

**МИНИСТЕРСТВО ТРАНСПОРТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ГРАЖДАНСКОЙ АВИАЦИИ**

кафедра экономики гражданской авиации

Т.Н. Сакульева, Н.И. Степанова

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В АВИАПРЕДПРИЯТИЯХ

Часть I

Учебное пособие
для студентов V курса специальности 080507
дневного и заочного обучения

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	5
1.1. Определение сущности управленческого учета	5
1.2. Принципы управленческого учета	8
1.3. Функции управленческого учета.....	12
1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета .	14
1.5. Роль управленческого учета в информационной системе предприятия. Структура управленческого учета.....	21
Глава 2. ЗАТРАТЫ И ДОХОДЫ КАК ОБЪЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	25
2.1. Затраты, расходы, издержки. Цели классификации затрат.	25
2.2. Направления классификации затрат.	31
2.2.1. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции	34
2.2.2. Классификация затрат для принятия решений.....	43
2.2.3. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования деятельности предприятия	47
2.3. Доходы как объекты управленческого учета	49
Глава 3. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ	53
3.1. Объекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	53
3.2. Задачи и принципы калькулирование себестоимости продукции	56
3.3. Распределение и перераспределение затрат	60
3.4. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	65
3.4.1. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования	65
3.4.2. Калькулирование по полной и ограниченной себестоимости	68
3.4.3. Позаказный, попроцессный, попередельный методы учета затрат и учет затрат по функциям.....	74
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	80

ВВЕДЕНИЕ

В конце 40-х и начале 50-х годов XX в. произошли значительные изменения в области бухгалтерского учета в странах с развитой рыночной экономикой. Прежде всего бухгалтерский учет стал не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, но превратился в "участника" и "исполнителя" управленческой политики предприятия. Появились дополнительные функции по сбору и обобщению информации для группы лиц, принимающих решения по формированию и сохранению справочной информации разного назначения в целях планирования, прогноза, принятия решений и контроля.

В середине прошлого века бухгалтерский учет приобретает оперативность и аналитичность. Большое внимание бухгалтеры уделяют учету затрат на производство продукции, учету фактического объема производства, оценке выполнения производственных программ не только всего предприятия, но и его подразделений.

В условиях концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, инфляции, значительного роста объемов производственных издержек, создания и функционирования транснациональных корпораций традиционные методы учета стали не соответствовать требованиям управления. Принцип эффективности управления предопределил необходимость появления управленческого учета. Это была большая организационная и методологическая перестройка системы бухгалтерского учета, который разделился на две составляющие: финансовый и управленческий учет. На предприятиях создаются две бухгалтерии: финансовая и управленческая. Каждая имеет свои цели, задачи и функции.

В последние годы в российской теории и практике актуальной для информационного поля организации становится проблема выделения систем финансового, налогового и управленческого учета. Это произошло вследствие ряда субъективных и объективных причин. Во-первых, интеграция России в мировое экономическое пространство потребовала гармонизации языка бизнеса - бухгалтерского учета. Во-вторых, разошлись интересы пользователей данных бухгалтерского учета. Так, если налоговые службы запрашивают отчетность, на основе которой исчисляются налоги, то собственникам предприятия, кредитным учреждениям, поставщикам, покупателям нужна отчетность, составленная на основе единых принципов и стандартов, менеджерам организации для решения разных задач нужны релевантные данные, рассчитанные разными методами.

В организациях бухгалтеры поставлены, во-первых, в неопределенное состояние из-за противоречивости нормативных правовых документов; во-вторых, если организация принимает разную учетную политику в области финансового и налогового учета, то проблемой становится переход от данных бухгалтерской отчетности к налоговым декларациям или ведение двойного

параллельного учета. Теория налоговой политики и ее соотношение с учетной финансовой не отработаны. По вопросам выделения систем управленческого и финансового учета мнения также неоднозначны. Не решены в теории и на практике вопросы их системной взаимосвязи на счетах. Несмотря на проблемы, связанные с функционированием трех учетных систем, их разделение состоялось.

В настоящее время в информационном поле предприятия функционируют три учетные подсистемы. Каждая из них стремится удовлетворить информационные потребности своих пользователей: финансовый учет - акционеров, инвесторов, кредитных учреждений, партнеров по бизнесу; налоговый учет – государственной налоговой службы; управленческий учет - менеджеров. Все подсистемы функционируют на одном предприятии и должны способствовать улучшению его финансового состояния.

Важным связующим звеном менеджмента и учета в организации является учетная политика. Роль бухгалтера в управлении организацией возрастает в связи с тем, что он может участвовать в управлении показателями бухгалтерского баланса и отчетности, показателями налоговых деклараций, в информационном обеспечении управленческих решений. Механизм управления во многом сосредоточен в учетной политике, которая должна быть представлена тремя частями:

- 1) в части финансового учета;
- 2) в части налогового учета;
- 3) в части управленческого учета.

Выбор вариантов оценки запасов, методов расчетов себестоимости влияет на денежный поток, величину прибыли, финансовое состояние организации. Выбор методики составления управленческого баланса, методов распределения и перераспределения затрат; процедуры бюджетирования и мониторинга позволит иметь еще один информационный срез в целях стратегического и тактического управления бизнесом и подразделениями организации.

Управленческий учет — это область знаний, которая необходима каждому, кто занимается предпринимательством. Менеджер несет ответственность за выполнение целей, поставленных ему администрацией или учредителями предприятия. Результаты деятельности менеджера во многом зависят от информации, которую он использует для планирования, принятия решений, контроля и регулирования деятельности предприятия. Значение этой дисциплины состоит в том, что она позволяет системно рассмотреть внутри предприятия вопросы оперативного планирования, контроля и учета отдельных видов деятельности. Основным критерием действенности системы является эффективное управление финансовыми и людскими ресурсами, а управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм.

Дисциплина "Управленческий учет" служит инструментом преемственности и гармонизации изучения учетных дисциплин. Она позволяет

расширить кругозор в отношении цикла учетных дисциплин "Финансовый учет", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность", "Финансовый анализ", "Аудит" и др.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1. Определение сущности управленческого

Управленческий учет в качестве самостоятельной учетной системы возник в передовых западных странах в шестидесятые годы прошлого столетия. Началом становления и развития управленческого учета явилось выделение из общей бухгалтерии калькуляционной бухгалтерии.

Разделение общей бухгалтерии на финансовую и калькуляционную было обусловлено необходимостью сохранения коммерческой тайны о результатах производственной деятельности, увеличением объемов производства, концентрацией капитала, функционированием транснациональных корпораций, совершенствованием системы управления организацией и ее структурными подразделениями, применением в учете электронной техники.

Следует отметить, что все основные элементы системы управленческого учета (учет затрат на производство продукции и калькулирование ее себестоимости, планирование, контроль, анализ себестоимости продукции и финансовых результатов) широко использовались и в отечественной практике. Однако недостаточная заинтересованность работников организаций в повышении эффективности производства не позволяла получать должный эффект от использования указанных элементов.

С развитием рыночных отношений изменились подходы менеджеров ко всем функциям управления (планированию, учету, организации, регулированию и контролю). Они стали рассматриваться во взаимодействии и целевой направленности на конечный финансовый результат.

Управленческий учет в настоящее время позволяет наиболее удачно реализовать функции учета, планирования, контроля и регулирования себестоимости продукции — одного из важнейших показателей деятельности организации. Управленческий учет позволяет оптимизировать затраты и финансовые результаты работы предприятия, принимать обоснованные управленческие решения.

Управленческий учет — это деятельность, связанная с подготовкой информации для руководства предприятия. Он ориентирован более на контроль и принятие управленческих решений, нежели на счетоведенческий аспект бухгалтерского учета. Он относительно свободен от давления обязательств законодательства и стандартов. Управленческий учет — это деятельность, которая связана в основном с внутренней отчетностью для менеджеров предприятия. Существенную часть управленческого учета составляют учет и анализ затрат (себестоимости продукции или услуг).

Зарубежные авторы, в частности, Б. Нидлз, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер и др. считают, что управленческий учет охватывает все виды учетной информации, и определяют его как идентификацию, измерение, сбор, систематизацию, анализ, разложение, интерпретацию и передачу информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Его цель – это обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

Аналогичное мнение и у российских авторов (А. Д. Шеремета, С.А. Николаевой, Т.П. Карповой и др.). По их мнению процесс управленческого учета включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Анализируя труды отечественных и зарубежных авторов в сфере управленческого учета, можно дать следующее определение управленческого учета.

Управленческий учет — это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью.

Процесс сбора информации о хозяйственной деятельности организации заключается в определении, классификации, оценке и измерении хозяйственных операций и других экономически значимых событий с целью последующего их отражения в системе управленческого учета.

Под регистрацией понимают упорядоченное и последовательное отражение хозяйственных операций и других экономически значимых событий в первичных документах и учетных регистрах.

Обобщение информации представляет собой анализ, подготовку и интерпретацию информации. В процессе анализа информации определяют состав информации, представляемой пользователям, круг пользователей, взаимосвязь различных показателей деятельности организации, зависимость показателей от экономически значимых событий и ситуаций. Процесс подготовки и интерпретации информации предусматривает представление логически связанной плановой, учетной и иной информации, включающей по необходимости аналитические и прогнозные заключения.

Подготовленная информация представляется пользователям в виде отчетов табличного, графического и текстового формата.

Основной целью управленческого учета является предоставление руководителям и специалистам организации и структурных подразделений плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации и внешнем окружении для обеспечения возможности принятия обоснованных управленческих решений.

Для реализации основной цели управленческого учета требуется решение

следующих задач:

- учет наличия и движения материальных, финансовых, трудовых ресурсов и предоставление информации по ним менеджерам;
- учет затрат, доходов и отклоненной по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, технологическим решениям и другим позициям;
- исчисление различных показателей фактической себестоимости и отклонений их от нормативных и плановых показателей;
- определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым технологическим решениям, выполненным работам и услугам и другим позициям;
- контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
- планирование финансово-хозяйственной деятельности организации в целом, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
- прогнозирование и оценка прогноза (предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования);
- составление управленческой отчетности и представление ее управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решений на перспективу;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Управленческий учет является интегрированной системой учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующей информацию для управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Предметом управленческого учета является производственная, инвестиционная (в части капитальных затрат) и коммерческо-сбытовая деятельность организации в целом и ее отдельных структурных подразделений в процессе всего цикла управления. Содержание предмета раскрывается его объектами.

Объектами управленческого учета являются затраты и доходы организации и ее отдельных структурных подразделений, внутреннее ценообразование, бюджетирование и система внутренней отчетности. Объектами управленческого учета могут выступать отдельные структурные подразделения, отдельная управленческая задача, определенная область деятельности и т.д.

1.2. Принципы управленческого учета

Принцип – это основное, исходное положение какой-либо теории, учения. Организация управленческого учета на предприятии должна осуществляться в соответствии со следующими общими принципами управления:

- 1) ответственности,
- 2) управляемости,
- 3) достоверности,
- 4) взаимозависимости,
- 5) релевантности.

Ответственность. Управленческий учет обеспечивает информацию, измеряющую достижение целей организации и оценивающую влияние внешних и внутренних факторов на достижение поставленной цели. Чтобы действия менеджеров, основанные на информации о способах достижения целей организации, осуществились, необходимо регулярно определять ответственность и основные индивидуальные результаты деятельности в организации.

Управляемость. Управленческий учет определяет риски и факторы, на которые могут или не могут воздействовать менеджеры; пытается их оценить. Это облегчает надлежащий мониторинг, анализ, сравнение и объяснение информации, конструктивно используемой при разработке и принятии управленческих решений, а также при выполнении функций контроля, оценки и регулирования деятельности предприятия.

Достоверность информации управленческого учета для пользователя зависит от источника, полноты и доступности.

Взаимозависимость. Сбалансированность информации управленческого учета зависит, во-первых, от использования как внутренних, так и внешних источников; во-вторых, от ее получения из подразделений выполняющих взаимодействующие функции, связанные со сбытом, снабжением, производством, персоналом, финансами и т.д.

Релевантность. Менеджерам облегчает изучение информации ее релевантность - своевременное предоставление в четкой, понятной форме с использованием такого количества альтернатив, какое необходимо для принятия обоснованных решений. В связи с тем, что процесс управления динамичен и ориентируется на будущее, информация должна удовлетворять критериям пригодности и предназначения.

Система управленческого учета, отвечающая общепринятым принципам (требованиям) управления, сложна и состоит из множества процедур. Но любая система учета, организованная на конкретном предприятии, должна отвечать общепринятым принципам:

- 1) непрерывности деятельности предприятия,
- 2) использования единых для планирования и учета единиц измерения,

- 3) оценивания результатов деятельности подразделений предприятия,
- 4) преемственности и многократности использования первичной и промежуточной информации в целях управления,
- 5) формирования показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью;
- 6) полноты и аналитичности, обеспечивающих исчерпывающую информацию об объектах учета;
- 7) периодичности, отражающей производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учетной политикой;
- 8) бюджетного управления.

Непрерывность деятельности предприятия, которая выражается отсутствием намерений самоликвидироваться и сократить масштабы производства, означает, что предприятие будет развиваться в будущем. Этот принцип нацеливает бухгалтеров на создание информационного обслуживания решений долгосрочных проблем: анализ конкурентоспособности производства продукции, поставок сырья и материалов, изменения ассортимента и освоение новых продуктов, инвестиций и т.д.

Использование единых планово-учетных единиц измерения в планировании и учете производства обеспечивает между ними прямую и обратную связь.

Планово-учетные единицы раскрывают сущность систем оперативно-производственного планирования на разных его уровнях; с их помощью возникает реальная возможность для разработки методологии системы учета, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учета производства и бухгалтерского учета затрат, определения результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений.

На разных уровнях оперативно-производственного планирования планово-учетные единицы или более укрупнены, или, напротив, детализированы. В основе детализации заложен принцип перехода от более крупных единиц на уровне к более мелким на уровне подразделения.

Следует отметить, что планово-учетные единицы управленческого учета производства и единицы измерения продукции, применяемые в бухгалтерском учете, идентичны. Через них прослеживается связь управленческого и финансового учета выполненных заказов. При этом возможна любая группировка данных в том или ином виде учета по объектам управления, будь то группировка по видам продукции, производственным заказам или структурным подразделениям. Кроме того, на уровне предприятия планово-учетные единицы совпадают с объектами калькулирования или являются их частью. На уровне структурных подразделений планово-учетные единицы могут быть использованы при выборе объектов учета затрат.

Оценка результатов деятельности структурных подразделений

предприятия — один из основополагающих принципов построения системы управленческого учета. При всем различии организационных форм на предприятиях управленческий учет должен быть связан с оперативно-производственным и технико-экономическим планированием. В совокупности с системой планирования и контроля управленческий учет представляет собой механизм хозяйствования структурного подразделения. Оценка результатов деятельности предусматривает определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли предприятия от производства до реализации продукта.

Хозяйственный механизм предприятия должен быть приспособлен к нуждам оперативного управления подразделениями и внутри них.

Соблюдение в процессе сбора, обработки и транспортирования первичных данных **принципа преемственности и многократного использования** упрощает систему учета и делает ее эффективной. При оперативном управлении информация управленческого учета подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учета детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учета. Иногда этот принцип называют принципом комплексности. Сущность принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или производственных расчетах и многократном их использовании при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономичную систему учета сообразно его размерам и масштабам производственной деятельности. Его реализация означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации. Тогда управленческий учет выполняет свои функции.

Управленческий учет обладает способностью так формировать показатели внутренней отчетности по данным первичного учета, что они становятся **системой коммуникаций внутри предприятия**. На нулевом уровне возникает учетная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных подразделений; на первом уровне группируется информация в сводных документах отдела снабжения, внешней кооперации, производственных подразделений, сбытового и финансового отдела, бухгалтерии, складского хозяйства; на последующих уровнях производится объединение и формирование отчетной сводной документации в функциональных отделах предприятия.

