

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

© 2010 Е.Д. Климущкина

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

Статья посвящена теоретическим основам налоговой политики государства и налогоплательщика. Раскрыты понятия цели, принципов и эффективности налоговой политики, их значимость в современных условиях.

Ключевые слова: налоговая политика, цель, принципы налоговой политики, налогоплательщик, эффективность налоговой политики.

Систему мер, проводимых государством в области налогов и налогообложения, называют налоговой политикой. Налоговая политика является частью экономической политики государства, реализуется на всех уровнях - федеральном, региональном, муниципальном и корпоративном, предусматривает достижение основных целей, суть которых сводится к устойчивому обеспечению доходной части бюджета страны, а на корпоративном уровне - к устойчивому обеспечению доходов хозяйствующих субъектов. Разноуровневые понятия налоговой политики требуют теоретического обоснования не только целей, но и принципов, методического инструментария и организации.

Теоретическое обоснование налоговой политики берет свое начало от классических экономических теорий и налоговых концепций. Само понятие "налоговая политика" является относительно молодым, и возникновение его связывают с трансформацией базовых налоговых категорий: налог, налогообложение, налоговая система и др. Принципами государственной налоговой политики являются принципы построения налоговой системы и налогообложения. Единства подходов к определению принципов налоговой политики в экономической литературе нет. Поэтому, обобщая исследования налоговых теоретиков (классиков и современников), можно выделить следующие группы принципов:

1. *Классические принципы.* В экономической литературе они получили название "золотые правила" налогообложения. Классические принципы делят на юридические, социально-экономические и технические.

2. *Организационные принципы* (или принципы построения налоговой системы), среди которых выделяют: экономико-функциональные и организационно-правовые.

3. *Самостоятельные принципы.* К этой группе принципов чаще всего относят:

- распределение основной массы налогового бремени на принципах социальной справедливости;

- принцип экономической эффективности налогообложения, т.е. затраты государства и налогоплательщиков, связанные с выполнением налоговых обязательств, должны быть минимальными;

- принцип соблюдения законных интересов нации в целом и каждого гражданина в частности;

- принцип налоговой недискриминации в отношении граждан и предприятий других стран;

- соблюдение запрета на двойное налогообложение;

- соблюдение запрета на использование эмиссионной политики в качестве средства скрытого повышения налогового бремени; и др.

Современные налоговеды выделяют важнейшие самостоятельные принципы налоговой политики: 1 - научной обоснованности, 2 - определенности; 3 - оценки и учета ожидаемых эффектов; 4 - учета и согласования различных интересов; 5 - принцип единства стратегии и тактики, 6 - гибкости; 7 - гласности; 8 - политической ответственности¹. С таким подходом следует согласиться, поскольку он продекларирован с точки зрения реализации налоговой политики государством.

При формировании налоговой политики организации может быть реализован один из следующих подходов:

- 1) определение основных целей и задач развития организации и оценка налоговой составляющей в процессе их практической реализации (движение от высшего порядка к целям налоговой политики). Этот подход позволяет взглянуть на налоговую ситуацию не обособленно, а при-

менительно к конкретным задачам организации. Кроме того, в нем естественным образом реализуется идея о приоритетности целей высшего порядка перед целями налоговой политики организации;

2) альтернативным подходом к проведению анализа является вычленение основных приоритетов налоговой политики исходя из оценки текущей налоговой ситуации, выработка основных рекомендаций по разработке комплекса мер налоговой политики и их корректировка в зависимости от общей стратегии развития организации. В этом случае исследование концентрируется преимущественно на налоговых проблемах, при этом они постоянно соотносятся с целями высшего порядка.

Реализация указанного подхода обеспечивается проведением комплексного анализа налоговой ситуации в организации, в рамках которого можно выделить основные ее недостатки.

При формировании документа, закрепляющего основы налоговой политики организации, в его структуру можно заложить различные принципы группировки, например:

- по налогам;
- по статьям активов и пассивов, доходов и расходов;
- по направлениям деятельности, видам финансово-хозяйственных операций.

Следует учитывать, что налог имеет свою логику построения, определяемую совокупностью взаимосвязанных обязательных элементов. Выделение самостоятельных элементов налога крайне необходимо для участников налоговых правоотношений, ведь именно они (элементы) определяют конкретные характеристики любого налогового обязательства, а их законодательная формализация является непременным условием легитимности требования об уплате налога со стороны государства и существования адекватной обязанности налогоплательщика. При формировании налоговой политики организации необходимо проанализировать, каким образом возможно воздействовать на каждый их элементов налога.

