производства и хозяйства.

### 1.3. Учет затрат по экономическим элементам

Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 установлена единая номенклатура экономических элементов расходов по обычным видам деятельности для всех организаций:

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

В элементе «Материальные затраты» отражается стоимость приобретенных со стороны и израсходованных для предпринимательских целей материальных ресурсов (сырья и материалов, полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, инвентаря и пр.). К материальным расходам относится также стоимость топлива и энергии всех видов. Величина материальных расходов формируется исходя из цены их приобретения (без налога на добавленную стоимость), надбавок, наценок, стоимости услуг сторонних организаций (таможни, товарных бирж, складов, транспортных организаций и пр.).

Из материальных расходов исключается стоимость возвратных отходов. Как уже упоминалось, под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов и других материальных ценностей, которые образовались в процессе производства, утратили полностью или частично свои качества и поэтому не могут использоваться по своему прямому назначению. Обычно оцениваются такие возвратные отходы по ценам возможного использования.

Расход материальных ресурсов признается в учете по мере их фактического использования.

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются расходы на заработную плату основного, вспомогательного и управленческого персонала организации, привлекаемого по трудовым договорам (контрактам), по совместительству, по договорам гражданско-правового характера и по другим основаниям. В эти расходы включаются премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсационные выплаты. Расходы на оплату труда признаются в бухгалтерском учете по мере их начисления и отражения в качестве обязательств организации.



Элемент «Отчисления на социальные нужды» отражает обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда и фонда обязательного медицинского страхования. Эти отчисления производятся с сумм расходов организации на оплату труда работников, которые были включены в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда». На отдельные виды оплаты труда страховые взносы не начисляются (такие виды выплат оговариваются в нормативных документах).

Расходы и отчисления на социальное страхование признаются в бухгалтерском учете в размере фактически начисленных сумм по мере их отражения в качестве обязательств организации.

В элементе «Амортизация» отражают сумму амортизационных отчислений производственных основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых средств. В этом элементе затрат отражаются также суммы ускоренной амортизации основных средств организации, амортизационные отчисления по арендованным основным средствам, амортизационные отчисления от стоимости помещений, предоставленных бесплатно медицинским учреждениям и общепиту, обслуживающих организацию и др.

К элементу «Прочие затраты» относят налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы), расходы на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, на подготовку и переподготовку кадров, оплату услуг связи, банков, информационных услуг и пр.

Подразделение расходов по экономическим элементам необходимо в бухгалтерском учете для установления сметных (плановых) и фактических расходов по обычным видам деятельности по организации в целом, без определения их целевого назначения, т.е. на что они произведены: на изготовление и продажу продукции, на обслуживание производства и управление и т.д. Таким образом, можно сделать вывод о том, что сумма расходов по экономическим элементам определяет объем расходов, произведенных организацией за отчетный период на производство и сбыт продукции (работ, услуг). Но при управлении организацией всегда нужно знать и размер издержек, определяющих себестоимость выпущенных из производства готовых изделий, выполненных работ и оказанных услуг.

Поэтому Минфином России при утверждении Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению принято решение ввести двухуровневую систему учета расходов.

Согласно пояснениям к разд. III Инструкции по применению Плана счетов счета 20—29 предназначены для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также используются при исчислении себестоимости отдельных видов продукции (товаров, работ, услуг). Счета 30—39 предназначены для учета расходов в разрезе экономических элементов. В отличие от первых 10 счетов разд. III Плана счетов указания по применению вторых 10 счетов в Инструкции отсутствуют, предусмотрено лишь то, что состав и методика использования счетов 30—39 организацией устанавливаются самостоятельно исходя из особенностей деятельности, структуры, системы управления.

Получить же информацию о расходах по обычным видам деятельности по экономическим элементам при традиционном построении бухгалтерского учета практически невозможно.

Для этой цели можно предложить следующие синтетические счета для учета расходов по обычным видам деятельности по экономическим элементам:

- счет 30 «Материальные расходы»;
- счет 31 «Расходы на оплату труда»;
- счет 32 «Отчисления на социальные нужды»;
- счет 33 «Амортизация внеоборотных активов»;
- счет 34 «Прочие расходы».

Приведем пояснения к перечисленным счетам бухгалтерского учета.

#### *Счет 30 «Материальные расходы»*

Счет 30 «Материальные расходы» предназначен для обобщения информации об израсходованных покупных производственных запасах (сырье, основных и вспомогательных материалах, запасных частях, инвентаре и хозяйственных принадлежностях, таре, комплектующих изделий, полуфабрикатов, всех видов топлива и энергии), а также услугах сторонних организаций, связанных с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) перечисленных выше материально-производственных запасов.

Расходы по доставке запасов собственными силами (транспортом и персоналом организации) включаются в соответствующие элементы расходов (расходов топлива и энергии,

Учет затрат на базе 30-х счетов

расходов на оплату труда, амортизационных отчислений и др.). Приведем схему записей по счету «Материальные расходы».

На счете 31 «Расходы на оплату труда» следует отражать информацию о:

— начисленной персоналу организации оплате труда (по всем видам оплаты труда, стимулирующим начислениям и надбавкам, компенсационным начислениям, связанным с режимом работы или условиям труда, премиям и т.п.);

— начисленных расходах, связанных с содержанием работников организации, предусмотренных трудовыми договорами (контрактами), коллективными договорами и действующим законодательством;

— расходах на все виды оплаты не списочного состава работников, включаемых в фонд оплаты труда хозяйствующего субъекта;

— другие произведенные расходы, относящиеся по своему экономическому содержанию к оплате труда.

Расходы на оплату труда могут быть произведены в любой форме — в виде денежных средств, натуральной формы (продукцией, товарами, финансовыми инструментами и т.п.).

*Счет 32 «Отчисления на социальные нужды»*

Счет 32 «Отчисления на социальные нужды» предназначен для обобщения информации о расчетах с внебюджетными фондами по налогам и платежам, уплачиваемым из заработной платы хозяйствующим субъектом в соответствии с установленным законодательством порядком.

В отличие от других видов расходов налоги и платежи, уже в первоначальном виде являются одноэлементным видом расходов. Основой для признания этих расходов является начисление сумм платежей в установленные законодательством сроки, независимо от дня их перечисления.

Счет 33 «Амортизация внеоборотных активов» предназначен для обобщения информации о начисленной амортизации, накопленной за время эксплуатации амортизируемого имущества — объектов основных средств и объектов нематериальных активов вне зависимости от того, находятся ли эти объекты в эксплуатации по обычным видам деятельности организации, инвестиционной деятельности и (или) сданы в аренду (текущую или лизинг при условии нахождения объектов на балансе лизингодателя). Иными словами, на этом счете отражают данные о всей начисленной за отчетный период амортизации по внеоборотным активам.

В отличие от других видов расходов, амортизационные отчисления уже в первоначальном виде являются одноэлементным видом расходов. Основной целью постановки бухгалтерского учета является отнесение сумм начисленной амортизации по местам эксплуатации объектов внеоборотных активов.

*Счет 34 «Прочие расходы»* предназначен для обобщения информации о расходах в целом по хозяйствующему субъекту, не нашедших отражения на предыдущих счетах.

На этом счете отражаются, в частности: расходы на командировки, подъемные, плата сторонним организациям за подготовку и переподготовку кадров, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков и другие расходы, отнесенные в расходы по обычным видам деятельности, но не включенные в ранее перечисленные элементы расходов.

Таблица 1.2 – Классификация затрат в финансовом учете с применением 30-х счетов

30-е Счета
<ul style="list-style-type: none"> <li>- материальные затраты;</li> <li>- затраты на оплату труда;</li> <li>- отчисления на социальные нужды;</li> <li>- амортизация основных фондов;</li> <li>- прочие затраты;</li> <li>- свод затрат</li> </ul>

### 1.4 Учет затрат по калькуляционным статьям

Для точной оценки влияния на конечный результат всех факторов производственной деятельности явно недостаточно вести учет затрат только по экономическим элементам, так как каждый из них дает обобщенную информацию в целом по предприятию. Однако бывает необходимо, например, знать не только общий фонд заработной платы в целом по предприятию, но и постатейные слагаемые этого экономического элемента, т.е. фонды заработной платы каждой категории промышленно-производственного персонала (основных рабочих, вспомогательных рабочих, общепроизводственного персонала и т.д.).

Учет затрат на базе 30-х счетов

Постатейный расчет затрат на производство единицы продукции (работ, услуг) называется калькуляцией, а сам способ постатейного учета (расчета) затрат – калькулированием.

Основными положениями по калькулированию себестоимости предусмотрен следующий перечень калькуляционных статей расходов (таблица 4.1), (приложение 4):

- материалы;
- покупные изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- основная заработная плата производственных рабочих;
- дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на обязательное страхование и обеспечение;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- расходы на продажу;
- потери от брака (только в отчетных калькуляциях).

В статью «Материалы» включаются затраты на используемые в процессе производства основные и вспомогательные материалы. Затраты на основные материалы рекомендуется включать в себестоимость калькулируемых групп по возможности прямым путем исходя из применяемых норм расхода материалов на единицу продукции и их фактической стоимости, а также пропорционально объемам производства или продаж отчетного периода.

Затраты на основные материалы, прямое отнесение которых на себестоимость калькулируемых групп затруднено или невозможно, включают в себестоимость пропорционально расходам на оплату труда основных производственных рабочих.

Из затрат на материалы, включаемых в себестоимость, вычитаются возвратные отходы по производственной себестоимости.

В статью «Покупные изделия, полуфабрикаты, работы и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций» включаются затраты на приобретение изделий и полуфабрикатов, используемых для работ по комплектованию продукции и (или) по ее дополнительной обработке. В эту статью входят также затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, оказываемых сторонними предприятиями и организациями, которые могут быть отнесены на

себестоимость отдельных калькулируемых групп. Затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, как и на материалы, слагаются из цены их приобретения (без НДС) и транспортно-заготовительных расходов (без НДС).

В статью «Основная заработная плата производственных рабочих» включаются основная заработная плата производственных рабочих. Основная заработная плата производственных рабочих включает:

- прямую заработную плату производственных рабочих (сдельщиков и повременщиков) за выполнение основных производственных операций по сдельным расценкам, тарифным ставкам или окладам;

- доплаты рабочим к сдельным расценкам в связи с отклонениями от нормальных условий производства, а также выплаты стимулирующего характера по действующим премиальным системам.

В статью «Дополнительная заработная плата производственных рабочих» включаются выплаты вознаграждений за выслугу лет, оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск, а также за не отработанное на производстве (неявочное) время, в частности:

- оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск;

- оплата льготных часов подростков, перерывов в работе кормящих матерей.

В статью «Отчисления на социальное страхование и обеспечение» включают суммы страховых взносов в ПФ РФ, взносов на обязательное социальное страхование в Фонд социального страхования РФ, федеральный и территориальный Фонды медицинского страхования по установленным законодательством РФ ставкам, относящиеся к основной заработной плате производственных рабочих, а также взносы на дополнительное страхование от несчастных случаев и профзаболеваний.

По статье «Общепроизводственные расходы» отражаются:

- расходы на заработную плату (с суммами страховых взносов) цехового персонала;

- амортизационные отчисления по производственному оборудованию;

- расходы на содержание и эксплуатацию производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, рабочих мест, инструментов и приспособлений, зданий, сооружений и инвентаря общепроизводственного назначения;

Учет затрат на базе 30-х счетов

- отчисления в ремонтный фонд;
- другие расходы общепроизводственного характера.

В состав фактических общепроизводственных расходов включают также расходы непроизводительного характера (потери от простоев, порчи материальных ценностей при хранении в цехах, а также другие непроизводительные расходы и потери).

Общепроизводственные расходы каждого цеха включают в затраты данного цеха, в том числе обслуживающих производств и хозяйств.