На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений, и преобразование ее в результирующую отчетную документацию отделами — производственно-диспетчерским, планово-экономическим и бухгалтерией. Содержание отчетов зависит от их целевого назначения или должности руководителя, для которого

они предназначены.

Система управленческого учета должна отвечать принципам **полноты и аналитичности** информации. Показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитической обработки, не предусматривать обратных синтезу (от низших до высших уровней управления) процедур. Нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и потере оперативности управления.

Принцип периодичности, отражающей производственный и коммерческий циклы предприятия, также важен для построения системы управленческого учета. Информация для руководителей необходима тогда, когда это целесообразно — ни раньше, ни позже. Сокращение времени может значительно уменьшить точность информации, подготовленной управленческим учетом. Как правило, аппарат управления устанавливает график сбора первичных данных, их обработки и группировки в итоговой информации.

Особого внимания заслуживает **принцип бюджетного управления** затратами, финансами и коммерческой деятельностью. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из процедур планирования всех сфер деятельности, подразделений; суммирования проектных решений всего коллектива; расчета проекта бюджета; расчетов вариантов плана и внесения корректив; окончательного планирования и учета изменяющихся условий и отклонений от запланированного.

Сметами (бюджетом) охватывают производство, реализацию, распределение и финансирование. В сметах находят отражение затраты на производство всего предприятия и его подразделений, доходы от видов деятельности, подразделений, предприятий в целом, прибыль.

Наряду с этими принципами учетной системы управленческому учету свойственен ряд собственных принципов.

Оперативность представления информации предполагает ослабление требований к полноте информации в пользу ее оперативности.

Конфиденциальность представляемой информации предполагает обособленное ведение управленческой бухгалтерии.

Полезность представляемой информации предполагает применение тех методик планирования, учета и анализа, которые обеспечивают получение полезной информации, в связи с чем их выбор зависит от решаемых управленческих задач.

Гибкость системы управленческого учета означает приспособленность системы управленческого учета к индивидуальным особенностям организации, совершенствование ее по мере изменений, происходящих в предпринимательской деятельности организации.

Прогнозность системы управленческого учета означает направленность системы управленческого учета на оптимизацию результатов деятельности сегментов бизнеса путем прогнозирования их будущих доходов и

расходов

Экономичность представляемой информации состоит в том, что управленческим учетом формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей управления.

Принцип делегирования ответственности и мотивации исполнителей предполагает перераспределение ответственности между руководителями различных иерархических уровней управления и выбор критериев оценки деятельности, максимально способствующих их мотивации.

Принцип управления по отклонениям означает, что внутренняя отчетность должна содержать информацию об отклонениях фактических показателей от плановых, что позволяет установить ответственность за возникшие неблагоприятные отклонения и оперативно устранить их причины.

Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности предполагает раздельное составление отчетности по показателям, контролируемым и не контролируемым руководителем сегмента предпринимательской деятельности.

Эти принципы позволяют управленческому учету решать комплекс взаимосвязанных задач:

- оперативного учета, анализа, контроля, планирования и прогнозирования деятельности структурных подразделений и предприятия в целом;
- создания мотивационных механизмов, позволяющих гармонизировать интересы и цели структурных подразделений с тактическими и стратегическими целями организации.

Эти задачи позволяют реализовать основную цель управленческого учета – обеспечить информационную поддержку в принятии эффективных управленческих решений, направленных на максимизацию прибыли организации при условии сохранения ее капитала.

1.3. Функции управленческого учета

Предметом управления является процесс воздействия на объект или процесс управления в целях организации и координирования деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства. Управление воздействует на предмет управления с помощью планирования, организации, координирования, стимулирования и контроля. Именно эти функции выполняет управленческий учет, образуя свою систему, которая отвечает целям и задачам управления.

Планирование — процесс описания вариантов действий, которые могут быть осуществлены в будущем. Он включает: постановку цели; формулировку задач; изыскание путей решения задач для достижения поставленной цели; выбор вариантов альтернативных действий. На стадии планирования руководитель должен иметь информацию о смете и предполагаемых

источниках ее исполнения. Хорошо составленные планы бывают настолько гибкими, что позволяют руководителю их изменять при определенных производственных ситуациях.

Планы могут быть краткосрочными и долгосрочными. Перспективный план представляет собой предположение администрации в отношении развития предприятия на 3—5 лет. Он предусматривает комплекс мер, которые должна провести администрация в настоящее или в ближайшее время. Таким образом решают вопросы инвестиций в основные фонды, производственные запасы, в создание и освоение новой продукции, так как изменение ассортимента выпускаемой продукции страхует предприятие от риска снижения прибыли.

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

Функционирование системы управленческого учета определяется организационной структурой предприятия. Производственная бухгалтерия предстает как система внутренней отчетности структурных подразделений. Учет затрат на производство строится по центрам ответственности, что дает информацию руководству предприятия об эффективности специализации, подчиненности, разделения полномочий в достижении цели.

Функция координирования. Внутренняя информационная связь — это обмен информацией и отчетностью. Он позволяет скоординировать действия различных структурных подразделений для выполнения конечной цели; конкретизирует задачи каждого подразделения на предстоящий бюджетный период; определяет условия, в которых будет действовать каждый руководитель подразделения, и требования (потребности и ограничения) к нему смежных производственных подразделений. Исполнительные отчеты предоставляют любому менеджеру данные для анализа и оценки своих действий, разработки мероприятий по устранению действий, которые привели к снижению эффективности управления.

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

Сметы содержат сбалансированные плановые показатели и ориентируют менеджеров на выполнение конечной цели предприятия. Исполнительские отчеты мотивируют обоснованность корректировки фактических результатов по отношению к запланированным и стимулируют персонал предприятия к принятию мер по устранению отклонений либо к выявлению потенциальных проблем в будущем. Внутренняя отчетность создает основу для повышения

эффективности системы контроля и регулирования, осуществляемой менеджерами.

Контроль — это проверка осуществления планов со стороны руководителя; сопоставления фактических результатов с плановыми; пересмотра планов, если становится ясным, что они не могут быть выполнены; выявления отклонений от запланированного и регулирования. Контроль настолько тесно связан с планированием, что в обычной работе не проводят границу между ними. Любое управленческое решение основывается на оценке деятельности, где управленческое планирование и система контроля полностью взаимодействуют.

На этой стадии управления руководитель имеет информацию в виде отчетов исполнителей, в которых собрано количественное измерение фактического состояния объекта. Часто в отчете сравниваются фактические и бюджетные данные, выявляются отклонения. Это позволяет руководителю концентрировать внимание на негативных процессах и выявлять проблемы, требующие решения в будущем.

Оценка — это заключительный процесс анализа всей системы принятия решений. В этом случае определяется, была ли достигнута поставленная цель (обратная связь), и выясняются причины отклонений: недостатки планирования; неоптимальный набор действий, который привел к увеличению количества оперативных решений; несоответствие системы контроля требованиям управления; выбор неверной цели.

Функции управления и информация, обеспечивающая их действенность, позволяют сформулировать функции управленческого учета:

- обеспечение руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений;
- формирование информации, которая служит средством внутренней коммуникационной связи между уровнями управления и различными структурными подразделениями одного уровня;
- оперативный контроль и оценка результатов деятельности внутренних подразделений и предприятия в достижении цели;
- перспективное планирование и координация развития предприятия в будущем на основе анализа и оценки фактических результатов деятельности.

1.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

В условиях рыночной экономики значительно усложнился процесс управления предприятием, которому предоставлена полная хозяйственная и финансовая самостоятельность. Хозяйственная самостоятельность заключается в выборе организационной формы предприятия, вида деятельности, партнеров

по бизнесу, в определении рынка сбыта продукции или услуг и т.д. Финансовая самостоятельность предприятия состоит в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования и т.п. Поэтому в условиях рыночной экономики задачи, стоящие перед системой бухгалтерского учета, усложняются. И становится неизбежным появление управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Весь бухгалтерский учет начинает делиться на финансовый и управленческий.

Финансовый учет выполняет функции системного бухгалтерского учета, построенного в соответствии с принципами и нормами международных стандартов. Результатом учетных процессов является финансовая отчетность, которая может быть использована для оценки финансового состояния предприятия как внутренними, так и внешними пользователями. Она может быть понятна и зарубежным пользователям.

Финансовый учет определяется Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ как упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Финансовый учет, в отличие от управленческого, регулируется государством.

Развитие управленческого учета связано с усложнением предприятий, диверсификацией продукции, необходимостью сохранять коммерческую тайну о затратах в условиях конкуренции. Управленческий учет предназначен для решения внутренних задач управления предприятием. В отличие от финансового учета он субъективен и конфиденциален, но при этом несет основную нагрузку обеспечения принятия управленческих решений. Существование значительных отличий финансового и управленческого учета (см. табл. 1) подтверждает их право на обособленное существование.

В общем виде основные отличия финансового и управленческого учета прослеживаются по следующим позициям.

1. Цель ведения учета — основополагающий признак отличительной характеристики. Целью финансового учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой:

- для составления финансовой отчетности, которая предназначена как для собственной администрации, так и для внешних пользователей;
- осуществления контроля за целесообразностью и законностью хозяйственных операций и использованием производственных ресурсов;

Таблица 1.

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Области сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1	2	3
Цели учета	Информирование внешних пользователей о финансовом состоянии предприятия, расчет налоговых платежей	Обеспечение информационной поддержки принятия управленческих решений
Пользователи информации	Внешние пользователи информации (банки, налоговая инспекция и т.д.)	Внутренние пользователи информации (руководитель предприятия, руководители подразделений, сотрудники)
Обязательность ведения учета	Требуется по законодательству	Применяется по решению руководства предприятия
Главное требование к информации	Точность	Релевантность
Объекты учета и отчетности	Предприятие в целом и его большие сегменты	Центры ответственности внутри предприятия, структурные подразделения, виды деятельности, отдельные изделия или услуги, новые технологические решения и другим позициям
Свобода выбора систем бухгалтерского учета	Система двойной записи Обязательное соответствие нормативным актам	Ограничений по выбору систем учета не существует
Принципы учета (теоретическая база)	Нормативные акты и стандарты	Экономическая теория, теория принятия решений
Используемые измерители	Денежные единицы	Денежные и/или натуральные единицы
Способы группировки расходов	По экономическим элементам	По статьям калькуляции
Формы представления информации	Единая форма финансовой отчетности, утвержденная Министерством финансов РФ	Произвольная форма, обязательных форм и бланков не существует
Периодичность представления отчетности	Периодически в соответствии с требованиями законодательства (по окончанию квартала, года)	По мере необходимости, в соответствии с потребностями руководства предприятия
Степень точности информации	Требуется объективности. Ориентирован на контроль прошлого. Достоверная, документально обоснованная информация.	Зависит от целей планирования. Ориентирован на прогноз будущего. Информация имеет вероятностный, субъективный характер.

1	2	3
Структура учета	Активы = Обязательства + Собственный капитал.	Управленческий учет не имеет единого равенства. Его структура определена преобладающими тремя видами объектов: доходы, издержки, активы.
Степень открытости информации	Данные финансовой отчетности доступны для внутренних и внешних пользователей. Информация носит публичный характер.	Данные управленческой отчетности являются коммерческой тайной.
Ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных	Предусмотрена законодательством	По учетным и отчетным данным управленческого учета ответственность обычно не предусматривается. За решения, которые администрацией были признаны неправильными, несет ответственность менеджер.
Регулирующий орган	Основной регулирующий орган Министерство финансов РФ	Минэкономразвития (на уровне рекомендаций)

- предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации.

Цель финансового учета относится к организации в целом. Назначение финансового учета - составление финансовой отчетности для внешних пользователей информации. Цель считается достигнутой, если документы составлены и представлены по назначению. Основными потребителями финансовой отчетности являются внешние пользователи.

Целью управленческого учета является формирование и предоставление управленческому персоналу организации и ее структурных подразделений информации, необходимой для планирования, контроля и управления деятельностью организации и ее структурных подразделений.

Управленческий учет обеспечивает сбор и обработку информации в целях планирования, управления и контроля.

2. Пользователи информации определяют основное содержание каждого вида учета. Основными пользователями информации финансового учета являются внешние пользователи — органы государственного управления (налоговые, статистические, казначейство и др.), банки, кредиторы, инвесторы, в том числе физические лица и др. Результаты финансового учета, как правило, публикуются, причем ответы содержат не только финансовую информацию, но и материалы рекламного характера, демонстрирующие успехи предприятия и его новые продукты или услуги.

В управленческом учете потребителями информации являются

работники управленческого персонала организации и ее структурных подразделений, специалисты, а также непосредственные исполнители, для которых установлены лимиты и нормативы по соответствующим расходам. Результаты управленческого учета предназначены только для внутреннего пользования.

3. Обязательность ведения учета. Ведение финансового учета установлено законодательством (в России — Законом «О бухгалтерском учете»). Управленческий учет вводится и осуществляется по решению администрации организации. Он не обязателен и может не осуществляться.

4. Главное требование к информации. Информация финансового учета должна быть точной и достоверной, потому что используется как внутренними так и внешними пользователями, и в частности налоговыми органами. Информация управленческого учета должна быть достаточной для принятия, и при этом не содержать избыточные данные, что затрудняет ее анализ, т. е. быть релевантной.

5. Объекты учета и отчетности. В финансовом учете информация формируется и отражается в отчетности в целом по организации. В некоторых случаях отчеты о доходах и расходах составляются по отраслям, т.е. большим сегментам предприятия, и видам деятельности.

В управленческом учете информация формируется и составляется отчетность по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям, новым технологическим решениям и другим позициям.

6. Принципы учета. Финансовый учет строится на основе общепринятых норм и стандартов бухгалтерского учета. Этот принцип позволяет внешним пользователям информации проводить сравнения и сопоставления. Кроме того, пользователи должны быть уверены, что учет ведется по общепринятому порядку, благодаря чему он в достаточной степени достоверен.

Безотносительно к нормам и юридическим требованиям организуется управленческий учет. Управленческий учет общепринятых принципов не имеет. Основной принцип работы управленческого аппарата организации состоит в выборе тех правил, принципов, приемов, которые приносят пользу и являются полезными при принятии решений. Главное – простота и удобство в использовании. Применяемая практика или техника учета должна давать полезную информацию.

7. Используемые измерители. В финансовом учете используются натуральные, трудовые и денежные измерители. При этом использование денежного измерителя в национальной валюте является обязательным. Операции в иностранной валюте приводятся к национальной валюте.

В управленческом учете используются все виды учетных измерителей: натуральные, трудовые и денежные. Наряду с ними используются специфические измерители произведенной продукции и выполненных работ —

машиночас, человекочас, натуральные измерители объема производства. При выборе измерителя руководствуются принципом его полезности в данной ситуации. В планировании и прогнозировании принимается во внимание поведение национальной валюты, поэтому в расчетах на перспективу используют понятия «будущий» рубль, «будущий» доллар и т.п.

8. Способы группировки расходов. В финансовом учете расходы группируются и отражаются в обязательном порядке в разрезе экономических элементов, а доходы – в целом по предприятию и видам деятельности. В России перечень расходов по элементам затрат установлен ПБУ 10/99 «Расходы организации», а для целей налогообложения — гл. 25 Налогового кодекса. Эта группировка позволяет получать информацию о затратах, произведенных в целом по предприятию за определенный период времени безотносительно к их целевому назначению.

В управленческом учете затраты группируются и отражаются по статьям калькуляции, а доходы – в разрезе структурных подразделений и видов продукции, работ или услуг. Перечень статей калькуляции разрабатывается и устанавливается самим предприятием. Учет расходов по элементам затрат не ведется.

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет получать информацию о затратах, произведенных как по отдельным структурным подразделениям, так и в разрезе видов вырабатываемых изделий или производимых услуг.

9. Формы представления информации. Конечным продуктом финансового учета являются финансовые документы, которые составляются в денежном выражении. хозяйственные операции уже совершены и объективно измерены в денежных единицах соответствующего периода на счетах бухгалтерского учета. Финансовая информация представляется внешним пользователям по формам, утвержденным Министерством финансов РФ, Министерством финансов РФ по налогам и сборам и другими центральными ведомствами. Они едины для всех предприятий, независимо от их организационно-правовой формы. Сальдо всех счетов, включенных в главную книгу, показывают в финансовой отчетности.

