

**Журнал**  
**«Вестник профессионального бухгалтера»**

**№ 1-3 (208-210), 2018 г.**  
**январь - март**

Зарегистрирован Министерством  
РФ по делам печати,  
телерадиовещания и средств  
массовых коммуникаций  
Свидетельство о регистрации  
ПИ № 77-15828 от 04.07.2003 г.

**«The Messenger of  
Professional Accountants»**  
**Issue 1-3 (208-210),  
January - March 2018**

The official magazine of the National  
Institutes of Professional Accountants  
(NIPA).

**Учредитель и издатель:**

Некоммерческое  
партнерство  
«Национальный институт  
профессиональных  
бухгалтеров, финансовых  
менеджеров  
и экономистов»

**Адрес учредителя  
и издателя:**

443041, г. Самара,  
ул. Рабочая, д. 21а, оф. 2  
**E-mail:** [cafma@yandex.ru](mailto:cafma@yandex.ru)  
**Web-site:** <http://stipb.org>

**Телефон/факс:**

(846) 2217066

**Адрес редакции:** 443041,

ул. Рабочая, д. 21а, оф. 2

**Телефон/факс:**

(846) 2217066

**Редактор В.В. Хомутов**

Номер подписан в печать  
30.03.2018 г.

Тираж 3000 экз.

Авторские материалы  
не редактируются  
и не рецензируются.  
Перепечатка материалов  
без согласия НП «НИПБ»  
преследуется по закону.  
Цена договорная

**СОСТАВ РЕДАКЦИОННОГО СОВЕТА:**

Председатель редакционного Совета -

**Яковенко Дмитрий Анатольевич**, д.н., проф.  
(Москва, Россия)

Члены Совета:

**Аронин Вячеслав Александрович**, к.э.н.  
(Хабаровск, Россия)

**Бодров Юрий Александрович**  
(Саратов, Россия)

**Кривцов Артем Игоревич**, д.э.н.  
(Самара, Россия)

**Голов Сергей Федорович**, д.э.н.  
(Украина)

**Лёгкая Валентина Григорьевна**  
(Украина)

**Ляшенко Нина Хакимовна**, к.э.н.  
(Волгоград, Россия)

**Новрузов Вахид Таптыг оглы**, д.э.н., проф.  
(Азербайджан)

**Нурсеитов Эреуль Оразымбетович**, к.э.н.  
(Казахстан)

**Рябов Валентин Михайлович**, д.э.н., проф.  
(Самара, Россия)

**Сушкевич Анатолий Николаевич**, к.э.н.  
(Белоруссия)

**Шелару Марина Федоровна**  
(Молдова)

# СОДЕРЖАНИЕ

*Научно-практическая деятельность НИПБ*

<b>Международный экономический форум «ФИНАНСЫ В ИНТЕРЕСАХ ОБЩЕСТВА»</b>	<b>3</b>
<b>С.М. Шукуров</b> СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ИССЛЕДОВАНИЮ И ОЦЕНКИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА В СФЕРЕ УСЛУГ	<b>4</b>
<b>Д.А. Тахтомысова</b> ОСОБЕННОСТИ ПОГАШЕНИЯ И СПИСАНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЁТЕ	<b>14</b>
<b>Е.А. Анипченко</b> УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБСЛУЖИВАНИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЮ И МЕТОДЫ ИХ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ	<b>27</b>
<b>Е.В. Кузнецова</b> СИСТЕМА УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ	<b>43</b>
<b>В.А. Пискунов, Е.В. Каклеева</b> МЕТОДИКА ПРИЗНАНИЯ АРО (ОЛОС) ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО РСБУ (НА ПРИМЕРЕ ПАО САМАРАНЕФТЕГАЗ)	<b>58</b>
<b>Т.Б. Ефимова, Е.В. Чупак, А.А. Ефимов</b> О ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЭЛЕКТРОСЕТЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОАО «РОССИЙСКИЕ ЖЕЛЕЗНЫЕ ДОРОГИ»	<b>66</b>
<b>Е.Н. Макарова, К.Р. Надыршина</b> ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДНОЙ ЧАСТИ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ РФ	<b>74</b>
<i>Кадры НИПБ</i> «Выписка из реестра действительных членов Некоммерческого партнерства «Национальный институт профессиональных бухгалтеров, финансовых менеджеров и экономистов» (по состоянию на 31.12.2017)	<b>77</b>

**Национальный институт профессиональных бухгалтеров,  
финансовых менеджеров и экономистов**

совместно с

**Управлением федеральной налоговой службы  
по Самарской области**

при поддержке

**Самарской Губернской Думы**

проводят

**Международный экономический форум  
«Финансы в интересах общества»**

Дата проведения: 10 мая 2018 г.

Место проведения: Самарская Губернская дума

Регистрация: 12:00

**ПРОГРАММА**

<b>Пленарное заседание</b> Начало работы 13:00 Модераторы: почетный Президент НИПБ Д.А. Яковенко, профессор А.И. Кривцов, доцент И.М. Харченко 2 этаж- зал пленарных заседаний.		
Приветственное слово	Яковенко Дмитрий Анатольевич	Почетный президент НП «НИПБ»
<b>Секция 1. Молодой ученый</b> Начало работы 14:15 Модератор 3 этаж-малый зал		
<b>Секция 3. Внутренний финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, ведомственный контроль и контроль в сфере гос. (муниципальных) закупок</b> Начало работы 14:15 Модератор заместитель директора Департамента правового обеспечения и контроля Министерства Российской Федерации по развитию Дальнего Востока, член рабочей группы Министер- ства финансов Российской Федерации по совершенствованию внутреннего финансового контроля Д.А. Яковенко 4 этаж - зимний сад		

# СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ИССЛЕДОВАНИЮ И ОЦЕНКИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА В СФЕРЕ УСЛУГ

С. М. Шукуров

Финансово - экономический институт Таджикистана

## SYSTEM APPROACH TO RESEARCH AND ASSESSMENT OF THE PUBLIC SECTOR IN THE FIELD OF SERVICES

*В статье рассмотрен системный подход к исследованию и оценки общественного сектора в сфере услуг. На основе анализа литературных источников автором доказана, что общественный сектор в сфере услуг является взаимодействующей во всех своих элементах системой связей, которая имеет качественную определенность и внутреннюю противоречивость.*

**Ключевые слова:** *системный подход, общественный сектор, сфера услуг, смешанная система, оптимальное равновесие, механизм.*

**Annotation.** *The article considers a systematic approach to the research and evaluation of the public sector in the service sector. On the basis of the analysis of literary sources, the author has proved that the public sector in the service sector interacts in all its elements a system of connections that has qualitative certainty and internal contradictions.*

**Key words:** *system approach, public sector, service sector, mixed system, optimal balance, mechanism.*

Общественный сектор относится к системам большой сложности, потому что в нем существует перекрестное действие многообразных форм управления и регулирования. Следовательно, его исследования и оценки должны опираться на системном подходе.

Л. Берталанфи (L. Bertalanfy), один из основоположников теории систем, определял систему следующим образом «система - это всё состоящее из связанных друг с другом частей» [1].

Следовательно, смешанную экономику считать неоформленной или аморфной неверно, поскольку в ней присутствуют все регулируемые элементы или подсистемы, которые между собой имеют

тесную связь и вполне могут реализовать самостоятельные хозяйственно-экономические функции. Как уже отметили, смешанный тип экономики представляет собой не только экономику как саморегулируемую систему, но и в нем присутствует управляющая система в лице государства. Государству, как ведущему институту, принадлежит выполнение важных хозяйственно-экономических функций.

Таким образом, равновесие в общественном секторе обеспечивается путем работы двух механизмов:

а) объективного обменного процесса между различными укладами, т.е. регулирующих механизмов рынка;

б) установленных параметров со стороны государства: механизмы государственного вмешательства и регулирования, т.е. управляющим воздействием институтов государственной власти.

В общественном секторе частный сектор (собственность) равноправно сосуществует с общественно-государственным сектором. Государство, формулируя задачи для нижних уровней хозяйственной иерархии или подсистемы, придает им целенаправленность самодвижения, регулирует экономические процессы в случае возникновения негативных факторов и их влияния на систему путем выработки разного рода механизмов «сопротивлений» и «помех». Поэтому смешанную экономику можно рассматривать как целенаправленная система, которая общественные или национальные интересы и цели развития связывает в русле самоуправляемых «подсистем», и тем самым придает им необходимую целостность. Разработанные государством экономические параметры должны соединить в единый комплекс отношения и связи вокруг названных интересов и целей, и образовать единую экономическую сеть, в результате чего общественный сектор превратится в саморегулируемую систему. Как выше отметили, общественный сектор - это сложная система. Поэтому научные методы её управления, регулирования и разработки, организационно-экономические механизмы базируются на системном подходе. В действительности общественный сектор, которая состоит из ряда ступеней и уровней, имеет свои специфические особенности, обладает иерархическим строением, а также целевой направленностью. С точки зрения динамического равновесия, смешанный тип экономики, его уровни и ступени включают в себя технико-экономические и смешанно-экономические аспекты. Смешанно-экономические аспекты чрезвычайно важ-

ны в системе государственного регулирования инновационного процесса, научно-технического прогресса, поскольку ведущее место человека, особенно человеческого капитала, в общественном секторе вызывает особые требования к решению социальных вопросов, проблем социальной сферы, и, соответственно, к социальному регулированию хозяйства. Возникает вопрос о необходимости включения в этот процесс регулирования человеческих коллективов, активизации их творческого потенциала. В современных условиях это крайне важно: рост индустрии и переход к постиндустриальному обществу означает, прежде всего, раскрытие богатства человеческой природы, которая проявляется в процессе взаимодействия трудовых коллективов с внешней средой, окружающей природой.

Реальность принятия управленческих решений на всех ступенях хозяйственной иерархии зависит от уровня всестороннего учета разнообразных психологических факторов человеческого поведения. В настоящее время вопрос обеспечения мотивации и стимулирования работников выдвигается на первый план. И это является главным условием равновесного развития. Именно человеческий фактор, человеческий капитал есть главный ресурс и мотор в хозяйственном процессе. От уровня управления человеческим потенциалом, в конечном итоге, зависят и целевая направленность развития смешанной экономики. Ведь инновация начинается от инновационного представления и мысли. Духовный кризис, который сегодня наблюдается во всех сторонах жизни общества и во всем складе мышления, породил негативные явления коррупционной природы, и вызван, прежде всего, недостаточным анализом человеческого поведения, стимулов и мотивов. Возникшие проблемы, препятствия и противоречия в процессе экономической реформы, которые породили явления нестабильности и нарушения равновесия развития, были обусловлены, в первую очередь, недооценкой роли человеческой психологии в процессе реализации цели реформы и инноваций. Духовный кризис порожден отчасти в результате принятия неадекватной смешанно-экономической политики, в которой была недооценена роль человека в процессе реформы и игнорировались его законные интересы и требования в ходе разработки различных экономических проектов.

Поддержание целостности удается, когда формирующие механизмы способствуют равновесному состоянию и движению элементов экономической структуры, а также каждый элемент находит свое определенное место в системе и получает возможности для реализации своей функции. Комплекс элементов, который образует целостность, имеет обратные связи. Если отдельный элемент системы не выполняет или выходит за рамки своих функций, тогда происходит разрушение функций других элементов в цепочке связей. А это обуславливает нарушение равновесия или рассогласование системы. Например, если руководитель предприятия или организации принимает управленческие решения вне рамок своих функций и вторгается в поле функционирования других активных элементов системы, тогда деятельность системы по цепной связи элементов нарушается, обуславливает дезорганизацию целого. Это явление часто встречается в практике предприятий республики. В этих случаях принцип обратной связи стремится к «погашению» негативных последствий другого элемента, тем самым содействует возвращению или заставляет возвратиться систему в исходное состояние. Таким образом, обратная связь является фактором сохранения целостности системы и состояния равновесия. В совокупности взаимодействующих элементов должны присутствовать механизмы обратной связи. Они порождают подвижное равновесие в условиях, когда не «ущемляются» интересы взаимодействующих элементов, т.е. удовлетворяются интересы всех элементов системы. Обеспечение динамического равновесия смешанной системы является главным механизмом экономического роста, который, реализуя интересы элементов, обеспечивает развитие экономической системы в целом.

Общественный сектор относится к сложным социально-экономическим системам, поскольку в ней действуют человеческие коллективы со сложными поведением и психологиями. Человека - это не просто ресурс или потребитель. Если так рассуждать, тогда это противоречит самой сущности или природе человека.

Следует отметить, что все социально-экономическое развитие, рост индустрии, взаимоотношения человека с природной средой, является выражением человеческих сущностных сил. Мы считаем, что поведение трудовых коллективов в целом в сфере отношений между экономической деятельностью и природой зависит и от по-

ведения отдельных человеческих коллективов. Сложность и многоплановость управляемых трудовых коллектив вызывается также системным подходом, ядром которого является обеспечение целенаправленной деятельности как трудового коллектива, так и отдельного работника. Поиск механизмов государственного регулирования, которое должно обеспечить свободой все элементы или участников социально-экономического развития, обуславливает возникновение оптимального варианта развития общественного сектора.

Все хозяйственные уклады и различные секторы экономики, такие как государственный, частный, фирмы со смешанными формами собственности, а также институты финансового сектора, как фондообразующие учреждения, вступая в систему конкурентных отношений, стремятся в структуре общественного сектора занять свою «нишу» и обеспечить свою эффективность. Если заглянуть в структуру экономики республики, тогда можно наблюдать устойчивое наращивание у предприятий и трудовых коллективов удельного веса частного сектора.

Приоритетными направлениями функционирования общественного сектора считаются оказание общественных благ, распределение доходов и предоставление социальной помощи жителям, а также продажа товаров и услуг на коммерческой основе государственными предприятиями. Государство может оказывать влияние на поведение рыночных субъектов путем принятия законодательных актов, налогообложения, дотаций и субсидий.

В ходе сложного и противоречивого процесса рыночной трансформации экономики были заложены основы формирования и развития общественного сектора, однако это происходило при существенном уменьшении удельного веса государственного сектора. В отечественной экономической литературе относительно вопроса экономической реформы часто встречается тезис о том, что госсектор хуже частного сектора. Государственный сектор якобы по качеству уступает предприятиям частного сектора, поэтому ставили вопрос минимизации его деятельности путем ускоренной приватизации[3].

Однако, по нашему мнению, на самом деле это приводит к дезорганизации смешанного хозяйства, потому что именно целостность экономики определяет как раз государственный сектор.



В настоящее время, хотя страховые, пенсионные фонды растут, но по тенденции их развития можно утверждать, что они в будущем не могут удовлетворять потребности жителей. Поскольку они не имеют тесной связи с материально-производственными секторами экономики, у них отсутствует инвестиционная деятельность, т.е., не проявляется инвестиционная природа и страховых, и пенсионных фондов. Хотя сектор домашнего хозяйства является основным производителем продовольственной продукции, но он не может адекватно регулировать резкие колебания общего экономического равновесия. При усилении такой тенденции сектор домашних хозяйств перейдет из производственного сектора в потребительский. И это, как ощущается сегодня, происходит путем перераспределения прав собственности земельных участков, и поэтому многие работники фермерских хозяйств бросили свои хозяйства и включились в поток трудовой миграции.