Для выработки рекомендаций по формированию налоговой политики в части налога на прибыль организаций можно определить следующие:

- налогоплательщик (субъект налога) (ст. 246 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)) - конкретная российская организация и др.;

- объект налогообложения (ст. 247 НК РФ) - прибыль - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ;

- налоговая база (ст. 274, 313 НК РФ) - денежное выражение прибыли на основе данных налогового учета;

- налоговый период (ст. 285 НК РФ) - календарный год;

- налоговая ставка (ст. 284 НК РФ) - 20 %, в бюджет субъекта РФ может быть снижена на 4,5%. Отдельные ставки по доходам, полученным в виде дивидендов и по операциям с отдельными видами долговых обязательств;

- порядок исчисления налога (ст. 286, 288, 289 НК РФ): налог = соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, с распределением по обособленным подразделениям, по налоговой декларации;

- порядок и срок уплаты налога (ст. 287, 288 НК РФ) - в федеральный бюджет - по месту своего нахождения, в бюджеты субъектов РФ - по месту нахождения обособленных подразделений, не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, не позднее 28-го марта - за налоговый период;

- налоговые льготы и основания для их применения отсутствуют (регулируются через объект налогообложения и налоговую ставку);

- порядок возмещения налога;

- отчетный период (ст. 285 НК РФ) - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли - месяц, два месяца и так далее до окончания календарного года;

- получатель налога (ст. 284 НК РФ) - 2% - федеральный бюджет; 18% - бюджеты субъектов РФ;

- носитель налога - налогоплательщик;

- предмет налога - прибыль организации;

- единица налога - руб.;

- масштаб налога (ст. 274 НК РФ) - денежная единица;

- налоговый оклад (ст. 274 НК РФ);

- источник налога - прибыль.

Основное воздействие на величину налога на прибыль организаций возможно оказывать посредством контроля за объектами налогообложения (эффективным управлением доходами организации и максимизацией расходов) и, соответ-

ственно, величиной налоговой базы на основе надлежащим образом организованных данных налогового учета.

Через учетную политику для целей налогообложения организация может выбрать способы (методы) определения расходов, исходя из признания, оценки и распределения доходов и расходов. При выборе следует учитывать степень влияния методов на величину налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Все решаемые учетной политикой организации вопросы для целей налогообложения можно разделить на методические и организационно-технические.

Методические вопросы ведения налогового учета требуют разработки способов формирования информации для правильного исчисления налогов и сборов, которые при всем многообразии укладываются в три основные группы:

- 1) квалификация активов и обязательств в целях расчета налоговой базы;
- 2) оценка активов и обязательств в целях формирования налоговой базы;
- 3) момент признания доходов, расходов, активов, обязательств и момент формирования налоговой базы.

Организационно-технические вопросы ведения налогового учета требуют разработки способов организации технологического процесса ведения налогового учета, которые устанавливают:

- организацию работы бухгалтерской службы в части налогового учета (или организацию работы налоговой службы и порядок ее взаимодействия с бухгалтерской службой);
- состав, форму и способы формирования аналитических регистров налогового учета;
- организацию документооборота, порядок хранения документов налоговой отчетности и регистров налогового учета;
- порядок расчетов с бюджетом.

После выбора методов налоговой политики необходимо дать оценку ее эффективности. Это завершающий этап формирования и реализации налоговой политики организации, который предполагает:

- сравнение фактических данных с плановыми показателями, определение величин отклонений, выявление и анализ из причин, установление максимально допустимых размеров отклонений;
- разработку системы показателей, позволяющих определить эффективность применяемых

методов налоговой политики, а также степень воздействия на результативные финансовые характеристики организации (определение эффективности налоговой политики);

- корректировку действующей налоговой политики, принятие решений об отказе от нерезультативных методов и разработке новых.

Оценка налоговой политики должна учитывать, какую модель выбрала организация при ее формировании и реализации.

В частности, показатели, отражающие деятельность финансовых служб при осуществлении консервативной налоговой политики, дают возможность оценить работу бухгалтерской службы, профессионализм работников в области бухгалтерского учета и налогообложения. Эффективность показателей качества осуществления консервативной налоговой политики предлагается оценивать с помощью абсолютных и относительных показателей.