Результаты управленческого учета могут быть представлены в произвольной форме, обязательных форм и бланков не существует.

10. Периодичность представления отчетности. Для финансовой отчетности устанавливаются строго определенные сроки. Она составляется и предоставляется по окончании каждого квартала и за год, иногда и за месяц.

В управленческом учете отчеты могут составляться ежедневно, еженедельно, ежемесячно, ежеквартально и ежегодно. Срок предоставления таких отчетов устанавливается непосредственно руководством предприятия, строгой периодичности здесь нет. Главное, чтобы отчет был полезен пользователю и получен им в нужное время.

11. Степень точности информации. Финансовый учет базируется на

точности информации, законом регламентируются не только ограничения, но и требования. В финансовом учете и отчетности должна отражаться достоверная, документально обоснованная информация. Информация, содержащаяся в финансовых отчетах, отражает операции, которые уже совершены, и потому она поддается проверке и оценке надежности.

В управленческом учете допускаются приблизительные и примерные оценки поскольку менеджерам часто необходима срочная информация для принятия решений. Требования к точности в управленческом учете ослаблены в сторону ускорения получения информации. Вместе с тем по ряду показателей администрация требует представления достоверных сведений.

Управленческий учет, объединяя планирование и принятие управленческих решений, в большей степени направлен в будущее, поэтому информация в управленческом учете может иметь вероятностный и субъективный характер.

12. Структура учета зависит от использования базисных установок. В финансовом учете применяется следующее базисное равенство:

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Собственный капитал.}$$

Управленческий учет не имеет единого сходного равенства. Его структура определена превалирующими тремя видами объектов: доходы, издержки, активы. Любая система управленческого учета оперирует этими понятиями в

- 1) учете полной себестоимости;
- 2) дифференцированном учете;
- 3) учете по центрам ответственности.

13. Степень открытости информации. Данные финансовой отчетности доступны для внутренних и внешних пользователей. В России акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные фонды обязаны публиковать бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Фонды социального назначения и ряд других организаций обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность. Информация финансового учета открыта для ее пользователей и не является для них коммерческой тайной. Она носит публичный характер.

В отличие от финансового управленческий учет субъективен и конфиденциален. Данные управленческой отчетности являются коммерческой тайной.

14. Ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных. В финансовом учете ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных предусмотрена законодательством. Нередко налоговые органы накладывают штрафные санкции за нарушение установленных правил ведения финансового учета.

По учетным и отчетным данным управленческого учета ответственность

обычно не предусматривается. Вместе с тем данные управленческого учета могут явиться основой для привлечения менеджера к ответственности за его управленческие решения или поступки. За решения, которые администрацией были признаны неправильными, несет ответственность менеджер. Дисциплинарная ответственность применяется к менеджерам за определенные поступки, но не за какие-либо данные управленческого учета.

15. Регулирующий орган. Основным регулирующим органом по финансовому учету является Министерство финансов РФ, а по управленческому учету (на уровне рекомендаций) — Минэкономразвития России.

Приказом Минэкономразвития России № 63 от 11.03.2002 г. создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. Обеспечение деятельности данного Совета, а также координация работ департаментов Министерства в области развития управленческого учета возложена на Департамент регулирования предпринимательской деятельности и развития корпоративного управления.

Несмотря на перечисленные отличия, между управленческим и финансовым учетом много общего, поскольку оба они используют информацию учетной системы предприятия.

1. Основная часть данных первичного учета используется и в финансовом, и в управленческом учете. Одним из разделов учетной системы является учет затрат и доходов, необходимый как в финансовом, так и в управленческом учете.

2. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются как в финансовом, так и в управленческом учете. (В России конечный финансовый результат производственной деятельности организации определяют только способом сопоставления себестоимости продукции и выручки от продаж.) При этом в финансовом учете определяется себестоимость всей производственной продукции и ее основных видов в целом по организации. В управленческом учете исчисляют различные показатели себестоимости (по отдельным производствам, видам, технологическим решениям, зонам реализации и т.п.).

3. Способы и приемы, составляющие в совокупности метод бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность) применяют как в финансовом, так и в управленческом учете.

Общепринятые принципы учетной системы могут действовать как в финансовом так и в управленческом учете.

1.5. Роль управленческого учета в информационной системе предприятия. Структура управленческого учета.

Современное предприятие со своей сложной структурой производства

выступает в экономике динамичным объектом хозяйства и представляет законченную систему с определенными внутренними и внешними целями. Эти цели определяют состав и содержание информации, которая формируется и обрабатывается на предприятии.

В современных условиях предоставляемая информация должна быть высокого качества и эффективной, удовлетворять потребности как внешних, так и внутренних пользователей информации. Следовательно информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальному числу ее пользователей на разных уровнях управленческой иерархии, и формироваться с наименьшими затратами труда и времени.

Переход к рыночной экономике требует от организаций значительного увеличения объема информации, возникающей как внутри предприятия, так и за его пределами. Со стороны внешних организаций также возникает определенный интерес либо к деятельности этого предприятия, либо к результатам его деятельности.

Увеличивается объем информации о спросе на выпускаемую продукцию, возможностях сбыта продукции при определенных условиях и требованиях, материально-техническом обеспечении производства этой продукции, об основном производстве, технической подготовке производства, о затратах на производство и эффективности выпуска определенных изделий и т.п.

Собственников предприятия, поставщиков, покупателей, кредиторов, налоговые органы, акционеров интересует другая информация: об изменении доли собственного капитала, эффективности инвестиций, доходах и эффективности использования ресурсов и т.п.

В отношении конкретного предприятия это может быть разнообразная информация. По большинству предприятий информационные потребности приблизительно одинаковы и их можно сгруппировать.

Экономическая информация представляет собой такой вид информации, которая последовательно и полно отражает производственно-хозяйственную деятельность предприятия. Экономическая информация подразделяется на следующие виды: плановую, нормативно-справочную и учетную.

Плановая информация содержит данные для выбора действий, которые могут быть предприняты в будущем. Основное содержание планово-экономической информации составляет *технико-экономическое и оперативно-производственное планирование*. Планом может быть охвачена деятельность любого структурного подразделения и предприятия в целом.

Важной частью *технико-экономического планирования* является составление смет (бюджетов) для предприятия в целом на конкретный период времени (год). Главной целью сметы, которая ставится администрацией при разработке, — это координация отдельных планов структурных подразделений, обеспечение их согласованности.

В связи с тем, что конечным результатом деятельности предприятия в

целом и его обособленных структурных подразделений являются готовая продукция или продукция разной степени готовности либо виды услуг, работ, для выпуска которых организовано данное предприятие или структурное подразделение, согласованность смет должна быть осуществлена через объект планирования: продукт, издержки по производству этого продукта, его эффективность.

Оперативно-производственное планирование содержит плановые работы по уточнению, детализации и конкретизации показателей производственной программы по предприятию, отдельным подразделениям, рабочим местам на короткие периоды времени (от месяца до часа). Отличительной особенностью оперативно-производственного планирования как завершающего этапа всей системы планирования является то, что оно сочетает детальную разработку плана с экономическими нормативами предприятия и непосредственно контролирует сбалансированностью выполнение производственной программы.

Разработка планов не гарантирует их исполнения. Каждый руководитель подразделения должен принимать определенные меры для этого. Каждый менеджер обязан наблюдать за ходом выполнения плана, вмешиваться при обнаружении каких-либо отклонений, при необходимости менять прежние планы, учитывая новые условия.

В рамках одного предприятия цели и задачи технико-экономического и оперативно-производственного планирования совпадают. Основу обеих частей планирования должны составлять одни и те же показатели и экономические нормативы.

Нормативно-справочная информация является связующим звеном между плановой и учетной информацией. Состав нормативно-справочной информации определяется типом производства, номенклатурой и сложностью выпускаемых изделий, технологией и организацией производства, внутри-производственным разделением труда, уровнем развития внутренних хозяйственных связей. Эти признаки являются основополагающими в применении методов технико-экономического и оперативно-производственного планирования, учета производства, методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Учетная информация, как и другие виды экономической информации, имеет общие черты, принципы и объекты с нормативно-справочным и планово-экономическим видами. Учетная информационная система имеет следующие стадии: сбор, изменение первичных данных, регистрация, передача в вычислительные центры или аппарат управления для обработки, обработка данных для оперативного управления, накапливание и группировка данных по потокам и определенным принципам, формирование сводной информации и производство расчетов, используемых в аналитическом и синтетическом учете, составление внутренней и внешней отчетности.

В процессе деятельности на предприятии возникает большой объем оперативной информации. Первичная информация обеспечивает исходными

данными финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет готовит информацию для внутренних и внешних пользователей, используя при этом общие для всех предприятий правила ведения.

Большой объем первичной информации не позволяет менеджерам полностью ее осмыслить, проанализировать и использовать в своей работе. Менеджеры должны использовать краткие обзоры и другую сгруппированную информацию для выполнения своих обязанностей. Учетная информация, специально подготовленная для руководителей разных уровней управления, называется управленческой учетной информацией.

Управленческий учет использует оперативную (первичную) информацию независимо от ее количественного измерения. Однако большая часть первичной информации не удовлетворяет запросам руководителей. Следовательно, в работе менеджеры используют как детализированную, так и итоговую информацию.

Исходя из определения управленческого учета как интегрированной системы счетоведения, нормирования, планирования и анализа, его структуру можно представить в виде блоков:

- 1) бюджетирование и анализ гибких бюджетов,
- 2) учет затрат и калькулирование себестоимости продукции,
- 3) подготовка информации для принятия управленческих решений и др.

Каждый из блоков в свою очередь можно подразделить на составляющие. Выделив из первого блока бюджетирование, можно разделить его на подготовку операционного бюджета (включая составление прогнозного отчета о прибылях и убытках в части операционной деятельности); бюджета движения денежных средств, бюджета инвестиций и бюджета баланса.

Второй блок "Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции" можно представить в виде дерева калькуляционных систем.

В третьем блоке "Подготовка информации для принятия управленческих решений" выделяется вопрос анализа безубыточности производства, без которого трудно оптимизировать программу продаж и производственную программу, входящие в первый блок.

Блоки могут существовать обособленно, но чаще всего они взаимосвязаны. Так, учетная система «стандарт-кост» может являться продолжением и одним из ориентиров первого блока и составной частью второго. Если информация о постоянных и переменных расходах нужна постоянно, то второй блок должен включать калькуляционную систему «директ-костинг», по которой, как правило, принимаются управленческие решения.

Глава 2. ЗАТРАТЫ И ДОХОДЫ КАК ОБЪЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

2.1. Затраты, расходы, издержки. Цели классификации затрат.

В условиях рыночной экономики любое коммерческое предприятие стремится принимать такие решения, которые обеспечивали бы ему получение максимально возможной прибыли. Прибыль зависит от выручки за реализованную продукцию и затрат на ее производство и реализацию.

Затраты в управленческом учете играют особую роль. Менеджерам предприятий разных уровней требуется информация о затратах для исчисления прибыли, маржинального дохода, себестоимости продукции или услуги. Себестоимость продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

В общей системе показателей, характеризующих эффективность производства, как всего предприятия, так и его подразделений, главное место принадлежит себестоимости. Состав себестоимости определяется теми затратами, которые ее формируют.

В настоящее время в Российской Федерации для обозначения понятий «потребленные ресурсы» или «деньги», которые нужно заплатить за товары или услуги, используются три термина: «затраты», «расходы», «издержки». Отличия этих терминов и область их применения строго не определены, но неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл.

Понятие издержки используется в основном в экономической теории. Издержки – это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Они включают в себя явные и вмененные издержки.

Явные (расчетные) издержки – это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходом разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг.

Вмененные (альтернативные) издержки – это упущенная выгода предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене и т.д.

Значение понятия "затраты" определяется в зависимости от цели, поставленной пользователем информации, и модели обобщения затрат, использованной бухгалтером. Под затратами следует понимать явные издержки предприятия. Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на конкретные цели.

Для понимания «затрат» рассмотрим их с трех сторон. Во-первых, затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых); во-вторых, затраты отражают количество использованных ресурсов, выраженное в денежном измерителе; в-третьих,

понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами. Без указания цели понятие затрат становится неопределенным, ничего не означающим.

В качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг) в экономической теории используется термин «издержки». Понятия «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные.

Под расходами понимается уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности. Расходы означают факт использования сырья, материалов, услуг. Расходы – это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации подразделяются:

- 1) на расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы.

Прочие расходы, в свою очередь, подразделяют:

- на операционные расходы;
- внереализационные расходы;
- чрезвычайные расходы.

Расходы по обычным видам деятельности — это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к операционным расходам. Расходы по обычным видам деятельности формируются из:

- 1) расходов по приобретению сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- 2) расходов по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;
- 3) расходов по продаже продукции (работ, услуг) и товаров.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

- прочие затраты.

Эта группировка едина и обязательна для организаций всех отраслей народного хозяйства. Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и реализацию продукции, который на уровне предприятия невозможно разложить на составные части. Пример такого вида расхода — стоимость покупной электроэнергии.

Однако на практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты — материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и пр.

«Материальные затраты» отражают стоимость:

- покупных сырья и материалов, используемых на производственные и хозяйственные нужды, а также комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке в данной организации;

- работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или производствами и хозяйствами организации, не относящимися к основному виду деятельности;

- топлива всех видов, приобретаемого на стороне и расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

- покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические и другие производственные и хозяйственные нужды;

- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли и некоторых других материальных затрат.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость), наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин, платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями.

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

Под возвратными отходами производства понимаются остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса и в силу этого используемые с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используемые по прямому назначению. Возвратные

отходы оценивают в следующем порядке:

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

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 Налогового кодекса РФ.

В состав **«затрат на оплату труда»** включаются любые начисления основному производственному персоналу предприятия в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии, единовременные поощрительные начисления, затраты, связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми договорами, а также затраты на оплату труда не состоящих в штате предприятия работников, занятых в основной деятельности.

К затратам на оплату труда относят, в частности:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные показатели и другие начисления и выплаты. Перечень начислений и выплат, включаемых в расходы на оплату труда для целей налогообложения, приведен в ст. 255 Налогового кодекса.

По элементу **«Отчисления на социальные нужды»** отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются);

По элементу **«Амортизация»** внеоборотных активов» отражают сумму амортизационных отчислений по основным средствам, материальным ценностям, предоставляемым организацией за плату во временное пользование (доходным вложениям в материальные ценности) и нематериальным активам.

По элементу **«Прочие затраты»** отражают налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком, на командировки, подъемные, за подготовку и переподготовку кадров, оплату

услуг связи, вычислительных центров, банков, плату за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат. Операционными расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
 - расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитной организацией;
 - отчисления в оценочные резервы, а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
 - прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организации убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы (отрицательные);
- суммы уценки активов;
- перечисления средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и других подобных мероприятий;
- прочие внереализационные расходы.

Чрезвычайные расходы возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварий и т.п.). К чрезвычайным расходам относят заработную плату работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий, отчисления в единый социальный налог с данной заработной платы, стоимость материалов, израсходованных при ликвидации последствий стихийных бедствий, и другие расходы.

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

конкретного изделия они использованы.

Группировка затрат по экономическим элементам используется при составлении годовой отчетности и дает возможность установить потребность в основных и оборотных фондах, в определении фонда оплаты труда и т.д., но не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений предприятия и принять рациональное управленческое решение.

К основным задачам учета затрат на производство относят:

- 1) информационное обеспечение администрации предприятия для принятия управленческих решений с учетом их экономических последствий;
- 2) наблюдение и контроль за фактическим уровнем затрат в сопоставлении с их нормативами и плановыми размерами в целях выявления отклонений и формирования экономической стратегии на будущее;
- 3) исчисление себестоимости выпускаемых продуктов для оценки готовой продукции и расчета финансовых результатов,
- 4) выявление и оценку экономических результатов производственной деятельности структурных подразделений;
- 5) систематизацию информации управленческого учета производственной деятельности для принятия решений, имеющих долгосрочный характер, — окупаемость производственных и технологических программ, рентабельность ассортимента продукции, реализуемой на внутреннем и внешнем рынках, эффективность капитальных вложений в основные фонды и производственные запасы и т.п.