В статью «Общехозяйственные расходы» включают затраты, связанные с организацией и управлением производством в целом:

- расходы на оплату труда управленческого персонала с суммами страховых взносов;
- расходы на командировки, на служебные разъезды и содержание легкового транспорта;
- представительские расходы;
- амортизационные отчисления по амортизируемому имуществу общехозяйственного назначения (основным средствам, нематериальным активам);
- канцелярские и почтово-телеграфные расходы;
- расходы на содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и других основных средств общехозяйственного назначения;
- налоги и сборы;
- другие расходы общехозяйственного характера.

Кроме того, сюда включают фактические расходы непроизводительного характера, относящиеся в целом к управлению предприятием.

В статью «Расходы на продажу» включают в частности:

- расходы на тару и упаковку – в тех случаях, когда готовую продукцию затаривают и упаковывают после ее сдачи на склад. Когда продукцию затаривают (в соответствии с установленным технологическим процессом) в цехах, до сдачи на склад, стоимость тары, если ее изготавливают заранее и обособленно от изготовления изделий, включают в себестоимость полиграфических работ в соответствующие статьи затрат;
- расходы на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства, если условиями договора с заказчиком перевозка продукции осуществляется полиграфическим предприятием;
- расходы на содержание отдела продаж (маркетинга), расходы на

- предпродажную подготовку товаров;
- расходы на рекламу, в том числе расходы на участие в выставках, ярмарках;

В статью «Потери от брака» включают расходы на полиграфические работы, относящиеся к бракованной продукции (полуфабрикатам), а также затраты на исправление брака.

Браком в производстве считается продукция, которая не соответствует по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не может быть использована по своему прямому назначению или может быть использована лишь после исправления.

В зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке, брак подразделяется на исправимый и неисправимый (окончательный). Исправимым браком считают продукцию, исправление которой технически возможно и экономически целесообразно и которая после исправления может быть использована по прямому назначению.

Окончательным (неисправимым) браком считается продукция, которая не может быть использована по прямому назначению, исправление которой технически невозможно или экономически нецелесообразно.

### **1.5 Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции**

Под калькулированием себестоимости следует понимать не только исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции, но и другие работы по исчислению себестоимости:

- продукции, работ, услуг вспомогательных производств, потребленных основным производством;
- промежуточных продуктов (полуфабрикатов) подразделений основного производства, используемых на последующих стадиях производства;
- продукции подразделений предприятия для выявления результатов их деятельности;
- всего товарного выпуска предприятия;
- выпуска и соответственно единицы вида готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства (выполненных работ или оказанных услуг и т.д.), реализуемых на сторону.

Под методом учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции обычно понимают



совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за этим процессом.

В основе классификации методов – объекты учета затрат на производство, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью. При всем многообразии их можно сгруппировать по двум основным направлениям: объектам учета затрат и по оперативности контроля за затратами.

По объектам учета затрат обычно выделяют два основных метода калькуляции затрат:

1. Позаказный метод;
2. Попроцессный метод.

По оперативности контроля существуют методы учета затрат в процессе производства продукции и методы учета и калькулирования прошлых затрат.

Остановимся на трех основных методах, предусмотренных в типовых методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции:

### **1. Позаказный метод калькулирования затрат**

При позаказной калькуляции объектом калькулирования является отдельный заказ, отдельная работа, которая выполняется в соответствии с особыми требованиями заказчика, и срок исполнения каждого заказа относительно небольшой. Работа обычно проводится на заводе или в мастерской, где заказ проходит через ряд операций в качестве непрерывно определяемой единицы.

Этот метод применяется там, где каждая единица затрат отличается от любой другой единицы затрат, и хотя определенные заказы время от времени повторяются, желательно всякий раз, когда эти затраты возникают, определять их заново.

Сдельная работа характеризуется большим разнообразием заказов клиентов, выполняемых в производственной мастерской или на заводе. Рабочие работают на производственном оборудовании над серией заказов в течение непродолжительных периодов времени, что требует наличия надежной системы производственного планирования и контроля.

Затраты аккумулируются на индивидуальной основе для каждого заказа, выполняемого на заводе. Основным учетным документом для этой информации является «карточка/лист учета затрат на выполнение заказа», которая заполняется в индивидуальном порядке для всех заказов и регулярно

## Учет затрат на базе 30-х счетов

корректируется в соответствии с любыми затратами, возникающими в связи с конкретным заказом. Из-за небольшого количества записей о расходах в отношении любого заказа нетрудно будет получить данные о полных затратах на выполнение этого заказа, занесенных в карточку учета затрат. Эта карточка может также включать сравнительные данные любой предварительной оценки, сделанной перед началом работы над заказом.

Материалы, используемые для выполнения каждого заказа, должны учитываться по соответствующим требованиям на отпуск материалов, выписываемым либо мастером, отвечающим за выполнение заказа, либо отделом производственного контроля.

Время, затраченное на каждый заказ, учитывается в позаказных цеховых нарядах или табелях учета времени лицами, выполняющими работу, и оценивается отделом калькуляции затрат, который вносит соответствующие данные в карточку учета затрат.

Специальные закупки или возникшие другие прямые затраты должны также записываться в карточку учета затрат. Соответствующие суммы таких закупок получают на основе анализа счетов на приобретенные материалы.

На каждый заказ начисляется своя доля производственных накладных расходов завода по мере прохождения заказа через различные производственные центры затрат предприятия. Начисление проводится на основе predetermined баз распределения.

После выполнения заказа в позаказную карточку учета затрат включают заранее определенную надбавку для покрытия расходов по реализации и административных расходов. Затем бухгалтерия сравнивает согласованную продажную цену с суммарными затратами на выполнение заказа, чтобы определить прибыль или убыток от данного заказа.

Поконтрактный метод калькулирования затрат является продолжением позаказного метода. Этот метод применяется в тех случаях, когда рассматриваемые заказы (контракты) являются крупномасштабными и когда для выполнения контракта требуется продолжительный период времени (обычно более одного года). Примерами отраслей, где применяются методы поконтрактной калькуляции затрат, являются машиностроение, дорожное строительство и т.д.

Как при позаказной калькуляции затрат, расходы по каждому контракту учитываются раздельно. Для крупных контрактов характерно размещение рабочей силы на весь срок действия контракта, и большинство возникающих затрат относятся только к данному контракту. Прямой характер большинства затрат позволяет точно рассчитать основную часть расходов по контракту.

## 2. Попроектный метод

Проектный (попередельный) метод используется для установления средней себестоимости партии одинаковых единиц затрат за период времени.

Этот метод применяется в тех случаях, когда практически невозможно установить расходы, связанные с отдельными единицами затрат (как это происходит при использовании метода позаказной калькуляции), из-за непрерывного характера процесса производства. Примером единицы продукции, подходящей под определение калькуляции по процессам, является тонна нефти на нефтеперерабатывающем заводе. Нефть перерабатывается непрерывно, и каждая тонна имеет те же характеристики, что и предыдущая. Невозможно установить точные затраты на определенные тонны, прошедшие цикл переработки.

В тех случаях, когда используется метод калькуляции затрат производства по процессам, все производимые единицы продукции предназначены для создания запасов.

Все заказы на продажи удовлетворяются потом за счет этого запаса однородных товаров. Так как отпускаемые товары одинаковые, отпадает необходимость устанавливать себестоимость любой конкретной единицы продукции, а поскольку процесс производства непрерывный, то обычно невозможно установить определенное количество материала или производственное время, отведенные на каждое отдельное изделие.

Единственной возможностью является суммирование всех затрат предприятия (или расходов центров затрат, входящих в состав предприятия) за определенный период времени и деление этих расходов на общее количество изделий, произведенных за этот период, для получения среднего показателя затрат производства в расчете на единицу продукции.

Обычно производство продукции предприятия включает более одного производственного процесса. Метод калькуляции затрат производства по процессам учитывает это путем открытия

отдельных «счетов процессов», для каждого процесса и накопления всех затрат по процессу на этих счетах.

По мере производства изделия этап выхода продукции одного процесса становится этапом ввода для другого, и это отражается в счетах процессов таким образом, что суммарные затраты производства, относящиеся ко всем производимым единицам затрат до момента учета их в качестве готовых изделий, можно легко определить в любое время.

Когда основные моменты калькуляции затрат производства по процессам применяются к предоставлению предприятием услуг, то для описания используемых методов калькуляции затрат применяется термин «пооперационная калькуляция». Примером такой услуги является консультирование руководства, где единицей продукции служат часы работы. Для услуг такого рода необходим расчет средней стоимости единицы услуги за конкретный период времени, а используемые процедуры будут аналогичны тем, которые применяются при калькуляции затрат производства по процессам.

Метод попартионной калькуляции затрат сочетает элементы как позаказной, так и попроцессной калькуляции затрат. Партия определяется как количество одинаковых единиц затрат (как при калькуляции затрат производства по процессам), рассматриваемое в качестве заказа (как при позаказной калькуляции затрат) отдельно от всех других заказов или процессов, выполняемых предприятием.

### **3. Нормативный метод**

Задачей нормативного метода учета затрат на производство являются своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В основе своей он содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Нормы производственных затрат отражают технический и организационный уровень развития предприятия, влияют на его экономику и на конечный результат деятельности. Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т.д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение.

Расчеты фактической себестоимости осуществляются по следующей формуле:

Учет затрат на базе 30-х счетов

$$\Phi_c = H_c \text{ Он } \text{Ин} \quad (1.1)$$

где  $\Phi_c$  – фактическая себестоимость;  
 $H_c$  – нормативная себестоимость;  
 $\text{Он}$  – отклонения от норм (экономия или перерасход);  
 $\text{Ин}$  – изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

Для расчета фактической себестоимости единицы продукции необходимо рассчитать индексы отклонений от норм и изменений норм.

Индекс экономии (%) = (Сумма отклонений от норм или сумма изменений норм) / (Нормативная себестоимость выпуска) \* 100% .

Таким образом, можно определить основные элементы нормативного метода учета затрат производства:

1. Составление нормативных калькуляций по изделиям с учетом изменений норм на начало текущего месяца;
2. Раздельный учет затрат производства по нормам и отклонениям от норм;
3. Учет изменений норм, составление отчетных калькуляций;
4. Анализ фактически произведенных затрат, выявление и устранение причин отклонений от норм.

Нормативный метод учета обеспечивает оперативность и возможность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет все требования и управленческого учета, что говорит о назначении учетной информации и её важности. Нормативный метод соответствует широко применяемой на Западе системе «стандарт-кост» («standart-cost»), которая состоит из стандартов (норм) на затраты материалов, труда, накладных расходов и разработанных на их основе стандартных калькуляций.

Реально работающий нормативный метод как один из инструментов выживания в условиях рыночной экономики в ближайшем будущем будет востребован отечественными предприятиями, что обусловливается потребностью в решении проблем управления их финансовыми результатами.

#### **4. Учет затрат по функциям (АВС – метод)**

Как отмечалось ранее, одним из принципов калькулирования себе-стоимости продукции (работ, услуг) является выбор метода распре-деления косвенных (накладных) расходов между объектами калькулиро-вания. До середины прошлого столетия в

отечественной и зарубежной учетной практике базой распределения накладных расходов, как правило, являлись прямые трудозатраты на производство единицы продукции. Это объяснялось двумя причинами. Во-первых, прямые затраты труда легко планировались и учитывались (чему способствовало применение почасовых ставок). Во-вторых, они доминировали в структуре себестоимости продукции благодаря низкому уровню автоматизации производственных процессов.