Для того чтобы обеспечить целостность экономического организма смешанного хозяйства, необходимо создать принципиально новый экономический сценарий или модели секторного развития экономики страны. В этом деле необходимо активизировать координирующую роль государства посредством определения функции общественного сектора в целом и каждого её уклада или сектора в отдельности.

Здесь требуется системное управление, основанное на методе структурных уровней. Именно системность определяет конституирующий признак управляемых целевых организаций. При этом структуру организации необходимо рассматривать, как не просто технологическую структуру, а как систему отношений населения на определенных положениях социальной лестницы. В этом случае за точку «отсчета» берется не производственная операция, а витальность хозяйства, организации, живой, действующий трудовой коллектив и индивид. Именно при таком рассмотрении устанавливается взаимосвязь социально-экономической и технико-экономической сторон.

В процессе производства в основном акцент делается на следующие технико-экономические показатели:

- налаживание технологического процесса;
- применение новых техники и технологий;
- производство продукта с новыми полезными свойствами;
- обеспечение развития научно-технического прогресса.

Что касается социально-экономических аспектов общественного сектора, то они включают в себя производственные отношения и связи, которые создают стимулы для:

- развития творческого потенциала работников;
- создания и внедрения инноваций, разработки новых инновационных продуктов (технологий);
- активизации участия работников в активных формах регулирования внутренних импульсов к саморазвитию;
- обеспечения равновесия с целью оптимального развития общественного сектора в целом.

Для обеспечения равновесия в общественном секторе и его поддержания в процессе развития, важную роль играет организация взаимосвязи указанных сторон в новых формах и подходах. В действительности, динамичное развитие вообще немислимо без новых форм, разработки и совершенствования организационно-экономических механизмов. Эти новые формы рождаются как в производственно-технологическом процессе, так и в сфере социально-экономических, производственных отношений. Следует отметить, что в обеих сторонах существуют или имеют место инновации: в технико-экономических аспектах имеется в виду реализация новшеств, а в социально-экономических имеются в виду их продвижение.

Необходимо отметить, что инновационный риск, как фактор, полностью зависит от социально-экономических аспектов, а реализация замысла, т.е. реализация в производстве, зависит от технико-экономических сторон. Поэтому их необходимо рассматривать в органическом единстве.

В общественном секторе устойчивость роста достигается за счет роста доходов отдельных секторов. Этот рост доходов обеспечивается не только увеличением размера заработной платы, но и за счет возрастания дохода от долевого участия в собственности. Как известно, с возрастанием дохода повышается заинтересованность участников смешанного хозяйства в обеспечении роста эффективности производства. Производительный и добросовестный труд ликвидирует «уровниловку», и у всех работников повышается стимул к обеспечению роста продукции высокого качества, которая находит своего потребителя.

В рыночном поле подвижное равновесие происходит в условиях здоровой или «честной» конкуренции, которая побуждает трудо-

вые коллективы к инновациям и поиску эффективных рыночных условий.

В общественном секторе существует перекрестное действие различных механизмов регулирования, которое обеспечивает «выживание» укладов даже в условиях неопределенности рыночной среды. Они предоставляет возможность устанавливать оптимальное соотношение спроса и предложения, а также препятствуют необдуманному «проеданию» ресурсов. Сбережение или накопление превращается в заботу всех элементов, или участников общественного сектора: усиливается процесс сбережения дорогостоящих материалов, который позволяет смело смотреть в будущее. Преодоление неопределенности и нейтрализации рисков являются атрибутом рыночной экономики. Они обеспечивают устойчивость в производственном процессе во всей общественном секторе.

Следует подчеркнуть, что государственный сектор в ряд случаев является более эффективным, чем частный. Это касается, прежде всего, высокотехнологичных и перспективных отраслей, которые требуют больших капиталовложений.

Как отмечалось выше, предметом особой заботы государства является разработка целенаправленных параметров, которые все рыночные сегменты направляют в рамках единой экономики. В условиях смешанных хозяйств именно целевая функция государственной политики создает единое геополитическое и духовно-ценностное пространство [2]. Она сдерживает, во многих случаях используя властных ресурсы, против «растаскивания» крупных экономических секторов и укладов от единого экономического центра. Благодаря следующим важнейшим компонентам образуется единая общественный сектор:

1. Регулирование общественного сектора осуществляется из единого экономического центра, которая увязывает целевые функции элементов системы в единый блок и перенаправляет их в единое русло. Это становится возможным благодаря действиям общих макроэкономических параметров, которые доводятся до каждого участника, исполнителей и принимаемых ими «правил игры».

2. Конституция, постановление правительства, указы президента являются гарантией, обеспечивающий целостность общественного сектора, не позволяя «расползания» единого смешанного хозяйства. Эти законодательные акты, в том числе инструкции мини-

стерств, государственных комитетов, агентств, должны ограничивать законодательные решения в случаях отклонений от решения центра. Это очень важно для принятия экономических решений, поскольку в отдельных сегментах может проявляться ненормальная ситуация, которая ведет к развалу единого экономического организма;

3. В результате согласованности решений единого центра и ответной реакции определенных элементов и укладов достигается оптимальное равновесие. В этом случае необходимы следующие виды связи:

А) горизонтальные связи, которые обеспечивают взаимодействие различных экономических укладов и единичных элементов;

Б) вертикальные связи, которые объединяют разрозненные хозяйственные единицы в единый комплекс взаимодействующих элементов, тем самым образуя единую систему. В этой системе происходит свободное функционирование каждого элемента, а также возникает взаимная связь между секторами смешанной экономики.

4. Целевое отношение выступает как связующий компонент между различными уровнями хозяйственной иерархии. Другими словами, целевое отношение становится механизмом, обеспечивающих соподчиненность составляющих, а количество изменений ведет не к разъединению, а к сплочению элементов.

5. В результате действия регулирующих механизмов осуществляется перекрестное действие разнородных элементов смешанной системы, и они объединяются воедино благодаря целевой функции развития, тем самым приобретая прочность.

Обобщая все высказанное, можно сказать, что общественный сектор является взаимодействующей во всех своих элементах системой связей, которая имеет качественную определенность и внутреннюю противоречивость.

Таким образом, с точки зрения системного подхода, общественный сектор:

- это сочетание составляющих, способствующие увеличению их суммы;

- это сочетание составляющих, размер которого больше суммы структурных элементов или частей;

- это такое сочетание элементов, которое способствует повышению ее организованности и тем самым жизнеспособности.

- это такое сочетание и «органическое целое», которое способно противостоять всем внешним воздействиям;
- это такая система, которая благодаря саморегулированию сохраняет себя как целостность.

ЛИТЕРАТУРА

1. Анализ концепций общей теории систем. URL: <http://www.monographies.ru/16-410>
2. *Львов Д.С.* Экономика развития. - М.: Экзамен, 2002.
3. *Мирсаидов А.Б.* Становление государственного сектора экономики Республики Таджикистан // Материалы республиканской научно-практической конференции на тему: «Экономический рост в Таджикистане: достижения, проблемы и перспективы», Институт экономики и демографии АН РТ, Душанбе, 10 октября 2014 г. - С. 65.

## ОСОБЕННОСТИ ПОГАШЕНИЯ И СПИСАНИЯ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЁТЕ

*Д.А. Тахтомысова,  
к.э.н., доцент*

*Саратовский социально-экономический институт (филиал)  
ФГБОУ ВО РЭУ им. Г.В. Плеханова [tdanara@yandex.ru](mailto:tdanara@yandex.ru)*

*D.A. Takhtomysova,  
phd, associate Professor,*

*Saratov Socio-Economic Institute - branch of Plekhanov  
Russian University of Economic [tdanara@yandex.ru](mailto:tdanara@yandex.ru)*

**Аннотация:** *Рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета погашения и списания дебиторской задолженности, порядок формирования резерва по сомнительным долгам.*

**Ключевые слова:** *дебиторская задолженность, резерв по сомнительным долгам, расчеты с покупателями и заказчиками.*

**Annotation:** *The peculiarities of accounting and taxation redemptions and write-offs of receivables formation of provisions for doubtful debt.*

**Keywords:** *accounts receivable, allowance for doubtful accounts, settlements with buyers and customers.*

Долговые обязательства покупателя и заказчика представляют собой дебиторскую задолженность. Порядок оценки дебиторской задолженности установлен пунктом 6 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н (ред. от 06.04.2015).

Расчеты с дебиторами отражаются в бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными согласно пунктам 73-77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н (ред. от 29.03.2017). В силу статьи 317 Гражданского кодекса РФ денежные обязательства должны быть выражены в рублях. При этом договором может быть предусмотрено, что денежные обязательства

по сделке подлежат оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах.

Возникновение и прекращение обязательств осуществляется в соответствии с главой 26 Гражданского кодекса РФ, где указаны основания прекращения дебиторской задолженности в порядке, определенном договором, содержащим все существенные условия.

Момент возникновения дебиторской задолженности определяется, прежде всего, условиями заключенных договоров и связан с моментом реализации товаров (работ, услуг). Документами, подтверждающими факт возникновения дебиторской задолженности, являются первичные документы о совершении хозяйственной операции, в результате которой образовался долг контрагента перед организацией (накладные на передачу ценностей, акты приемки-сдачи работ (услуг), платежные документы, договора и другие). При этом договор сам по себе первичным документом, свидетельствующим о совершении хозяйственной операции, не является. Что касается акта сверки, то данный документ также не является первичным учетным документом, подтверждающим совершение хозяйственной операции, поскольку финансовое состояние сторон при этом не изменяется.[1]

При отсутствии в договоре указания на момент перехода права собственности он считается наступившим в момент отгрузки товара продавцом, поскольку право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором (статья 223 Гражданского кодекса РФ).

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. статьей 9 установлено, что факты хозяйственной жизни подлежат оформлению первичным учетным документом в момент совершения операции (факта хозяйственной жизни) или непосредственно после (его) окончания.

На основании пункта 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, пункта 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 28.04.2017) для ведения бухгалтерского учета на предприятиях

утверждается учетная политика, которая предполагает принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, согласно которому факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от состояния расчетов по ним.

За нарушение условий договоров применяются следующие меры гражданско-правовой ответственности: штрафы, пени, неустойки, проценты.

Суммы санкций, признанных должником или по которым получены решения суда об их взыскании, коммерческие организации включают в состав внереализационных доходов (пункт 8 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н). Суммы штрафов, пеней, неустоек до их получения отражаются в бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности (пункт 76 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н).

Порядок налогового учета доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств закреплен в статье 317 Налогового кодекса РФ. Данные виды доходов подлежат налогообложению как внереализационные.

Поскольку счета, предназначенные для учета дебиторской задолженности (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») являются активно-пассивными, то есть допускающими наличие как дебетового, так и кредитового сальдо, то дебиторская задолженность означает формирование дебетового сальдо по счетам учета расчетов.[2]

Списание дебиторской задолженности необходимо отличать от погашения дебиторской задолженности. Ведь погашение дебиторской задолженности - это исполнение обязанности дебитора возместить долг, а списание - отнесение на финансовые результаты или другие источники дебиторской задолженности, которая уже не будет погашена.



Перечень оснований для признания долга безнадежным является закрытым (Письмо Минфина России от 21.03.2008 № 03-03-06/1/199) (рис. 1).

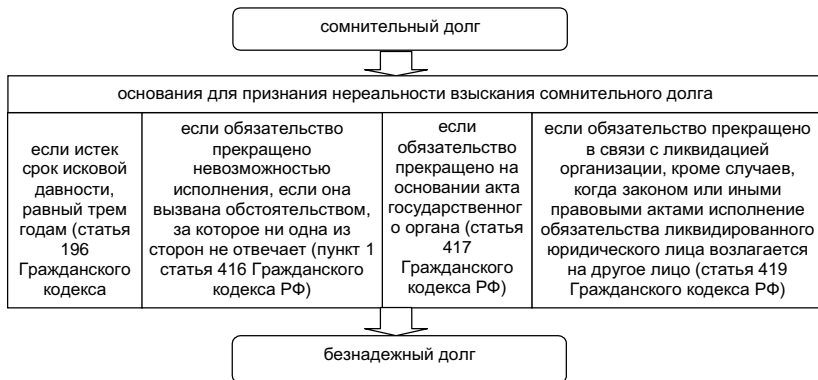


Рисунок 1. Перечень оснований для признания долга безнадежным

В соответствии с пунктом 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, безнадежным долгом считается дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные к взысканию.

Если имеются несколько оснований для признания долга безнадежным, то задолженность признается безнадежной в том налоговом (отчетном) периоде, в котором произошло первое по времени событие, служащее основанием.

От налогоплательщика не требуется предъявления претензий, принятия специального приказа или проведения инвентаризации дебиторской задолженности для признания ее безнадежной.

Суммы и даты образования безнадежных долгов подтверждаются:

- договором с указанием даты срока платежа;
- актами приемки оказанных услуг;
- платежными поручениями и актом инвентаризации дебиторской задолженности на конец отчетного (налогового) периода, указывающим на то, что на момент списания данная задолженность не погашена;
- приказом руководителя о списании дебиторской задолженности в качестве безнадежных долгов.

Налогоплательщик не вправе выбирать налоговый период, в котором безнадежный долг будет включен в состав внереализационных расходов, он обязан выполнить данное действие в том отчетном (налоговом) периоде, в котором на основании инвентаризации был выявлен истекший срок исковой давности или обнаружены другие нереальные для взыскания долги.

В целях налогообложения согласно пункту статьи 266 Налогового кодекса РФ основанием для списания дебиторской задолженности является акт государственного органа или ликвидация организации.

Разъяснения по этим вопросам дается рядом писем МНС России: письмом МНС России от 16.06.2003 №02-4-10/695х556 и письмом МНС России от 15.09.2004 №02-5-110/53. Согласно данным нормативам сумму дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, можно отнести на внереализационные расходы, если есть документы, подтверждающие данный факт.

Дебиторская задолженность признается нереальной к взысканию на основании решения судебных приставов при получении акта о невозможности взыскания и возврате исполнительного документа только в случае, когда у субъекта экономики нет возможности предъявить исполнительный документ к исполнению повторно.

У организаций, утвердивших в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по НДС по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов (по отгрузке), исчисление и уплата НДС производится в день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг) с учетом перехода права собственности в соответствии с положениями Гражданского кодекса РФ. В данных организациях не возникает вопроса, когда исчислять НДС с просроченной дебиторской задолженности, так как они начислили этот налог, отгрузив товары (выполнив работы, оказав услуги).

Организации, утвердившие в учетной политике для целей налогообложения момент определения налоговой базы по мере поступления денежных средств (по оплате), исчисляют и уплачивают НДС в день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Определение даты начисления и уплаты налога при неисполнении контрагентом своих обязательств до истечения срока исковой давности производится в соответствии с нормами пункта

5 статьи 167 Налогового кодекса РФ. Датой оплаты товаров (работ, услуг) признается наиболее ранняя из дат: день истечения указанного срока исковой давности или день списания дебиторской задолженности.