Основное назначение управленческого учета - это контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление.

При построении системы контроля затрат необходимо определить:

- систему подконтрольных показателей, состав и уровень детализации подконтрольных показателей;
- сроки представления отчётности;
- распределение ответственности за полноту, своевременность и достоверность информации, содержащейся в отчётах по затратам («привязка» системы контроля к центрам ответственности на предприятии).

Для того, чтобы система контроля затрат на предприятии была эффективной, необходимо вначале выделить центры ответственности, где формируются затраты, классифицировать затраты, а затем воспользоваться системой управленческого учёта затрат. В результате руководитель предприятия получит возможность своевременно выделять «узкие места» в планировании, формировании затрат и принимать соответствующие управленческие решения.

Классификация затрат в разрезе управленческих функций позволяет повысить эффективность управленческого учёта, усилить его аналитичность и

возможности выявления резервов повышения результативности производственной и коммерческой деятельности.

Главной целью классификации затрат является удовлетворение информационных потребностей внешних и внутренних пользователей. Потребности внешних пользователей обеспечиваются финансовым и налоговым учетом. Управленческий учет создается для внутренних пользователей (менеджеров разных уровней).

Для разных целей необходимы разные группы затрат с одними и теми же компонентами. Поэтому в связи с разнообразием целей решений, методов их достижения, степени новизны, периода действия и других классификационных признаков управленческих решений можно указать разные цели классификации затрат. Иначе говоря, исходя из того, что учетные системы должны обслуживать комплекс управленческих целей, существуют различные способы измерения и группировки затрат.

Экономически наиболее целесообразный подход к построению системы учета затрат – это выделение типичных групп решений (например, контроль за трудозатратами или использованием материалов), выбор соответствующих им объектов учета затрат (например, продукция или подразделение) и выбор наиболее удобной классификационной группы затрат. Потребность в анализе вариантов групп затрат обусловлена тем, что для разных целей необходимы одни и те же компоненты затрат. Исходя из того, что учетные системы должны обслуживать комплекс управленческих целей, существуют различные способы измерения и группировки затрат.

2.2. Направления классификации затрат.

Вид деятельности, продукт, производственное подразделение или задача, поставленная менеджером, на которую относят затраты, называется объектом отнесения (учета) затрат. Объект учета затрат может быть установлен в разных границах. Это зависит от целей управления и пользователей информации. Характеристика конкретного объекта учета затрат определяет метод оценки затрат и виды систем учета на производство.

Основной принцип "различная себестоимость для различных целей" реализуется в различных показателях себестоимости:

- 1) себестоимость проданной продукции;
- 2) производственная себестоимость;
- 3) себестоимость по центрам ответственности.

Себестоимость проданной продукции — это затраты на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость — это затраты на производство выпущенной продукции. При этом различают показатели полной и неполной (частичной) производственной себестоимости. *Полная себестоимость*

включает все ресурсы, израсходованные на производство. Она представляет собой сумму прямых затрат на объект учета затрат и пропорциональной доли косвенных затрат, относимой на объект.

Оценка себестоимости по частичным затратам ориентирована на покрытие прямых затрат. Суть этой системы сводится к следующему: прямые затраты включают в себестоимость готовых изделий, косвенные расходы целиком относятся на общие финансовые результаты того отчетного периода, в котором они возникли. Если из выручки от реализации продукта вычесть переменные затраты на производство этого продукта, то получаем валовую прибыль. Суммируя брутто-прибыль по всем изделиям, получаем сумму для покрытия общей величины постоянных затрат. Исключая из брутто-прибыли постоянные затраты рассчитываем результат от производства.

Постоянные затраты не включаются в оценку готовой продукции и незавершенного производства.

Отличительной чертой калькуляции по неполным затратам является оценка изделий, которая характеризуется только величиной затрат, зависящих от объемов производства.

Специфические обстоятельства иногда приводят к применению дифференцированных издержек для расчета себестоимости. *Дифференцированными* называются издержки, величина которых при определенных условиях может быть иной, чем при других условиях. Дифференцированные издержки всегда относятся к какой-либо конкретной ситуации. В их состав включают только те издержки, которые являются разными при различных условиях. Статьи издержек устанавливаются в каждом конкретном случае, по каждой конкретной проблеме.

Дифференцированные издержки относятся к будущему. Они предназначены для того, чтобы показать, какими будут издержки при определенной модели поведения. Дифференцированные издержки применяются также при выборе альтернативного варианта.

При исчислении полной производственной себестоимости в ее состав включают и общехозяйственные расходы. Неполная производственная себестоимость, как правило, исчисляется без учета общехозяйственных расходов и используется для принятия оперативных решений.

Себестоимость по центрам ответственности используется для планирования и контроля деятельности ответственных исполнителей. Менеджеры центров ответственности нуждаются в информации о фактических затратах своего подразделения и будущих планируемых затратах. Это положение предполагает наличие постоянного потока плановой и фактической информации.

Основной характеристикой такой себестоимости является то, что объектом оценки служит центр ответственности, но не продукт, не работа, не услуга. Затраты в результате деятельности менеджера центра ответственности измеряются с разных точек зрения:

- где возникла данная статья издержек — характеризует центр ответственности;
- для какой цели она возникла — характеризует программу, которую выполняет центр ответственности;
- какой вид ресурсов использовался — характеризует элементы затрат центра ответственности.

Если система управления не измеряет количество себестоимости продукции, выпущенной центром ответственности, а ограничивается затратами, то такой центр ответственности называют *центром затрат*. Часто центры затрат оценивают свои издержки в размере стандартной себестоимости и в таком случае результат измеряется разницей между фактическими и стандартными затратами.

Система оценки затрат по центрам ответственности основана на разработке программ и составлении бюджета.

В состав различных себестоимостей входят разные затраты. Следовательно для исчисления различных показателей себестоимости продукции или услуги необходимо классифицировать затраты по ряду признаков. Исчисление себестоимости является первоочередным направлением классификации затрат.

В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В этой связи, как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих периодов.

Полная себестоимость включает все ресурсы, израсходованные на производство. Она представляет собой сумму прямых затрат на объект учета затрат и пропорциональной доли косвенных затрат, относимой на объект. Косвенные расходы распределяют в два этапа — по центрам ответственности и готовым изделиям по заранее выбранным базам и рассчитанным коэффициентам. Распределение определяется объемом производства и его делением на законченное и незаконченное. Двойное распределение и условный расчет расходов, зависящий от величины и оценки незавершенного производства, приводят к фальсификации себестоимости. Такая традиционная оценка затрат не подходит при принятии решений и контроле. Полная себестоимость используется для расчета затратной цены.

Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо классифицировать затраты по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и т.п.).

Кроме того, с целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям — для принятия решений и для контроля и регулирования.

Таким образом, дополнительно к рассмотренной классификации расходов организации целесообразно классифицировать затраты по следующим направлениям:

- для исчисления себестоимости продукции;
- для принятия решений;
- для контроля и регулирования.

2.2.1. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

Любое предприятие воздушного транспорта при осуществлении производственного процесса должно четко представлять финансовый результат своей деятельности. В связи с этим необходимо знать те расходы, которые предстоит затратить предприятию.

Текущие расходы, соизмеренные с объемом выполняемых работ или услуг в единицу времени, называются эксплуатационными расходами.

Эксплуатационные расходы, отнесенные на единицу продукции или услуги, называются себестоимостью. Для исчисления себестоимости продукции затраты разделяют на виды по следующим признакам (табл. 2).

Таблица 2

Признаки классификации затрат

Признаки классификации	Виды затрат
1. По отношению к себестоимости продукции	Входящие и истекшие
2. По экономическому содержанию	По элементам затрат и статьям калькуляции
3. По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
4. По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
5. По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
6. По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
7. По участию в процессе производства	Производственные и непроизводственные

8. По возможности нормирования	Нормируемые и ненормируемые
9. По временным периодам осуществления	Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов

1. По отношению к себестоимости продукции затраты делят на входящие и истекшие. Входящие затраты – это средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы. Если входящие затраты в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших. Истекшие затраты включаются в себестоимость продукции.

Входящие затраты являются синонимом «затрат», а истекшие – «расходов».

2. По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Как уже отмечалось выше, расходы организации группируются по следующим элементам:

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

Налоговым кодексом предусмотрено выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- сумма начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Поэлементная группировка затрат показывает, сколько произведено тех или иных затрат в целом по предприятию за определенный период времени независимо от того, где они возникли и на производство какого конкретного изделия они использованы. Группировка затрат по экономическим элементам является объектом финансового учета, и не позволяет исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений.

Для решения этих задач применяется классификация по статьям калькуляции. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляции себестоимости отдельных видов продукции.

Статьи калькуляции — это установленная организацией совокупность

затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

«Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях» рекомендуется следующая типовая группировка расходов по статьям калькуляции:

1. «Сырье и материалы»;
2. «Возвратные отходы» (вычитаются);
3. «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»;
4. «Топливо и энергия на технологические цели»;
5. «Затраты на оплату труда»;
6. «Отчисления на социальные нужды»;
7. «Расходы на подготовку и освоение производства»;
8. «Общепроизводственные расходы»;
9. «Общехозяйственные расходы»;
10. «Потери от брака»;
11. «Прочие производственные расходы»;
12. «Расходы на продажу».

Итог первых 11-ти статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12-ти статей — себестоимость проданной продукции.

Министерства (ведомства), а также сами организации могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

Следует отметить, что, несмотря на сходство названий некоторых статей в группировках по элементам затрат и статьям калькуляции, содержание их существенно отличается.

Например, по статье калькуляции «Сырье и материалы» отражают стоимость израсходованных материальных ресурсов не только покупных (как в группировке по элементам затрат), но и собственного производства. Кроме того, по этой статье отражают стоимость только тех материалов, расход которых непосредственно связан с производством продукции (работ, услуг). Стоимость материалов, израсходованных на управленческие нужды и при продаже продукции, отражается по статьям калькуляции «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу».

Поскольку основным видом их деятельности авиапредприятий являются перевозки пассажиров, почты и груза, то целесообразно представить группировку расходов по следующим статьям калькуляции:

1. Затраты на оплату труда летного состава, бортпроводников, наземного персонала авиакомпаний (авиапредприятий);
2. Отчисления на социальные нужды;
3. Стоимость авиационного топлива и смазочных материалов;

4. амортизационные отчисления на восстановление ВС и авиационных двигателей;
5. Платежи за аренду и лизинг ВС;
6. Затраты на оперативное и периодическое техническое обслуживание ВС и авиационных двигателей, выполняемое сторонними предприятиями и собственными силами;
7. Затраты на капитальный ремонт авиационной техники в АРЗ и отчисления на капитальный ремонт;
8. Затраты на аэропортовое обслуживание сторонними авиапредприятиями и собственными силами;
9. Затраты на аэронавигационное обслуживание в воздушном пространстве и в зоне аэродромов;
10. Сборы за метеорологическое обеспечение полетов;
11. Затраты на обязательное страхование ВС, летного и инженерно-технического состава, страхование ответственности перед пассажирами, за груз, ответственности перед третьими лицами;
12. Затраты на агентское обслуживание сторонними предприятиями и содержание собственных агентств и касс по реализации перевозок;
13. Прочие производственные и общехозяйственные расходы (расходы на аренду, содержание и ремонт производственных фондов; командировки; рекламу в пределах установленных норм; платежи за лицензии; затраты, связанные с сертификацией; налоги, сборы, платежи, другие обязательные отчисления и т.д.).

3. По экономической роли (назначению) в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и др. Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Основные затраты чаще всего выступают в виде прямых, а накладные – косвенных, но они не являются тождественными.

В соответствии с методом отнесения затрат на объект калькуляции накладные расходы являются косвенными. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

4. По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы непосредственно связаны с производством определенного вида работ (объектом калькуляции) и могут быть полностью прямо отнесены на себестоимость продукции этого объекта. К прямым расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Прямые материальные затраты - это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без

особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним — косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда вспомогательного персонала. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Размер прямых издержек на единицу продукции практически не зависит от объема производства, и снизить его можно путем повышения эффективности производства, производительности труда, введения новых ресурсо- и энергосберегающих технологий.

Косвенные расходы имеют отношение к нескольким видам продукции, и поэтому их необходимо распределять между объектами калькуляции пропорционально различным измерителям, характеризующим процесс формирования данных расходов. Косвенные расходы — это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. Косвенные расходы подразделяются на две группы:

- общепроизводственные (производственные) расходы — это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством.
- общехозяйственные (внепроизводственные, административно-управленческие расходы) расходы осуществляются в целях управления производством. Они напрямую не связаны с производственной деятельностью организации.

Отличительной особенностью общехозяйственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия — объемом продаж. Под масштабной базой в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства, в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции.

Нередко основные расходы отождествляют с прямыми, а накладные — с

косвенными. Накладные расходы действительно распределяют между объектами учета затрат и калькулирования косвенным способом. Вместе с тем значительная часть основных расходов также распределяется по соответствующим объектам косвенным способом: основная часть вспомогательных материалов, отчисления на социальные нужды и др. В ряде производств даже сырье и основные материалы распределяются по объектам учета затрат и калькулирования косвенным способом — пропорционально нормам расхода сырья и материалов, рецептурным нормам и т.п.

Способы распределения косвенных расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологической особенности производства продукции и ряда других факторов. Например, отчисления в единый социальный налог распределяют по объектам пропорционально заработной плате работников. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами различными способами — пропорционально заработной плате производственных рабочих, плановым и сметным затратам и т.п.

Деление затрат на прямые и косвенные лежит в основе расчета себестоимости рейсов воздушных судов, которая является основным показателем при определении эффективности их эксплуатации на воздушных линиях.

Себестоимость рейсов применяется для экономической оценки планируемых рейсов, для анализа эффективности эксплуатации ВС на существующей сети маршрутов, для обоснования тарифов за авиационные перевозки, при определении целесообразности приобретения или получения в лизинг новых воздушных судов и др.

Себестоимость рейсов представляет собой стоимостную оценку используемого авиационного топлива, материалов, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, затрат на пролеты и обеспечение взлет-посадок, а также других затрат, необходимых для выполнения регулярных и нерегулярных рейсов воздушных судов (ВС) по внутренним или международным воздушным линиям.

Себестоимость рейсов рассчитывается на основе «Методических рекомендаций по определению себестоимости внутренних и международных рейсов для российских авиакомпаний», одобренных ГС ГА Минтранса России в июле 1999г. В них предложены принципы определения расходов по статьям затрат по типам воздушных судов и их отнесения на себестоимость рейса и летного часа.

Расчет себестоимости рейсов производится по двум группам статей затрат, которые могут быть прямо включены в себестоимость рейсов, но при этом различаются способами расчета.

К первой группе прямых затрат отнесены статьи, непосредственно связанные с выполнением рейсов:

аэропортовые расходы;

- затраты на оперативное техническое обслуживание ВС;
- расходы на авиаГСМ;
- аэронавигационные сборы;
- сборы за метеообеспечение;
- расходы на питание пассажиров и экипажей в рейсе;
- расходы на содержание и питание экипажей в аэропортах;
- расходы на страхование пассажиров (грузов);
- отчисления агентствам.

Особенностью определения расходов по выше перечисленным статьям является использование в качестве расчетных условий сети маршрутов, по которым выполняются авиаперевозки. Такой подход позволяет в наибольшей степени учесть реальные условия эксплуатации: технико-экономические показатели ВС на авиалиниях, перевозки пассажиров и грузов, конкретные значения стоимости топлива, ставок сборов (тарифов) за аэропортовое и аэронавигационное обслуживание и другие затраты.

Ко второй группе прямых затрат отнесены статьи, зависящие от налета часов по типам ВС:

- амортизация ВС и авиадвигателей;
- затраты, связанные с лизингом ВС;
- расходы на оплату труда летного состава и бортпроводников;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на периодическое техническое обслуживание;
- расходы на капитальный ремонт ВС и АД;
- расходы на страхование ВС, профессиональной ответственности и ответственности перед третьими лицами.