Абсолютные показатели представляют собой сумму штрафных санкций и пеней, начисленных по результатам выездных и камеральных проверок, а также пеней, выявленных самостоятельно в результате контроля счетной работы.

При расчете же относительных показателей необходимым предусматривается учитывать изменение объемов производства, возникновение новых видов деятельности, требующих знания дополнительных приемов и методов налогообложения.

В качестве показателей эффективности активной налоговой политики можно установить: величину налоговой нагрузки; темпы изменения размера налоговых отчислений; минимальный уровень денежных активов, обеспечивающий текущую налоговую платежеспособность организации; предельный уровень налоговых рисков в разрезе основных направлений хозяйственной деятельности организации.

Эффективность налоговой политики организации имеет важнейшее значение для прозрачности налоговых отношений налогоплательщиков с налоговыми органами. Рост числа добросовестных налогоплательщиков обеспечивает рост доходов бюджета и благосостояние населения.

¹ Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / под ред. И.А.Майбурова. М., 2010. С. 25.

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АГРАРНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ

© 2010 А.Ф. Дятлова

кандидат экономических наук, доцент

Московский университет Министерства внутренних дел Российской Федерации

E-mail: center_audita@mail.ru

Обосновано, что разработка бюджетов является важнейшим средством предварительного контроля финансовых результатов. Предложенное сочетание нормативного учета затрат и элементов системы “директ-костинг” в системе управленческого учета позволит организациям упростить учет, анализ, контроль, нормирование затрат.

Ключевые слова: бюджетирование, центры ответственности, центры затрат, виды бюджетов, методы учета затрат, нормативный учет, система “директ-костинг”.

Важнейшим элементом управления и контроля за деятельностью центров ответственности является бюджетирование по отдельным видам затрат и в целом по подразделению на отчетный период. При этом эффективность будет выше в тех случаях, когда бюджетирование будет определяться одновременно по всем центрам ответственности и по всем видам затрат и других элементов бюджетирования.

Управленческий цикл содержит в себе четыре основные функции: формирование целей, планирование, организация и учет, контроль и регулирование. Информационное обеспечение этих элементов осуществляет управленческий учет, который включает в себя планирование, учет, контроль и экономический анализ.

В западных системах управленческого учета планирование характеризуется понятием “бюджетирование”. Бюджетирование - это процесс постановки задачи, которая в будущем должна быть решена.

Процесс бюджетирования (планирования) в управленческом учете затрагивает все три стадии кругооборота хозяйственных средств (рис. 1) и состоит из следующих этапов:

1. Разработка бюджета продажи продукции.
2. Разработка бюджета производства продукции.
3. Разработка бюджета материального обеспечения производства.
4. Разработка бюджета (материальных, трудовых) затрат на объем производства.
5. Разработка бюджета доходов от продажи продукции.
6. Оценка эффективности деятельности организации.

В зависимости от организационно-управленческой структуры организации могут составляться и другие виды основных, вспомогательных и специальных бюджетов.

Разработка бюджетов является важнейшим средством предварительного контроля финансовых результатов (текущего финансового плана), посредством которых обеспечивается потребность в хозяйственных средствах и доходах в размерах их предельных (нормативных) значений.

Приведем примерную структуру построения бюджета производственных затрат (производственной себестоимости произведенной и проданной продукции) центра затрат (табл. 1). При необходимости в состав планируемых показателей могут включаться и другие элементы.

Развитие рыночных отношений требует в управленческом учете постоянного контроля за формированием себестоимости создаваемой продукции, умения использовать учетную информацию для оперативных, тактических и стратегических решений. Особенно важным моментом при этом является получение достоверной информации об учетных объектах в целях оптимального управления затратами организации.

На эффективность производственных затрат существенно влияет тот или иной метод производственного учета затрат. С точки зрения обоснования нормирования, учета и контроля, наиболее прогрессивным считается нормативный метод, так как учет отдельных видов затрат на производство (корма, освещение, отопление и др.) ведется по нормам с обособленным учетом отклонений фактических затрат от установленных норм и изменения норм в течение учетного пери-