Организация, определяющая выручку «по оплате», списывая безнадежную дебиторскую задолженность, должна уплатить в бюджет НДС, числящийся в бухгалтерском учете на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по непоплаченному НДС».

Списание долгов нереальных для взыскания и как следствие уменьшение налогооблагаемой базы может быть основано на документах, подтверждающих факт исключения должника из реестра юридических лиц или погашение требования вступившим в силу определением суда о завершении конкурсного производства по процедуре его банкротства.

Спорным моментом является вопрос о том, можно ли включить в расходы безнадежную дебиторскую задолженность, если имеется встречная кредиторская задолженность по данному контрагенту. Однако, многие эксперты считают, что в соответствии с требованиями статьи 410 Гражданского кодекса РФ, действия организации в данном случае одинаковы как в отношении бухгалтерского, так и в отношении налогового учета, то есть «обязательство прекращается зачетом встречного однородного требования, срок которого наступил (не указан или определен моментом востребования). Для зачета достаточно заявления одной стороны. Если у организации имеется задолженность перед дебитором, который вовремя не погасил необеспеченный долг, то организация имеет право включить данный долг в резерв по сомнительным долгам только в той его части, которая превышает задолженность перед организацией данного дебитора. Однако, это условие действует только при наличии задолженностей по разным договорам. Если встречная задолженность возникает в рамках одного договора, то «при расчете суммы резерва величина просроченной дебиторской задолженности определяется без уменьшения на суммы авансов, полученных от заказчика по другим заданиям договора», то есть организация вправе включить всю сумму задолженности без вычета встречных обязательств в резерв по сомнительным долгам.

Основанием для списания дебиторской задолженности для целей бухгалтерского учета согласно пункту 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н являются данные проведенной инвентаризации дебиторской задолженности, отраженные в Акте инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами, письменное обоснование и приказ (распоряжение) руководителя организации. При этом дебиторская задолженность списывается по каждому конкретному обязательству.

В основном экономические субъекты списывают дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности. Исковой давностью, согласно статье 195 Гражданского кодекса РФ, признается срок для защиты прав по иску лица, право которого нарушено. Согласно статье 196 Гражданского кодекса РФ общий срок исковой давности составляет три года. Течение срока исковой давности, согласно статье 200 Гражданского кодекса РФ, начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. Если у обязательств установлен срок исполнения, то течение исковой давности начинается по окончании этого срока. По обязательствам, время исполнения которых не установлено (в этом случае статья 314 Гражданского кодекса РФ предусматривает, что такие обязательства должны быть исполнены в разумный срок после их возникновения), срок исковой давности отсчитывается с момента, когда у субъекта экономики появляется право истребовать исполнения обязательства.

Если за последние полгода срока давности возникли обстоятельства непреодолимой силы, которые повлекли за собой невозможность подачи иска с целью истребования погашения дебиторской задолженности, а также в случае приостановления действия законодательных и подзаконных актов, регламентирующих соответствующие отношения, после прекращения данных обстоятельств срок исковой давности продлевается еще на полгода. В случае, когда должник признает свои обязательства или совершает какие-либо действия по погашению долга, срок течения исковой давности приостанавливается и начинается заново.

В целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения на основании нормативных документов, указанных выше, дебиторская

задолженность может списываться за счет резервов по сомнительным долгам. Данные резервы создаются на основании инвентаризации дебиторской задолженности. Если созданный резерв по сомнительным долгам окажется недостаточным, то остаток долга относится на финансовые результаты. [3]

Сравнительный анализ формирования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете (табл. 1.) показал, что соблюдение всех требований Положения по бухгалтерскому учету, Налогового кодекса РФ и других документов, так или иначе, приводит к возникновению различий в бухгалтерском и налоговом учете.

В настоящее время на сайте Министерства финансов Российской Федерации опубликован проект изменения ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организации", который несмотря на то, что является еще одним шагом в сближении отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности, кардинально изменит критерии признания доходов.

Указанные выше требования могут вызвать затруднения и в практике организации бухгалтерского и налогового учета создания резервов по сомнительным долгам и списания безнадежной дебиторской задолженности, поскольку применение разных правил создания резервов по сомнительным долгам, а также признание в бухгалтерском учете оценочных обязательств, будут учитываться при расчете налога на прибыль как временные разницы.[4]

Резервы по сомнительным долгам входят в перечень оценочных значений приведенных в Положении по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 утвержденном Приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 28.04.2017).

Оценочные значения рассчитываются в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем и требуют профессионального суждения, что является новым в российской нормативно-правовой базе и ориентировано на МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Учитывая, что практика создания резерва для российского учета является достаточно новой, некоторые организации в целях сближения бухгалтерского и налогового учета закрепляют в учетной

Таблица 1. Порядок формирования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Формирование резерва - обязанность	Формирование резерва - право
Резерв по любой дебиторской задолженности, признанной сомнительной - счета 60, 62, 66,67,68,69, 70, 71, 73, 75,76	Резерв только по сомнительной задолженности, связанной с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг) - только счет 62
Инвентаризация дебиторской задолженности не требуется	Обязательная инвентаризация дебиторской задолженности
Сведения о резерве не являются элементом учетной политики	Сведения о резерве обязательно отражаются в учетной политике
Создается как минимум один раз в год (по состоянию на 31 декабря отчетного года либо поквартально)	Формируется ежемесячно или ежеквартально, в зависимости от способа уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль
Предельная сумма резерва не лимитирована	Расходы по формированию резерва не должны быть более 10% выручки от реализации товаров (работ, услуг) без включения в нее налогов, в том числе НДС отчетного (налогового) периода
Процент от суммы долга, подлежащий включению в резерв, считается организацией в соответствии с методикой, прописанной в учетной политике	Если срок возникновения сомнительной задолженности более 90 дней, то в резерв включается вся сумма задолженности; задолженность со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) включается в резерв в размере 50%; не включается в резерв по сомнительным долгам задолженность со сроком возникновения до 45 дней
Формировать резерв имеет право организация, применяемая любой метод определения доходов и расходов	Формировать резерв имеют право только те организации, которые применяют метод начисления по налогу на прибыль
Резерв используется на покрытие безнадежных долгов, то есть по дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, либо по другим нереальным к взысканию долгам	Резерв используется только на покрытие безнадежного долга, по которому истек срок исковой давности или по которым в соответствии в ГК РФ прекращено обязательство по причине невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или вследствие ликвидации организации
Неизрасходованная часть резерва включается в прочие доходы и присоединяется к финансовым результатам в бухгалтерском балансе на конец отчетного года	Сумма вновь создаваемого резерва корректируется на сумму остатка предыдущего отчетного (налогового) периода

политике методике, принятую в пункте 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ.

Обратим внимание на то, что в данной методике срок 45 или 90 дней необходимо отсчитывать с того момента, как задолженность стала сомнительной, а не с момента ее возникновения (то есть со дня, когда истекает срок погашения задолженности по договору).

Отметим еще одну особенность: из абзаца 5 пункта 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ следует, что ограничения суммы резерва по сомнительным долгам в 10% выручки от реализации - это максимальный предел, то есть организация вправе самостоятельно устанавливать любую другую величину процентов от выручки, не превышающую максимальную, при создании резерва по сомнительным долгам, указав на данный факт в своей учетной политике.

Также в связи с ограничением в 10 % возникает ряд вопросов, касающихся срока возникновения сомнительного долга. Ведь 45 дней со дня его возникновения могут истекать в одном квартале, а 90 дней - в следующем. В данной ситуации Минфин России в Письме от 04.04.2006 № 03- 03-04/1/319 указывает на то, что выручка организации рассчитывается отдельно за каждый налоговый период. Из этого следует, что в нашем примере ко второй части сомнительного долга организация должна применять размер выручки от реализации следующего отчетного (налогового) периода.

В налоговом учете порядок создания резервов не привязан к оценочным значениям. Согласно статье 266 Налогового кодекса Российской Федерации размер резерва по сомнительным долгам зависит от срока возникновения задолженности покупателей.

Для целей бухгалтерского учета сомнительная задолженность определяется следующим образом: сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Сомнительным долгом для целей налогообложения признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (пункт 1 статьи 266 Налогового кодекса РФ). Соответ-

ственно, для признания сомнительной задолженности в целях формирования резерва в налоговом учете задолженность должна соответствовать следующим критериям:

1) задолженность должна являться дебиторской, то есть должником должен быть контрагент организации - другая организация либо физическое лицо. Глава 25 Налогового кодекса РФ указывает, что сомнительный долг - это любая просроченная и необеспеченная задолженность;

2) задолженность должна быть связана с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг);

3) задолженность не должна быть обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией. Отметим, что Письмо Минфина России от 15.10.2003 № 16-00-14/316 указывает на то, что иные способы обеспечения, предусмотренные законом или договором, также не позволяют вводить задолженность в ранг сомнительной;

4) задолженность должна была возникнуть на основании договора с указанием срока погашения.

Отметим также, что Письмо ФНС России от 20.01.2005 № 02-3-03/274 разъясняет, что сомнительной не признается задолженность, возникшая по иным основаниям, в том числе исходя из судебных решений.

При переходе с кассового метода на метод начисления по налогу на прибыль просроченная дебиторская задолженность, относящаяся к прошлым налоговым периодам, включается в состав доходов от реализации на дату перехода организации на метод начисления (Письмо Минфина России от 21.12.2006 № 03-03-04/1/854).

В соответствии со статьей 266 Налогового кодекса РФ, сумма резерва по сомнительным долгам устанавливается по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации. Начать формирование резерва по сомнительным долгам организации вправе только с начала очередного налогового периода, так как сведения о данном резерве должны отражаться в учетной политике, вносить изменения в которую разрешается также только с начала нового налогового периода. Каждого контрагента следует рассматривать индивидуально.

Налоговое законодательство не запрещает создание резерва по сомнительным долгам по задолженности, которая возникла в



прошлом налоговом периоде, если ранее резерв по ней не создавался. Даже если формирование резерва повлечет за собой образование убытка по итогам отчетного (налогового) года, организация вправе относить суммы отчислений в резерв в состав внереализационных расходов при расчете налога на прибыль.

В бухгалтерском учете в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 29.03.2017) организация не имеет права переносить остаток резерва на следующий период.

В налоговом учете вопрос о неиспользованном остатке резерва по сомнительным долгам разъясняется в пункте 5 статьи 266 Налогового кодекса РФ и в Письмах Минфина. Если сумма резерва была не полностью использована в отчетном периоде на покрытие убытков от безнадежных долгов, то ее остаток может быть отнесен на следующий отчетный (налоговый) период. Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если сумма резерва по сомнительным долгам в текущем отчетном периоде, исчисленная с учетом ограничения в 10%, оказалась меньше, чем сумма остатка резерв предыдущего отчетного (налогового) периода, разницу налогоплательщик обязан включить в состав внереализационных доходов.

Если же резерв по сомнительным долгам полностью переносится на следующий отчетный (налоговый) период, то сумма вновь создаваемого резерва за новый отчетный (налоговый) период определяется в порядке, указанном в пункте 4 статьи 266 Налогового кодекса РФ (то есть не более 10% от выручки) и корректируется в указанном выше порядке.

Так как величина выручки за первый квартал всегда меньше, чем величина выручки за год, у формирующей резерв по сомнительным долгам организации в первом квартале будут возникать вне-

реализационные доходы, связанные с требованием ограничения резерва величиной, не превышающей 10% выручки от реализации за первый квартал. Следовательно, налоговая база по налогу на прибыль за первый квартал всегда будет намного больше фактически полученной прибыли. Также будет завышена сумма авансовых платежей по налогу на прибыль за второй квартал, так как она высчитывается как 1/3 суммы налога на прибыль за первый квартал.

В соответствии с пунктом 7 статьи 250 Налогового кодекса РФ если налогоплательщик решил не создавать резерв по сомнительным долгам в новом налоговом периоде, то вся неиспользованная на покрытие убытков в налоговом (отчетном) периоде сумма резерва включается в состав внереализационных доходов.

При принятии данного решения необходимо внести изменения в учетную политику, что, как указывалось выше, возможно лишь с начала нового налогового периода. Прекращение же использования данного резерва также может быть осуществлено только с начала нового налогового периода (Письмо Минфина России от 21.09.2007 № 03-03-06/1/688).

Таким образом, на сегодняшний день вследствие несовершенства нормативной и законодательной базы в части оценки сроков признания задолженности, по которой срок исполнения обязательств не установлен, проблема управления дебиторской задолженностью в значительной степени осложняется, что делает её оценку, учет, а также списание значимым звеном в системе бухгалтерского и налогового учета любой организации.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Анциферова И.В.* Финансовый учет: Учебник / И.В. Анциферова. - М.: Дашков и К, 2011. - 556 с.
2. *Тахтомысова Д.А.* Аудит: учеб.пособие / Д.А. Тахтомысова. - Саратов: Поволжский институт управления имени П.А. Столыпина, 2016. - 160 с.
3. *Белоножка В.С.* Управление дебиторской задолженностью предприятия [Электронный ресурс] // Электронный научно-практический журнал «Экономика и менеджмент инновационных технологий» - Режим доступа: <http://ekonomika.snauka.ru/2013/04/2189/>
4. *Садыкова Т.М.* Новые направления развития современного бухгалтерского учета / Т.М. Садыкова, С.И. Церпенто // Наука и общество. - 2013. - № 2 (11). - С. 98-99.

## **УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБСЛУЖИВАНИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЮ И МЕТОДЫ ИХ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ**

*Е.А. Анипченко,  
студентка 14 Г класса Самарской Государственной  
Областной Академии Наяновой*

## **ACCOUNTING FOR THE COST OF MAINTENANCE OF PRODUCTION AND MANAGEMENT, AND METHODS OF THEIR DISTRIBUTION**

*E.A. Anipchenko,  
Student 14 G-class Samara State  
Regional Academy Nayanowa*

**Аннотация.** *Целью данной статьи является изучение вопросов учета расходов по обслуживанию производства и управлению и методов их распределения в коммерческих организациях. Автор на основе теоретических аспектов рассматривает классификацию, и цель выделения накладных расходов, влияние выбора различных методов распределения затрат на себестоимость продукции, рассматривая их достоинства и недостатки. Назначением данного анализа является выбор оптимальной базы отнесения затрат и стратегии распределения расходов.*

**Ключевые слова:** *общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, управленческий учет, методы распределения затрат, база отнесения производственных затрат, калькулирование себестоимости, прямые и косвенные расходы, обслуживание производства, управление организацией.*

**Abstract.** *The purpose of this article is to examine the issues of cost accounting service production and management techniques and their distribution in the commercial organizations. Author based on theoretical aspects considering the classification, and the purpose of allocation of overhead costs, the impact of the choice of different cost allocation methods at the cost of production, considering their advantages and disadvantages. The purpose of this analysis is the*

*choice of the optimal base allocation of costs and cost-sharing strategies.*

**Keywords:** *overhead costs, general costs, management accounting, cost allocation methods, the base referring production costs, calculation of cost, direct and indirect costs of production services, management of the organization.*

В ходе осуществления своей производственно-экономической деятельности помимо основных расходов (сырье, материалы, заработная плата и др.) организация несет накладные расходы, которые связаны с подготовкой, организацией, обслуживанием производства и управлением предприятием в целом. В отличие от основных, накладные расходы не могут непосредственно относиться в состав прямых затрат на производство продукции (работ, услуг), они подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) согласно различным методам распределения.