Расходы по перечисленным статьям определяются по типам ВС в целом за плановый или отчетный период.

Для дальнейших расчетов определяются число рейсов, налет часов и перевозки по типам ВС. Определяются удельные расходы по статьям, т.е. в расчете на летный час. Для учета в себестоимости рейсов удельные расходы умножаются на время парного рейса.

Расходы на оплату труда летного состава и бортпроводников могут зависеть не только от налета часов парком ВС авиапредприятия, но и от условий выполнения конкретных внутренних и международных рейсов. В таких случаях затраты на оплату труда рассчитываются с учетом различий в окладах, доплатах, надбавках, сдельных расценках за выполнение летной работы, в составе экипажей и в налете часов экипажами по рейсам.

К косвенным или накладным относятся затраты, связанные с выполнением нескольких рейсов, расходы на управление авиапредприятием, на содержание служб общехозяйственного назначения и прочие, которые прямо отнести на выполненные (или планируемые) рейсы не представляется возможным, а именно:

- расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды наземного персонала;

- прочие производственные и общехозяйственные расходы, включаемые в себестоимость перевозки и не отраженные в указанных выше статьях.

Накладные расходы согласно методическим рекомендациям определяются по авиакомпании в целом, а затем распределяются на рейс или летный час по типам ВС согласно принятым в авиакомпании способам распределения затрат.

По типам ВС расходы по заработной плате наземного состава распределяются пропорционально объемам работ или расходам на заработную плату летного состава и бортпроводников.

Прочие производственные и общехозяйственные расходы распределяются по типам ВС следующим образом:

- на парк определенного типа ВС относятся затраты, непосредственно связанные с эксплуатацией данного ВС;

- остальные прочие расходы распределяются пропорционально планируемым или фактически выполняемым объемам работ.

Такой подход к определению себестоимости рейса носит рекомендательный характер и позволяет более точно определять расходы на конкретный рейс. Но несмотря на это данные рекомендации имеют свои недостатки, которые связаны с тем, что в структуре себестоимости перевозок удельный вес косвенных расходов остается довольно высоким. Кроме того оценить эффективность выполнения рейса можно только по конечному результату (прибыль или убыток), так как промежуточные оценки отсутствуют.

5. По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы.

Одноэлементными называются затраты, состоящие из одного элемента, — материалы, заработная плата, амортизация и др. Эти затраты независимо от места их возникновения и целевого назначения не делятся на различные компоненты. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются общепроизводственные расходы, в которые входят практически все элементы.

6. В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные. К текущим относятся затраты, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов; к единовременным (однократным) — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Единовременные расходы часто называют дискреционными затратами.

7. По участию в процессе производства различают производственные и непроизводственные затраты (расходы периода).

Производственные затраты непосредственно связаны с производством

продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и они включаются в их себестоимость. К производственным затратам относят материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления в единый социальный налог, потери от брака, общепроизводственные расходы.

Непроизводственные затраты (расходы периода) непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и не включаются в производственную себестоимость. К расходам периода относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).

8. По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые. Нормируемые затраты поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации — материальные затраты, заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.

Ненормируемые — это затраты, по которым нормы не устанавливаются: потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т.п.

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также Налоговым кодексом для целей налогообложения.

К нормируемым расходам для целей налогообложения относят: командировочные и представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются ненормируемыми.

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

9. По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.

Затраты предшествующих периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода — это расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам

будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

2.2.2. Классификация затрат для принятия решений

Одной из задач управленческого учета является подготовка информации для внутренних пользователей, необходимой для принятия ими управленческих решений, и своевременное доведение этой информации до руководства предприятия. Поскольку управленческие решения, как правило, ориентированы на перспективу, руководству необходима детальная информация об ожидаемых расходах и доходах. В этой связи в управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяются следующие виды затрат:

- переменные, постоянные и условно-постоянные;
- релевантные и нерелевантные;
- производительные и непроизводительные затраты;
- явные и альтернативные;
- безвозвратные;
- инкрементные и маргинальные;
- планируемые и непланируемые.

В зависимости от реагирования на изменение объемов производства затраты делятся на переменные, постоянные и условно-постоянные. К *переменным* относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, — сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, топливо и энергия на технологические нужды и др. Помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными расходами являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат — вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата труда оператора, работающего на компьютере, и т.п.

Совокупные переменные затраты имеют линейную зависимость от объема производства, т.е. уровня деловой активности, а переменные затраты на единицу продукции составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованного сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда иных факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

Переменный характер могут иметь как производственные, так и

непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат служат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы. К непроизводственным переменным затратам относят расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара или услуги, которое напрямую зависит от объема продаж.

Для описания поведения переменных затрат в управленческом учете используется специальный показатель – коэффициент реагирования затрат. Он характеризует соотношение между темпами изменения затрат и темпами роста деловой активности предприятия и рассчитывается по формуле

$$K_{pz} = Y/X, \quad (1)$$

где Y – темпы роста затрат, %;

X – темпы роста деловой активности предприятия, %.

Разновидностью переменных затрат является пропорциональные затраты. Они увеличиваются теми же темпами, что и деловая активность предприятия. $K_{pz}=1$ характеризует затраты как прямо пропорциональные.

Другим видом переменных затрат являются дегрессивные затраты. Темпы их роста отстают от темпов роста деловой активности предприятия. Случай, когда $0 < K_{pz} < 1$, свидетельствует о том, что затраты являются дегрессивными.

Затраты, растущие быстрее деловой активности предприятия, называются прогрессивными затратами. Случай, когда $K_{pz} > 1$, свидетельствует о том, что затраты являются прогрессивными.

Регрессивные затраты при росте деловой активности (объема производства) снижаются.

Скачкообразные затраты характерны для случаев существенного повышения или понижения оптовых цен материалы, тарифных ставок по заработной плате. Разовый характер изменений обуславливает скачкообразное повышение или понижение затрат.

Гибкие затраты ведут себя по-разному при различных объемах производства, в отдельных случаях выступая в качестве пропорциональных, прогрессивных или же дегрессивных.

Размер *постоянных* затрат почти не зависит от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относят амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработную плату управленческого персонала, арендные платежи и др. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратно пропорциональная зависимость. Расходы считаются постоянными, если $K_{pz}=1$. Совокупные постоянные затраты являются константой и не зависят от объема деловой активности, но могут изменяться под воздействием других факторов. Если цены растут, то совокупные постоянные затраты тоже растут.

В реальной жизни редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся, исключительно постоянными или исключительно переменными. Условно-переменные (условно-постоянные} затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная.

Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К условно-переменным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородных и международных телефонных разговоров (переменная часть).

Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых часть затрат являются переменными по отношению к объему производства, а часть — постоянными.

При планировании и оценке условно-переменных расходов нужно пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства. Они определяются, как правило, методами корреляционного анализа.

Любые издержки в общем виде могут быть представлены формулой

$$Y = a + vX, \quad (2)$$

где Y – совокупные издержки, руб.;

a – их постоянная часть, не зависящая от объемов производства, руб.;

v – переменные издержки в расчете на единицу продукции (коэффициент реагирования затрат), руб.;

X – показатель, характеризующий деловую активность организации в натуральных единицах измерения.

В зависимости от специфики принимаемых решений затраты делятся на релевантные и нерелевантные. Принимаемые в расчет затраты (релевантные) — это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. Не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные) не имеют отношения к принимаемому решению.

По эффективности различают производительные и непроизводительные затраты.

Производительными (эффективными) считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были израсходованы.

Непроизводительные (неэффективные) затраты являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.). Выделение неэффективных затрат обязательно, поскольку позволяет не допустить проникновения потерь в планирование и нормирование.

В зависимости от ресурсной обеспеченности предприятия затраты подразделяются на явные и альтернативные.

Явные затраты — это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

Альтернативные (вмененные) затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе одного альтернативного варианта из нескольких. Они означают упущенную выгоду, когда выбор одного действия исключает появление другого, вследствие ограниченности ресурсов. Если ресурсы не ограничены, вмененные затраты равны нулю. Вмененные затраты носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

В управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решения, выделяют **безвозвратные затраты** (затраты истекшего периода). Это затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения. Эти затраты не могут быть изменены никакими управленческими решениями. К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на операционные расходы (при продаже и списании имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и т.п. Безвозвратные затраты не учитываются при принятии решений.

Инкрементные (приростные или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Они выделяются для подготовки удобной для руководителя информации, что ускоряет процесс принятия решений.

Маргинальные (предельные) затраты — это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

По отношению к планированию деятельности предприятия затраты подразделяются на планируемые и непланируемые. Планируемые — это затраты, рассчитанные на определенный объем производства. В соответствии с нормами, нормативами, лимитами и сметами они включаются в плановую себестоимость продукции. Непланируемые — это затраты, не включаемые в план и отражаемые только в фактической себестоимости продукции.

При принятии управленческих решений на предприятиях гражданской авиации необходимо учитывать специфику этой отрасли.

Для российских авиакомпаний ввиду недостаточно высокой платежеспособности населения, высокого уровня конкуренции со стороны иностранных авиакомпаний, огромных затрат на содержание ВС и высокими ценами на авиаГСМ многие рейсы могут иметь отрицательный итоговый результат, что, в свою очередь скажется на принятии неправильного управленческого решения (например, закрытие рейса в связи с его убыточностью).

Для решения этой проблемы целесообразно использовать такую группировку расходов на рейс, которая позволила бы давать промежуточную оценку расходов на рейс на основе степеней покрытия расходов доходами.

Эксплуатационные расходы в своей общей массе нельзя рассматривать напрямую как функцию во времени, зависящую от объема выполненной за рейс транспортной работы. Лишь часть расходов меняется в результате изменений объемных показателей. Поэтому эксплуатационные расходы авиакомпании по принципу их возникновения в этом случае можно разделить на три составляющие:

1. прямые переменные расходы - включают в себя переменные статьи затрат, зависящие от конкретных условий полета, которые рассчитываются на основе оперативной информации о типе ВС, его загрузке, о расходе авиатоплива, времени и характеристиках трассы полета;

2. прямые постоянные расходы - включают в себя расходы, связанные с содержанием экипажа, авиатехники (ее техническим обслуживанием и ремонтом), с содержанием подразделений и служб по подготовке рейса;

3. косвенные расходы - включают в себя как прочие производственные затраты, связанные с продвижением услуг на рынок, с организацией собственной продажи, содержанием представительств авиакомпании, охраной труда экипажей и прочее, так и расходы на содержание аппарата управления авиакомпании.

2.2.3. Классификация затрат для осуществления процесса контроля и регулирования деятельности предприятия

Управление затратами требует новых подходов к выбору группировки затрат, позволяющих организовать систему контроля и своевременно реагировать на негативные моменты роста затрат. Контроль выполняет функцию обратной связи в цикле управления затратами. В контроле за затратами используются два подхода: сметный (бюджетный) метод контроля и нормативный учет затрат.

В целях контроля и регулирования уровня затрат применяется следующая классификация:

регулируемые и нерегулируемые;

в пределах норм (сметы, плана) и отклонений от норм (сметы, плана);

контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые затраты – это затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от степени их регулирования со стороны менеджера. В целом на предприятии все затраты регулируются, но не

все затраты могут регулироваться на низших уровнях управления. Затраты, на которые не влияет менеджер данного центра ответственности, называют нерегулируемыми со стороны этого менеджера.

Деление затрат на регулируемые и нерегулируемые предусмотрено в отчетах об исполнении сметы по центрам ответственности. Такое решение позволяет выделить сферу ответственности каждого менеджера и оценить его работу в части контроля затрат подразделения предприятия.

Деление затрат на расходы в пределах норм (сметы) и отклонений от норм применяются в текущем учете хода производства. Оно служит для определения эффективности работы подразделений путем оценки соответствия фактических затрат нормативным (плановым).

Для обеспечения действенности системы контроля за затратами их группируют на контролируемые и неконтролируемые. К контролируемым относят затраты, которые поддаются контролю со стороны субъектов управления. Особо важно выделение контролируемых затрат на предприятиях со множеством структурных подразделений. По своему составу они отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены какими-то отдельными расходами. Например, стоимость израсходованного топлива в целом по авиакомпании.

Неконтролируемые затраты – это расходы, не зависящие от деятельности субъектов управления. Например, переоценка основных фондов, повлекшая за собой увеличение амортизационных отчислений, изменение цен на топливно-энергетические ресурсы и другие подобные расходы.

Основная цель классификации затрат – обеспечить информацией систему контроля и регулирования затрат на производство. Задачами управленческого учета затрат являются:

- мониторинг - систематическое и планомерное наблюдение за поведением затрат, а также за факторами, способными вызвать изменение затрат;

- выявление отклонений;

- прогнозирование результатов деятельности предприятия с учетом изменившихся условий затрат;

- обоснование необходимости корректирующих воздействий на затраты и выбор метода таких воздействий.

Система контроля – это коммуникационная сеть, обеспечивающая полноту и правильность действий в будущем, направленных на снижение затрат и рост эффективности производства.

2.3. Доходы как объекты управленческого учета

Прибыль является конечным финансовым результатом предпринимательской деятельности предприятий гражданской авиации и в общем виде представляет собой разницу между ценой продукции и её себестоимостью, а в целом по предприятию – разницу между доходами и расходами на производство этой продукции. Размер дохода определяется количеством произведенной и реализованной продукции и ее ценой.

В условиях рыночной экономики коммерческий успех любого предприятия во многом зависит от правильно выбранной стратегии и тактики ценообразования на товары и услуги. Сложность ценообразования состоит в том, что цена - категория конъюнктурная. На ее уровень оказывает существенное влияние комплекс политических, экономических, психологических и социальных факторов. Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения, полезности и качества товара или услуги.

Под воздействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она определяется ситуацией на рынке. Сегодня цена может определяться фактором затрат, а завтра ее уровень может зависеть от психологии поведения покупателей. Перед всеми коммерческими и многими некоммерческими организациями встает задача назначения цены на свои товары или услуги.

В самом общем виде выручка равна произведению цены на количество реализованной продукции. Доход представляет собой сумму от реализации продукции предприятия. Если авиакомпания занимается реализацией не только своей продукции, но и своего партнера, то ее доход будет равен:

$$D_{A/K}^{\Sigma} = B_{A/K} - D_{ПАРТ}^{A/K} + K_{КОМИС}^{A/K} + D_{A/K}^{ПАРТ} - K_{КОМИС}^{ПАРТ}, \quad (3)$$

где:

$D_{A/K}^{\Sigma}$ - общий доход от перевозок авиакомпании;

$B_{A/K}$ - выручка, т.е. деньги в кассе и на расчетном счете авиакомпании;

$D_{ПАРТ}^{A/K}$ - деньги от продажи билетов партнера, находящиеся в кассе авиакомпании;

$K_{КОМИС}^{A/K}$ - комиссионное вознаграждение, полученное авиакомпанией от

партнера за проданные на его рейсы перевозки;

$D_{A/K}^{ПАРТ}$ - деньги от продажи части билетов авиакомпании, выполненной ее партнером;

$K_{КОМИС}^{ПАРТ}$ - комиссионное вознаграждение, выплачиваемое авиакомпанией партнеру за проданные перевозки.

Выручка аэропорта обычно равна его доходам. Выручка авиакомпании равна ее доходам в случае, если это, например, чартерная авиакомпания, которая сама занимается реализацией только своей продукции.

В практической деятельности регистрацию и отражение доходов часто связывают с отдельными методами учета и конкретными формами их получения, системами и видами налогообложения, а также с предполагаемыми или подразумеваемыми правилами установления времени, к которому доходы должны быть отнесены.

Предприятия гражданской авиации в процессе хозяйственной деятельности используют различные виды доходов, которые классифицируются по разным признакам.