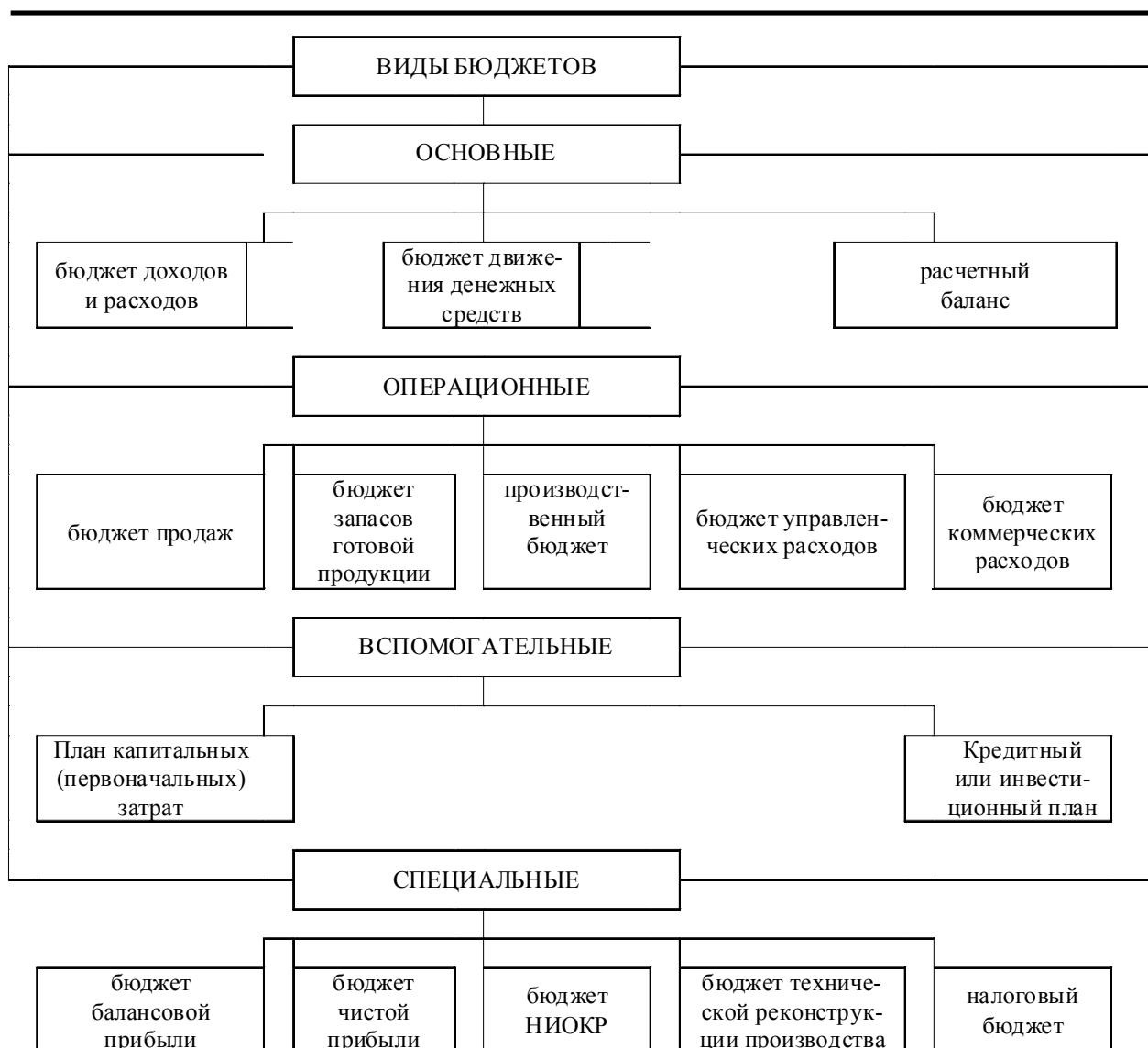


Рис. 1. Виды бюджетов в системе управленческого учета

Таблица 1. Бюджет производственной себестоимости центра затрат, руб.

Затраты	2008 г.	1 кв.	2 кв.	3 кв.	4 кв.	2009 г.
Остатки готовой продукции	85 913	15 585	24 091	24 814	25 558	90 048
Корма	3 216 975	1 064 474	895 184	681 400	1 327 621	3 968 679
Зарплата и т.д.	937 263	237 405	263 218	253 768	261 468	1 015 859
Общепроизводственные расходы	1 129 344	342 008	358 929	376 865	395 877	1 473 679
Производственная себестоимость	5 282 982	1 643 887	1 517 331	1 312 033	1 984 966	6 458 216
Затраты на продажи готовой продукции	5 918 347	1 659 472	1 541 422	1 336 846	2 010 524	6 473 802
Затраты на остатки готовой продукции на начало следующего отчетного периода (вычитаются)	(18 674)	(24 091)	(24 814)	(25 558)	(26 325)	(26 325)
Себестоимость проданной продукции	5 899 673	1 635 381	1 516 608	1 311 288	1 984 199	6 447 477

ода. В силу этих особенностей (раздельного учета в пределах норм и отклонений) данный метод учета не находит своего применения в организациях и структурных подразделениях в интегрированных структурах.