К концу 80-х годов прошлого столетия в странах с рыночной экономикой назрели предпосылки к изменению методов распределения накладных расходов, что предопределялось следующими обстоятельствами:

1) развитие производственных возможностей привело к значительному разнообразию выпускаемой продукции. Она стала отличаться по размерам, затратам ресурсов, сложности дизайна;

2) следствием автоматизации производственных процессов стал спад доли прямых трудовых затрат в структуре себестоимости продукции и рост накладных расходов. Нарушилась корреляция между накладными расходами и прямыми трудозатратами;

3) возросла стоимость ресурсов, не связанных напрямую с производственной деятельностью предприятий: расходы на логистику, наладку и переналадку оборудования, технический контроль продукции, расходы на продажу и т. д.;

4) автоматизация учетных процессов позволила применять более сложные методы обработки первичной информации.

Названные обстоятельства и стали предпосылками появления метода учета затрат по функциям, или ABC-метода (от английского Activity Based Costing – ABC). Принципиальное отличие ABC-метода от других методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределения накладных расходов.

Алгоритм его построения выглядит следующим образом:

1) бизнес организации делится на основные виды деятельности (функции, или операции). В частности, ими могут быть: оформление заказов на поставку материалов; эксплуатация основного технологического и вспомогательного оборудования; операции по его переналадке; контроль качества полуфабрикатов и готовой продукции, их транспортировка и др. Количество видов деятельности зависит от ее сложности: чем сложнее бизнес организации, тем большее число функций будет выделено.

Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными видами деятельности;

2) каждому виду деятельности приписывается собственный носитель затрат, оцениваемый в соответствующих единицах измерения. При этом руководствуются двумя правилами: легкостью получения данных, относящихся к носителю затрат; степенью соответствия измерений расходов через носитель затрат их действительному значению. Например, оформление заказов на поставку материалов можно измерить количеством оформленных заказов; функцию переналадки оборудования – числом требуемых переналадок и т. д.;

3) оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат;

4) определяется себестоимость продукции (работы, услуги). Для этого стоимость единицы носителя затрат умножается на их количество, но тем видам деятельности (функциям), выполнение которых необходимо для изготовления продукции (работы, услуги).

Таким образом, объектом учета затрат при этом методе является отдельный вид деятельности (функция, операция), а объектом калькулирования – вид продукции (работ, услуг).

ABC-метод, по сути своей являясь альтернативой позаказному методу учета затрат и калькулирования, эффективен для предприятий, характеризующихся высоким уровнем накладных расходов.

Итак, ABC-метод способствует как контролю за уровнем расходов организации, так и более эффективному управлению ее прибылью.

Систему ABC условно можно разделить на два направления:

- 1) управление затратами;
- 2) управление прибылью.

Первое направление позволяет менеджерам более эффективно управлять отделами или процессами. Понимание того, как строится работа их отделов и какие факторы определяют объем этой работы, создает необходимые условия для устранения непроизводительных расходов, и, следовательно, сокращения затрат в целом.

Предметом изучения и оценки в этом случае становятся отдельные операции (второстепенные виды деятельности), из которых складываются основные виды деятельности. ABC-метод позволяет анализировать затраты на более детальном уровне, если это представляется необходимым.

ABC-метод позволяет не только анализировать затраты по категориям второстепенных видов деятельности, но и определить, какие статьи расходов и в какой пропорции составляют их стоимость.

Второе направление ни в коей мере не сводится лишь к ценообразованию по схеме «затраты плюс». Управление прибылью скорее состоит в достижении более глубокого понимания того, что именно является ее источником:

- 1) какие продукты;
- 2) какие клиенты;
- 3) какие географические сегменты;
- 4) какие коммерческие зоны;
- 5) каким образом требуется изменить коммерческую и рыночную стратегию для увеличения прибыли.

ABC-метод позволяет оценить «вклад» каждого клиента в формирование итогового финансового результата. Так, крупный клиент, отправляющий корреспонденцию часто и помногу, в действительности может приносить лишь минимальную прибыль, или же вовсе оказаться убыточным в силу того, что затрачиваемые на него усилия и средства не покрываются в полном объеме поступающими платежами.

Наличие подобной информации является необходимым условием для принятия решения в отношении каждого клиента:

- 1) каким образом можно снизить затраты на его обслуживание;
- 2) повысить для него цену и как есть и удерживать этого клиента за собой как заведомо убыточного, но престижного и т. п.

Полученная информация позволяет, в частности, анализировать эффективность деятельности компании по доставке корреспонденции внутри России в зависимости от географического расположения пунктов назначения.

Для каждого направления рассчитываются совокупные затраты по доставке корреспонденции и производится анализ того, насколько прибыльно то или иное направление.

### **1.6 Финансовая и производственная оптика интернациональной модели финансового учёта и отражения затрат**

На фоне дискуссий о переходе России на МСФО совершенно не обращается внимание на несоответствие российской системы



финансового учёта интернациональной модели, формирующейся в мировой экономике уже более 100 лет.

Р. Эдвардс в докладе «Система учёта и принятия решений в Великобритании в эпоху меркантилизма» приводит положение известного немецкого экономиста и социолога В. Зомбарта, о том, что развитие капитализма стало возможным благодаря возникновению двойной бухгалтерии. Только двойная бухгалтерия позволяет представить экономические события в форме, раскрывающей объём инвестиций и инвестиционных возможностей. Предположения В. Зомбарта вызвали бурную дискуссию, развитием которой явилось создание интернациональной модели финансового учёта в её двух оптиках:

- финансовой
- производственной.

Это развитие происходило на фоне регулирования систем учёта со стороны государства и профессиональных организаций.

В результате было сформировано две оптики интернациональной модели финансового учёта:

- финансовая (Франция, Испания, Италия, Англия, США и др.);
- производственная (Германия, Россия).

Отражение затрат происходит по элементам или статьям их детализации:

- финансовая оптика (3-15 элементов);
- производственная оптика (40-45 элементов);
- в российском учёте применяется комбинация статей (до 300) и элементов (5) затрат, больше нигде не встречающаяся. [35]

Основой финансового учёта является план счетов. Разработка и введение с 1 января 2000 года нового плана счетов и переход на международные стандарты бухгалтерского учёта и отчётности с 1 января 2004 года банков и других коммерческих организаций ставит на первое место вопросы организации финансового учёта в целом и виртуальных предприятий в частности.

Основной отличительной особенностью Плана счетов бухгалтерского учёта является то, что он предполагает возможность двух вариантов организации учёта затрат в финансовом учёте:

- учёт затрат по статьям калькуляции;
- учёт затрат по элементам расходов.

Профессор П. С. Безруких пишет, что в раздел III Плана счетов «Затраты на производство» введён без названия ряд счетов

Учет затрат на базе 30-х счетов

(с 30-го по 39-й) для использования при организации «Учета расходов по элементам».

При этом определено, что взаимосвязь указанных синтетических счетов, предназначенных для учёта расходов по экономическим элементам, с приведёнными в данном разделе счетами по учёту расходов по калькуляционным статьям, будет осуществляться «с помощью специально открываемых отражающих счетов».

В Российском бухгалтерском учёте долгие годы статьи затрат и элементы использовались в комплексе для разных целей:

— статьи затрат применялись для калькулирования себестоимости продукции и количество их в зависимости от отраслей колебалось от 8 (угольная промышленность) до 24 (металлургия);

— элементы затрат носили однородный характер и использовались для определения скорости оборота отдельных видов оборотных средств. Количество элементов составляло 8:

- сырьё и основные материалы,
- покупные изделия,
- вспомогательные материалы,
- топливо,
- энергия,
- заработная плата основная и дополнительная,
- отчисления на социальное страхование,
- амортизация основных средств, прочие расходы).

Существует пять возможных вариантов организации финансового учёта в соответствии с новым Планом счетов. (таблица 1.3.)

## Учет затрат на базе 30-х счетов

Таблица 1.3 – 5 вариантов организации финансового и управленческого учета в соответствии с Планом счетов 2000 г.

Системы финансового учета	Счета затрат, доходов и результатов		Система контроля Главной книги
	Финансовый учет	Управленческий учет	
1	2	3	4
Единая система финансового и производственного учёта	Счета 30-39	Счета 20-29 и др.	Отсутствует
Финансовый учёт на базе элементов затрат (без управленческого учёта)	Счета 30-35, 39, 90	Отсутствует. Возможно организовать учет управления активами и пассивами, денежными потоками	Отсутствует
Финансовый учёт по элементам с отдельным управленческим учётом по статьям затрат	Счета 30-39, 90	10, 15, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 27, 28, 40, 44, 30*, 31*, 32*, 33*, 34*, 90*	Отсутствует
Двухкруговая система финансового учёта затрат	Счета 20-39, 90	Отсутствует	Отсутствует
Виртуальный финансовый учёт	Счета 30-39, 90	Комплекс счетов и субсчетов аналитичностью учета до 10 порядка	Обеспечивается двумя методами: - с использ. Основной книги; -на базе произв. балансовых отчетов

### **1 вариант.**

Единая система финансового и производственного учёта перешла практически без изменений из предыдущего Плана счетов в План счетов в соответствии с Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94-н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению».

Для единой системы финансового учёта характерными являются следующие позиции:

— использование всего спектра счетов для финансового и управленческого учёта, кроме счетов 30-39;

— использование трёх расчетов определения фактической себестоимости: произведённой, отгруженной и реализованной продукции;

— использование счетов затрат на производстве для производственного учёта: 20,21,23,15,26,28,29,96,91;

— определение фактической себестоимости в разрезе производств, состоящего из пятнадцати шагов;

Непрозрачность учёта затрат и значительные затруднения для организации налогового учёта интегрированного в финансовый учёт.

### **2 вариант.**

Финансовый учёт на базе элементов затрат (без управленческого учёта). Данный вариант приемлем для малых и средних предприятий, и предусматривает возможность интеграции финансового и налогового учёта в разрезе элементов затрат.

Фактическая себестоимость реализованной продукции определяется однократно по формуле:

$$Фс = \text{затраты по счёту 35} + \text{Изменение остатков по счёту} + 39, (1.2)$$

где Фс – фактическая себестоимость произведённой, отгруженной и реализованной продукции.

Счёт 35 «Затраты по обычным видам деятельности», учтённые по элементам:

- материалы;
- оплата труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Учет затрат на базе 30-х счетов

Счёт 39 «Остаток материально-производственных запасов», на котором отражаются остатки материалов, незавершённого производства, готовой продукции, товаров и товаров отгруженных.

**3 вариант.**

Финансовый учёт по элементам с отдельным управленческим учётом по статьям затрат. При этом варианте используются счета 30-39, 90. Фактическая себестоимость определяется по формуле (1.3):

$$\text{Фс} = \text{Затраты по счёту 35} + \text{Изменение остатков по счёту 39, (1.3)}$$

**4 вариант.**

Двухкруговая система финансового учёта затрат параллельно по элементам и статьям.

При этом варианте в финансовой бухгалтерии одновременно используется 2 круга счетов.

1 круг – учет затрат по экономическим элементам, для чего используются счета 30-39.

2 круг – учет затрат по статьям калькуляции для чего используются счета 20-29.

**5 вариант.**

Виртуальный финансовый учет.

Для виртуального финансового учета характерно использование следующих позиций:

- соответствующих счетов финансового учета;
- организация самостоятельного, адаптивного хедж-учета, стратегического учета в зависимости от потребностей;
- интегрирование финансового и налогового учета;
- использование четырехкратного и шестикратного принципа записей;
- применение основной книги для целей контроля;
- использование главной книги в развернутом виде т.е. Д и К каждого счета представляется во взаимосвязанной корреспонденции со счетами;

Система контроля главной книги на основе использование книги нулевых производных балансовых отчетов.

Фактическая себестоимость определяется одним расчетом агрегировано по произведенной, отгруженной и реализованной продукции по формуле (1.4):

$$\text{Фс} = \text{Затраты по счету 35} + (-) \text{Изменение остатков по сч. 39 (1.4)}$$

## 2. ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ 30-Х СЧЕТОВ НА ПРИМЕРЕ ХОЛДИНГА «СВЯЗЬИНВЕСТ»

### 2.1 Применение на практике методики 30-х счетов

Одним из самых трудоемких и ответственных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции (работ, услуг). Согласно новому плану счетов учет таких затрат ведется на счетах 20-29. Однако параллельно он может вестись на счетах 30-39. Это – так называемые «отражающие» счета.