По своей структуре накладные расходы подразделяют на:

- общепроизводственные, связанные с обслуживанием основного и вспомогательных производств организации;
- общехозяйственные, которые включают хозяйственные и управленческие затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом.

По принципу включения затрат в себестоимость товаров (работ, услуг) можно разделить их на прямые и косвенные.

К прямым относятся расходы, связанные с производством какого-либо конкретного вида продукции (оказанием определенных услуг, выполнением конкретных работ), а так же те затраты, которые могут быть включены в себестоимость данной продукции (услуг либо работ). Ими являются затраты на приобретение материалов, полуфабрикаты и сырье, используемые для осуществления производственной деятельности, амортизация по основному производственному оборудованию, заработная плата и социальные отчисления работников, занятых в процессе производства и прочие затраты.

Косвенными расходами признают затраты, связанные с производством неоднородной продукции (услуг либо работ), представленной несколькими видами. Они не могут напрямую влиять на себестоимость определенного вида продукции. В связи с этим они подлежат косвенному распределению (то есть условному) по ви-

дам продукции в соответствии с базами распределения, утвержденными учетной политикой предприятия, а также специальными коэффициентами, рассчитываемыми предприятием для распределения косвенных затрат.

Косвенными расходами предприятия являются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Данный вид расходов есть на любом предприятии, вне зависимости от направленности его деятельности (производство, торговля либо услуги). Бухгалтерский учет затрат, относящихся к данному виду, имеет свои особенности и зависит от того метода учета и калькулирования затрат, который принят на данном предприятии.

К Общепроизводственным относят:

- стоимость материалов, использованных для обслуживания и ремонта производственного оборудования;
- затраты на оплату труда сотрудников, занятых обслуживанием производства, с отчислениями на социальные нужды;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- арендная плата за помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве; и другие.

Общепроизводственные расходы по каждому цеху в конце месяца распределяются по двум основным группам: подразделениям и продукции. При этом следует учитывать основные функции распределения:

1) поиск информации о расходах по центрам ответственности (структурные подразделения (цех, производственный участок, бригада), которые содержат информацию об издержках на приобретение активов и о расходах);

2) отнесение затрат (распределение затрат - это процесс отнесения произведенных расходов на определенный объект затрат) на конкретное организационное подразделение или продукцию;

3) обеспечение объективного планирования, нормирования и прогнозирования затрат, осуществление учета и анализа возможных отклонений;

4) определение результатов деятельности центров ответственности по снижению себестоимости продукции;

5) выявление резервов снижения себестоимости по каждой группе: подразделению, продукции.

Если предприятие производит несколько видов продукции, то при расчете себестоимости продукции каждого вида возникает сложность отнесения производственных накладных расходов на конкретный вид продукции. Общепринятые методы распределения предусматривают сначала распределение производственных накладных расходов по производственным и непроизводственным (вспомогательным и обслуживающим) подразделениям, а затем по видам продукции. Процесс распределения накладных расходов осуществляется согласно выбранной базе распределения и метода учета накладных расходов.

База распределения общепроизводственных затрат - показатель, который наиболее точно связывает общепроизводственные косвенные расходы с объемом выпущенной продукции.

Базу распределения должен выбрать бухгалтер-аналитик. Например, если заработная плата рабочих, занятых непосредственно производством продукции занимает большой удельный вес в производственных затратах, то он может служить основой для распределения, или если производство продукции является материалоемким, то фактором распределения может быть стоимость основного сырья и материалов. Решение этого вопроса оказывает влияние на величину себестоимости продукции, поэтому при выборе базы распределения следует учитывать экономический смысл фактора, руководствоваться содержанием отраслевых методических рекомендаций по учету, планированию и калькулированию себестоимости, учитывать особенности производственной и коммерческой деятельности предприятия.

База для распределения затрат обычно сохраняется неизменной в течение длительного времени, так как она является элементом учетной политики предприятия.

Наиболее распространенным способом распределения расходов является метод, в котором базой отнесения затрат выбирается заработная плата производственных рабочих. Но у этого метода есть недостаток - снижение влияния на достоверность определения себестоимости продукции. Распределение косвенных расходов пропорционально заработной плате рабочих занятых в производстве приводит к тому, что фактическая себестоимость продукции высокомеханизированных участков, оснащенных дорогостоящим специальным оборудованием, резко снижается за счет увели-

чения себестоимости продукции немеханизированных участков, которые применяют ручной труд. Такой метод чрезвычайно затрудняет определение фактической экономической эффективности новых способов производства и приводит к тому, что отдельные производства могут быть убыточными, а другие - высокорентабельными из-за неправильного перераспределения расходов и конечном счете могут влиять на объективное определение продажных цен на продукцию.

Общепроизводственные расходы также могут относиться на незавершенное производство, но только в пределах нормативной (плановой) себестоимости. Это может производиться в случае оценки незавершенного производства по производственной нормативной (плановой) себестоимости.

В организациях с единичным и мелкосерийным производством, где объем незавершенного производства неравномерен, общепроизводственные расходы включаются в состав незавершенного производства по фактическому уровню. Сумма превышения фактических затрат над нормативными (плановыми) относится полностью на фактическую стоимость объема выпущенной продукции отчетного периода.

В случаях, когда в организациях с крупносерийным или массовым производством в период освоения новых изделий имеется значительный разрыв между трудоемкостью этих изделий в период освоения и серийного производства, то при распределении общепроизводственных расходов следует применять поправочные коэффициенты по осваиваемым изделиям, чтобы не завышать себестоимость новой продукции за счет снижения себестоимости: уже освоенной продукции. Эти поправочные коэффициенты определяются как отношение проектной трудоемкости (в нормо-часах) осваиваемого изделия в условиях серийного выпуска к плановой трудоемкости этого изделия в период освоения. Они применяются как в плане, так и в учете.

Та часть общепроизводственных расходов, которая непосредственно связана с выпуском определенных видов продукции, относится в планировании и учете на себестоимость этих видов продукции.

На товары народного потребления общепроизводственные расходы относятся в следующем порядке:

- при изготовлении их в специализированных цехах по производству этих изделий - в полном размере;

- при изготовлении в неспециализированных цехах (вместе с основной продукцией) - в полном размере, за исключением расходов на испытания, опыты и исследования, рационализацию и изобретательство; погашение стоимости инвентаря; содержание прочего цехового персонала, не занятого на изготовлении изделий народного потребления, кроме технологов и мастеров, если они закреплены и руководят только производственным участком по изготовлению товаров народного потребления.

На работы и услуги для нужд своего капитального строительства, непромышленных производств и хозяйств, а также на работы, осуществляемые за счет прибыли и других целевых источников, общепроизводственные расходы относятся, за исключением статей, которые не связаны с производством этих работ (испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство, содержание специальных конструкторских, технологических бюро и цеховых лабораторий).

Непроизводительные расходы должны относиться на себестоимость той продукции, работ, услуг, с которыми они непосредственно связаны.

При выделении расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования в отдельную статью их соответствующая доля относится на себестоимость забракованной продукции, работ, услуг пропорционально основной заработной плате. В этом случае затраты по статье «Расходы по обслуживанию производства и управлению цехами» могут распределяться между отдельными видами изделий пропорционально комплексной базе: основная заработная плата производственных рабочих плюс расходы и эксплуатации машин и оборудования.

Рассмотрим алгоритм метода распределения общепроизводственных расходов по видам продукции на основе использования базы распределения традиционным методом.

*Пример 1.*

Предприятие выпускает два вида продукции - А и Б - в количестве 100 и 120 ед. Величина заработной платы основных производственных рабочих на единицу продукции А составляет 300 руб., на единицу продукции Б - 180 руб. Величина накладных расходов за



отчетный период составила 7000 руб. Определить величину накладных расходов на единицу продукции каждого вида.

А. Выбирается база распределения - заработная плата основных производственных рабочих.

Б. Определяется суммарное значение выбранной базы распределения:  $CЗБр = \sum(Bрк)$ , где  $Bрк$  - значение базы распределения для изделий  $k$ -го вида.

$$CЗБр = 100 \text{ ед.} \times 300 \text{ руб.} + 120 \text{ ед.} \times 180 \text{ руб.} = 51600 \text{ руб.}$$

В. Рассчитывается нормативный коэффициент общепроизводственных затрат ( $Кнор$ ) путем деления величины общепроизводственных расходов ( $ОБЦЗ$ ) на суммарное значение базы распределения ( $CЗБр$ ):

$$Кнор = ОБЦЗ : CЗБр = 7000 \text{ руб.} : 51600 \text{ руб.} = 0,14.$$

Г. Рассчитываются общепроизводственные затраты на каждый вид продукции ( $ОБЦЗпр$ ) путем умножения нормативного коэффициента общепроизводственных затрат на значение базы распределения для данного изделия:

$$ОБЦЗк = Кнор \times BРк;$$

$$ОБЦЗ(А) = 0,14 \times 300 \text{ руб.} = 42 \text{ руб.};$$

$$ОБЦЗ(В) = 0,14 \times 180 \text{ руб.} = 25,2 \text{ руб.}$$

*Пример 2.*

На основе информации о накладных расходах предприятия, расходов на материалы и оплату труда основных производственных рабочих на виды продукции, приведенных в таблицах ниже, определить накладные расходы на каждый вид продукции при различных базах распределения.

Таблица 1.

Ведомость учета материальных и накладных расходов предприятия за март

Показатель	Значение, тыс. руб.
Затраты на оплату труда вспомогательных рабочих	100
Содержание и ремонт производственных помещений и оборудования	215
Амортизация основных средств	68
Прочие накладные расходы	24
Итого накладных расходов	407

Таблица 2.

Расходы на материалы и оплату труда на продукцию в марте

Продукция	Значение расходов, тыс. руб.		Прямые расходы, тыс. руб.
	На материалы	На оплату труда основных рабочих	
А	100	120	220
В	300	180	480
С	200	200	400
Итого	600	500	1100

В качестве базы распределения рассмотрим три варианта: 1 - расходы на материальные ресурсы; 2 - на оплату труда основных рабочих; 3 - прямые расходы.

Таблица 3.

Результаты расчетов распределения накладных расходов на продукцию в марте

Показатель	Значения накладных расходов по вариантам, тыс. руб.		
	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
Коэффициент распределения	$407 : 600 = 0,6783$	$407 : 500 = 0,814$	$407 : 1100 = 0,37$
Продукция «А»	$0,6783 * 100 = 67,830$	$0,814 * 120 = 97,68$	$0,37 * 220 = 81,4$
Темп роста, %	100	144,01	120,01
Продукция «В»	$0,6783 * 300 = 203,49$	$0,814 * 180 = 146,52$	$0,37 * 480 = 177,6$
Темп роста, %	100	72,00	87,28
Продукция «С»	$0,6783 * 200 = 135,66$	$0,814 * 200 = 162,8$	$0,37 * 400 = 148$
Темп роста, %	100	120,01	109,10

Результаты расчетов позволяют сделать следующий вывод: размер накладных расходов на продукцию существенно зависит от выбранной базы распределения. Так, например, сопоставляя темпы роста накладных затрат по вариантам, относительно 1-го варианта можно отметить следующее. По продукции «А» в варианте 2 накладные расходы больше, чем при варианте 1, на 44,01%, в варианте 3 - больше на 20,01%.

Распределение накладных затрат влияет на себестоимость продукции, ценовую политику предприятия. Покажем влияние выбора варианта распределения на следующем примере.

Пример 3.

Учитывая данные примера 2, проанализировать изменение себестоимости единицы продукции А, дохода и прибыли от реализации продукции, если известно, что рыночная цена реализации продукции - 0,63 тыс. руб. Выявить влияние варианта распределения на безубыточность деятельности, принимая накладные расходы за постоянные расходы. Дать оценку.

Таблица 4.

Расчет финансовых показателей при различных вариантах распределения накладных расходов (тыс. руб.)

Показатель	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
1. Количество, ед.	1000	1000	1000
2. Прямые расходы на объем, тыс. руб.	220	220	220
3. Накладные расходы на объем, тыс. руб.	67,830	97,68	81,4
4. Себестоимость производства, тыс. руб.	287,83	317,68	301,4
5. Себестоимость единицы продукции, тыс. руб.	0,2878	0,3177	0,3014
6. Темп роста себестоимости, %	100	110,39	104,73
7. Доходы (0,63 тыс. руб. х стр. 1), тыс. руб.	630	630	630
8. Прибыль, тыс. руб.	342,17	312,32	328,6
9. Темпы роста прибыли, %	100	91,28	96,03
10. Критический объем производства (стр. 3 : (0,63 - стр. 5)), ед.	198	313	248
11. Запас производственной прочности	802	687	752

Таким образом, при различных вариантах сравнения различны значения себестоимости и прибыли. Так, например, по сравнению с вариантом 1 в варианте 2 себестоимость единицы продукции больше на 10,39%, что привело к снижению прибыли предприятия на 8,72%. Соответственно в варианте 3 по сравнению с вариантом 1 себестоимость единицы продукции больше на 4,73 %, а прибыль - меньше на 3,97%. Увеличение темпов роста себестоимости отрицательно влияет и на запас производственной прочности предприятия.

*Пример 4.*

Общепроизводственные расходы предприятия по плану на год - 34 тыс. руб. Предприятие планирует выпуск продукции А и Б. Известно, что стоимость прямых материальных затрат на единицу продукции каждого вида составляет соответственно 5 и 7 руб., прямые трудозатраты - соответственно 9 и 12 руб.

Определить производственную себестоимость продукции А и Б, затраты на объем производства, если планируется выпустить продукции А - 1000 условных единиц, Б - 2000 условных единиц.

Вариант 1.

1. Прямые материальные затраты на продукцию А и Б соответственно составят:

$\text{МАТЗ(А)} = 5 \text{ руб.} \cdot 1000 \text{ усл. ед.} = 5000 \text{ руб.}; \text{МАТЗ(Б)} = 7 \text{ руб.} \cdot 2000 \text{ усл. ед.} = 14\,000 \text{ руб.}$

Общие материальные затраты:  $\text{МАТЗ} = 5000 \text{ руб.} + 14\,000 \text{ руб.} = 19\,000 \text{ руб.}$

2. Прямые трудовые затраты на продукцию А и Б составят:

$\text{ЗТР(А)} = 9 \text{ руб.} \cdot 1000 \text{ усл. ед.} = 9000 \text{ руб.}; \text{ЗТР(Б)} = 12 \text{ руб.} \cdot 2000 \text{ усл. ед.} = 24\,000 \text{ руб.}$

Общие прямые трудовые затраты:  $\text{ЗТР} = 9000 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} = 33\,000 \text{ руб.}$

3. В качестве базы распределения накладных расходов берем прямые трудовые затраты, их размер значительно превышает размер прямых материальных затрат:

$33\,000 \text{ руб.} > 19\,000 \text{ руб.}$

Нормативный коэффициент общепроизводственных расходов будет равен:

$\text{НК} = \text{ОБЩЗ} : \text{ЗТР} = 34\,000 \text{ руб.} : 33\,000 \text{ руб.} = 1,03.$

На каждый рубль прямых трудовых затрат приходится 1,03 руб. накладных расходов.