Основными факторами, сдерживающими применение нормативного учета затрат, являются:

- во-первых, практическое отсутствие норм и нормативов по видам затрат на производство по соответствующим объектам планирования и

учета (технологические карты практически не разрабатываются в силу трудоемкости составления и отсутствия нормативной базы);

- во-вторых, система нормативного учета затрат, не ориентированная на процесс продажи продукции, а сосредоточенная на ее производстве и поэтому не позволяющая обосновывать цены, так как последние формируются в условиях конкурентной борьбы на рынке сбыта продукции и постоянно растущим уровнем инфляции.

Устранение первого фактора возможно путем обеспечения внутривозвратного нормирования и использования в документообороте сигнальных первичных документов (акты, лимитно-заборные карты, накладные, ведомости учета расхода кормов и т.д.), имеющих сигнальную полосу, а также путем использования нормативно-чековой системы учета и контроля. Устранению второго фактора будет способствовать использование в учете элементов системы “директ-костинг”, широко применяемой в международной практике.

Основу нормативного учета затрат должна составлять планово-нормативная калькуляция, в которой по каждому объекту учета следует отразить норму затрат в разрезе экономических элементов на единицу продукции, работ, услуг, площади, голову скота и прочего и норматив затрат на общее количество по структурным подразделениям (центрам затрат).

На начальном этапе внедрения нормативного учета затрат необходимо определить состав мест затрат, центров затрат, центров ответственности во всех отраслях, производствах и службах организации. За основу для разработки нормативов следует взять технологическую группу, поскольку к каждой предъявляются различные требования.

Строгий порядок учета и контроля за отпуском ресурсов согласно планово-нормативным калькуляциям обеспечивают первичные документы. Они служат фундаментом для контроля и анализа затрат. С их помощью можно выявить отклонения фактического расхода ресурсов от нормативного.

Особенностью документального отражения расхода ресурсов при нормативном методе учета затрат является то, что все документы делаются на три блока:

- документы, несущие информацию о затратах средств и предметов труда по норме;

- документы, оформленные на сверхнормативный отпуск ресурсов;

- документы, изменяющие текущие нормы затрат.

Первые оформляются согласно планово-нормативной калькуляции, вторые - в результате сверхнормативных расходов - потерь при транспортировке средств, низкого качества кормов, их хищения и др.

Данный метод учета затрат позволяет дать оценку не только фактических затрат, но и прогнозных. Не дожидаясь конца отчетного периода, организация имеет фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), складывающуюся из предварительно составленной нормативной (плановой) себестоимости по каждому виду продукции, сложенной с отклонениями от норм и изменениями норм. На основании фактической себестоимости продукции организация может осуществлять корректировку нормативной себестоимости продукции, работ и услуг, изменяя действующие нормы расхода ресурсов в течение отчетного периода.

Следовательно, данный метод влияет на оперативность принятия управленческих решений и наиболее эффективен в сочетании с системой “директ-костинг”. Он предполагает:

1) деление затрат на переменные и постоянные;

2) включение в себестоимость продукции только прямых переменных затрат (условно-переменных);

3) определение промежуточного результата - маржинального дохода;

4) обособленный учет постоянных затрат с отнесением их на уменьшение дохода от основного вида деятельности (продажи продукции, работ, услуг);

5) формирование политики цен;

6) установление связи между объемом производства, себестоимостью, прибылью, расчет критического объема продаж, направленных на увеличение доходности организации.

Система “директ-костинг” базируется на использовании маржинального метода в бухгалтерском учете, который предполагает деление всех затрат на постоянные и переменные. Результат по данному методу называют маржинальным доходом и определяют как разницу между выручкой, приходящейся на носитель затрат, и переменными (условно-переменными) затратами того же носителя. Постоянные затраты при данном методе списываются на результаты деятельности организации в дебет счета 90 “Продажи”.

Деление затрат на постоянную и переменную составляющие дает возможность выявить связь между показателями объема, себестоимостью и прибылью (доходом).