...счета 30-39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Состав и методика использования счетов 20-39 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации».

*из приказа Минфина России от 31.10.2000 № 94н*

О том, что по использованию 30-х счетов будут изданы отдельные методические рекомендации, не носящие обязательного характера, говорил еще в декабре 2000 года руководитель Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России А.С. Бакаев. Однако, несмотря на то, что такие рекомендации еще не выпущены, организации вправе применять эту методику.

Использование именно этих счетов в нашем случае было обусловлено особенностями учета на предприятии связи Оренбургский филиал ОАО «ВолгаТелеком» – большая номенклатура затрат и наличие территориально удаленных филиалов.

Методика использования 30-33 счетов для этого предприятия связи была разработана для группы предприятий холдинга «Связьинвест», в которую входит и ОАО «ВолгаТелеком», и внедрена «1С: Франчайзи» компании «Неосистемы Северо-Запад» (по исследованиям рейтингового агентства "Эксперт РА" компания входит в число 150 ведущих консалтинговых компаний России).

Созданная специалистами компании «Неосистемы Северо-Запад» Автоматизированная Система Управления Предприятием в Оренбургском филиале ОАО «ВолгаТелеком» (Организация) позволила оптимизировать бухгалтерский учет, принимая во внимание отраслевую специфику предприятия связи. Одной из особенностей автоматизации ведения учета стала необходимость доработки типового решения «1С» в части учета затрат.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, изготовлением и продажей продукции приобретением и продажей товаров. Учет расходов по обычным видам деятельности должен обеспечивать их группировку по следующим элементам:

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

## 2.2 Последовательность формирования и учета затрат

1. Сбор затрат на счетах производственных процессов. Собираются прямые затраты (те затраты, которые можно непосредственно отнести на соответствующие счета) в разрезе элементов затрат на соответствующих счетах (счета 30, 31, 32).

2. Распределение затрат вспомогательных производственных процессов на основные, вспомогательные и совместные производственные процессы.

Вспомогательные производственные процессы распределяются последовательно, что исключает взаимное распределение этих процессов друг на друга. Таким образом, закрывается счет 31.

3. Распределение затрат основных производственных процессов, связанных с эксплуатацией оборудования существующей сети связи на виды оборудования условной цифровой сети.

Для определения затрат на эксплуатацию оборудования предусмотрен счет 33 «Затраты на эксплуатацию оборудования».

К данному счету открываются субсчета, которые соответствуют определенному оборудованию (например, субсчета «Индивидуальное оборудование АТС», «Оборудование систем передачи на участке АМТС»).

## Учет затрат на базе 30-х счетов

Затраты, отнесенные на основные производственные процессы, распределяемые на оборудование, полностью распределяются на виды оборудования условной цифровой сети в соответствии с пропорциями, рассчитанными на основании баз распределения. То есть соответствующие субсчета счета 30 закрываются на соответствующие субсчета счета 33.

4. Распределение затрат основных производственных процессов, связанных с оказанием услуг связи на счета калькуляции себестоимости.

Для определения затрат по основному производству предусмотрен счет 20 «Основное производство».

К данному счету открываются субсчета, которые соответствуют основным услугам (например, субсчета «Предоставление доступа к ГТС», «Предоставление в пользование междугородных и международных каналов»).

Затраты, отнесенные на основные производственные процессы, распределяемые на услуги, полностью распределяются на услуги связи в соответствии пропорциями, рассчитанными на основании баз распределения.

То есть соответствующие субсчета счета 30 закрываются на соответствующие субсчета счета 20.

5. Распределение затрат, отнесенных на оборудование условной цифровой сети, на счета калькуляции себестоимости.

Затраты, отнесенные на эксплуатацию оборудования условной цифровой сети, полностью распределяются на услуги связи в соответствии пропорцией, рассчитанной на основании соответствующей базы распределения.

То есть соответствующие субсчета счета 33 закрываются на соответствующие субсчета счета 20.

6. Распределение затрат совместных производственных процессов на услуги связи, а также продукцию, работы и услуги непрофильных видов деятельности, реализованные на сторону.

Расчет пропорции распределения выполняется на основании данных за период о суммах затрат, понесенных для оказания услуг, выполнения работ и производства продукции, предназначенных для реализации на сторону.

Распределение затрат совместных производственных процессов также выполняется поэтапно.

Соответствующие субсчета счета 32 закрываются на соответствующие субсчета счетов 20, 23, 29, 44.

Для хранения данных о базах распределения затрат используются справочники двух видов:



## Учет затрат на базе 30-х счетов

один – для хранения показателей баз по производственным процессам (например, «Функциональная занятость персонала»), другой – для хранения статистических и расчетных показателей (например, "Количество абонентов" или "Количество обработанных телеграмм").

Показатели баз распределения – периодические реквизиты.

Отдельно (в специальном документе) хранится база «Маршрутизация по условной цифровой сети».

Сбор затрат по производственным процессам предусмотрен для следующих хозяйственных операций: начисление амортизации, списание ТМЦ, поступления по авансовым отчетам, поступление услуг (прочие поступления).

Начисление амортизации производится на различные производственные процессы пропорционально показателям базы распределения, если она выбрана в карточке основного средства.

В противном случае начисление идет на указанный в карточке счет затрат.

Для использования распределения в других вышеуказанных операциях бухгалтер указывает соответствующие базы в строках электронных документов вместо конкретных бухгалтерских счетов.

Сбор затрат осуществляется структурными подразделениями Организации, затем в конце месяца собранные затраты передаются в Управление Организации: с помощью электронного документа «Распределение затрат в подразделении» формируются проводки с кредита счетов затрат в дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» и файл передачи данных.

Дальнейший учет производится в Управлении.

С помощью электронного документа «Формирование данных о затратах подразделения» производится загрузка данных из файлов, сформированных в структурных подразделениях, и при проведении формируются обратные проводки с кредита счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в дебет счетов затрат.

После получения данных из подразделений последовательно проводятся электронные документы формирования затрат: «Распределение не основных процессов», «Распределение затрат вспомогательных процессов», «Распределение затрат основных процессов», «Распределение затрат совместных процессов».

Для анализа расчетов реализован отчет «Суммы по статьям затрат» с различными отборами: по счетам затрат (можно строить отчет по всем затратным счетам, по группе счетов, по конкретному субсчету, по счетам, относящимся к основной или не основной деятельности), по структурным подразделениям.

Имеется возможность получить печатные формы баз распределения по процессам, сформировать «Отчет о затратах структурного подразделения» по каждому структурному подразделению и по всей Организации.

Созданная на предприятии Автоматизированная Система позволила повысить эффективность ведения бухгалтерского учета и управления компанией в целом.

Выдержка из инструкции по применению нового плана счетов:

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется либо на счетах 20 – 29, либо на счетах 20 – 39.

В последнем случае счета 20 – 29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

Счета 30 – 39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов.

Состав и методика использования счетов 20 – 39 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации.

### **2.3 Общая схема учета применения 30-х счетов**

Целесообразно использовать 30-е счета, если организация желает вести учет затрат и расчет себестоимости в разрезе необходимых аналитических признаков в системе управленческого учета (СУУ), которая, например, может быть реализована в информационной системе.

При этом бухгалтерский учет затрат ведется только по элементам.

Общая схема учета:

1) в бухгалтерском учете регистрируется возникновение затрат, одновременно затраты попадают в СУУ:

- Д 31 – К 10 затраты на материалы;
- Д 32 – К 70 затраты на оплату труда;
- Д 33 – К 69 отчисления на соц. нужды;
- Д 34 – К 02 амортизация;
- Д 35 – К 60,76 прочие затраты.

Учет затрат на базе 30-х счетов

- 2) в СУУ каждая «затрата» дополняется необходимой аналитикой:
  - объект учета (место возникновения затрат, продукт и т.д.);
  - статья и т.д.
- 3) в СУУ выполняется:
  - распределение затрат между объектами учета в соответствии с определенными критериями;
  - расчет себестоимости продуктов или услуг в необходимых разрезах;
  - расчет НЗП и т.д.
- 4) В конце периода в бухгалтерском учете, на основании информации СУУ, делаются проводки:
  - Д 20,23,29 – К 39 отражается стоимость НЗП;
  - Д 43 – К 39 списывается себестоимость произведенной продукции.

## 3. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### 3.1 Учет материальных затрат

Материальные затраты включают стоимость израсходованных в процессе производства работ и услуг, различного рода топливно-энергетических ресурсов и материалов, запасных частей для ремонта, технического обслуживания подвижного состава, автомобильной резины и оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов и других средств труда, не относимых к основным фондам, и других малоценных предметов, а также расходы на оплату услуг (труда) производственного характера, выполняемых сторонними предприятиями и организациями, производствами и хозяйствами самого предприятия, не относящихся к основному виду деятельности.

Так как предприятие ООО «Сириус» является транспортным, то основную часть расходов составляют горюче-смазочные материалы (далее ГСМ), в частности топливо. В составе затрат на топливо отражается стоимость всех видов топлива, приобретенных со стороны (бензина, дизельного топлива), расходуемого на эксплуатационные нужды автомобильного транспорта.

Стоимость ГСМ, израсходованных на производственные цели, подлежит отнесению на себестоимость услуг. Производственный характер использования ГСМ подтверждается наличием и правильным оформлением путевых листов автомобилей, а также соблюдением норм расходования ГСМ. В оформляемых путевых листах, служащих основанием для списания ГСМ в расход на себестоимость, отражаются показания счетчика на начало и конец рабочего дня, а также маршруты передвижения.

Расходы на бензин (дизельное топливо) списываются на затраты, которые корректируются для налогообложения в части превышения установленных нормативов. Согласно базовым нормам, служащим в качестве основы для разработки ведомственных и специальных норм, на предприятии приняты к расчету нормы согласно имеющимся маркам машин, условиям их эксплуатации (географических, климатических и т. п.).

Нормы расхода смазочных материалов устанавливаются на каждые 100 литров общего расхода топлива.

Сопоставляя маршрут передвижения с заданием, выданным водителю, с характером перевозок, а также с затраченным на это

количество горючего и определяется производственный характер использования ГСМ и возможность отнесения их стоимости на себестоимость.

Стоимость материальных ресурсов формируется исходя из:

— цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость),

— наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям,

— платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Материалы, приобретенные организацией за плату, принимаются к бухгалтерскому учету по фактическим затратам на их приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Движение материалов внутри организации оформляется при помощи:

— лимитно – заборной карты;

— требования – накладной.

Лимитно – заборные карты используются для систематического отпуска материалов со склада, при этом делается проводка:

Д-т 20 К-т 10 – списаны в производство материальные ценности.

По окончании месяца лимитно – заборные карты сдаются складом в бухгалтерию. На основании карты составляется требование – накладная. Требование – накладная выписывается в двух экземплярах: один экземпляр служит основанием для списания ценностей, другой – для оприходования ценностей, если меняется материально-ответственное лицо.

Отпуск материальных ценностей сторонним организациям оформляется накладной на отпуск материалов на сторону. При предъявлении получателем доверенности на получение ценностей кладовщик один экземпляр накладной передает получателю материалов, а другой остается на складе как основание для отпуска материалов.

Движение материалов на складе отражается в карточках складского учета. Записи в них делаются на основании первичных документов в день совершения операции. Движение материалов по складу находит свое отражение в оборотно – сальдовой ведомости.

В затраты на материалы включается стоимость всех расходуемых при техническом обслуживании подвижного состава лакокрасочных, электротехнических и других материалов, текущий и средний ремонт (Д-т 20 К-т 10). Учетным регистром по учету затрат на текущий ремонт является оборотно-сальдовая ведомость по сч. 20.