1. По отраслям деятельности доход может быть от производственной и непроизводственной деятельности, оказания услуг и т.д. Доходы авиакомпании представляют собой средства от реализации её услуг и складываются из доходов от авиационной и неавиационной деятельности (например, доходы от перевозок и доходы учебного центра, цеха бортпитания, магазинов беспошлинной торговли, склада временного хранения и пр.).

Такое подразделение дохода связано с тем, что в современных условиях предприятия наравне с основной деятельностью занимаются также и другими видами деятельности. По каждой сфере деятельности действующим законодательством могут быть предусмотрены разные ставки налога на прибыль и льготы по ним. В этих условиях необходимо вести отдельный учет затрат и доходов по каждой сфере деятельности предприятия. Ведение отдельного учета доходов и расходов по отраслям деятельности способствует укреплению хозяйственного расчета, повышает точность и достоверность расчетов.

2. По видам деятельности доход поступает от основной, инвестиционной и финансовой деятельности. Доход от основной деятельности является результатом основной, производственной деятельности для данного предприятия. Доход от инвестиционной деятельности отражается частично в виде операционного дохода (доходы от участия в совместных предприятиях;

доходы от владения ценными бумагами и от депозитных вкладов) и частично — в виде дохода от реализации основных средств и иных активов, отличных от денежных средств и продукции.

Доход от финансовой деятельности — это результат денежных потоков, которые связаны с обеспечением предприятия внешними источниками финансирования (привлечение дополнительного акционерного или паевого капитала, эмиссия акций, облигаций или других долговых ценных бумаг, привлечение кредита в различных его формах, а также обслуживание привлеченного капитала путем выплаты дивидендов и процентов и погашения обязательств по основному долгу). Казалось бы, что такое содержание денежных потоков не может сформировать прямой доход предприятия, так как в конечном счете возвращать всегда приходится больше денежных средств, чем получено. Вместе с тем в процессе финансовой деятельности как собственный, так и заемный капитал может быть получен на более или менее выгодных для предприятия условиях, что соответственно отразится на результатах основной инвестиционной деятельности. Поэтому под доходом от финансовой деятельности понимается косвенный эффект от привлечения капитала из внешних источников на условиях более выгодных, чем рыночные. Кроме того, в процессе финансовой деятельности может быть получен и прямой доход на вложенный собственный капитал путем использования эффекта финансового левириджа, обеспечения получения депозитного процента по среднему остатку денежных средств на расчетном или валютном счетах и т. п.

3. По источникам формирования доход может быть от продажи продукции (работ, услуг) и прочих поступлений. Доходы от авиаперевозок складываются из доходов от регулярных и нерегулярных рейсов, а также из средств от аренды и лизинга самолетов, вертолетов и авиадвигателей (СВАД) с работающим летным составом (ЛПС).

Доход от продажи продукции (работ, услуг) является его основным видом на предприятии, непосредственно связанным с отраслевой спецификой деятельности. Аналогом этого термина выступает термин "доход по основной деятельности". В обоих случаях под этим доходом понимается результат хозяйствования по основной производственно-коммерческой деятельности предприятия.

К прочим поступлениям относятся доходы:

- операционный;
- внереализационный;
- чрезвычайный. Операционный доход включает:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- доход, полученный предприятием в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продаж основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), а также продукции;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Внерезультационными доходами считаются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных активов) и др.

Чрезвычайными доходами считают поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.), например, страховые возмещения, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодного к восстановлению и дальнейшему использованию имущества организации, и т. п.

4. По характеру налогообложения доход бывает двух видов подлежащий и не подлежащий налогообложению. Такое деление дохода играет важную роль в формировании налоговой политики предприятия, так как позволяет оценивать альтернативные хозяйственные операции с позиций их конечного эффекта. Состав дохода, не подлежащий налогообложению, регулируется соответствующим законодательством.

5. По влиянию инфляционного процесса доход делится на номинальный и реальный.

Реальный доход характеризует размер номинально полученного дохода,

скорректированного на темп инфляции в соответствующем периоде.

6. По периоду формирования выделяют доходы предшествующего, отчетного и планируемого периодов. Такое деление можно использовать в целях анализа и планирования доходов и прибыли для выявления соответствующих трендов их динамики, построения соответствующего базиса расчетов и т. д.

Для управленческого учета особую значимость приобретает главная составляющая дохода — выручка от продажи продукции (работ, услуг). Поэтому при раскрытии информации о доходах необходимо обратить внимание на их содержание (производственные или финансовые), периодичность возникновения (постоянные или случайные) и соизмеримость с затратами. Это даст возможность проводить четкую грань между выручкой предприятия и прочими доходами. В этом случае первую составляющую часть дохода мы можем использовать в управленческом учете для:

- соизмерения доходов от продажи продукции (работ, услуг) с ее себестоимостью и выявления результата производственной и коммерческой деятельности;
- проведения анализа взаимосвязи "затраты — объем — прибыль";
- установления цены безубыточной реализации продукции (работ, услуг);
- моделирования различных вариантов тактического и стратегического развития предприятия;
- принятия эффективных управленческих решений.

Глава 3. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ

3.1. Объекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

На организацию учета затрат оказывает влияние ряд факторов: вид деятельности предприятия, его размер, организационная структура управления, правовая форма и т. п. Система учета производственных затрат и калькулирования организуется на каждом предприятии по-разному. В любых условиях и при любых особенностях она зависит от выбора объектов учета затрат и объектов калькулирования. Объекты учета и калькулирования определены целями управления.

Объект учета затрат — это признак, согласно которому производят группировку производственных расходов для целей управления себестоимостью. В качестве объекта учета затрат на производство выступает

организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции (работ, услуг), статьи затрат.

По организации в целом затраты учитываются по элементам затрат и по статье калькуляции (для исчисления себестоимости проданной продукции).

Группировка затрат по производствам (основному, вспомогательным и обслуживающим производствам и хозяйствам) необходима для осуществления контроля за затратами в этих производствах и хозяйствах и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) производств и хозяйств.

Группировка затрат по местам возникновения осуществляется для организации контроля за расходами по этим объектам учета затрат. Местом возникновения затрат являются предприятие в целом, вид деятельности, цехи, участки, хозрасчетные бригады, агрегаты, стадии, переделы, процессы и т.п. Различают производственные, обслуживающие и условные места возникновения затрат. По условным объектам учета затрат расходы группируются для усиления контрольных функций учета, например для контроля расходов по зарубежным командировкам.

В системе управленческого учета особенно важно организовать учет затрат по таким местам возникновения, как центры ответственности. Центры ответственности — подразделения, по которым имеется возможность учесть выполнение менеджерами установленных им администрацией обязанностей. Центры создаются на основе существующей линейно-функциональной структуры управления, на базе функциональных отделов и служб предприятия. Центры ответственности, где это возможно, совмещают или включают в свою структуру места возникновения затрат.

Группировка затрат по видам продукции (работ, услуг), группам изделий и т.п. осуществляется для исчисления их себестоимости и контроля за соответствующими затратами.

Статьи затрат имеют разную классификацию в зависимости от цели управленческого учета.

Общим для всех отраслей является выделение в качестве объекта учета затрат прямых материальных и трудовых затрат в производстве; расходов на организацию и обслуживание производственных процессов, затрат на управление.

Информация, сгруппированная по объектам учета затрат, должна отвечать требованиям управления и служить основанием для калькулирования как продукции (услуг) всего производства, так и отдельных ее (их) видов.

Объект калькулирования — это вид продукции, полуфабрикатов,

частичных продуктов разной степени готовности, работ и услуг, себестоимость которых определяется.

Обоснованная номенклатура объектов калькулирования является непременным условием достоверности калькуляций, обеспечивает необходимую информацию о себестоимости продуктов, определяет структуру калькуляционного учета.

Номенклатуру объектов калькулирования разрабатывают на каждом предприятии с учетом типа производства, ассортимента продукции, ее сложности и других признаков, характеризующих принадлежность затрат. Нередко объект калькулирования называют носителем затрат.

Общие принципы формирования объектов учета затрат и объектов калькулирования обусловлены единством процессов учета затрат на производство и процессов калькулирования. В целом система управленческого учета производственных затрат должна распределять затраты по двум главным группам объектов учета: подразделениям и продукции.

Объекты калькулирования имеют целенаправленные связи с калькуляционным учетом и калькуляционными единицами, которые представляют собой единицу измерения калькуляционного объекта. В то же время это не просто единица измерения, она характеризует качество и потребительскую стоимость калькулируемого объекта.

Все многообразие калькуляционных единиц, применяемых в практике калькуляционного учета, можно свести к следующим группам:

1.Натуральные единицы — штуки, тонны, килограммы, киловатт-часы, литры, погонные метры; в гражданской авиации это количество рейсов, тонны, пассажиры, километры и др.

2.Условно-натуральные единицы (обезличенные, укрупненные, усредненные) — 10 пассажирокилометров, выполненный рейс, тонна перевезенного груза и др.

3.Условные (приведенные единицы) – приведенные ткм.

4. Стоимостные единицы – 1000 руб. запасных частей, инструментов и т.п.

5.Единицы работ - тонна перевезенного груза, выполненный рейс, летный час и т.д.

6.Единицы времени — машино-день, машино-час, норма-час и др.

7.Эксплуатационные единицы — мощность, производительность, параметры продукции и др.

Условно-натуральные единицы часто применяют при калькулировании промежуточных продуктов. В большинстве случаев для калькулирования

продуктов используется один измеритель и, как правило, он совпадает с единицей измерения объема продукции, работ. При несовпадении единицы объема продукции и единицы калькулирования выбирается калькуляционная единица.

3.2. Задачи и принципы калькулирование себестоимости продукции

Калькулирование – это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Управление себестоимостью продукции - это планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения.

Основными задачами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются:

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

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

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

В процессе калькулирования исчисляется себестоимость:

- всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомогательного

производств, а также обслуживающих производств и хозяйств;

- полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи;
- продукции, работ, услуг отдельных подразделений;
- незавершенного производства.

Указанные показатели себестоимости используются для составления отчета о прибылях и убытках, управления себестоимостью продукции, определения цен на продукцию (работы, услуги), а также результатов деятельности организации и ее отдельных подразделений и т.п.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, нормативную и фактическую калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидность плановых калькуляций — **сметные калькуляции**, их составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и др.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы при стабильных ценах на используемые ресурсы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Именно поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце — ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производстве продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ или услуг. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно разделить на три этапа:

- исчисление себестоимости всей выпущенной продукции в целом;
- исчисление фактической себестоимости по каждому виду продукции;
- исчисление себестоимости единицы продукции (выполненной работы или оказанной услуги);

Калькулирование себестоимости продукции является объективно необходимым процессом при управлении производством. Современное калькулирование лежит в основе оценки выполнения принятого предприятием или центром ответственности плана. Оно необходимо для анализа причин

отклонений от плановых заданий по себестоимости. Данные фактических калькуляций используются для последующего планирования себестоимости, для обоснования экономической эффективности внедрения новой техники, выбора современных технологических процессов, проведения мероприятий по повышению качества продукции, проверки проектов строительства и реконструкции предприятий.

Калькулирование является основой трансфертного ценообразования. Трансфертная (внутренняя) цена применяется при коммерческих операциях между подразделениями одного и того же предприятия.

Калькулирование может осуществляться как по требованию, так и регулярно. Регулярное (постоянное) калькулирование — более дорогостоящее, чем проводимое время от времени, и решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из системы управленческого учета на регулярной основе, принимается исходя из сопоставления затрат и доходов.

Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии со следующими принципами.

1. Научно обоснованная классификация затрат на производство.

В ближайшей перспективе Минфином РФ предполагается разработка специальных отраслевых рекомендаций по планированию и учету затрат для отдельных отраслей сферы материального производства. Этими документами будут определены возможные подходы к классификации затрат.

В настоящее время в отсутствие отраслевых рекомендаций вопросы классификации затрат должны решаться организациями самостоятельно с учетом отраслевых особенностей и целей управления.

2. Установление объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают. Объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов. Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цехи и т.п.). Под объектом калькулирования (носителем затрат) понимают виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации на рынке. Выбор объекта учета затрат зависит от технологических особенностей производства, специфики производимой продукции.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции (оказываемых услуг, выполняемых работ). Могут использоваться натуральные единицы, условно-натуральные единицы, единицы работы. Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной условно-натуральные единицы могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

3. Выбор метода распределения косвенных расходов чрезвычайно важен для правильного расчета себестоимости единицы продукции (работ, услуг). Он производится предприятием самостоятельно, записывается в учетной политике и является неизменным в течение всего финансового года.

4. Разграничение затрат по периодам. При этом необходимо руководствоваться принципом начисления. Его сущность состоит в том, что операции отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения и не увязываются с денежными потоками. Доходы и расходы, полученные (понесенные) в отчетном периоде, считаются доходами и расходами этого периода независимо от фактического времени поступления (или выплаты) денежных средств. Доходы и расходы, не относящиеся к отчетному периоду, не признаются доходами (расходами) отчетного периода, даже если деньги по ним поступили или перечислены в данном периоде.

5. Раздельный учет по текущим затратам на производство продукции и по капитальным вложениям. Данный принцип нашел свое отражение в Законе РФ «О бухгалтерском учете» (ст. 8, п. 6) и в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

6. Выбор метода учета затрат и калькулирования. Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. Иными словами, это совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления калькуляционных единиц.

Существуют различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Метод калькулирования – это способ или совокупность способов исчисления себестоимости единицы отдельных видов продукции, работ или услуг. Применение методов определяется особенностями производственного процесса, характером производимой продукции (оказываемых услуг), ее составом, способом обработки.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькулирования пока не существует. Тем не менее их можно сгруппировать по следующим признакам:

- *характеру используемых данных о затратах (оперативности учета и контроля за затратами),*
- *полноте учитываемых затрат,*
- *объектам учета затрат.*

По характеру используемых данных о затратах различают метод учета фактических, нормативных и плановых затрат. По полноте учитываемых затрат возможно калькулирование полной и неполной («усеченной») себестоимости. По объектам учета затрат выделяются попроцессный, попередельный, позаказный методы, а также метод учета (калькулирования) затрат по

функциям.

Метод учета затрат и калькулирования выбирается предприятием самостоятельно, так как зависит от ряда частных факторов: отраслевой принадлежности, размера, применяемой технологии, ассортимента продукции, т.е. от индивидуальных особенностей предприятия. На практике эти методы могут применяться в различных сочетаниях. Главное, чтобы выбранный организацией метод обеспечивал возможность группировки затрат по отдельным объектам учета, текущего контроля за затратами на производство, а также возможность реализации важнейшего принципа управленческого учета – управления себестоимостью по отклонениям.

3.3. Распределение и перераспределение затрат

В любой организации проблемой является распределение затрат по периодам, подразделениям, объектам калькулирования себестоимости - продукции или услугам; в случае организации управления по центрам ответственности - между центрами ответственности; в комплексных производствах - между основной и сопутствующей продукцией и т.д. Распределение и перераспределение затрат - это трудоемкие расчеты, часто связанные с высокой степенью условности. Причем наблюдается достаточно тесная зависимость: более высокая точность расчетов требует применения более затратной технологии. Многообразие точек косвенного распределения и перераспределения затрат и методов распределения вызывает не только проблемы выбора методов из альтернативных вариантов, но и решение вопроса: нужна ли вам фактическая себестоимость того или иного объекта? Насколько точную себестоимость вы хотите использовать для выбора продуктового портфеля, ценообразования и др.? В любом случае при выборе методики следует: во-первых, выяснить цели распределения и перераспределения затрат; во-вторых, сопоставить затраты на технологию с более точным результатом и ожидаемый эффект от ее применения.

Основной целью распределения затрат в финансовом учете является исчисление прибыли и стоимости активов; в управленческом учете - подготовка релевантной информации для принятия управленческих решений, мотивации, уточнения нормативов и пр.

Процедура распределения затрат состоит из трех этапов. На первом этапе выбирается объект учета затрат, т.е. предмет деятельности, для оценки которого требуется отдельный показатель затрат. Как отмечалось, объектами учета затрат являются места их возникновения, виды или группы однородных продуктов..