Российское бухгалтерское законодательство допускает использование элементов системы “директ-костинг”, а именно: деление затрат на постоянную и переменную составляющие и отнесение постоянных расходов на финансовые результаты. Так, в Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций от 31 октября 2000 г. № 94н в пояснениях к счету 26 “Общехозяйственные расходы” отмечено, что управленческие расходы, учтенные на счете 26 “Общехозяйственные расходы” в качестве условно-постоянных, могут списываться в дебет счета 90 “Продажи”.

Данный тезис указан и в Положениях по бухгалтерскому учету 10/99 “Расходы организации” и 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”. Так, п. 9 ПБУ 10/99 предусмотрено, что коммерческие и управленческие расходы могут быть признаны в себестоимости проданной продукции, товаров, работ и услуг полностью в отчетном году в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Полагаем, что такой метод учета расходов следует применить в отношении всех управленческих расходов, включая и постоянную часть общепроизводственных, исходя из того, что на счете 25 “Общепроизводственные расходы” не отражаются расходы по эксплуатации машин и оборудования, т.е. все расходы носят постоянный характер. Это правомерно еще и потому, что нормативные документы по бухгалтерскому учету не дают характеристику состава управленческих расходов, а значит, организация может самостоятельно принять такое решение, отразив его в учетной политике и рабочем плане счетов.

Все сказанное позволит:

- упростить нормирование затрат по объектам учета (только на основе переменных затрат, зависящих от центра затрат);
- обеспечить контроль за соблюдением норм расходования средств центра затрат и выявление причин неоправданных отклонений;
- определить результаты деятельности центра ответственности на основе бюджетирования и маржинального дохода.

В целях упрощения нормирования, бюджетирования и учета затрат предлагаем принять структуру затрат по объектам планирования и

учета в разрезе экономических элементов, принятых в народнохозяйственном учете (материальные затраты, оплата труда с отчислениями на социальные нужды, амортизация, прочие нематериальные расходы), а не по многочисленным статьям затрат, состав которых определяется каждой организацией самостоятельно, что не соответствует одному из принципов бухгалтерского учета - сопоставимости. Внутреннюю расшифровку отдельных элементов затрат каждая организация может принять самостоятельно.

Так, например, по элементу (статье) “Материальные расходы” может быть принята их расшифровка по следующим видам: семена и посадочный материал; корма для животных; минеральные удобрения; нефтепродукты; топливо; электроэнергия; запасные части и др.

Предлагаемая группировка переменных затрат по объектам учета вполне реализуема в Лицевом счете (производственном отчете) (ф. № 83-АПК) первичного производственного подразделения.

Согласно ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации”, одним из показателей формы № 2 “Отчет о прибылях и убытках” является статья “Управленческие расходы”, которая заполняется организацией в случае списания общехозяйственных расходов в дебет счета 90 “Продажи”, следовательно, в данном случае, указанные расходы не отражаются в форме № 83-АПК.

Анализ достоинств и недостатков нормативного учета затрат и маржинального метода по системе “директ-костинг” показывает, что в их сочетании имеется ряд преимуществ:

- 1) оба метода обращены в будущее, поскольку каждый из них содержит элемент управленческого учета - планирование (с одной стороны, планирование норм расхода ресурсов, с другой - затрат и доходов);
- 2) оба метода выполняют контрольную функцию учета: контроль за отклонениями от норм (нормативный учета затрат), уровнем постоянных расходов (система “директ-костинг”);
- 3) оба метода предполагают проводить оперативный анализ в местах возникновения затрат (анализ отклонений от норм по нормативному методу и анализ переменных затрат по методу “директ-костинг”);
- 4) сочетание данных методов позволяет формировать политику цен и даст возможность оперативного изучения и оценки затрат и доходов,

следовательно, эффективного управления затратами.

Предложенное сочетание изменит порядок группировки данных первичных документов в регистрах аналитического и синтетического учета. Так, общехозяйственные расходы в качестве постоянных расходов следует отражать в журнале-ордере № 11-АПК (учет продаж) или № 15-АПК (учет доходов, расходов) с последующим переносом кредитовых оборотов по счетам в Главную книгу.