### **3.2 Учет трудовых затрат и отчислений на социальные нужды**

В состав расходов на оплату труда включаются:

— выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на предприятиях системами оплаты труда;

— надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам, в том числе за работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, за сверхурочную работу, за работу в ночное время, ненормированный рабочий день, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и так далее; осуществляемые в соответствии с законодательством Российской Федерации;

— разница в окладах, выплачиваемая работникам, трудоустроенным с других предприятий и организаций с сохранением в течение определенного срока (в соответствии с действующим законодательством) размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещении;

— оплата работ по аннулированным договорам (заказам) на перевозки, не состоявшимся перевозкам не по вине работника;

— оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;

— доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка;

— выплаты, производимые в соответствии с действующим законодательством, за непроработанное время, оплата очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков в размере фактических выплат или начисленного резерва предстоящих расходов и платежей; компенсация за неиспользованный отпуск: оплата проезда к месту использования отпуска и обратно.

В состав расходов на оплату труда включаются другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в

Учет затрат на базе 30-х счетов

фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятий, и других целевых поступлений).

Так как предприятие транспортное, то основную часть его работников составляют водители, поэтому здесь применяется повременно-премиальная почасовая форма оплаты труда. Основой для оплаты при повременной системе служат отработанное время и установленная стоимость работы одного часа рабочего времени. Для оплаты сверхурочной работы, работы в ночное время, простоев внутрисменных и не по вине работника, а также праздничных необходимо определить часовую тарифную ставку. Она определяется путем деления месячной тарифной ставки на среднемесячное количество рабочих часов.

В организации начисление заработной платы производится на основании данных первичных документов по учету фактически отработанного времени: наряда, маршрутного листа, путевого листа, акта о простоях, ремонтных табелей и других документов – больничных листов, приказа на отпуск, перемещение, о премировании, увольнении, о приеме на работу и т. п.. На основе табеля Т – 12, который заполняется на основании путевого листа начисляется заработная плата водителям.

Табель подписывается начальником автоколонны, начальником отдела кадров и диспетчером, утверждает директор предприятия. Работникам выдаются расчетные листки. Предприятием используется расчетная ведомость для расчета заработной платы. При этом сведения о заработной плате нарастающим итогом с начала года отражаются в лицевом счете. Вышеперечисленные первичные документы служат основанием для включения сумм начисленной оплаты труда (К-т 70) непосредственно в издержки производства (Д-т 20). Одновременно предприятие в дебет счета 20, куда была списана начисленная заработная плата, относит в установленном размере в процентах к заработной плате;

— с кредита 69.1 – отчисления в фонд социального страхования;

— с кредита 69.2 – отчисления в Пенсионный фонд;

— с кредита 69.3 – отчисления в фонд обязательного медицинского страхования (по федеральному и территориальному подразделениям ведутся субконто).

### 3.3 Амортизация основных фондов

В элементе «Амортизация основных фондов» отражается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов, исчисленная исходя из их балансовой стоимости и утвержденных в установленном порядке норм амортизационных отчислений, с применением в необходимых случаях, с целью создания экономических условий для повышения заинтересованности предприятий, объединений и организаций в ускорении обновления активной части основных фондов (транспортных средств, машин, оборудования, приборов) методов ускоренной амортизации в соответствии с законодательством.

На все основные средства, числящиеся на балансе предприятия, начисляется амортизация. На предприятии применяется линейный способ начисления амортизации по всем группам основных средств. Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. На каждый объект учета составляется ведомость начисления амортизации, а на конец месяца отчет по основным средствам ведется аналитика счета 01 и счета 02. Начисление амортизации в учете предприятия отражается по дебету 20 и кредиту 02.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию основных средств в размере 1/12 годовой суммы. Амортизационные отчисления по основным средствам начисляются независимо от результатов деятельности предприятия.

По машинам, оборудованию и транспортным средствам начисление амортизации прекращается после истечения нормативного срока их службы при условии полного перенесения всей их стоимости на издержки производства и обращения.

### 3.4. Учет накладных расходов

Для учета накладных расходов на предприятии предназначены счета 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

В состав общепроизводственных и расходов и вспомогательное производство входят и расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;



амортизационные отчисления на полное восстановление и затраты на ремонт основных средств производственного назначения; затраты на отопление, освещение и содержание производственных помещений; расходы на оплату труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства; отчисления на социальные нужды от расходов на оплату труда обслуживающего персонала и другие. Так заработная плата работников ремонтных мастерских отражается проводкой: Д-т 23 К-т 70, Д-т 25 К-т 70

В составе общехозяйственных расходов учитываются расходы, связанные с управлением производством: оплата труда административно-управленческого аппарата и общехозяйственного персонала с отчислениями на социальные нужды; амортизационные отчисления на полное восстановление и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг; расходы на служебные командировки, почтово-телеграфные, канцелярские и другие аналогичные по назначению расходы. К административно-управленческому персоналу относятся директор, заместители руководителя, отдел бухгалтерии, инженеры и другие. При начислении заработной платы в данном случае делается запись: Д-т 26 К-т 70.

Начисление амортизации в учете предприятия отражается по кредиту 02 и дебету соответствующего производственного счета расходов: Д-т 25,26 К-т 02.

Общехозяйственные и общепроизводственные расходы являются косвенными, так как они не связаны непосредственно с оказанием предприятием услуг, но обусловлены необходимостью обслуживания этого процесса и его управления. В конце месяца косвенные расходы списываются на себестоимость услуг с кредита счетов 25 и 26 в дебет счета 20. На предприятии по 25 и 26 счетам составляются соответствующие таблицы.

### **3.5 Учет затрат, доходов и результатов на базе применения интернациональной модели бухгалтерского учета на примере ООО «Сириус»**

Процесс учета затрат в системе управленческого учета рассматривается как единый учетный процесс, связанный с учетом выпуска (выработки) продукции.

Система всех учетных затрат по учету затрат предусматривает следующие этапы:

1. Первичное отражение затраченных ресурсов в производстве по мере их возникновения в процессе производственной деятельности;

2. Локализация данных о производственных затратах по видам деятельности, производствам, структурным подразделениям, местам возникновения затрат, центрам ответственности, продуктам, работам и т.д.;

3. Локализация производственных затрат по времени их возникновения и включения в себестоимость, а также другим временным периодам – «исторические», прошлые затраты, затраты отчетного и будущего периодов;

4. Распределение общих расходов предприятия между производственными подразделениями; возмещение общих производственных расходов путем включения в себестоимость незаконченной, готовой и реализованной продукции;

5. Распределение производственных расходов обслуживающих (вспомогательных) производств между его незаконченной и готовой продукцией (выполненными работами, оказанными услугами) и перераспределение затрат по производственным подразделениям;

6. Выявление и оценка незавершенного производства, отходов, полученных в процессе производства и определение себестоимости отдельных видов продукции и всего объема товарной продукции.

Производственный учет включает учет затрат на производство – этапы 1-5, а калькуляционный учет – этапы 4-6.

В настоящее время возможны несколько вариантов организации управленческого учета в автотранспортном предприятии.

Первый вариант рекомендуется для средних и не очень малых предприятий. Счета управленческого и финансового учета, отражающие затраты на производство, формируются в единой

## Учет затрат на базе 30-х счетов

системе бухгалтерского учета без обособления в системе управленческого учета калькуляционных счетов.

В разделе 3 Плана счетов можно открыть следующие счета:

- 30 «Материальные затраты»;
- 31 «Затраты на оплату труда»;
- 32 «Отчисления на социальные нужды»;
- 33 «Амортизация»;
- 34 «Прочие затраты»;
- 39 «Отражение общих затрат».

Для систем организации финансового учета по элементам затрат статьи затрат используются только в управленческом и стратегическом учете.

По дебету счета 30 в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается стоимость израсходованных на производство материалов, покупной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера, материальной составляющей других расходов в корреспонденции с соответствующими счетами. К счету 30 открываются субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

По дебету счета 31 «Затраты на оплату труда» в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резерв предстоящих расходов и платежей» отражаются суммы начисленной заработной платы, включая любые формы премирования и любые иные формы оплаты труда персонала организации, в том числе высшего управленческого персонала. На данном счете также начисляют различные социальные выплаты за счет средств организации, которые не могут быть списаны в дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». В дебет данного счета относят также начисления в резервы предстоящей оплаты отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др. К этому счету необходимо вести субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

По дебету 32 «Отчисления на социальные нужды» в корреспонденции со счетом 69 отражаются суммы, начисленные для формирования пенсионного фонда и других аналогичных фондов социальной защиты. Если отчисления на социальные нужды приобретают форму социального налога, то счет 32 корреспондирует с кредитом 68 «Расчеты по налогам и сборам». К счету 32 необходимо вести субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

## Учет затрат на базе 30-х счетов

По дебету счета 33 «Амортизация» в корреспонденции со счетами 02 «Амортизация основных фондов», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация НМА» отражают расходы организации на амортизации, начисленные в соответствии с принятым ею методом и нормами организации.

По дебету счета 34 «Прочие затраты» в корреспонденции со счетами 60,71,76 и другие отражаются расходы, которые не нашли отражение на других счетах по учету расходов по экономическим элементам, так как они не относятся ни к одному из этих элементов. Ведение субсчетов обязательно, так как расходы, отражаемые на счете слишком разнообразны.

Ежемесячно счета по учету элементов затрат закрывают в дебет отражающего счета 35 «Отражение общих затрат» записью: Д-т 35 К-т 30,31,32,33,34. Собранные на 35 счете суммы записывают в Д-т 20. Хотя число счетов увеличивается, количество бухгалтерских записей (корреспонденций счетов) при этом уменьшается. Такой переход к двум группам счетов (к счетам-экранам) облегчит управленческий учет.

Второй вариант применения счетов управленческого учета рекомендован для больших и средних организаций, которые нуждаются в надежной систематизированной информации для управления текущими расходами и себестоимостью.

Он основан на выделении счетов 20–29 по учету затрат на производство в самостоятельную систему счетов управленческого учета, которая отделена от системы других балансовых отчетов бухгалтерского учета.

Этот вариант предусматривает использование специального, отражающего, счета 27 «Распределение общих затрат». Этот счет является зеркально противоположным счету 39 «Отражение общих затрат».

На счетах 20, 23, 29 отражаются прямые затраты на производство. На счете 25 группируются производственные накладные расходы по сметам производственных подразделений. На счете 26 группируются общие управленческие накладные расходы. На отдельном субсчете к счету 26 группируются коммерческие и другие расходы на продажу.

На базе интернациональной модели бухгалтерского учета может быть организован учет затрат, доходов, остатков производственных ресурсов, определение себестоимости продаж и финансового результата.

Алгоритм учета затрат, доходов и результатов включает следующие итерации.

Учет затрат на базе 30-х счетов

Первый шаг: идентификация затрат, включаемых в затраты, или капитализируемых идентифицируемых расходов (затраты, формирующие статьи баланса).

Второй шаг: отражение расхода материалов.

Третий шаг: отражение расхода оплаты труда.

Четвертый шаг: отражение отчислений на социальное страхование.

Пятый шаг: отражение амортизации.

Шестой шаг: отражение прочих расходов.

Седьмой шаг: формирование свода затрат на производство.

Восьмой шаг: отражение в учете доходов.

Девятый шаг: отражение в учете изменения остатков производственных ресурсов за период.

Десятый шаг: определение и списание фактической себестоимости реализованной продукции.

Одиннадцатый шаг: определение и отражение в учете финансового результата.

Интернациональная модель финансового учета с использованием полного комплекса 30-х счетов: 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 39 ориентирует предприятие на уход от котлового учета к организации учета детализированного:

— в финансовом учете:

а) по видам деятельности

б) по центрам возникновения затрат и центрам ответственности;

в) цепочке создания себестоимости.