Второй этап предполагает отбор и аккумуляцию затрат, относящихся к данному объекту учета затрат. Это, например, производственные затраты, затраты обслуживающих подразделений, торговые и административные расходы, затраты по совместной деятельности и т.д.

На заключительном, третьем этапе выбирается метод перенесения затрат вспомогательных служб на производственные подразделения.

После того как все издержки организации будут перенесены на производственные подразделения, возможно их распределение по носителям затрат (объектам калькулирования).

Таким образом, можно выделить два самостоятельных блока в учете и распределении затрат. Первый затрагивает вопросы аккумуляции издержек по местам их возникновения, включая перераспределение непроизводственных затрат между структурными производственными подразделениями. Второй блок предполагает отнесение издержек на конкретный продукт.

Распределение себестоимости услуг вспомогательных производств осуществляется обычно на основе количества переданных услуг потребителям и фактической себестоимости услуг. Проблемы распределения затрат вспомогательных производств возникают в случае оказания ими встречных услуг друг другу.

В управленческом учете известны три метода перераспределения издержек непроизводственных подразделений между производственными сегментами: метод прямого распределения затрат, последовательный (пошаговый) и двухсторонний (с помощью системы линейных уравнений).

Метод прямого распределения затрат наиболее прост: расходы по каждому обслуживаемому подразделению относятся на производственные сегменты напрямую, минуя прочие обслуживающие подразделения. Он применяется в тех случаях, когда непроизводственные центры ответственности не оказывают друг другу услуги.

Затраты распределяются пропорционально какой-либо базе распределения. В качестве базы могут выступать процент потребления каждым производственным подразделением услуг непроизводственных подразделений, доля выручки от реализации каждого производственного центра затрат в общем объеме выручки. Выбор базы распределения является субъективным процессом.

Например, турагентство продаёт билеты на воздушный и железнодорожный транспорт и на междугородние автобусы.

Косвенные расходы агентства за год составили (тыс.руб):

- зарплата администрации	190
- арендная плата	600
- страхование оборудования	120
- амортизация основных фондов	150
- прочие общехозяйственные расходы	210.

В качестве базы распределения выбрана годовая выручка центров ответственности. Результаты распределения приведены в табл. 4.

Метод пошагового распределения затрат применяется в тех случаях, когда непроизводственные подразделения оказывают друг другу услуги в одностороннем порядке.

Общий принцип распределения затрат состоит в следующем: производственному подразделению, потребляющему большую часть услуг непроизводственного подразделения, должна приписываться пропорционально большая часть затрат этого сегмента. Процесс распределения затрат непроизводственных подразделений между производственными осуществляется поэтапно.

1. Определение затрат по подразделениям. Учитываются все затраты подразделения.

2. Определение базовой единицы, т.е. единицы объема предоставляемых вспомогательным подразделением услуг, используя которую, можно легко определить потребление этих услуг другими подразделениями.

Таблица 4.

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов трансакгентства методом прямого распределения затрат, тыс. руб.

Показатели	Ед.изм.	Центры ответственности			Итого
		Авиаперевозки	Жел.дор.перевозки	Автоперевозки	
Прямые трудозатраты	тыс.руб	40	30	30	100
Прямые расходы	тыс.руб	120	90	80	290
Выручка	тыс.руб	1200	1500	255	2955
Распределение:					
зарплаты администрации	тыс.руб	77,2	96,4	16,4	190
арендной платы	тыс.руб	243,7	304,6	51,8	600
страхования оборудования	тыс.руб	48,7	60,9	10,4	120
амортизации основных фондов	тыс.руб	60,9	76,1	12,9	150
прочих общехозяйственных расходов	тыс.руб	85,3	106,6	18,1	210
Итого затрат после распределения	тыс.руб	675,7	764,7	219,6	1660,0

3. Распределение затрат. Выполняется на основе выбранных базовых единиц

распределения. Общий порядок распределения — от непроизводственных подразделений к производственным. В результате распределения все затраты непроизводственных подразделений должны быть присвоены производственным подразделениям. После распределения затрат одного вспомогательного подразделения оно больше не учитывается и в дальнейшем исключается из процесса пошагового распределения. Таким образом, после распределения затрат вспомогательного центра затрат мы уже не можем распределять на его счет затраты других вспомогательных подразделений.

Приписав затраты трансгентства доходным центрам ответственности, можно подсчитать полную себестоимость обслуживания агентством одного пассажира по центрам ответственности (видам перевозок). Подобная информация чрезвычайно важна для принятия правильных управленческих решений.

В администрации трансгентства работают 7 человек, в столовой — 5 человек, в отделе авиаперевозок — 15 человек, в отделе железнодорожных перевозок — 20 человек, в отделе автомобильных перевозок — 5 человек. Результаты последующих расчетов представлены в табл.5.

1. Распределяются затраты администрации. База распределения — количество работающих. Исходя из численности работающих в структурных подразделениях получаем соотношение 5 : 15 : 20 : 5, или 1 : 3 : 4 : 1.

Таблица 5.

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов трансгентства методом пошагового распределения затрат, тыс. руб.

Подразделения	Затраты, тыс. руб.	Администрация	Промежуточный расчет	Столовая	Общие затраты	Количество проданных билетов, тыс.шт.	Себестоимость обслуживания 1 пасс.,руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
Администрация	100,0	(100,0)*					
Столовая	70,0	11,1	81,1	(81,1)*			
Авиаперевозки	160,0	33,3	193,3	30,4	223,7	6	37,3
Жел.дор.перевозки	120,0	44,4	164,4	40,6	205,0	10	20,5
Автоперевозки	110,0	11,1	121,1	10,1	131,2	3	43,7
Итого	560,0		560,0		560,0	19	29,5

* В скобках указаны суммы, подлежащие распределению.

Затраты администрации (100 тыс. руб.) распределяются между остальными структурными подразделениями в соотношении 1 : 3 : 4 : 1 (всего частей 9). Делим затраты администрации на 9 частей: $100 : 9 = 11,1$ тыс. руб. Затем 11,1

тыс. руб..умножаем на полученные части для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 3 табл. 5.

2. Распределяются затраты столовой. Базовой единицей в данном случае является снова количество работающих. Затраты столовой (81,1 тыс. руб.) распределяются между остальными структурными подразделениями в соотношении 3 : 4 : 1 (всего частей 8). Затраты столовой (81,1 тыс. руб.) делим на 8 частей: $81,1:8 = 10,1$ тыс. руб., которые затем умножаем на полученные части отдельно для каждого подразделения и прибавляем к затратам. Получаем промежуточный расчет, результаты которого представлены в гр. 5 табл. 5.

Двухсторонний метод распределения затрат или метод взаимного распределения применяется в тех случаях, когда между *непроизводственными подразделениями происходит обмен внутрифирменными услугами*. Вручную без использования программного продукта этот метод можно применить лишь при наличии двух непроизводственных центров ответственности. В нашем примере администрация потребляет услуги хозблока и наоборот.

Таблица 6

Расчет соотношения между подразделениями

Подразделения, оказывающие услуги	Подразделения, потребляющие услуги					Итого
	Администрация	Хозблок	Авиаперевозки	Жел.дор. перевозки	Автоперевозки	
Хозблок: прямые затраты, тыс. руб.	100		160	120	110	490
доля прямых затрат в общей их сумме, %	20,4		32,7	24,5	22,4	100,0
Администрация: прямые затраты, тыс. руб.		90	160	120	110	480
доля прямых затрат в общей их сумме, %		18,8	33,3	25,0	22,9	100,0

Расчеты выполняются в следующей последовательности:

1) определяется показатель, выступающий в роли базы распределения, и, основываясь на нем, рассчитывают соотношение между сегментами, участвующими в распределении затрат (в качестве базы распределения выберем прямые издержки) (табл. 6).

рассчитываются затраты непроизводственных подразделений, скорректированные с учетом двухстороннего потребления услуг. Для этого составляется следующая система линейных уравнений:

$$\begin{cases} K = 100 + 0,204 A \\ A = 90 + 0,188 K \end{cases} \quad (4)$$

где А — скорректированные затраты хозблока, тыс. руб.;

К — скорректированные затраты администрации, тыс. руб.

Решаем эту систему уравнений и получаем:

К=123 080,4 руб., А= 113 139,1руб.

3) Скорректированные затраты распределяются между центрами ответственности (табл.7).

Таблица 7

Результаты распределения затрат непроизводственных сегментов
трансагентства двухсторонним методом, тыс. руб.

Распределение затрат непроизводственных подразделений	Центры ответственности			Итого
	Авиаперевозки	Жел.дор. перевозки	Автоперевозки	
Администрация	41,0	30,8	28,2	100,0
Хозблок	36,9	27,7	25,4	90,0
Прямые затраты	160	120	110	390
Итого затрат	238,0	178,5	163,6	580,1

3.4. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

3.4.1. Фактический и нормативный методы учета затрат и калькулирования

В зависимости от характера используемых данных выделяют три основных метода управленческого учета затрат: учет по фактической, нормативной и плановой себестоимости.

Метод учета фактических затрат и калькулирования фактической себестоимости является традиционным и наиболее распространенным на отечественных предприятиях.

При использовании **учета по фактической себестоимости** величина фактических затрат отчетного периода определяется по формуле:

$$Z_{\phi} = Q_{\phi} * C_{\phi}, \quad (5)$$

где Z_{ϕ} - фактические затраты;

Q_{ϕ} - фактическое количество использованных ресурсов;

C_{ϕ} - фактическая цена использованных ресурсов.

Преимущество этого метода - простота расчета. Однако есть у этого метода ряд существенных недостатков:

- отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них;
- отсутствие возможности анализа причин отклонений;
- отсутствие возможности расчета затрат в любой момент времени: расчет

может проводиться только в конце отчетного периода;

- сложность процедуры расчета фактических цен при обмене услугами между подразделениями;
- "скачки" себестоимости вследствие невозможности создания резервов (например, на выплату отпускных);
- трудоемкость пересчета цен на каждую единицу использованных ресурсов;
- необходимость расчета себестоимости каждой партии изделия, 'но при массовом производстве трудоемко.

Перечисленные недостатки не позволяют использовать учет по фактической себестоимости в качестве базового метода управленческого учета затрат. В условиях рыночных отношений наиболее прогрессивными оказываются варианты учета нормативных затрат.

Учет **по нормативной себестоимости** представляет собой шаг вперед по сравнению с учетом по фактической себестоимости, поскольку позволяет оценить не только, какими были затраты, но и какими они должны были быть. Под нормативными затратами понимают:

- среднее значение за ряд прошлых периодов,
- скорректированное среднее значение (по экстраполяции, с поправками на изменения технологии и т. п.).

На практике используют различные нормативы: только по количеству, только по ценам, по количеству и по ценам одновременно. Соответственно, затраты за отчетный период рассчитываются по следующим формулам:

1) при использовании нормативов только **по ценам**, но не по количеству использованных ресурсов:

$$З = Ц_n * Q_f + O_c, \quad (6)$$

где C_n - нормативная цена использованных ресурсов;

O_c - отклонение фактически затрат от норматива, вызванного изменением цен;

2) при использовании нормативов только **по количеству**, но не по ценам использованных ресурсов:

$$З = C_f * Q_n + O_q, \quad (7)$$

где Q_n - нормативное количество использованных ресурсов;

O_q - отклонение фактических затрат от норматива, вызванное изменением количества использованных ресурсов;

3) при использовании нормативов **и по количеству, и по ценам** использованных ресурсов:

$$З = C_n * Q_n + O_q + O_c, \quad (8)$$

Для управления затратами учет по нормативной себестоимости обладает рядом существенных преимуществ по сравнению с учетом по фактической себестоимости:

- возможность прогнозирования затрат на будущие периоды;
- возможность контроля над затратами центров ответственности путем

разработки бюджетов;

- возможность контроля путем сопоставления фактических значений с нормативными;
- упрощение процедуры оценки запасов благодаря использованию нормативных затрат;
- возможность анализа причин отклонений фактических затрат от плановых (цены или количество использованных ресурсов);
- ускорение и упрощение процесса расчета затрат, возможность быстро оценить эффективность деятельности предприятия;
- возможность расчета нормативных затрат в любой момент времени, а не только в конце отчетного периода;
- отсутствие необходимости калькулировать себестоимость по каждой партии продукции отдельно;
- сглаживание колебаний себестоимости за счет возможностей резервирования.

В целом, учет по нормативной себестоимости гораздо более эффективно решает задачи управления затратами, чем учет по фактической себестоимости. Однако есть у него и ряд недостатков, касающихся прежде всего метода установления нормативов на основании средних значений прошлых периодов:

- нормирование "от достигнутого" или по экстраполяции далеко не всегда соответствует требованиям сегодняшнего дня и не учитывает долгосрочные тенденции изменения затрат;
- при нормативном учете отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю.

Перечисленные недостатки мешают эффективному использованию учета по нормативной себестоимости в управлении затратами. Эти недостатки преодолеваются в учете **по плановой себестоимости (стандарт-косте)**. Главное отличие стандарт-коста от учета по нормативной себестоимости заключается в том, что плановые (стандартные) затраты основаны не на прошлом опыте, а на прогнозе будущего. При этом используются технологическая документация, сведения о ценах поставщиков на будущие периоды, экспертные оценки и др.

Смысл системы стандарт-кост состоит в том, что в учет вносится то, что должно произойти, а не то, что произошло, учитывается не существующее, а должное, и обособленно отражаются возникшие отклонения. Основная задача стандарт-коста – учет потерь и отклонений в прибыли предприятия. В основе стандарт-коста лежит четкое установление норм затрат материалов, энергии, рабочего времени, труда, заработной платы и др.

На практике применяют два основных типа стандартов: идеальные (теоретические) и прогнозные (текущие). **Идеальные** (теоретические) стандарты показывают, какими должны быть затраты предприятия в оптимальных условиях (т. е. при отсутствии убытков, брака и т. п.). Достоинство таких

стандартов очевидно: это цель, на которую должна ориентироваться вся политика управления затратами на предприятии. Недостаток - заведомая недостижимость: ведь условия функционирования предприятия никогда не могут быть оптимальными.

Прогнозные (текущие) стандарты устанавливаются с учетом реальных условий функционирования предприятия: качества применяемых ресурсов, процента брака и т.д. Такие стандарты позволяют более реально оценить будущие затраты предприятия, но они не могут служить стимулом к снижению затрат. Поэтому рекомендуется устанавливать стандарты затрат на предприятии таким образом, чтобы достичь их было не слишком легко, но возможно.

Стандарты затрат устанавливаются на относительно длительный период, чтобы менеджеры могли опираться на них в принятии решения. Но чтобы стандарты не теряли актуальности, их необходимо периодически пересматривать. Чаще всего на практике это делают в процессе разработки годового плана (бюджета).

Стандарты устанавливаются на все виды затрат: переменные и постоянные, прямые и косвенные. Стандарты устанавливаются на цены и на количество используемых ресурсов. Формула расчета затрат аналогична формуле, используемой в учете по нормативной себестоимости:

$$З = Ц_{п} * Q_{п} + O_{q} + O_{ц}, \quad (9)$$

где "п" - индекс планового значения соответствующих величин.

Учет по плановой себестоимости сохраняет все положительные черты учета по нормативной себестоимости, но по сравнению с ним обладает дополнительным преимуществом - более глубокая обоснованность плановых величин по сравнению с нормативными обеспечивает увеличение точности прогнозов и эффективности контроля. Недостаток стандарт-коста - относительная сложность применения. Но в целом, он является оптимальным для решения задач управления затратами.

3.4.2. Калькулирование по полной и ограниченной себестоимости

В зависимости от полноты включения различных групп затрат в себестоимость продукции выделяют два основных метода учета затрат:

- по полной себестоимости, называемый также учетом поглощенных издержек,
- по ограниченной или усеченной себестоимости.

При учете затрат по полной себестоимости в себестоимость продукции включаются все издержки предприятия независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Затраты, которые невозможно непосредственно отнести на продукцию, распределяют сначала по центрам ответственности, где они возникли, а затем переносят на себестоимость

продукции пропорционально выбранной базе. Чаще всего в качестве базы распределения выступает заработная плата основных производственных рабочих, может быть также площадь помещения (для затрат на эксплуатацию помещения и коммунальные услуги), производственная себестоимость (для общехозяйственных затрат) и др. Пример расчета полной себестоимости продукции представлен в табл. 6. Базой распределения косвенных расходов является заработная плата.