При использовании описанных двух методов целесообразно внести изменения в первый раздел Лицевого счета (производственного отчета) ф. № 83-АПК. В нем должны найти свое отражение и элементы системы “директ-костинг”, и элементы нормативного учета затрат. В связи с тем, что нормативный учет затрат предусматривает анализ отклонений по видам затрат, в Лицевом счете (производственном отчете) ф. № 83-АПК по каждому объекту учета затрат следует выделить графы для отражения данных по израсхо-

дованным ресурсам по норме и отклонениям от норм в разрезе переменных затрат. В этом разделе необходимо предусмотреть отдельные графы для отражения отклонений от норм и калькуляционных разниц.

Соответственно во втором разделе указанного отчета отражается полученная продукция, работы, услуги в оценке по нормативной себестоимости с добавлением изменений за счет отклонений от норм и изменений норм. Для этого в третьем разделе следует привести расчет экономики затрат, маржинального дохода или прибыли в зависимости от модели внутривозвращенного (коммерческого) расчета. Приведем предполагаемую схему документооборота по предлагаемому учету затрат (рис. 2).

Формирование фактических затрат осуществляется на счете 20 “Основное производство” по субсчетам. На этом счете предлагаем вести аналитический учет в соответствии с принятыми объектами учета, например, к счету 20-1 “Растениеводство” открыть аналитические счета в

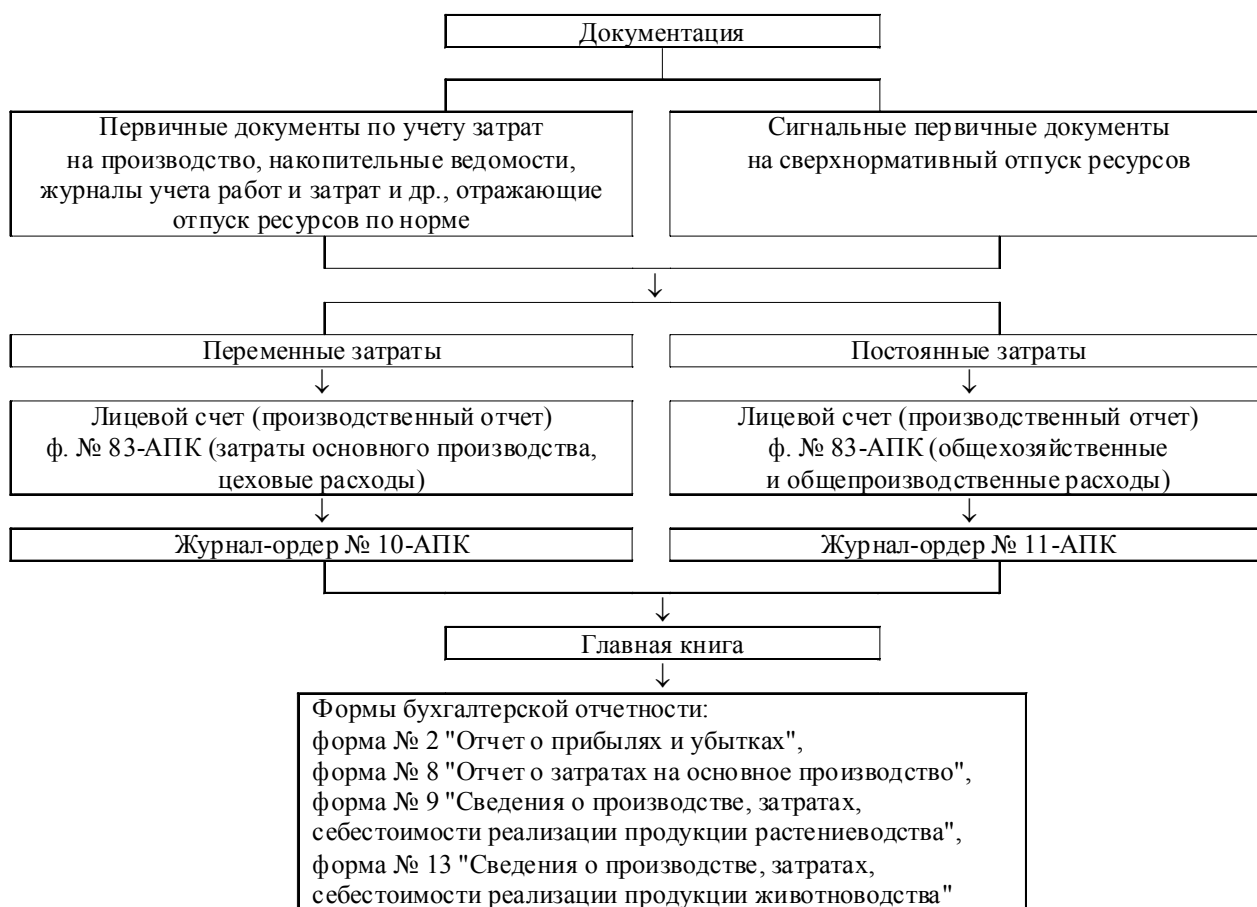


Рис. 2. Схема документооборота управленческого учета с использованием нормативного учета затрат и элементов системы “директ-костинг”