4. Общепроизводственные затраты на единицу продукции А и Б соответственно составят:

$\text{ОБЩ}_1(\text{А}) = \text{ЗТР}_1(\text{А}) \cdot \text{НК} = 9 \text{ руб.} \cdot 1,03 = 9,27 \text{ руб.};$

$\text{ОБЩ}_1(\text{Б}) = \text{ЗТР}_1(\text{Б}) \cdot \text{НК} = 12 \text{ руб.} \cdot 1,03 = 12,36 \text{ руб.}$

5. Общепроизводственные затраты на объем продукции А и Б соответственно составят:

$\text{ОБЩЗ(А)} = \text{ЗТР(А)} \cdot \text{НК} = 9000 \text{ руб.} \cdot 1,03 = 9270 \text{ руб.};$

$\text{ОБЩЗ(Б)} = \text{ЗТР(Б)} \cdot \text{НК} = 24\,000 \text{ руб.} \cdot 1,03 = 24720 \text{ руб.}$

6. Затраты на производство единицы продукции А и Б составят:

$$\text{ПРС}_1(\text{А}) = 5 \text{ руб.} + 9 \text{ руб.} + 9,27 \text{ руб.} = 23,27 \text{ руб.};$$

$$\text{ПРС}_1(\text{Б}) = 7 \text{ руб.} + 12 \text{ руб.} + 12,36 \text{ руб.} = 31,36 \text{ руб.}$$

7. Затраты на производство заданного объема продукции каждого вида составят:

$$\text{ЗАТ}(\text{А}) = 5000 \text{ руб.} + 9000 \text{ руб.} + 9270 \text{ руб.} = 23\ 270 \text{ руб.};$$

$$\text{ЗАТ}(\text{Б}) = 14\ 000 \text{ руб.} + 24\ 000 \text{ руб.} + 24\ 720 \text{ руб.} = 62\ 720 \text{ руб.}$$

Вариант 2.

Рассмотрим вариант 2 распределения общепроизводственных затрат. В качестве базы распределения возьмем прямые (переменные) затраты, включающие в себя прямые материальные и прямые трудовые затраты.

1. Переменные затраты на единицу продукции каждого вида:

$$\text{ПЕР}_1(\text{А}) = 5 \text{ руб.} + 9 \text{ руб.} = 14 \text{ руб.}; \text{ ПЕР}_1(\text{Б}) = 7 \text{ руб.} + 12 \text{ руб.} = 19 \text{ руб.}$$

2. Общие переменные затраты на объем продукции:

$$\text{ПЕР} = 14 \text{ руб.} * 1000 \text{ усл. ед.} + 19 \text{ руб.} * 2000 \text{ усл. ед.} = 52000 \text{ руб.}$$

3. Нормативный коэффициент общепроизводственных расходов при рассматриваемом варианте будет равен:

$$\text{НК} = \text{ОБЩЗ} : \text{ПЕР} = 34\ 000 \text{ руб.} : 52\ 000 \text{ руб.} = 0,65.$$

То есть на каждый рубль переменных затрат приходится 0,65 руб. накладных расходов.

4. Общепроизводственные затраты на объем продукции А и Б соответственно составят:

$$\text{ОБЩЗ}(\text{А}) = 14 \text{ руб.} * 1000 \text{ усл. ед.} * 0,65 = 9100 \text{ (руб.) (в варианте 1 - 9270 руб.)};$$

$$\text{ОБЩЗ}(\text{Б}) = 19 \text{ руб.} * 2000 \text{ усл. ед.} * 0,65 = 24700 \text{ руб. (в варианте 1 - 24720 руб.)}.$$

5. Затраты на производство единицы продукции А и Б составят:

$$\text{ПРО}_1(\text{А}) = \text{ПЕР}_1(\text{А}) * (1 + \text{НК}) = 14 \text{ руб.} * (1 + 0,65) = 23,1 \text{ руб. (в варианте 1 - 23,27 руб.)};$$

$$\text{ПРО}_1(\text{Б}) = \text{ПЕР}_1(\text{Б}) * (1 + \text{НК}) = 19 \text{ руб.} * (1 + 0,65) = 31,35 \text{ (руб.) (в варианте 1 - 31,36 руб.)}.$$

Различие несущественное.

6. Затраты на заданный объем производства продукции:

$$\text{ЗАТ}(\text{А}) = 23,1 \text{ руб.} * 1000 \text{ усл. ед.} = 23100 \text{ руб.};$$

$$\text{ЗАТ}(\text{Б}) = 31,35 \text{ руб.} * 2000 \text{ усл. ед.} = 62700 \text{ руб.}$$

Общехозяйственные расходы, непосредственно не связанные с производственным процессом, включают:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

При списании общехозяйственных затрат по направлениям расходов их в первую очередь распределяют между готовой продукцией (работами, услугами) и незавершенным производством, а также соответствующую долю относят на себестоимость производимой продукции в вспомогательных цехах, для реализации третьим лицам, своему капитальному строительству, непромышленным производствам и хозяйствам.

При распределении указанных расходов между выпущенной продукцией и незавершенным производством в основном производстве общим правилом является пропорциональное распределение к их нормативной величине. В организациях с небольшим удельным весом и относительной стабильностью полуфабрикатов незавершенного производства эти расходы включаются в остатки незавершенного производства в плановом или сметно-нормализованном размере.

В предприятиях мелкосерийным производством, где объем незавершенного производства неравномерный, общехозяйственные расходы включаются в состав незавершенного производства по их фактическому уровню.

В период освоения новых изделий в организациях с крупносерийным или массовым производством и когда имеется значительный разрыв между плановой трудоемкостью и фактической, распределение общехозяйственных расходов осуществляется по методике, рекомендованной для общепроизводственных расходов.

Затраты в составе общехозяйственных расходов, связанные с выпуском определенных видов продукции (производство испытаний, опытов, исследований, рационализация, оплата экспертиз и кон-

сультации и др.), относятся в планировании и учете на себестоимость только этих видов продукции.

На внутрицеховые работы и услуги, внутризаводские (межцеховые) заказы, на работы и услуги, выполняемые для нужд организации, и на забракованные изделия общехозяйственные расходы не относятся.

Общехозяйственные расходы на работы, услуги (продукцию), выполненные для капитального строительства, непромышленных (обслуживающих) производств и на другие работы, выполняемые за счет прибыли и других целевых источников, относятся только в той части, которая непосредственно связана с этими работами. Как правило, на вышеуказанные работы не относятся: содержание пожарной военизированной и сторожевой охраны; отчисления на содержание вышестоящих организаций; амортизация основных средств; содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского назначения; проведения испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий; расходы на изобретательство и технические усовершенствования; подготовка кадров; организованный набор рабочей силы; прочие расходы. Для этого обычно составляют предварительные сметные расчеты, которыми определяется доля расходов на обслуживание производства и управление, подлежащих отнесению на эти работы.

На товары народного потребления общехозяйственные расходы относятся независимо от того, где они производятся (в цехах основного производства наряду с другой продукцией или в специальных цехах), за исключением расходов, не имеющих отношения к производству этих товаров.

При использовании варианта отнесения общехозяйственных расходов непосредственно на результаты от реализации продукции, распределение указанных расходов на отдельные виды осуществляется пропорционально их производственной себестоимости.

Затраты производства в управленческом учете отражаются в трех направлениях, каждое из которых представляет собой систему взаимосвязанных бухгалтерских записей:

- по элементам издержек;
- по статьям себестоимости;
- по центрам ответственности - местам возникновения затрат.

Счета управленческого учета, на которых отражается аналитическая информация о текущих затратах производства, данные для их контроля по центрам ответственности и для калькулирования себестоимости в рыночных условиях, как правило, составляют коммерческую тайну предприятия.

Классификаторы управленческого учета выделяют различные объекты учета с целью их однозначной трактовки всеми участниками процессов планирования, организации, стимулирования и контроля на предприятии. Количество и типы используемых классификаторов каждое предприятие определяет индивидуально. Наиболее распространенными классификаторами управленческого учета, применяемыми в российских компаниях, являются:

- виды выпускаемой продукции, оказываемых работ и услуг;
- виды доходов;
- центры экономической ответственности;
- места возникновения затрат;
- виды (экономические элементы) затрат;
- статьи калькуляции;
- виды активов;
- виды обязательств;
- виды собственного капитала;
- проекты;
- направления инвестиций;
- основные и вспомогательные бизнес-процессы;
- типы клиентов;
- категории персонала.

Классификаторы и кодификаторы играют важную роль и при автоматизации управленческого учета.

В завершение скажем, что расходы по обслуживанию производства и управлению большей частью являются косвенными затратами основного производства, связанными с управлением им и выполнением общепроизводственных обеспечивающих функций.

Причем косвенное распределение затрат оправдано лишь в тех случаях, когда исключается возможность нормирования и прямого учета затрат на продукты (работы, услуги) (например, в условиях производства с сопряженной продукцией) или такой учет слишком громоздок (в производстве с разнообразным ассортиментом продукции и пр.).



Как бы там ни было, косвенные затраты даже в основных производственных цехах неизбежны, поэтому в управленческом учете нужно быть готовым к учету данных затрат отдельно в составе общепроизводственных (цеховых) либо вместе с прямыми затратами, что иногда тоже имеет практическое применение.

Если на предприятии используется цеховая структура управления производством, то для учета расходов по обслуживанию производства и управлению принято использовать собирательно-распределительный счет 25 «Общепроизводственные расходы», отдельный специально созданный субсчет 2. На нем производится учет следующих расходов: заработная плата ИТР, служащих, младшего обслуживающего персонала; страховые взносы; на содержание и ремонт производственных зданий и инвентаря; на амортизацию зданий цехов; на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности; потери от простоев; прочие расходы на содержание цеховых лабораторий и т.п.

Расходы по обслуживанию производства и управлению в конце месяца распределяются по двум основным группам: подразделениям и продукции.

Традиционные методы распределения предусматривают сначала распределение производственных накладных расходов по производственным подразделениям и непроизводственным (вспомогательным и обслуживающим подразделениям), а затем по видам продукции. Процедура распределения накладных расходов осуществляется исходя из выбранной базы распределения и метода текущего учета накладных расходов.

Таким образом, мы рассмотрели общие положения, касающиеся учета расходов по обслуживанию производства и управлению в управленческом учете. На основе этой информации руководство принимает важные управленческие решения, поэтому она должна быть своевременной, полной и актуальной.

Производство продукции всегда связано с определенными затратами, которые в дальнейшем формируют величину себестоимости. учет расходов по обслуживанию производства и управлению должен обеспечить определение фактической величины этих расходов, выявление отклонений затрат утвержденных смет для своевременного принятия мер по устранению перерасхода.

Общепроизводственные расходы учитываются по каждому цеху отдельно и ежемесячно списываются на соответствующие счета

производства и виды продукции. Общехозяйственные расходы учитываются по предприятию в целом.

При выборе способа распределения накладных расходов следует руководствоваться отраслевыми методическими рекомендациями по учету, планированию и калькулированию себестоимости, если таковые имеются, а если таких рекомендаций нет - экономическим смыслом и особенностями производственной и коммерческой деятельности предприятия.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учёте» // Собрание законодательства РФ, 12.12.2011, № 50, ст. 7344.

2. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», № 26, 28.06.1999.

3. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // Финансовая газета, № 46, 2000.

4. Бердышев С.Н., Овсянникова В.Н. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции. - М.: Гросс-Медиа, 2011. - 128 с.

5. Вахрушина В.А. Бухгалтерский управленческий учёт. - М.: Национальное образование, 2013. - 672 с.

6. Друри Колин Управленческий и производственный учёт. Вводный курс: учеб. для студентов вузов. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 735 с.

7. Козырева Л.А. Назначение счета 25 // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2015. - № 12. - С. 25-34.

8. Лазаревич М.И. Себестоимость продукции на предприятии // Экономика. Финансы. Управление. - 2013. - № 2. - С. 35-10.

9. Наумова Н.В. Подходы к распределению накладных расходов в системе управленческого учета на предприятии // Ученые записки Тамбовского отделения РоСМУ. - 2014. - №2. - С. 117-122.

10. Овчинникова О.П. Управление затратами предприятия на основе организации центров финансовой ответственности // Справочник экономиста. - 2015. - №6. - С. 44-51.

11. Миерманова С.Т. Традиционные методы учёта затрат в системе управленческого учёта // Проблемы современной экономики. - 2013. - № 2 (46). - С. 132 - 135.

12. Шароватова Е.А., Омельченко И.А. Методика управленческого учета затрат в рамках применения позаказного метода на промышленном предприятии // Аудиторские ведомости. - 2015. - № 6. - С. 62-76.

## **СИСТЕМА УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ**

*Е.В. Кузнецова,  
студентка 14 Г класса Самарской  
Государственной Областной Академии Наяновой*

### **THE SYSTEM OF ACCOUNTING OF PRODUCTION COSTS**

*E.V. Kuznetsova,  
Student 14 G-class Samara State Regional  
Academy Nayanova*

**Abstract.** *The purpose of this article is to reveal the nature and appropriateness of the organization of the system of production costs management at the modern Russian enterprises. The author considers the basic functions of the system of accounting and production costs management, reveals the essence of costing based upon the average costs on the system «standard-cost» system «direct-costing», highlighting their advantages and disadvantages. After the analysis on the basis of generalization of methods of organization of accounting of production costs and suggests an algorithm for implementing an effective system for accounting.*

**Key words:** *production costs, management accounting, control system production cost, accounting cost, average cost of system «standard-cost» system «direct-costing».*

**Аннотация.** *Целью данной статьи является раскрытие особенностей и целесообразности организации системы управления производственными затратами на современных российских предприятиях. Автор рассматривает основные функции системы учёта и управления производственными затратами, раскрывает суть учёта себестоимости на основе средних затрат, по системе «стандарт-кост», по системе «директ-костинг», выделяя их преимущества и недостатки. После проведенного анализа на основе обобщения методик организации учёта затрат на производство предлагается алгоритм внедрения эффективной системы производственного учёта.*

**Ключевые слова:** *производственные затраты, управленческий учет, система управления производственными затратами, учет се-*

*бестоимости, средние затраты, система «стандарт-кост», система «директ-костинг».*

Для максимизации прибыли любому предприятию необходимо, в числе первоочередных задач, минимизировать затраты. Правильная организация системы управления затратами на современных предприятиях позволит не только снизить затраты компании, но и оперативно управлять издержками и прибыльностью организации, что, в конечном итоге, повысит эффективность ее деятельности.

Проблема управления затратами является одной из самых сложных и важных в рыночной экономике. На данном этапе, в условиях жесткой рыночной конкуренции во всех отраслях экономики управление себестоимостью становится одним из главных инструментов предприятия в конкурентной борьбе, поскольку целенаправленное управление затратами позволяет снижать цены на продукцию, что при прочих равных условиях дает возможность предприятию сохранить и укрепить свои позиции на рынке.