— в управленческом учете информация, обеспечивающая мониторинг основных показателей работы предприятия: платежеспособности, финансового состояния и др.;

— в стратегическом учете по видам стратегической активности: внедрение инноваций, венчурной деятельности и др.

К счетам, составляющим основу интернациональной модели бухгалтерского учета, применяемым в ООО «Сирус» необходимо предусмотреть субсчета, позволяющие предприятию повысить аналитичность учета путем структурирования затрат и упростить финансовый учет и усилить его контрольные функции путем управления финансовыми показателями.

### 3.6 Разработка системы центров ответственности

Построение системы управленческого учета на предприятии ООО «Сириус» может включать в себя четыре основных направления:

- 1) создание системы, построенной на разграничении финансового и управленческого учета;
- 2) признание в качестве управленческого учета только систему, связанных с управлением себестоимостью, центрами ответственности;
- 3) признание приоритета управленческого финансового учета, не требующего конструирования специальных управленческих систем и базирующегося на данных финансового учета;
- 4) создание управленческого учета на базе финансового учета и использование его в виде отдельного системного учета.

Таким образом, между финансовым и управленческим учетом существует большое различие и в целом финансовый учет представляет информацию для внешних пользователей, а управленческий – для внутренних. Управленческий учет – это обширная область оперативного учета, связанная с переработкой и использованием экономической информации внутри организации в целях планирования, принятия решений и контроля. Оперативный учет для нужд управления включает производственный учет и калькуляцию затрат, что привело к появлению управления затратами по местам возникновения и функциям именно в рамках финансового учета.

На многих предприятиях системы управленческого финансового учета строятся на базе рабочих планов счетов, которые стали, приспособливаются к решению управленческих проблем:

- внедрение интернациональной модели финансового учета, построенной на использовании в финансовом учете только элементов затрат;
- организация учета по центрам возникновения затрат, количество которых колеблется от сотен до тысяч;
- определение финансового результата однократным способом – соизмерением доходов с затратами по элементам, скорректированными на изменение производственных ресурсов за период;
- организация раздельного учета по основным видам деятельности.

На предприятиях управление затратами осуществляется не только по предприятию в целом, но и более детально – по центрам ответственности.

Центры ответственности в управленческом учёте возникают как результат децентрализации и делегирования ответственности от высших звеньев к низшим.

Центр ответственности – это сегмент внутри предприятия, во главе которого стоит ответственное лицо, принимающее решения. Это любое подразделение организации, в котором контролируется возникновение затрат, получение доходов, использование инвестиционных средств.

Управление затратами по центрам ответственности осуществляется преимущественно на крупных предприятиях, к которым относится и рассматриваемое в данной работе предприятие.

Основой формирования центров ответственности является организационная структура управления любой организацией.

Решение вопросов разделения полномочий и взаимоотношений между управляющими связано с установлением организационной структуры предприятия, которая отражает состав и взаимосвязь её подразделений. В общем виде она оформляется в организационной структуре её деятельности, учреждает ответственность и полномочия, способствует эффективному взаимодействию управляющих на всех уровнях.

Никакой тип организационной структуры не является обязательным для какой-либо одной организации на всех этапах её роста и развития. Однако, один из принципов организации имеет универсальное применение. Для обеспечения эффективности управления полномочия и ответственность должны быть чётко распределены.

Деление предприятия на центры ответственности позволяет:

- использовать специфические методы управления затрат с учетом особенностей деятельности каждого подразделения предприятия;
- увязать управление затрат с организационной структурой предприятия;
- децентрализовать управление затратами, осуществляя его на всех уровнях управления;
- установить ответственных за возникновение затрат, выручки, прибыли.

Выбор способа деления предприятия на центры ответственности определяется спецификой конкретной ситуации, при этом необходимо учитывать следующие требования:

- в каждом центре ответственности должен быть показатель для измерения объема деятельности и база для распределения расходов;
- во главе центра ответственности должно быть ответственное лицо;
- необходимо чётко определить сферу полномочий и ответственности главы каждого центра ответственности;
- степень детализации информации должна быть достаточной для анализа, но не избыточной, чтобы ведение учета не было чересчур трудоемким;
- желательно, чтобы для любого вида затрат предприятия существовал такой центр ответственности, для которого данные затраты являются прямыми.

### **3.7 Учет затрат по центрам возникновения затрат и по центрам ответственности на ООО «Сириус»**

Выделение центров финансовой ответственности позволяет существенно повысить эффективность производственного учета, контроля и управления. По объему полномочий их руководителей и обязанностей это – центры затрат, продаж, дохода, прибыли, капитальных вложений, инвестиций, контроля и управления.

По задачам и функциям центры финансовой ответственности обычно рассматривают как основные и обслуживающие.

Для каждого центра ответственности должны быть определены цели и задачи, в том числе и учетные, то есть какая информация, с какой периодичностью, куда и кем должна предоставляться. Работа здесь должна быть направлена на поиск необходимой информации и обеспечение ею лиц, принимающих решения, тогда, когда она им нужна, и в такой форме, которая ее делает пригодной для практического использования.

Выделение центров финансовой ответственности предполагает наличие механизма распределения ответственности.

Центры ответственности осуществляют контроль за затратами по многим местам их возникновения при условии, если затраты в них формируются под влиянием данного центра ответственности.

Производственные центры ответственности обычно складываются из многих центров и мест возникновения затрат различного уровня. Они также могут представлять основные и вспомогательные подразделения предприятия. В основных центрах ответственности учет организуют в разрезе объектов и статей



калькуляции. В обслуживающих, чаще всего, в поэлементном разрезе.

В свою очередь, центры затрат – это первичные производственные и обслуживающие единицы, отличающиеся единообразием функций и производственных операций, уровнем технической оснащенности и организации труда, целевым назначением затрат, которые, кроме выполнения своих функциональных задач, несут ответственность за результаты своей деятельности.

Места возникновения затрат – это структурные единицы и подразделения (рабочие места, бригады, производства, участки, цеха, отделы и т.п.), в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов и по которым организуется планирование, нормирование и учет издержек производства в целях контроля и управления затратами, организации внутреннего хозяйственного расчета.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям себестоимости. Места возникновения затрат делятся на производственные, обслуживающие и условные. К производственным обычно относятся цеха, участки, бригады. К обслуживающим – отделы, службы управления, склады, лаборатории.

В структуре исследуемого предприятия можно четко выделить три основных центра возникновения затрат, в каждый из которых входят определенные центры ответственности. Рассмотрим их подробно в таблице 3.1.

К счетам, составляющим основу интернациональной модели бухгалтерского учета, применяемым в ООО «Сириус» необходимо предусмотреть субсчета, позволяющие предприятию повысить аналитичность учета путем структурирования затрат и упростить финансовый учет и усилить его контрольные функции путем управления финансовыми показателями.

Таблица 3.1 – Структура предприятия по отделам и службам

Центры возникновения затрат	Центры ответственности
Эксплуатационная служба	– административный отдел (бухгалтерия, планово-экономический отдел, отдел кадров); – отдел рекламы (СМИ, радио, интернет, телевидение); – отдел логистики (городские перевозки, междугородние, пригородные, заказные).
Техническая служба	– малярный цех; – шиномонтаж; – электромеханический цех; – топливный цех; – токарный цех; – сварочный цех;
Обслуживающее производство	– склад; – мойка (собственные нужды, стороннее обслуживание); – отдел хранения подвижного состава; – АЗС.

Для данного предприятия нами разработан структурированный план счетов по блоку затрат. Структурированный рабочий план счетов должен быть нацелен не только на быстрое и безошибочное составление внутренней и внешней отчетности, но и на максимально быстрое проведение анализа, оперативное осуществление контроля с возможностью выявления причин отклонений.

Представленная структуризация основывается на открытии субсчетов первого порядка по центрам возникновения затрат. На субсчетах второго порядка предлагается отражать расходы по центрам ответственности. Например, структуризация для материальных затрат будет выглядеть следующим образом. (Таблица 3.3.)

### **30 – «Материальные затраты»**

30-1 – Материалы. Эксплуатационная служба.

30-1-1- Материалы. Эксплуатационная служба.

Административный отдел (бухгалтерия, планово-экономический отдел, отдел кадров)

Учет затрат на базе 30-х счетов

30-1-2- Материалы. Эксплуатационная служба. Отдел рекламы (СМИ, радио, интернет, телевидение)

30-1-3- Материалы. Эксплуатационная служба. Отдел логистики.

30-1-3-1-Материалы. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Городские перевозки.

30-1-3-2 – Материалы. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Междугородние перевозки.

30-1-3-3-Материалы. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Пригородные перевозки.

30-1-3-4 – Материалы. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Заказные перевозки.

30-2 – Материалы. Техническая служба.

30-2-1- Материалы. Техническая служба. Малярный цех

30-2-2- Материалы. Техническая служба. Шиномонтаж.

30-2-3- Материалы. Техническая служба.

Электромеханический цех

30-2-4- Материалы. Техническая служба. Топливный цех

30-2-5- Материалы. Техническая служба. Токарный цех

30-2-6- Материалы. Техническая служба. Сварочный цех.

3 – Материалы. Обслуживающее производство.

30-3-1- Материалы. Обслуживающее производство. склад

30-3-2- Материалы. Обслуживающее производство. Мойка

30-3-2-1-Материалы. Обслуживающее производство. Мойка.

Собственные нужды

30-3-2-2-Материалы. Обслуживающее производство. Мойка.

Стороннее обслуживание

30-3-3- Материалы. Обслуживающее производство. Отдел хранения подвижного состава

30-3-4- Материалы. Обслуживающее производство. АЗС

**31– «Затраты по оплате труда»**

31-1 Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба.

31-1-1- Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Административный отдел.

31-1-1-1-Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Бухгалтерия

31-1-1-2-Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Планово-экономический отдел

31-1-1-3-Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Отдел кадров

Учет затрат на базе 30-х счетов

31-1-2- Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Отдел рекламы (СМИ, радио, интернет, телевидение)

31-1-3- Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Отдел логистики

31-1-3-1-Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Городские перевозки

31-1-3-2-Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Междугородние перевозки

31-1-3-3-Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Пригородные перевозки

31-1-3-4-Затраты по оплате труда. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Заказные перевозки

31-2- Затраты по оплате труда. Техническая служба.

31-2-1- Затраты по оплате труда. Техническая служба. Малярный цех  
31-2-2- Затраты по оплате труда. Техническая служба. Шиномонтаж.

31-2-3- Затраты по оплате труда. Техническая служба. Электромеханический цех.

31-2-4- Затраты по оплате труда. Техническая служба. Топливный цех

31-2-5- Затраты по оплате труда. Техническая служба. Токарный цех  
31-2-6- Затраты по оплате труда. Техническая служба. Сварочный цех.

31-3-Затраты по оплате труда. Обслуживающее производство.

31-3-1- Затраты по оплате труда. Обслуживающее производство. Склад.

31-3-2- Затраты по оплате труда. Обслуживающее производство. Мойка.

31-3-2-1-Затраты по оплате труда. Обслуживающее производство. Мойка. Собственные нужды.

31-3-2-2-Затраты по оплате труда. Обслуживающее производство. Мойка. Стороннее обслуживание.

31-3-3- Затраты по оплате труда. Обслуживающее производство. Отдел хранения подвижного состава.

31-3-4- Затраты по оплате труда. Обслуживающее производство. АЗС.

**32– «Отчисления на социальные нужды»**

32-1 Отчисления на социальные нужды. Эксплуатационная служба.

32-1-1- Отчисления на социальные нужды. Эксплуатационная служба. Административный отдел.