Таблица 6

Пример расчета по полной себестоимости, тыс.у.е.

Показатели	Маршрут А	Маршрут В	Итого
Выручка	280000	900000	1180000
Затраты, в том числе: материальные затраты	115263	197026	312289
Заработная плата и отчисления	52981	150422	203403
Амортизация (распределяется по маршрутам)	136245	386822	523067
Прочие затраты (распределяются по маршрутам)	25528	72477	98005
Итого затрат	330017	806747	1136764
Прибыль (убыток)	-50017	93253	43236

На основании данных табл. 6 руководитель может сделать вывод о том, что изделие маршрут А убыточен, и потому его необходимо исключить из производственной программы на следующий период. Но в этом случае затраты и прибыль предприятия будут следующими (табл. 7).

Таблица 7

Затраты и прибыль предприятия в случае исключения маршрута А

Показатели	Маршрут В
Выручка	900 000
Затраты, в том числе:	
Материальные затраты	197026
Заработная плата и отчисления	150422
Амортизация (полностью относится на единственный вид продукции)	523 067
Прочие затраты (постоянные, полностью относятся на единственный вид продукции)	98005
Итого затрат	968 520
Прибыль (убыток)	- 68 520

Таким образом, основанное на данных о полной себестоимости продукции решение исключить маршрут А из производственной программы оши-

бочно, поскольку в результате предприятие получит убыток.

Достоинства учета по полной себестоимости заключаются в следующем:

- соответствие сложившимся в России традициям и требованиям нормативных актов по финансовому учету и налогообложению,
- корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

Учет по полной себестоимости широко распространен в нашей стране. Расчет полной себестоимости продукции важен для определения финансового результата предприятия, налоговых платежей, а также для оценки перспективности производства новых видов продукции. Но наряду с достоинствами у данного метода есть ряд существенных недостатков:

- невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема выпуска (постоянные затраты в учете рассматриваются как переменные);
- утрата объектами калькуляции индивидуальности вследствие использования общих баз распределения;
- включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством; в итоге - искажение рентабельности отдельных видов продукции (она зависит от выбора метода распределения постоянных затрат);
- "перенос" постоянных затрат в составе себестоимости запасов на себестоимость реализованной продукции будущих периодов;
- в калькуляции цены с самого начала предусматривается плановая прибыль, тогда как на самом деле необходимо лишь устранить риск убытков.

Эти недостатки свидетельствуют о том, что учет по полной себестоимости не обеспечивает всей информации, необходимой для полноценного управления затратами. Поэтому наряду с учетом по полной себестоимости все чаще применяют учет по неполной, ограниченной или усеченной себестоимости.

Эта себестоимость может включать только прямые затраты, она может калькулироваться на основе только производственных расходов, даже если они косвенные. В каждом случае полнота включения затрат в себестоимость разная. Сущность системы учета неполной себестоимости состоит в том, что некоторые виды издержек, имеющие отношение к производству и реализации продукции, не включаются в калькуляцию, а возмещаются из общей суммы выручки.

Одной из модификаций метода ограниченной себестоимости является система директ-костинг. В соответствии с этой системой на продукцию распределяют не все издержки предприятия, а только их часть - переменные затраты, т. е. изменяющиеся пропорционально изменению объема выпуска. Разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами представляет собой маржинальную прибыль. Маржинальная прибыль - это часть выручки, остающаяся на покрытие постоянных затрат и образование

прибыли. Постоянные затраты в себестоимость продукции не включают и относят на уменьшение прибыли того периода, когда возникают такие затраты. Пример учета по системе директ-костинг представлен в табл. 8.

Таблица 8

Пример учета по системе директ-костинг

Показатели	Маршрут А	Маршрут В	Итого
Выручка	280 000	900 000	1 180 000
Переменные затраты, в т.ч.:			
Материалы	115 263	197 026	312 289
Заработная плата и отчисления	52 981	150 422	203 403
Итого переменные затраты:	168 244	347 448	515 692
Маржинальная прибыль	111 756	552 552	664 308
Амортизация (не распределяется между маршрутами)	-	-	523 067
Прочие затраты (постоянные, не распределяются между маршрутами)	-	-	98 005
Итого постоянные затраты:			621 072
Итого затраты			1 136 764
Прибыль			43 236

На основании данных табл. 8 руководитель может сделать вывод, что хотя маршрут В приносит больше маржинальной прибыли, чем маршрут А, полностью отказываться от него нельзя, т. к. его производство и реализация приносят предприятию дополнительно 111 756 тыс. у.е. маржинальной прибыли.

Преимущества учета по усеченной себестоимости заключаются в следующем:

- финансовый результат по всему предприятию и по отдельным видам продукции не зависит от выбора метода распределения постоянных затрат, что особенно важно для предприятия с широким ассортиментом продукции;
- возможность сравнения себестоимости различных периодов только в части релевантных затрат; в результате - изменение структуры предприятия и связанные с этим нерелевантные, неподконтрольные затраты не влияют на результат сравнения;
- внимание к характеру поведения затрат в зависимости от объема.

Главное преимущество учета по усеченной себестоимости заключается в разделении постоянных и переменных затрат. Это позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа

(соответствует переменным затратам);

- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства;
- поиск и "расшивка" узких мест в производстве и сбыте продукции;
- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

Использование метода усеченной себестоимости кардинально меняет концепцию калькулирования и подходы к учету и расчету финансовых результатов. Применяемая в рамках этого метода схема построения отчета о доходах содержит несколько финансовых показателей: суммы покрытия и прибыль.

На предприятиях гражданской авиации при принятии управленческих решений о сокращении эксплуатационных расходов каждая из перечисленных в п.2.2.2 групп разбивается на составляющие, что позволяет оценить все этапы организации и выполнения авиаперевозки и отнести их на конкретный рейс.

Экономическое содержание суммы покрытия (СП) таково: это часть доходов, которая остается в распоряжении авиапредприятия после покрытия некоторой группы затрат, т.е. это критерий окупаемости определенного этапа производства. Поэтому принцип распределения расходов и их соотнесение с той или иной группой расходов является наиболее важным моментом при оценке деятельности предприятия. От этого зависят не только промежуточные показатели анализа, но и общий результат работы авиапредприятия.

Принцип оценки эффективности рейса или авиалинии по степеням покрытия представлен в таблице 9.

Он сводится к следующему: СП 1 (сумма покрытия 1) - представляет собой величину, полученную путем вычитания из общей суммы доходов прямых переменных расходов. Данная величина показывает, какой объем доходов остается в авиакомпании для покрытия прямых и постоянных и косвенных затрат, которые характеризуют все подготовительные этапы перевозки, после оплаты расходов, связанных с выполнением непосредственно самой авиаперевозки (полетом ВС, перемещением коммерческой загрузки);

СП 2 (сумма покрытия 2) - представляет собой величину, полученную от вычитания из суммы доходов, оставшейся после оплаты прямых переменных расходов (СП1), прямых постоянных затрат, связанных с содержанием ВС, летного состава и бортпроводников. Данная величина показывает, какой объем доходов остается в авиакомпании для покрытия косвенных затрат после оплаты всех прямых эксплуатационных расходов;

СП 3 (сумма покрытия 3) - представляет собой величину, полученную от вычитания из суммы доходов, оставшейся после оплаты всех прямых расходов,

прочих производственных затрат, связанных с пред- и послеполетным обслуживанием ВС и пассажиров, проведением коммерческих мероприятий по привлечению клиентов, осуществлением продажи перевозки и т.д. Данная величина показывает, какой объем доходов остается в авиакомпании после оплаты всех расходов, связанных с процессом подготовки и выполнения авиаперевозки.

Таблица 9.
Оценка эффективности рейса по степеням покрытия

Показатель	Расчет по рейсу
Доходы	Д
Расходы	Р
1. Прямые переменные расходы	$C1 = 1 + 2$
1.1. Расходы, связанные с пассажирами	1
1.2. Расходы, связанные с полетом	2
Сумма покрытия 1	$СП1 = Д - C1$
2. Прямые постоянные расходы, связанные с самолетом и летно-техническим составом	$C2$
Сумма покрытия 2	$СП2 = СП1 - C2$
3. Косвенные расходы	
3.1. Прочие производственные и накладные расходы	$C3$
Сумма покрытия 3	$СП3 = СП2 - C3$
3.2. Административные расходы	А
Общая сумма расходов	$Р = C1 + C2 + C3 + А$
Результат (прибыль/убыток)	$П = Д - Р$

Такой подход к оценке эффективности рейса или авиалинии в целом позволяет более точно оценить затраты по каждой составляющей затрат, и не всегда принимать решение только по конечному результату.

Однако, учет по усеченной себестоимости характеризуется рядом недостатков:

- отсутствует расчет полной себестоимости продукции, необходимый согласно законодательству;
- себестоимость запасов незавершенной и готовой продукции оказывается заниженной;
- сложность разделения постоянных и переменных затрат: во многом оно зависит от длительности рассматриваемого периода времени и от анализируемого диапазона объемов выпуска.

Учет по усеченной себестоимости играет важнейшую роль в управлении

затратами. При калькулировании по полной себестоимости существует большая вероятность искажения информации в связи с распределением косвенных расходов по объектам калькулирования. Распределение никогда не может быть точным. Самая точная калькуляция та, в которую включены только затраты, непосредственно связанные с выпуском определенной продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Для менеджеров при принятии решений, связанных с выбором между альтернативными вариантами, эта информация особенно важна. Но полностью отказаться от учета по полной себестоимости нельзя, поскольку он соответствует требованиям российского законодательства и дает важную информацию для принятия ряда управленческих решений.

3.4.3. Позаказный, попроцессный, попередельный методы учета затрат и учет затрат по функциям

В зависимости от специфики производственного процесса различают позаказный, попроцессный, попередельный, а также гибридные (смешанные) методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется на предприятиях, где затраты на производство легко идентифицировать с конкретной продукцией, работами, услугами, т. е. при индивидуальном или мелкосерийном производстве, а также во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

При позаказном методе все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания работ по заказу. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа, время составления ее не совпадает со временем составления периодической отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчиком частичный выпуск оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.).

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

По выполнении заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции (работ, услуг) в будущем.

Главная задача при использовании позаказного метода — повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам, осуществляемым при выполнении заказов.

Основным регистром учета в этом случае является карточка учета заказа, в которой отражаются все прямые затраты на заказ. Косвенные затраты распределяются на заказы пропорционально выбранной базе.

Попроцессный (простой) учет применяют при массовом производстве однородной продукции. Данный метод применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов продукции;
- краткий период технологического процесса;
- незавершенное производство отсутствует или оно незначительно.

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства применяются три варианта начисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство. Себестоимость единицы продукции в указанных производствах определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство.

При одновременной выработке различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этому виду продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между

видами продукции установленными в организации способами.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода — в организациях лесозаготовительной, торфяной промышленности и т.п.

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом, как правило, по нормативной себестоимости. Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

Попередельный метод предполагает учет затрат на производство не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам. Сущность данного метода состоит в том, что прямые затраты отражают в текущем учете не по видам продукции, а по переделам (стадиям) производства. Объектом учета затрат является передел.

Передел – это часть технологического процесса, заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получают готовую продукцию.

Этот метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки — переделов.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как попутные и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается.

Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода — систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативным. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

В большинстве случаев используются гибридные (смешанные) системы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, сочетающие черты как попроцессного, так и позаказного учета. Одной из наиболее перспективных гибридных систем является учет затрат по функциям или АВС-метод. Принципиальное отличие АВС-метода от методов учета затрат и калькулирования состоит в порядке распределен накладных расходов. Это калькуляционная система, рассматривающая операции в качестве основных объектов учета затрат и калькулирования в целях исчисления себестоимости продукции и определения эффективности бизнес-процессов.

Алгоритм учета затрат по функциям выглядит следующим образом.

1. Деятельность организации делится на функции или операции. 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 функций и операций зависит от сложности ее деятельности. Накладные расходы организации идентифицируются с выделенными операциями. Операция – это событие, задание или единица работы, имеющая определенную цель. АВС использует себестоимость этих операций как промежуточную ступень для отнесения затрат на продукцию (работы, услуги) и как информацию, имеющую самостоятельное значение.

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. Носитель затрат (драйвер затрат, база распределения затрат) - это связующее звено между группой косвенных затрат и операцией. Группа распределяемых (косвенных) затрат – это детализированная группа косвенных расходов, которую можно идентифицировать с конкретными операциями. Например, затраты, связанные с работой бухгалтера-расчетчика можно связать с операциями по начислению заработной платы через количество времени, затрачиваемом им на составление расчетных листков.

3. Оценивается стоимость единицы носителя затрат путем деления суммы накладных расходов по каждой функции (операции) на количественное значение соответствующего носителя затрат. Стоимость единицы носителя затрат – это ставка носителя затрат (коэффициент распределения первого этапа) или ставка драйвера затрат.

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

5. Выбираются базы распределения себестоимости операций (драйверы операций) для каждого объекта калькулирования. Драйвер операции (носитель операции, база распределения себестоимости операции) - это количественная мера рабочей нагрузки операции. Например, затраты, связанные с заботой бухгалтера-расчетчика, можно связать с операциями по начислению заработной платы через количество расчетных листков.

6. Рассчитывается ставка носителя операции (коэффициент распределения второго этапа, ставка драйвера операции). Это отношение себестоимости операции за определенный период к общей величине носителя операции за тот же период. В рассматриваемом случае происходит исчисление удельного показателя себестоимости выписки одного расчетного листка.

7. Определяется сумма косвенных расходов по объектам калькулирования. Расходы по каждой операции относятся на отдельное изделие (работу, услугу) соразмерно величине баз распределения, связанных с этим изделием (работой, услугой).

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.

Эта система использует метод поэтапного распределения на себестоимость продукции косвенных расходов.

Затраты на каждую операцию распределяют по единицам продукции, прошедшим данную операцию, пропорционально средней величине добавленных затрат. Затраты на основные материалы относят на определенный вид

продукции аналогично позаказному учету. Преимущество ABC-метода - «привязка» калькуляции к технологическому процессу.

С помощью метода ABC распределяются не все затраты, а лишь те, по которым возможно и экономически целесообразно обособить группы затрат по операциям и найти адекватные драйверы затрат и операций. Остальные косвенные расходы распределяются традиционным методом.

Выбор методов управленческого учета зависит от специфики предприятия: особенностей производственного процесса, организационной структуры, корпоративной культуры и др.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ананькина Е.А., Данилочкина Н.Г. Управление затратами. - М.: «ПРИОР», 1998.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: ОМЕГА-Л, 2004.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. –М.: Экономистъ, 2003.
4. Каверина О.Д. Управленческий учет. – М.: «Финансы и статистика», 2004.
5. Карпова Т.П. Управленческий учет. - М.: ЮНИТИ, 2003.
6. Керимов В.Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации. Учебник. Второе издание. – М.: «Дашков И К^о», 2004.
7. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: ИНФА-М, 2005.
8. Контролинг как инструмент управления предприятием./ Под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 1998.
9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет. Управленческий аспект. / Пер с англ . под ред. Я.В. Соколова. – М.: «Финансы и статистика», 2003.
10. Прыкин Б.В. Технико-экономический анализ производства. – М.: ЮНИТИ, 2000.
11. Управление затратами на предприятии: Учебное пособие/ Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарёв В.П., Асаул А.Н., Осорьева И.Б. / Под общ. ред. Г.А. Краюхина– С-Пб.: «Бизнес-пресса», 2003.
12. Экономический анализ./ Под ред. М.И. Баканова, А.Д. Шеремета. – М.: «Финансы и статистика», 2001.
13. Экономика гражданской авиации./ Под ред. Н.И. Степановой – М.:МГТУ ГА , 2003.
14. Костромина Е.В. Экономика авиакомпании в условиях рынка. – М.:НОУ ВКШ «Авиабизнес», 2002.