Система управления затратами - это многоуровневая система, в котором объектом управления являются затраты компании, а субъектом управления выступает управляющая система. Рассмотрим основные функции системы учёта и управления затратами.

1. Координация и регулирование затрат. С помощью данной функции можно сравнить фактические затраты с плановыми, выявить абсолютные и относительные отклонения и, на основании этих данных, принять меры по устранению этих расхождений. Проведенная вовремя координация и регулирование затрат позволит предприятию избежать серьезных срывов в выполнении запланированной стратегии экономического результата деятельности компании.

2. Учёт и анализ затрат. Основной информации, для принятия управленческих решений, служит учёт в области управления производственными затратами организации. Финансовый учёт ориентирован на внешних пользователей и предполагает сравнение затрат с доходами для определения рентабельности предприятия, а управленческий учёт ориентирован на внутренних пользователей (руководителей и менеджеров) и обеспечивает необходимой информацией для управления организацией (информация о производственных затратах и их отклонениях от норм, центрах ответственности, эффективности использования рабочей силы и др.).

Анализ затрат является составляющим элементом функции контроля в общей системе управления производственными затратами. Анализ помогает дать оценку эффективности использования производственных ресурсов предприятия, определить пути оптимизации затрат на производство, собрать информацию для принятия рациональных управленческих решений в области затрат и др.<sup>1</sup>

3. Прогнозирование и планирование затрат. Планирование производства производится с целью определения уровня затрат и цен. Планирование может быть, как долгосрочным (перспективным), так и краткосрочным (текущим). Краткосрочные планы более точны и отражают нужды ближайшего будущего, т.к. в отличие от долгосрочного планирования не подвержены поведению конкурентов в долгосрочной перспективе, влиянию инвестиционного процесса и политической ситуации. Прогнозирование производственных затрат осуществляется с целью определения общей величины трудовых, материальных и финансовых ресурсов, необходимых для реализации продукции и получения прибыли организации. Прогноз себестоимости продукции ложится в основу составления программ экономического развития, а также бизнес-планов предприятия.

4. Активизация и стимулирование. Данная функция предполагает исследование способов воздействия на участников производства, которые могут их побудить к соблюдению установленных плановых затрат и находить пути их снижения. Подобные действия могут мотивироваться не только материальными, но и моральными факторами. При этом необходимо помнить, что ни в коем случае нельзя наказывать сотрудников за перерасход, поскольку в таком случае работники будут прикладывать максимум усилий, чтобы оспорить уровень планируемых затрат, что соответственно, приведет к завышению.

5. Контроль (мониторинг) затрат. Данная функция управления затратами производства осуществляет сравнение запланированных и фактических затрат. Эффективность контроля обусловлена корректировкой управленческих действий, которые направлены на приведение фактических затрат в соответствии с

---

<sup>1</sup> *Полтавская В.Ю., Лукашова О.А.* Актуальные проблемы управления производственными затратами // Молодой ученый. - 2016. - №11.1. - С. 46.

запланированными или на уточнение планов, если они не могут быть выполнены вследствие объективного изменения производственных условий<sup>2</sup>.

Существует множество методов и систем управления производственными затратами. Каждая система по-своему эффективна в определенных экономических условиях и зависит от целей, поставленных компанией.

Учёт себестоимости на основе средних затрат.

Данные учёта фактической себестоимости продукции на базе реальных и средних издержек отчетного периода по-разному используют для управления. Учёт реальных затрат дает более объективную информацию для принятия важнейших текущих решений по управлению бизнесом. Индивидуальные показатели каждой сделки приобретения и продажи позволяют принимать более обоснованные решения по сравнению с теми, в основе которых лежат данные о средних затратах и прибыли.

Резервирование искажает реальные расходы, доходы и финансовые результаты деятельности, ведет к нарушению взаимосвязи данных оттока платежных средств в части, отнесенной на затраты, с учётной величиной себестоимости продукции, работ, услуг в отчетном периоде времени.

Вместе с тем результаты расчета средних затрат более сопоставимы между собой и в динамике, исключают или существенно снижают влияние на издержки случайных, разовых факторов, позволяют лучше выявить тенденции изменения затрат и результатов деятельности в сопоставляемых периодах. Соответствующая информация приемлема для принятия решений на высшем уровне управления компанией.

Одним из недостатков метода исчисления средних затрат с позиций использования его данных для внутреннего управления является недопустимость включения в их величину вмененных расходов, в том числе упущенной выгоды. Между тем величина упущенной выгоды может существенно повлиять на выбор того или иного варианта решения. Управленческий учёт на основе реальных затрат и потерь позволяет сделать это.

---

<sup>2</sup> Миерманова С.Т. Традиционные методы учёта затрат в системе управленческого учёта // Проблемы современной экономики. - 2013. - № 2 (46). - С. 132.

**Пример 1.** Установка по производству синтетической смолы из-за износа экструдера стала работать с превышением нормы расхода сырья на 10%. Необходимо определить, что выгоднее: пригласить для ремонта специалистов фирмы - изготовителя оборудования или выполнить ремонтные работы силами персонала своего ремонтного цеха.

Данные для решения:

1. Производственная установка «Альфа»:

- время работы - 24 ч в сутки;
- выработка - 300 кг в час;
- нетто-выручка за 100 кг продукта - 2000 руб.

Переменные затраты:

- упаковка и транспортировка - 40 руб. на 100 кг продукции;
- расход сырья (до появления дефекта) - 1000 руб. на 100 кг;
- вспомогательные материалы - 100 руб. на 100 кг;
- энергия - 460 руб. на 100 кг.

2. Ремонт фирмой - поставщиком оборудования:

Начало ремонта через 50 ч после получения заказа, длительность ремонта - 10 часов, его стоимость - 45 000 руб., оплата монтажникам 240 руб.

3. Ремонт собственными силами:

Начало ремонта через 5 ч после получения заказа, продолжительность ремонта - 20 ч, расходы на ремонт - 40000 руб. (запасные части за вычетом 2000 руб. - выручки за металлолом от изношенного экструдера), 2000 руб. - доплата за сверхурочную работу, 2000 руб. - вспомогательные материалы для ремонта.

Сравним затраты и потери предприятия при ремонте установки собственными силами и при ремонте сторонней организацией.

1. Затраты и потери при ремонте собственными силами:

1) издержки ремонта собственными силами:

Запасные части (за вычетом лома)	38000 руб.,
Вспомогательные материалы	2000 руб.,
Заработная плата	2000 руб.
Итого	42000 руб.

2) упущенная выгода = Сумма покрытия на 1 ч работы - Количество часов простоя:

- а) Сумма покрытия (нетто-прибыль) на 100 кг, руб.:  
 $2000 - 1600 = 400$ ;

б) Сумма покрытия на 1 ч, руб.:

$$400 \times \frac{300}{100} = 1200;$$

в) Сумма покрытия на 20 ч, руб.:

$$1200 \times 20 = 24000;$$

3) повышенный расход сырья до начала ремонта, руб.:

$$\frac{10 \times 10}{100} \times 300 \times 5 = 1500;$$

4) итого:  $42000 + 24000 + 1500 = 67500$  (руб.).

2. Затраты и потери при ремонте сторонней организацией:

1) оплата счета (за вычетом металлолома): 43000 руб.;

2) оплата монтажникам: 240 руб.;

3) упущенная выгода за 10 ч ремонта:

$$1200 \times 10 = 12000 \text{ руб.}$$

4) повышенный расход сырья к началу ремонта:

$$\frac{10 \times 10}{100} \times 300 \times 50 = 15000 \text{ руб.};$$

5) итого:  $43000 + 240 + 12000 + 15000 = 7040$  (руб.).

Поскольку совокупные затраты и потери предприятия при первом варианте меньше, выгоднее ремонт делать собственными силами. Без учёта вмененных расходов результаты расчетного сопоставления затрат и потерь, связанных с ремонтом, были бы другими.

В условиях рыночной экономики организации могут использовать различные методы учёта затрат и их варианты по своему выбору. Для небольших предприятий, главным образом индивидуального владения, наиболее рационален метод учёта реальных затрат на базе нормативных принципов. В таких организациях нет необходимости усреднять затраты по месяцам и кварталам в течение года для того, чтобы прибыль отдельных отчетных периодов была более или менее одинаковой. Наоборот, при ограниченности средств у единоличных владельцев или пайщиков небольших фирм и большей степени риска при принятии решений целесообразно знать реальные затраты и возможности использования ресурсов за каждый период внутри года. Применять нормативный метод учёта затрат в этом случае нет необходимости ввиду их достаточной обзорности.



Система учёта по системе «стандарт-кост».

Термин «стандарт-кост» означает стандартные затраты: стандарт - количество необходимых производственных затрат (материальных, трудовых) для выпуска единицы продукции или заранее исчисленные затраты на производство; кост - это денежное выражение производственных затрат, приходящихся на единицу продукции<sup>3</sup>.

Система «стандарт-кост» служит мощным инструментом для контроля производственных затрат. На основе установленных стандартов можно заранее определить сумму ожидаемых затрат на производство и реализацию продукции, исчислить себестоимость для определения цен, определить сумму ожидаемых доходов в будущем году.

В основе данной системы лежит предварительное (до начала производства) нормирование по статьям затрат: основные материалы, оплата труда основных производственных рабочих, производственные накладные затраты (заработная плата вспомогательных рабочих, вспомогательные материалы, арендная плата, амортизация), коммерческие затраты (затраты по сбыту, реализации продукции).

Предварительно исчисленные нормы рассматриваются как твердо установленные ставки, для того, чтобы привести фактические затраты в соответствие со стандартами путем умелого управления затратами. При возникновении отклонений стандартные нормы не изменяют, они остаются относительно постоянными на весь установленный период, за исключением серьезных изменений, вызываемых новыми экономическими условиями.

При установлении нормативов используются физические (количественные) стандарты, позволяющие измерить в натуральном выражении расход материала, количество рабочей силы и объем услуг, необходимых для производства данного изделия. Эти физические стандарты затем умножаются на коэффициенты в денежном исчислении и получают стандартные стоимостные нормы<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> *Залевский В.А.* Управленческий учёт и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента // Управленческий учёт. - 2013. - № 12. - С. 7.

<sup>4</sup> *Зубенко Е.Н.* Основной подход при выборе метода учёта затрат на пивоваренных предприятиях // Вестник НГИЭИ. - 2014. - №7 (38). - С. 77.

По тем статьям затрат, по которым произошло превышение нормативов, проводится тщательный анализ причин отклонения и ведется поиск решений по снижению затрат до нормативных значений.

Следует отметить, что данный метод направлен на постоянный поиск резервов и путей снижения затрат, так как стандарты исчисляются с предположением, что предприятие функционирует в нормальных условиях. Можно сказать, что данные стандарты «идеализированы», то есть представляют тот идеал, к которому стремится предприятие. Однако среда, в которой фирма функционирует, динамична и обладает достаточной неопределенностью, поэтому фактические значения затрат часто превышают стандарты.

К основным преимуществам данного метода можно отнести:

- получение информации о стандартных затратах на отдельные виды продукции;
- регистрация и учёт в оперативном порядке отклонений по местам и причинам их возникновения;
- контроль и обобщение данных о фактических потерях и непроизводительных расходах;
- поиск резервов снижения затрат; оценка результатов работы производственных подразделений и предприятия в целом.

Существенным недостатком данного метода является трудность определения и составления стандартов в условиях инфляции и при выполнении большого количества разных по характеру и типу заказов за сравнительно короткое время. Кроме того, стандарты можно устанавливать не на все производственные затраты, в связи с чем на местах всегда ослабляется контроль за ними.

**Пример 2.** Компания разработала нормативы для линии, производящей автоматические карандаши. Нормативные затраты основных материалов составляют 0,025 куб. см. специальной пластмассы на один карандаш и один подвижной механизм на карандаш. Нормативные цены на основные материалы равны 9,2 руб. за 1 куб.см, пластмассы и 2,25 руб. за каждый подвижной механизм. Нормативные трудозатраты составляют 0,01 ч. на один карандаш в штамповочном цехе и 0,05 ч. на один карандаш в сборочном цехе. Нормативные ставки оплаты труда равны 8 руб. за 1 ч. в штамповочном цехе и 10,2 руб. за 1 ч. в сборочном цехе. Нормативные коэффициенты общепроизводственных расходов - 12 руб. на 1 ч.

общих трудозатрат для переменной их части и 9 руб. на 1 ч. общих трудозатрат для постоянной части.

Подсчитаем нормативные производственные затраты на один автоматический карандаш.

Таблица 1.

Учёт производственных затрат по системе «стандарт-кост»

Основные материалы:	Сумма
1	2
Пластмасса (9,2 руб. /куб. см. * 0,025 кв. см)	0,23
Один подвижной механизм	2,25
Прямые затраты труда	
Штамповочный цех (0,01 ч/карандаш * 8 руб./ч)	0,08
Сборочный цех (0,05 ч/карандаш * 10,2 руб./ч)	0,51
Общепроизводственные расходы	
Переменные (0,06 ч/карандаш * 12 руб./ч)	0,72
Постоянные (0,06 ч/карандаш * 9 руб./ч)	0,54
Итого нормативный затрат на один карандаш	4,33

При использовании системы «стандарт-кост» по всем счетам запасов и производства проходят записи нормативных, а не фактических затрат.

Система учёта переменных затрат.

Система учёта затрат «директ-костинг» (direct-costing) представляет собой систему учёта затрат и калькулирования себестоимости, согласно которой только переменные производственные затраты включаются в себестоимость продукции и в оценку конечных запасов, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции.

В основе системы direct costing (дословно: «прямое калькулирование») лежит подразделение всех затрат организации на прямые и косвенные<sup>5</sup>.

Прямые затраты (direct costs) - это затраты, непосредственно связанные с производственным процессом и напрямую включаемые в себестоимость выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

---

<sup>5</sup> Лычагина Л.Л., Голубенко А.П. Сущность и эффективность использования системы учёта затрат «Директ-костинг» // Проблемы учёта и финансов. - 2015. - №2 (18). - С. 74.

Косвенные затраты (indirect costs) - это затраты, непосредственно не связанные с производственным процессом (т.е. их невозможно отнести на какой-либо конкретный вид продукции (работ, услуг)), и, соответственно, не включаемые напрямую в себестоимость выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг).

Подтверждение эффективности применения системы учёта затрат «директ-костинг» рассмотрим на примере 3 деятельности субъекта малого бизнеса ИП Овчинникова Е.Д. Индивидуальный предприниматель занимается производством хлебобулочных изделий.

**Пример 3.** Данные для расчета эффективности системы «директ-костинг», влияющего на качественные управленческие решения, представлены в таблице 2.

Таблица 2.

Данные по производству «рулет бисквитный» на основе информации финансового и управленческого учёта ИП Овчинникова Е.Д.

Вид учёта	Сумма затрат за месяц	Объем производства	Себестоимость единицы	Продажная цена
Финансовый учёт	720000 р.	6000 шт.	144 р.	180 р.
Управленческий учёт	Постоянные -180000 р. Переменные-540000 р.			