Учет затрат на базе 30-х счетов

32-1-1-1-Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Административный отдел. Бухгалтерия

32-1-1-2-Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Административный отдел. Планово-экономический отдел

32-1-1-3-Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Административный отдел. Отдел кадров

32-1-2- Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Отдел рекламы (СМИ, радио, интернет, телевидение)

32-1-3- Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Отдел логистики

32-1-3-1-Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Городские перевозки

32-1-3-2-Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Междугородние перевозки

32-1-3-3-Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Пригородные перевозки

32-1-3-4-Отчисления на социальные нужды.  
 Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Заказные перевозки

32-2-Отчисления на социальные нужды. Техническая служба.

32-2-1- Отчисления на социальные нужды. Техническая служба. Малярный цех

32-2-2- Отчисления на социальные нужды. Техническая служба. Шиномонтаж.

32-2-3- Отчисления на социальные нужды. Техническая служба. Электромеханический цех

32-2-4- Отчисления на социальные нужды. Техническая служба. Топливный цех

32-2-5- Отчисления на социальные нужды. Техническая служба. Токарный цех

32-2-6- Отчисления на социальные нужды. Техническая служба. Сварочный цех.

32-3-Отчисления на социальные производство. нужды. Обслуживающее

32-3-1- Отчисления на социальные производство. Склад. нужды. Обслуживающее

32-3-2- Отчисления на социальные производство. Мойка. нужды. Обслуживающее

Учет затрат на базе 30-х счетов

32-3-2-1- Отчисления на социальные производство. Мойка. Собственные нужды. нужды. Обслуживающее

32-3-2-2- Отчисления на социальные производство. Мойка. Стороннее обслуживание. нужды. Обслуживающее

32-3-3- Отчисления на социальные нужды. Обслуживающее производство. Отдел хранения подвижного состава.

32-3-4- Отчисления на социальные нужды. Обслуживающее производство. АЗС.

**33– «Амортизация»**

33-1 Амортизация. Эксплуатационная служба.

33-1-1- Амортизация. Эксплуатационная служба. Административный отдел.

33-1-1-1-Амортизация. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Бухгалтерия

33-1-1-2-Амортизация. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Планово-экономический отдел

33-1-1-3-Амортизация. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Отдел кадров

33-1-2- Амортизация. Эксплуатационная служба. Отдел рекламы (СМИ, радио, интернет, телевидение)

33-1-3- Амортизация. Эксплуатационная служба. Отдел логистики

33-1-3-1-Амортизация. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Городские перевозки

33-1-3-2-Амортизация. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Междугородние перевозки

33-1-3-3-Амортизация. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Пригородные перевозки

33-1-3-4-Амортизация. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Заказные перевозки

33-2- Амортизация. Техническая служба.

33-2-1- Амортизация. Техническая служба. Малярный цех

33-2-2- Амортизация. Техническая служба. Шиномонтаж.

33-2-3- Амортизация. Техническая служба.

Электромеханический цех

33-2-4- Амортизация. Техническая служба. Топливный цех

33-2-5- Амортизация. Техническая служба. Токарный цех

33-2-6- Амортизация. Техническая служба. Сварочный цех.

33-3- Амортизация. Обслуживающее производство.

33-3-1- Амортизация. Обслуживающее производство.

Склад.

Учет затрат на базе 30-х счетов

- 33-3-2- Амортизация. Обслуживающее производство. Мойка.
- 33-3-2-1-Амортизация.Обслуживающее производство. Мойка. Собственные нужды.
- 33-3-2-2-Амортизация.Обслуживающее производство. Мойка. Стороннее обслуживание.
- 33-3-3- Амортизация.Обслуживающее производство. Отдел хранения подвижного состава.
- 33-3-4- Амортизация. Обслуживающее производство. АЗС.
- 34– «Прочие затраты»**
- 34-1- Прочие затраты. Эксплуатационная служба.
- 34-1-1 -Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Административный отдел.
- 34-1-1-1-Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Бухгалтерия
- 34-1-1-2-Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Планово-экономический отдел
- 34-1-1-3-Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Административный отдел. Отдел кадров
- 34-1-2 – Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Отдел рекламы (СМИ, радио, интернет, телевидение)
- 34-1-3- Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Отдел логистики
- 34-1-3-1-Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Городские перевозки
- 34-1-3-2-Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Междугородние перевозки
- 34-1-3-3-Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Пригородные перевозки
- 34-1-3-4-Прочие затраты. Эксплуатационная служба. Отдел логистики. Заказные перевозки
- 34-2 – Прочие затраты. Техническая служба.
- 34-2-1- Прочие затраты. Техническая служба. Малярный цех
- 34-2-2- Прочие затраты. Техническая служба. Шиномонтаж.
- 33-2-3-Прочие затраты. Техническая служба. Электромеханический цех
- 34-2-4- Прочие затраты. Техническая служба. Топливный цех
- 34-2-5- Прочие затраты. Техническая служба. Токарный цех
- 34-2-6- Прочие затраты. Техническая служба. Сварочный цех.
- 34-3 – Прочие затраты. Обслуживающее производство.

## Учет затрат на базе 30-х счетов

34-3-1- Прочие затраты. Обслуживающее производство.  
Склад.

34-3-2- Прочие затраты. Обслуживающее производство.  
Мойка.

34-3-2-1-Прочие затраты. Обслуживающее производство.  
Мойка. Собственные нужды.

34-3-2-2-Прочие затраты. Обслуживающее производство.  
Мойка. Стороннее обслуживание.

34-3-3- Прочие затраты. Обслуживающее  
производство. Отдел хранения подвижного состава.

34-3-4- Прочие затраты. Обслуживающее производство.  
АЗС.

Затраты по элементам (расходы на продажу) в 2011 г. составили 54775 тыс. руб., в т. ч. заработная плата с отчислениями на социальные нужды – 26990 тыс. руб., амортизация 2417 тыс. руб. и прочие затраты в сумме 10486 тыс. руб.

Оценка остатков производственных ресурсов предусматривает два варианта учета:

1) финансовая оптика предусматривает использование 7 видов производственных запасов:

39-1 «Материалы»;

39-2 «Незавершенное производство»;

39-3 «Товары отгруженные»;

39-4 «Товары»;

39-5 «Готовая продукция»;

39-6 «Расходы будущих периодов»;

39-7 «Резерв предстоящих расходов».

2) производственная оптика предусматривает использование 2 видов производственных запасов:

39-2 «Незавершенное производство»;

39-5 «Готовая продукция».



## Учет затрат на базе 30-х счетов

Таблица 3.2 - Структурированный рабочий план счетов предприятия ООО «Сирius»

	30 «Материальные затраты»	31 «Оплата труда»	32 «Социальные отчисления»	33 «Амортизация»	34 «Прочие расходы»	Остатки ресурсов	Фактическая себестоимость	Доходы	Финансовый результат
<b>Центры возникновения затрат</b>									
Эксплуатационная служба Техническая служба Обслуживающее производство	30-1	31-1	32-1	33-1	34-1	39	35-1	90-1-1	99-1
	30-2	31-2	32-2	33-2	34-2	39	35-2	90-1-2	99-2
	30-3	31-3	32-3	33-3	34-3		35-3	90-1-3	99-3
<b>Центры ответственности</b>									
Административный отдел Отдел рекламы (СМИ, радио, интернет, телевидение) Отдел логистики малярный цех цех упаковки электромеханический цех топливный цех токарный цех сварочный цех Склад Мойка отдел хранения подвижного состава АЗС	30-1-1	31-1-1	32-1-1	33-1-1	34-1-1		35-1-1	90-1-1	99-1-1
	30-1-2			33-1-3					
	30-1-3	31-1-3	32-1-3	33-2-1	34-1-3		35-1-3	90-1-3	99-1-3
		31-2-1	32-2-1	33-2-6	34-2-1		35-2-1	90-2-1	99-2-1
	30-2-1								
	30-2-2	31-2-6	32-2-6		34-2-6		35-2-6	90-2-6	99-2-6
30-2-3									
30-2-4									
30-2-5									
30-2-6									
		31-3-1	32-3-1	33-3-1	34-3-1		35-3-1	90-3-1	99-3-1
	30-3-1	31-3-4	32-3-4	33-3-4	34-3-4		35-3-4	90-3-4	99-3-4
	30-3-2								
	30-3-3								
	30-3-4								
<b>Виды деятельности</b>									



## Учет затрат на базе 30-х счетов

Осуществим оценку остатков производственных ресурсов по финансовой и производственной оптике применительно к ООО «Сириус», отразив результаты в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Оценка остатков производственных ресурсов

Производственные запасы	Оптики					
	Финансовая оптика			Производственная оптика		
	Начало периода, руб.	Конец периода, руб.	Отклонение, руб.	Начало периода, руб.	Конец периода, руб.	Отклонение, руб.
39-1 «Материалы»	797000	996000	+199000	-	-	-
39-2 «Незавершенное производство»	653000	550000	-103000	653000	550000	-103000
39-3 «Товары отгруженные»	-	-	-	-	-	-
39-4 «Товары»	-	-	-	-	-	-
39-5 «Готовая продукция»	-	-	-	-	-	-
39-6 «Расходы будущих периодов»	673000	273000	-400000	-	-	-
39-7 «Резерв предстоящих расходов»	-	-	-	-	-	-
Итого остатков производственных ресурсов	2123000	1819000	-304000	653000	550000	-103000

Из расчетов, приведенных в таблице 3.3, следует, что сумма остатков производственных ресурсов, рассчитанная по финансовой оптике, составляет -304 тыс. руб., а сумма остатков производственных ресурсов, рассчитанная по производственной оптике, равна -103 тыс. руб.

Таким образом, финансовая оптика более точно отражает остатки производственных ресурсов, так как включает такие

## Учет затрат на базе 30-х счетов

значимые для автотранспортного предприятия производственные запасы, как материалы.

Оценка стоимости запасов очень важна потому, что от нее зависит себестоимость проданных товаров и тем самым прибыль за отчетный период. Кроме того, стоимость запасов, указанная в балансе, также влияет на сумму оборотных средств.

Фактическая себестоимость определяется по формуле (3.1):

$$Фс = Зэ(35.ОД.ОЦ) = 391.7(391.2), \quad (3.1)$$

где  $Фс$  – фактическая себестоимость продаж;

$Зэ$  – затраты по элементам по счету 35.ОД. ОЦ;

391.7 – остатки производственных ресурсов по финансовой оптике;

391.2 – остатки производственных ресурсов по производственной оптике.

Тогда фактическая себестоимость продаж составит 54471 тыс. руб. (54775-304) по финансовой оптике и 54672 тыс. руб. (54775-103) по производственной оптике.

Таким образом, фактическая себестоимость продаж, исчисленная по производственной оптике, превышает себестоимость продаж по финансовой оптике на 201 тыс. руб.

Финансовый результат определяется соизмерением доходов с расходами, скорректированными на изменение остатков производственных запасов за период, с детализацией по видам деятельности, центрам возникновения затрат, центрам ответственности по формуле (3.2):

$$Фр = Д * Зэ * (О) \quad (3.2)$$

где  $Фр$  – финансовый результат;

$Д$  – доходы;

$Зэ$  – затраты по элементам;

$О$  – изменение остатков производственных ресурсов.

При использовании статей затрат в условиях отсутствия незавершенного производства фактическая себестоимость продаж определяется по формуле (3.3):

$$Фс = О_1 + З_{ст} - О_2, \quad (3.3)$$

где  $З_{ст}$  – затраты по статьям за период.

Учет затрат на базе 30-х счетов

$O_1, O_2$  – остатки производственных ресурсов на начало и конец периода.

Финансовый результат от продаж определяется по формуле (3.4):

$$P = D - F_c, \quad (3.4)$$

где  $P$  – финансовый результат от продаж за период;

$D$  – доход;

$F_c$  – фактическая себестоимость продаж.

Учитывая специфику предприятия, где необходимо вести точный учет затрат, разработаем финансовый учёт по элементам с отдельным управленческим учётом по статьям затрат. При этом варианте используются счета 30-39, 90.