Таблица 2. Предлагаемая номенклатура объектов и статей затрат в растениеводстве

№ счета	№ субсчета	Уровни аналитического учета	
		Объект учета затрат	Статьи затрат
20	20-1 "Растениеводство"	Озимая пшеница: - зерно - зерноотходы - солома и т.д. по культурам	1. Материальные затраты В том числе: - семена и посадочный материал - прочая продукция сельского хозяйства - минеральные удобрения - нефтепродукты - запасные части - средства защиты растений и животных - сырье и материалы - работы и услуги (со стороны) - прочие 2. Оплата труда 3. Отчисления на социальные нужды 4. Амортизация 5. Прочие нематериальные затраты

Таблица 3. Бухгалтерские записи предлагаемого варианта учета затрат

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		дебет	кредит	
1	Оприходование готовой продукции (работ, услуг) по нормативной себестоимости	43	40	13000
2	Списание готовой продукции (работ, услуг) на продажу по нормативной себестоимости	90	43	13000
3	Списание фактической себестоимости производственной продукции (работ, услуг)	40	20	14000
4	Списание расходов в качестве постоянных	99	26	1700
		99	25	300
5	Отражение в учете выручки от продажи продукции	62	90	19000
6	Списание коммерческих расходов	90	44	1000
7	Определение фактической себестоимости продукции и списание сумм перерасхода по направлению использования продукции	90	40	2000
8	Определение финансового результата от продажи продукции, работ, услуг	90	99	3000

разреze всей продукции растениеводства, производимой сельскохозяйственными организациями агрохолдинга, единая номенклатура которой используется для целей учета, планирования и исчисления себестоимости. Причем учитывать расходы по каждой культуре необходимо в соответствии с единой номенклатурой статей затрат, предложенной в табл. 2.

Аналогично строится учет затрат по всем основным, вспомогательным и обслуживающим производствам с детализацией лишь видов материальных затрат.

Предлагаемая нами система отражения на счетах затрат позволит контролировать работу структурных подразделений холдинга, а также выявлять отклонения в себестоимости в целом и

по структуре каждой сельскохозяйственной культуры, и по каждой структуре затрат.

Для отражения информации о произведенной продукции за отчетный период и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции от нормативной предлагаем использовать счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)", по дебету которого отражаются фактические затраты, а по кредиту - нормативные. Кроме того, выявленные на счете 40 отклонения списываются на счет 90 "Продажи". Постоянные расходы (общехозяйственные, общепроизводственные) целесообразно относить на счет 99 "Прибыли и убытки", так как они связаны с управленческой деятельностью во всех сферах жизненного цикла организации.

В бухгалтерском учете организации предлагаемый вариант учета затрат будет отражен следующими бухгалтерскими записями (табл. 3).

Таким образом, предложенное сочетание нормативного учета затрат и элементов “директ-костинг” в системе управленческого учета позволит организациям упростить учет, анализ, контроль, нормирование затрат, повысить оперативность в учете, сформировать политику трансфертных цен, выявить резервы снижения себестоимости продукции, определить результаты коммерческой (хозрасчетной) деятельности ППП (центров затрат) на основе маржинального дохода, что повысит их заинтересованность и ответственность.

В результате обработки информации управленческого учета составляются внутренние отчеты по центрам ответственности (сегментам).

Внутренние отчеты создаются бухгалтером-аналитиком и представляются как администрации организации, так и менеджерам всех уровней управления. Основной целью составления внутренней отчетности является обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных пользователей.

1. *Азроянц Э.А., Эрзикян Б.А.* Холдинговые компании: особенности, опыт, проблемы, перспективы. Кн. 1. М., 1992.

2. *Мизиковский Е.А.* Нормативная база в управленческом учете // Бухгалтерский учет. 1994. № 5. С. 61-64.

3. *Хоргрэн Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. М., 1995.

4. *Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В.* Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. М., 2005.

Поступила в редакцию 06.11.2010 г.