Индивидуальному предпринимателю был предложен дополнительный заказ в объеме 120 шт., по продажной стоимости - 132 руб. за штуку. Для обоснования принятия решения о дополнительном заказе, произведены расчеты, представленные в таблице 3.

Таблица 3.

Расчет обоснования принятия решения о дополнительном заказе

Вид учёта	Решение	Обоснование решения
Финансовый учёт	Не принимать заказ	Продажная цена < Себестоимости единицы (132 р.) < (144 р.)
Управленческий учёт	Принимать заказ	120 * 132 = 15840 р. – выручка 120 * 90 = 10800 р. – переменные затраты Прибыль = 15840-10800=5040 р.

С точки зрения только финансового учёта пекарне не выгодно брать дополнительный заказ, т.к. он убыточный. С точки зрения управленческого учёта, при котором затраты делятся на постоянные и переменные, дополнительный заказ принесет дополнительную прибыль в размере 5040 руб.

Вследствие повышения закупочных цен на сырье по производству «Пирожное солнышко», на основании данных финансового учёта предпринимателем было принято решение о снятии с производства данной продукции.

Для оценки правильности принятого решения в таблице 4, представленные данные по выпуску пирожных на основании финансового и управленческого учёта после повышения цен на сырье. При этом методом управленческого учёта является «директ-костинг».

Таблица 4.

Данные по выпуску продукции (пирожные) на основе данных финансового и управленческого учёта ИП Овчинникова Е.Д.

Вид учёта	Сумма затрат за месяц	Объем производства	Себестоимость единицы	Продажная цена
Финансовый учёт	39600 р.	1800 шт.	26,4 р.	24 р.
Управленческий учёт	Постоянные 8400 р.			
	Переменные 31200 р.			

Стоит отметить, если бы в пекарне применяли методы управленческого учёта - директ-костинг (разделение затрат на постоянные и переменные), то при условии сохранения производства пирожных, прибыль пекарни была бы выше (таблица 5).

Таблица 5.

Расчет по обоснованию принятия решения о продолжении производства пирожных

Вид учёта	Решение	Обоснование решения
Финансовый учёт	Снять продукцию с производства	1080000 р. – 720000 р. = 360000 руб. – прибыль
Управленческий учёт	Продолжать производить	1123200 р. – 767520 р. = 372000 р. – прибыль

После снятия с производства пирожных на складе осталось сырье, пригодное только для производства данной продукции. Индивидуальному предпринимателю не удалось продать материал. Но

есть вариант использовать оставшееся сырье для производства разового заказа (таблица 6).

Для правильного решения - принимать заказ или нет - предприниматель использовал данные только финансового учёта, в результате которого отклонил заказ.

Таблица 6.

Расчет эффективности использования материальных затрат, на основе данных финансового и управленческого учёта ИП Овчинникова Е.Д. (руб.)

Показатель	Финансовый учёт	Управленческий учёт
1. Выручка	100000	100000
2. Затраты в т. ч.	105000	85000
2.1 материалы (стоимость оставшегося сырья)	20000	-
2.2 прочие материалы	45000	45000
2.3 заработная плата рабочих	30000	30000
2.4 общепроизводственные расходы	10000	10000
3. Прибыль (убыток)	(5000)	15000

Решение оказалось неверным, т.к. стоимость оставшегося сырья - это затраты прошлого периода, а израсходованные на них средства уже не вернуть.

В результате принятия решения только посредством информации, представленной финансовым учётом, ИП лишился дополнительной прибыли в размере - 15000 руб.

Результаты от внедрения и применения системы учёта затрат «директ-костинг» позволяют:

- расширить сферы деятельности;
- эффективно инвестировать высвобождающиеся средства;
- сохранить и расширить круг потребителей;
- эффективно продвигать новые виды производимой продукции,

а также увеличить прибыль - главная цель любого предприятия.

Таким образом, управленческий учёт является важным элементом в эффективном развитии предпринимательства.

В условиях жесткой борьбы за конкурентные преимущества отечественные предприятия объективно вынуждены пересматривать

существующие внутренние организационные структуры, методы ведения и учёта бизнес-деятельности на основе современных методик менеджмента. Речь идет о повышении эффективности структурных подразделений, их вклада в конечный результат деятельности предприятия. Поскольку основным направлением эффективного ведения бизнеса является обеспечение его доходности на любой стадии жизненного цикла, структурные подразделения обязаны уделять пристальное внимание уровню и качеству своих расходов, оказывающих непосредственное влияние на результат их деятельности.

Одним из важнейших условий решения этой проблемы является новый подход предприятий к сбережению и эффективному использованию ресурсов, основанный на применении прогрессивных технологий на всех этапах производства продукции. Залогом успешного развития и повышения конкурентоспособности предприятий становится управление расходами, решающим условием которого выступает эффективная система управленческого учёта, априорно ориентированная как на текущее, так и на стратегическое развитие предприятия<sup>6</sup>.

Эффективное осуществление учёта расходов возможно на основе разработки и внедрения современных методик учёта, контроля и анализа, формирующих его учётно-аналитическое обеспечение.

На основе обобщения методик организации учёта затрат на производство предлагается алгоритм внедрения системы производственного учёта, основными элементами которого являются:

- разработка и внедрение систем и методов учёта производственных затрат;
- определение себестоимости по цехам, функциональным подразделениям, ответственным лицам, видам деятельности, изделиям, территориям, периодам и другим показателям;
- прогнозирование себестоимости будущих периодов, стандартной или желаемой себестоимости так же, как и себестоимости прошлых периодов;
- сравнение себестоимости за различные периоды, фактических затрат с ожидаемой или стандартной себестоимостью, вариантных расчетов себестоимости;

---

<sup>6</sup> *Ахмедов А.Э.* Формирование адаптивных систем бюджетирования предприятий пищевой промышленности // ФЭС: Финансы, экономика, стратегия. - 2012. - № 12. - С. 29.

- представление и анализ данных о себестоимости как средство управления в контроле текущих и будущих операций.

Таким образом, система учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции организуется в рамках информационного процесса, называемого производственным учётом, которую можно определить, как часть (подсистему) общей системы бухгалтерского учёта, формирующую данные о затратах и результатах процесса производства для контроля за выполнением планов производства продукции и ее себестоимости.

Внедрение предлагаемой системы учёта в деятельность современных предприятий обеспечит при помощи соответствующей организации аналитического учёта и калькулирования контроль за ходом производственных процессов и их оперативное регулирование в целях повышения эффективности использования производственных ресурсов, роста производительности труда, снижения себестоимости продукции и в конечном счете увеличение прибыльности и рентабельности.

Из вышесказанного можно отметить, что управление затратами - это не просто исчислить фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а также умение сформировать такие данные о себестоимости, которые в рыночных условиях работы фирмы были бы полезны контрольной службе, для принятия управленческих решений о возможностях управления себестоимостью.

Построение системы управления производственными затратами должно основываться на принципе экономической эффективности и определения степени детализации затрат, то есть эффект от внедрения такого управленческого блока на предприятии должен значительно превышать затраты на его разработку и внедрение. Также необходимо отметить, что вся система должна быть единой, так как управление затратами эффективно только на основе комплексного и системного подхода к решению проблемы.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ.

1. *Полтавская В.Ю., Лукашова О.А.* Актуальные проблемы управления производственными затратами // Молодой ученый. - 2016. - №11.1. - С. 45-48.
2. *Миерманова С.Т.* Традиционные методы учёта затрат в системе управленческого учёта // Проблемы современной экономики. - 2013. - № 2 (46). - С. 132 - 135.



3. *Залевский В.А.* Управленческий учёт и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента // Управленческий учёт. - 2013. - № 12. - С. 3-14.

4. *Зубенко Е.Н.* Основной подход при выборе метода учёта затрат на пивоваренных предприятиях // Вестник НГИЭИ. - 2014. - №7 (38). - С. 71-81.

5. *Лычагина Л.Л., Голубенко А.П.* Сущность и эффективность использования системы учёта затрат «Директ-костинг» // Проблемы учёта и финансов. - 2015. - №2 (18). - С. 73-78.

6. *Ахмедов А.Э.* Формирование адаптивных систем бюджетирования предприятий пищевой промышленности // ФЭС: Финансы, экономика, стратегия. - 2012. - № 12. - С. 28-31.

7. *Друри Колин* Управленческий и производственный учёт. Вводный курс: учеб, для студентов вузов. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 735 с.

8. *Ерохина О.* Обоснование метода учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в системе управления затратами [Электронный ресурс] // Проблемы учёта и финансов. - № 2. - 2012. - Режим доступа: <http://www.lib.tsu.ru> (18.10.2016).

9. *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учёт: учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2015. - 448 с.

10. *Карпова Т.П.* Управленческий учёт: Учебник для вузов. - 2-е перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. - 351 с.

11. *Кастуев А.* Классификация затрат в управленческом учёте // Финансовая газета. Региональный выпуск. - 2015. - № 36.

12. Управленческий учёт и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: Учебное пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 304 с.

# МЕТОДИКА ПРИЗНАНИЯ АРО (ОЛОС) ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО РСБУ (на примере ПАО Самаранефтегаз)

*В.А. Пискунов,*

*д.э.н. профессор*

*Самарский государственный экономический Университет*

*Е.В. Каклеева,*

*магистрант*

*Самарский Государственный Экономический Университет*

**Аннотация:** Рассмотрена методика первоначального признания АРО (ОЛОС) в текущих ценах, расчёт АРО (ОЛОС) по приведённой стоимости, расчёт инфлированной суммы экологических резервов, рассмотрен алгоритм расчёта влияния изменения стоимости ликвидации и коэффициента инфляции, порядок расчёта эффекта от изменения ставки дисконтирования, изложены краткие выводы по результатам.

**Ключевые слова:** нефтегазовые активы, подлежащие ликвидации, АРО (ОЛОС) в текущих ценах, признания АРО (ОЛОС) по приведённой стоимости, инфлированная сумма экологических резервов, эффект от изменения стоимости ликвидации и коэффициента инфляции, эффект от изменения ставки дисконтирования.

В экономической литературе, в статьях практиков ( в частности в статьях журнала Международный бухгалтерский учёт) описано множество различных подходов к формированию экологических резервов в стоимости основных средств по РСБУ и МСФО. Для нефтегазовой промышленности формирование резервов имеет особенно важное значение. Но Для каждого предприятия существуют свои нюансы. Везде применяют разные риски, коэффициенты дисконтирования, разные временные периоды. Рассмотрим методику формирования экологических резервов по РСБУ на примере ПАО Самаранефтегаз. Сначала при расчёте экологических резервов выделяют нефтегазовые активы, подлежащие ликвидации: 1) эксплуатационные добывающие нефтяные скважины; 2) эксплуатационные добывающие нефтяные скважины; 3) эксплуатационные

нагнетательные скважины; 4) эксплуатационные газовые скважины; 5) прочие скважины (контрольные, специальные, оценочные, законсервированные, ожидающие ликвидации и др; 6) трубопроводы (технологические, высоконапорные, низконапорные, нагнетательные, нефтяные высокого давления, газопроводы, выкидные линии, нефтесборные сети, прочие трубопроводы); 7) площадочные сооружения (компрессорно-насосные станции, дожимные насосные станции, центральные перекачивающие станции, комплексные сборные пункты, т.д.

### **ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ АРО (ОЛОС) ПО НЕФТЕГАЗОВЫМ АКТИВАМ**

В соответствии с МСФО 37 и ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признаётся в бухгалтерском учёте при одновременном соблюдении следующих условий: у Общества есть обязанность, являющаяся следствием прошлых событий его хозяйственной деятельности, исполнения которой Общество не может избежать; уменьшение экономических выгод Общества, необходимое для исполнения оценочного обязательства вероятно; величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена, собственником соответствующих нефтегазовых активов. Таким образом АРО (ОЛОС) по нефтегазовым активам, признаётся у Общества-недропользователя. В частности, по нефтегазовым активам, которые находятся в эксплуатации у Общества-оператора АРО (ОЛОС) подлежит признанию в отчётности РГБУ ОАО НК Роснефть. Если по каким-то нефтегазовым активам в силу их специфики невозможно осуществить привязку к месторождению, то по таким активам расчёт осуществляется с применением показателей, усреднённых в целом по юридическому лицу. Усредняются следующие показатели: период инфлирования; срок дисконтирования, потонная ставка, стоимость ликвидации. Оценочное обязательство по ликвидации поисковых активов формируется в порядке, аналогичном признанию АРО (ОЛОС).

#### **Первоначальное признание АРО (ОЛОС)**

##### Определение АРО (ОЛОС) в текущих ценах

Величина АРО (ОЛОС) рассчитывается ежеквартально в текущих ценах, а затем определяется его приведённая стоимость в соответствии с положениями пункта 3.1.2 «Признание АРО (ОЛОС) по приведённой стоимости настоящей Методики. АРО (ОЛОС) в текущих ценах рассчитывается по группам основных средств, поименован-

ных в разделе 2 «Нефтегазовые активы, подлежащие ликвидации» настоящей Методики в соответствии с формулой:

$S_{\text{тек}} = Q_{\text{ос}} * S_{\text{ликв}}$ ,

Где  $Q_{\text{ос}}$  – количество объектов, входящих в состав определённой группы основных средств,  $S_{\text{ликв}}$  – стоимость ликвидации одного объекта в соответствующей группе, включающая в том числе стоимость рекультивации земли под объектом. Для иллюстрации вышесказанного рассмотрим следующий пример: в Обществе по состоянию на 31.03.20XX года введено в эксплуатацию 10 эксплуатационных добывающих скважин и технологический трубопровод длиной 10 км. Оценка расходов по ликвидации указанных объектов по состоянию на 31.03.20XX составила 2000000 рублей на ликвидацию одной скважины и 600000 рублей на ликвидацию 1 км трубопровода. Показатель АРО (ОЛОС) на указанную дату в текущих ценах составит:

$10 \text{ скважин} * 2000000 \text{ рублей} + 10 \text{ км} * 600000 = 26000000$ .

Если по состоянию на конец отчётного квартала при расчёте АРО (ОЛОС) были использованы данные о количестве нефтегазовых активов, не соответствующие фактической информации, то в следующем квартале при выявлении такой ошибки, необходимо осуществить корректировку стоимости АРО (ОЛОС): – увеличение АРО (ОЛОС) признаётся способом, аналогичным для признания АРО (ОЛОС) по активам, введённым в эксплуатацию, в соответствии с разделом 3.1.2 «Признание АРО (ОЛОС) по приведённой стоимости» настоящей Методики. уменьшение АРО (ОЛОС) осуществляется методом СТОРНО сумм, излишне признанных в предыдущем квартале. При этом указанные корректировки осуществляются только до даты подписания годовой отчётности по РПБУ. После даты подписания корректировки вносятся в соответствии с правилами, регламентирующими исправление ошибок прошлых периодов. Стоимость ликвидации для расчёта АРО (ОЛОС) определяется одним из нижеприведённых способов:

1. определяется последняя фактическая стоимость ликвидации, осуществлённой в отчётном году.