Определим финансовый результат деятельности ООО «Сириус» за 2013 г. на основе формального дуализма валовым методом как разница между доходами и расходами, скорректированными на изменение производственных запасов за период, по финансовой и производственной оптике в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Расчет финансового результата от основной деятельности ООО «Сириус» за 2013 г.

Показатели		Финансовая оптика, тыс. руб.	Производственная оптика, тыс. руб.	Отклонения, тыс. руб.
1		2	3	4
Расходы	35 «Свод затрат по элементам»	54775	54775	-
Доходы	90 «Продажи»	55822	55822	-
Изменение производственных запасов за период	39 «Остатки производственных ресурсов»	-304	-103	-407
Финансовый результат		743	944	+201

На предприятии ООО «Сириус» рекомендуется к использованию финансовая оптика при определении и учете затрат, доходов и финансовых результатов:

1. Данная модель более аналитична по сравнению с традиционной, так как предусматривает структурирование затрат по центрам ответственности;

2. Направлена на обеспечение упрощения контрольных функций финансового учета и его усиления путем управления финансовыми показателями;

3. Позволяет более эффективно использовать систему производных балансовых отчетов для управления предприятием;

4. Эффективна в отношении организации контроля производственных запасов.

### 3.8 Организация контроля затрат по элементам и результатам

Контроль выступает важнейшей составляющей системы контроллинга. Важнейшей задачей контроля является выявление «доноров» и «бюджетников». «Доноры» – это подразделения, продукты, сегменты, приносящие прибыль, а «бюджетники» – это подразделения, продукты, сегменты, убыточные на данном этапе развития. Расчет базируется на формуле:

Результат доходы – Затраты по элементам – Изменения остатков ресурсов.

Формула предварительного стратегического контроля:

Результат = Доходы – Затраты по элементам + Возможная перспектива.

Следовательно, необходимо вести контроль за доходами, затратами по элементам и результатами на всех этапах финансово хозяйственной деятельности. Для осуществления этих функций была разработана Зимаковой Л.А. модель контроля затрат, доходов по элементам и результатам, которая позволяет проводить предварительный, текущий и последующий контроль. Предварительный контроль осуществляется на трех уровнях: стратегическом, оперативном, текущем (таблица 3.5).

Текущий контроль включает следующие процедуры: проверка разрешений, поверка отражений на счетах на основе использования контрольно-учетных точек, проверка через алгоритм расчета, проверка на основе аналитических отчетов.

Последующий контроль заключается в сличении на соответствие данных планирования и прогнозирования с фактическими данными. В рамках последующего контроля осуществляется проверка влияния изменения подконтрольных показателей на финансовую отчетность.

Таблица 3.5 – Цели и задачи контроля контура планирования

Этапы планирования деятельности	Доходы	Затраты по элементам	Результаты
1	2	3	4
Стратегическое (от года до 5 лет)	Прогнозирование на основе маркетингового анализа с учетом выбранной стратегии (агрессивной, персистентной, пассивной)	Анализ экономической эффективности использования ресурсов в условиях выбранной стратегии	Экономическая экспертиза инвестиционных проектов. Расчет рентабельности по видам деятельности. Определение размера возможной перспективы.
Оперативное (месяц–квартал)	Планирование на основе анализа полученных доходов, с учетом информации по сегментам рынка	Выявление отклонений фактических затрат от планируемых и пересмотр применяемых нормативов затрат по каждому элементу. Анализ себестоимости	Оценка фактической экономической эффективности проекта на основе модели экономической добавленной стоимости. Расчет рентабельности по видам продукции
Текущее (день - декада)	Анализ денежных потоков по видам деятельности и по сегментам рынка	Ресурсное регулирование и контроль за технологией производства	Управление оборотными средствами и финансовыми потоками

Для осуществления контроля разработана модель организации контроля доходов, затрат и результатов, которая представлена блоками:

### **I блок – Доходы:**

#### **1. Прогноз.**

В основе определения прогнозных данных по доходам лежат данные составленных бюджетов по всем уровням управления, сегментам деятельности, сегментам учета. Способы и методы составления бюджетов зависят от специфических отраслевых особенностей. Прогноз доходов осуществляется с учетом порядка признания доходов, утвержденного в учетной политике. Момент



признания доходов по подразделениям зависит от специфики деятельности.

## **2. Фактически.**

Информационным источником фактических данных являются данные учета, собранные на субсчетах всех порядков счетов структурированного плана счетов.

## **II блок – Себестоимость продаж:**

### **1. Прогноз.**

Для расчета прогноза себестоимости используются данные бюджета производства, бюджета прямых материальных затрат, бюджета прямых трудовых затрат, бюджета общепроизводственных расходов. Все вышеуказанные бюджеты должны составляться в разрезе статей учета затрат.

### **2. Фактически.**

Оперативный контроль и управление фактической себестоимостью может осуществляться только в том случае, если статьи учета затрат совпадают со статьями бюджетов, на основе которых формируется себестоимость.

## **III блок – Результат:**

### **1. Прогноз.**

### **2. Фактически.**

## **IV блок – Изменение остатков ресурсов.**

Данный блок важен с точки зрения непосредственного влияния размеров запасов на себестоимость и финансовый результат, с одной стороны, и удорожания стоимости запасов в связи с отклонением от оптимального уровня, с другой стороны. Используемый метод оценки запасов оказывает существенное влияние на себестоимость и на возможность осуществления контроля. В частности, периодический метод учета запасов позволяет наиболее объективно и максимально точно определить себестоимость произведенной и реализованной продукции, но этот метод является трудоемким и не оперативным учетом, поэтому контроль на его основе не отличается высоким качеством. Метод непрерывного учета запасов позволяет осуществлять оперативный контроль и управление запасами.

## **V блок – комплексный контроль в реальной оценке.**

1. В балансовой оценке. Позволяет осуществлять последующий контроль.

2. В рыночной оценке

3. В справедливой оценке

4. В залоговой оценке

5. В ликвидационной оценке.

### **VI блок – принимаемые решения**

1. В разрезе экономической ситуации на основе ситуационного производного балансового отчета.

2. В разрезе сегментов деятельности с использованием фрактального балансового отчета.

Контроль отдельных ресурсов при помощи ресурсного производного балансового отчета.

Зимаковой Л.А. разработана модель контроля доходов, затрат и результатов в целом по предприятию и в разрезе внутренних и внешних сегментов деятельности с использованием системы показателей (доходы, себестоимость, результаты) на базе комплексного контроля в реальной оценке (рыночной, справедливой, залоговой, ликвидационной, балансовой) с использованием соответствующей системы принятия решений (оперативных, тактических и стратегических).

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Постановление Правительства Российской Федерации от 24.12.94 г. №1418 «О лицензировании отдельных видов деятельности в Российской Федерации».
2. Указ президента РФ от 09.03.04 №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти».
3. Приказ Ространснадзора от 05.02.2007 г. №ГК-73 фс «Госавтодорнадзор: надзор и контроль в сфере автомобильного транспорта и дорожного хозяйства».
4. Федеральный закон от 08.08.01 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» – ПБУ 1/98, утверждено Приказом Минфина РФ от 09 декабря 1998 г. №60н. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» – ПБУ 4/99. Утверждено Приказом Минфина РФ от 06 июля 1999 г. №43н.
6. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.10.06 № 637 «Об утверждении Положения о лицензировании перевозок пассажиров автомобильным транспортом, оборудованным для перевозок более 8 человек (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя)».
7. Приказ Минтранса РФ от 18.12.06 №153.
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94 н.
9. Аксенова, Е.А. Организация финансового и управленческого учета в дорожном строительстве. Е.А. Аксенова. Ростов н/Д: РГСУ, 2004.209с.
10. Бондаренко Е.В., Дворников Г.П. Дорожно – транспортная экология: учебное пособие./ под. Ред. А.А.Цыцурь. – Оренбург: ГОУ ОГУ, 2004. – 113 с.
11. Бахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет. М.А. Бахрушина. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. 533 с.
12. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтеркий учет,2002.

13. Бреславцева Н.А., Богатая И.Н., В.И. Ткач и др. Балансоведение: Учебное пособие – Ростов-на-Дону.: Феникс, 2004. – 408 с.
14. Бургер А. Содержание и методы управления расходами. Бухгалтерский учет, №5, 1996. – с 64-66.
15. Врублевский Н.Д. Построение системы счетов управленческого учета. Бухгалтерский учет, 2000, №13. – С. 63-66.
16. Галиева, Ю.Р. Учет и анализ банкротства: учебное пособие / Ю.Р. Галиева. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 6,0 п.л.
17. Гиляровская Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческого предприятия. Л.Т. Гиляровская. СПб.: Питер, 2003. 256 с.
18. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Учеб. пособие для вузов. Пер. с англ. Под ред. Н.Д. Эриашвили. – 3-е издание, перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
19. Друри, К. Управленческий и производственный учет: Учебник К. Друри; Пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 1071 с.
20. Дьяков К.В. Структурированный рабочий план счетов. Бухгалтерский учет и анализ в системе управления предприятием: Сборник научных статей. – Ростов-на-Дону. РГСУ. 2005. – 258 с.
21. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местах формирования затрат. Бухгалтерский учет. – 2000. – №25. – 56-59.
22. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: ИНФРА, 1997. – 392 с.
23. Керимов В.Э. Современные системы и методы учета и анализа затрат в коммерческих организациях: Учебное пособие. – М.: Издательство «Эксмо», 2005. – 144 с.
24. Керимов, В.Э. Об организации управленческого учета В.Э. Керимов. Бухгалтерский учет. 2003. 14. с.44—45.
25. Комисарова С.Н. Организация финансового учета. Расчет, 2003, №4. – С. 59-64.
26. Крохичева, Г.Е. Организация финансового и управленческого учета в инвестиционных компаниях Г.Е. Крохичева; Дис. канд. экон. наук. Ростов н/Д: РГСУ, 1999.
27. Мирзоян Е.Л. Организация и совершенствование функционального учета в строительстве. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2008. – 218 с.
28. Палий в.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: МНФРА – М., 2002. – 456 с.

29. Петров В.В. О новом плане счетов бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 80с.
30. Попова Л.В. Теория бухгалтерского учета. – М.: ДИС, 2006, – 208 с.
31. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.. Современный экономический словарь. — 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М. 479 с. 1999.
32. Симонович М.Я. Организация и методика учета и контроля по видам деятельности: теория и практика. Монография. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2007. – 232 с.
33. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
34. Ткач, В.И. Интернациональный учет: Монография / Ткач, В.И., Крохичева Г.Е. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 13,0 п.л.
35. Ткач В.И., Крохичева Г.Е., Курсеев Д.В., Муругов Е.И. и др. Актуальные проблемы интернациональной модели финансового учета: производственная и финансовая оптика. Монография. – Ростов-на-Дону, РГСУ, 2006. – 274 с
36. Ткач, В.И. Управленческий аспект финансового учета: международная практика: Монография / Ткач, В.И., Крохичева Г.Е. – Ростов-н/Д: РГСУ, 2008. – 3,4 п.л.
37. Ушацкий, Л.И. Совершенствование методики анализа платежеспособности и ликвидности организации Л.И. Ушацкий.
38. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета/ Пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
39. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.
40. Шеремет, А.Д. Управленческий анализ на предприятиях связи А.Д. Шеремет. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. 144 с.
41. Шеремет, А.Д. Управленческий учет А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, СИ. Полякова; Учеб. пособие. М: ФБК-Пресс, 2005. 344 с.
42. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности А.Д. Шеремет. М.: ИНФРА-М, 2006. 415 с.
43. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. М.: ИНФРА-М, 1999.-208 с.
44. Экономическая стратегия фирмы. Под ред. А.П. Градова. СПб.: Спецлитература, 1999. – 118 с.
45. <http://www.consultant.ru/>