2. если в текущем году ликвидация не проводилась, используются фактические данные прошлого года, увеличенные с учётом инфляции. Для инфлирования используется коэффициент инфляции, использованный для расчёта АРО (ОЛОС) в предыдущем отчётном периоде. Если Общество по каким-либо недвижимым неф-

тегазовым объектам, отличным от скважин, трубопроводов, ЛЭП, не имеет возможности определить стоимость ликвидации в силу того, что факта ликвидации таких объектов никогда не было, АРО (ОЛОС) по таким объектам признаётся обстоятельством, которое не имеет обоснованной достоверной оценки, и соответственно в отчётности РПБУ не признаётся.

### **Признание АРО (ОЛОС) по приведённой стоимости**

АРО (ОЛОС) в бухгалтерском учёте и отчётности РПБУ отражается по приведённой стоимости путём пересчёта показателя АРО (ОЛОС) на конец каждого квартала отчётного периода, выраженого в текущих ценах по формулам, приведённым ниже.

$C \text{ дисконт} = \text{Стек} * (1 + \text{Кинф})^n / (1 + \text{Кдискон})^n$ ,

С дисконт-приведённая дисконтированная стоимость АРО (ОЛОС), подлежащая отражению в бухгалтерском балансе. Стек-оценка АРО (ОЛОС) в текущих ценах, определённая в соответствии с п. 3.1.1 «Определение АРО (ОЛОС) в текущих ценах» настоящей Методики; Кинф-коэффициент инфляции на долгосрочный период; Кдискон-ставка дисконтирования годовая. N-период инфлирования и дисконтирования.

Приведённая стоимость АРО (ОЛОС) на конец первого, второго, третьего кварталов осуществляется по формуле:

$C \text{ дисконт} = \text{Стек} * (1 + \text{Кинф})^n / ((1 + \text{Кдисккв})^{\text{пкв}} * (1 + \text{Кдискон})^n)$ ,

Где С дисконт-приведённая (дисконтированная) стоимость АРО (ОЛОС), подлежащая отражению в бухгалтерском балансе; Стек-оценка АРО (ОЛОС) в текущих ценах, определённая в соответствии с п. 3.1.1 «Определение АРО (ОЛОС) в текущих ценах» настоящей Методики; Кинф-коэффициент инфляции на долгосрочный период; Кдискон-ставка дисконтирования годовая; Кдисккв - ставка дисконтирования квартальная; Кдискон-ставка дисконтирования (годовая); . N-период инфлирования и дисконтирования; пкв-количество кварталов, оставшихся до конца года. Расчёт приведённой стоимости осуществляется бухгалтерией.

### **КОЭФФИЦИЕНТ ИНФЛЯЦИИ И РАСЧЁТ ИНФЛИРОВАННОЙ СУММЫ**

Инфлирование - операция, состоящая в выявлении реальной величины показателя в будущем путём увеличения его величины в текущих ценах с учётом будущего изменения уровня цен. Инфли-

роvanная сумма-числитель формулы, приведённой выше в данном пункте  $\text{Стек} \cdot (1 + \text{Кинф})^n$ .

Коэффициент инфляции представляет собой независимую оценку прогнозного уровня инфляции и представляется в Бухгалтерию Общества Департаментом внешней и внутренней отчётности и представления результатов деятельности ПАО НК «Роснефть». При расчёте инфлированной суммы АРО (ОЛОС) по состоянию на конец периода инфлирования коэффициент инфляции применяется последовательно к сумме АРО (ОЛОС), проинфлированной на конец предыдущего периода. Приведём пример расчёта. Период инфлирования по экологическим обязательствам 5 лет. Коэффициенты инфляции: 1 год (является отчётным годом) годовой коэффициент-4%, квартальный-  $(1+0,04)^{0,25} + 1 = 0,99\%$ ; 2 год- годовой коэффициент-6%; 3 год: годовой коэффициент-5%; 4 год: годовой коэффициент-3%; 5 год: годовой коэффициент-4,5%. Таким образом, конец пятого года является концом периода инфлирования. Расчёт: оценка АРО (ОЛОС) в текущих ценах -1000000 рублей по состоянию на конец первого квартала отчётного года. Расчёт инфлированной стоимости на конец первого квартала отчётного года осуществляется в следующем порядке.

Шаг 1. Определяется инфлированная стоимость на конец отчётного года:

$$1000000 \cdot (1 + 0,099)^{4-1=3} = 1029852 \text{ рублей,}$$

где показатель  $4-1=3$ -количество кварталов, оставшихся до конца отчётного года.

Шаг 2. Осуществляется последовательное инфлирование до конца периода инфлирования суммы из шага 1:

$$2 \text{ год: } 1029852 \cdot (1 + 0,06) = 1091644 \text{ рублей;}$$

$$3 \text{ год: } 1102400 \cdot (1 + 0,05) = 1146226 \text{ рублей;}$$

$$4 \text{ год: } 1157520 \cdot (1 + 0,03) = 1180613 \text{ рублей;}$$

5 год:  $1192246 \cdot (1 + 0,045) = 1233740$  рублей-инфлированная стоимость АРО (ОЛОС) по состоянию на конец периода инфлирования. Оценка АРО (ОЛОС) в текущих ценах -1000000 рублей по состоянию на конец второго квартала отчётного года. Расчёт инфлированной стоимости на конец второго квартала отчётного года осуществляется в следующем порядке.

Шаг 1. Определяется инфлированная стоимость на конец отчётного года:

$1000000 \cdot (1 + 0,099)^{4-2-2} = 1019804$  рублей, где

Показатель степени  $4-2=2$  - количество кварталов, оставшихся до конца отчётного года.

Шаг 2. Осуществляется последовательное инфлирование до конца периода инфлирования суммы из шага 1:

2 год:  $1019804 \cdot (1 + 0,06) = 1080992$  рублей;

3 год:  $1080992 \cdot (1 + 0,05) = 1135042$  рублей;

4 год:  $1135042 \cdot (1 + 0,03) = 1169093$  рублей;

5 год:  $1169093 \cdot (1 + 0,045) = 1221702$  рублей - инфлированная стоимость АРО (ОЛОС) по состоянию на конец периода инфлирования. Аналогичным образом определяется инфлированная сумма АРО (ОЛОС) на конец третьего и четвёртого кварталов.

Ставка дисконтирования. Согласно параграфа 47 МСФО 37 «Резервы, условные обязательства, условные активы», ставка дисконтирования должна быть ставкой до учёта налогообложения и отражать текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. Ставка дисконтирования не должна учитывать риски, на которые уже была внесена поправка в расчётную оценку будущих потоков денежных средств. Для расчёта АРО (ОЛОС) используется ставка дисконтирования долгосрочных государственных рублёвых облигаций. Ставку дисконтирования для расчёта АРО (ОЛОС) предоставляет ежеквартально в Бухгалтерию Департамент внешней и внутренней отчётности ОАО НК «Роснефть».

Она соединяет в себе механизмы факторного анализа, характерного для экономического анализа и отдельные инструменты инвестиционного проектирования: коэффициент дисконтирования, коэффициент инфляции, учёт временной стоимости денег. В статье пошагово дан механизм учёта влияния данных факторов, приведены конкретные формулы на каждом этапе расчёта. Данная методика является собственной методической разработкой компании НК «Роснефть» и ПАО Самаранефтегаз.

## **АЛГОРИТМ РАСЧЁТА ВЛИЯНИЯ ИЗМЕНЕНИЯ СТОИМОСТИ ЛИКВИДАЦИИ И КОЭФФИЦИЕНТА ИНФЛЯЦИИ**

Шаг 1. Приведённая стоимость АРО (ОЛОС) по состоянию на конец квартала, предыдущего отчётному кварталу, определяется по следующей формуле:

$$\text{Сдиск0} = \text{Стек0} * (1 + \text{Кинф})^{n0} / (1 + \text{Кдиск})^{n0}$$

Где Сдиск0 - приведённая стоимость АРО (ОЛОС) на конец квартала, предшествующего отчётному кварталу; Стек0 - стоимость АРО (ОЛОС) в текущих ценах на конец квартала, предшествующего отчётному периоду; Кинф0 - коэффициенты инфляции в предыдущем периоде; Кдиск0 - ставка дисконтирования в предыдущем периоде; n0-период инфлирования и срок дисконтирования в году, предшествующем отчётному кварталу.

Шаг 2. Приведённая стоимость АРО (ОЛОС) на конец квартала, предыдущего отчётному кварталу, пересчитанная с учётом изменения стоимости ликвидации и коэффициентов инфляции.

$$\text{Сдиск1} = \text{Стек1} * (1 + \text{Кинф1})^{n0} / (1 + \text{Кдиск0})^{n0},$$

Где Сдиск1 - приведённая стоимость АРО (ОЛОС) на конец квартала, предыдущего отчётному кварталу, пересчитанная с учётом изменения стоимости ликвидации и коэффициентов инфляции в отчётном квартале; Стек1 - стоимость АРО (ОЛОС) в текущих ценах по состоянию на конец отчётного квартала по объектам, введённым в эксплуатацию по состоянию на конец квартала, предыдущего отчётному кварталу; Кинф1-коэффициенты инфляции в отчётном квартале; Кдиск0-ставка дисконтирования на конец квартала, предшествующего отчётному кварталу; n0-период инфлирования и срок дисконтирования в году, предшествующем отчётному кварталу.

Шаг 3. Расчёт эффекта от изменения стоимости ликвидации и коэффициентов инфляции:

$$\text{Сдиск1} - \text{Сдиск0}$$

### **ПОРЯДОК РАСЧЁТА ЭФФЕКТА ОТ ИЗМЕНЕНИЯ СТАВКИ ДИСКОНТИРОВАНИЯ**

Шаг 1 Приведённая стоимость АРО (ОЛОС) по состоянию на конец квартала, предшествующего отчётному кварталу, определяется по следующей формуле:

$$\text{Сдиск0} = \text{Стек0} * (1 + \text{Кинф0})^{n0} / (1 + \text{Кдиск0})^{n0},$$

Где Сдиск0-приведённая стоимость АРО (ОЛОС) на конец квартала, предшествующего отчётному кварталу; Стек0 - стоимость АРО (ОЛОС) в текущих ценах на конец квартала, предшествующего отчётному кварталу; Кинф0 - коэффициенты инфляции в квартале, предшествующем отчётному кварталу; Кдиск0 - ставка дисконтирования на конец квартала, предшествующего отчётному кварталу; n0-



период инфлирования и срок дисконтирования в году, предшествующем отчётному кварталу.

Шаг 3. Расчёт эффекта от изменения ставки дисконтирования  
 $\Delta = \text{Сдиск1} - \text{Сдиск0}$

Таким образом, анализируя данную методику можно сделать следующие выводы:

1. Данная методика включает элементы факторного анализа, характерного для экономического анализа.

2. Эта методика использует инструменты инвестиционного анализа - коэффициенты дисконтирования, текущую и приведённую стоимость ликвидации, учитывается временной период реализации экологического обязательства, будущая стоимость денег и т.д. Главным минусом данной методики является её несоответствие ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы». В данном ПБУ все оценочные обязательства, условные обязательства классифицированы по различным видам и группам. Для каждого вида и группы приведена своя методика расчёта. Приведённая выше методика противоречит всем примерам расчёта, приведённым в ПБУ 8/2010.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. МСФО (IAS) 37 «Условные обязательства, условные активы»
2. Федеральный закон РФ ОТ 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учёте»-ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства, условные активы»;
3. *Некрасова Е.В.* Как создавать резервы на природоохранные мероприятия/ МСФО на практике 2011,02 августа;
4. *Шуклов В.* Резерв по восстановлению окружающей природной среды нефтягазовой промышленности-Проблемы учёта/Международные стандарты финансового учёта и отчётности 2012, 33(231)
5. *Т.Ю. Дружиловская* «Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учёта в РПБУ и МСФО»/Международный бухгалтерский учёт №21 2016;
6. *А.Е. Иванов* «Учёт оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в 2017-2018 гг.»/Международный бухгалтерский учёт №9, 2017;
7. *Л.Р. Козлова* «Оценочные обязательства, условные обязательства и активы в корпоративной отчётности компаний»/Международный бухгалтерский учёт №2, 2018;
8. *Е.В. Морозова.* «Учёт затрат и обязательств по охране, защите и воспроизводству лесов в лесозаготовках»/Международный бухгалтерский учёт №8, 2014.

УДК 004.031.6

## **О ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ЭЛЕКТРОСЕТЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ОАО «РОССИЙСКИЕ ЖЕЛЕЗНЫЕ ДОРОГИ»**

*Т.Б. Ефимова, Е.В. Чупак, А.А. Ефимов*

**Аннотация.** *Статья посвящена вопросам цифровизации электросетевой деятельности ОАО «РЖД» в рамках поиска решения по анализу и выявлению «барьерных мест» передачи электрической энергии и новым технологическим присоединениям*

**Ключевые слова:** *информационная система, электросетевая деятельность, эффективность, технологическое присоединение*

Технологическое присоединение к электрическим сетям в настоящее время является одной из составляющих бизнеса сетевых организаций в области электроэнергетики.

ОАО «Российские железные дороги», являясь монополистом в области железнодорожных перевозок, имеет обширную и разветвленную сеть линий электропередачи, предназначенную как для обеспечения перевозочного процесса, так и передачи электрической энергии иным юридическим и физическим лицам. В силу действующего законодательства Российской Федерации, ОАО «Российские железные дороги» является сетевой организацией, к обязанностям которой относятся обеспечение надежности и качества электроснабжения потребителей, а также технологическое присоединение новых потребителей.

Передача электрической энергии с использованием электро сетевого оборудования образует дополнительный вид бизнеса ОАО «Российские железные дороги», реализацию которого осуществляет специализированный филиал - Трансэнерго и его региональные дирекции по энергообеспечению. Трансэнерго и его региональные дирекции по энергообеспечению осуществляют функции по

удовлетворению потребностей ОАО «Российские железные дороги» в электрической энергии, ее покупке, передаче и распределении подразделениям ОАО «Российские железные дороги», а также осуществлению деятельности по оказанию услуги по передаче электроэнергии потребителям этой услуги в целях получения прибыли[1].

Технологическое присоединение в ОАО «Российские железные дороги» в настоящее время является развивающимся видом бизнеса, требующим новых подходов и пересмотров существующей практики.

В целях развития электросетевого хозяйства для увеличения потребностей как собственных нужд ОАО «Российские железные дороги», так и новых технологических присоединений в ОАО «Российские железные дороги» формируются миллиардные инвестиционные программы.

Одним из критериев определения направления развития сетей является выявление ограничений по величине используемой мощности от центров питания электрических сетей для дальнейшего его снятия путем выкупа дополнительной мощности и модернизации электросетевого оборудования.

Одним из инструментов решения вопроса по анализу и выявлению «барьерных мест» передачи электрической энергии и новым технологическим присоединениям является создание информационной системы, позволяющей автоматизировать следующие виды деятельности:

- учет точек поставки электрической энергии и их технических характеристик в совокупности центров питания;
- анализ свободных мощностей по центру питания в целом и по каждой точке поставки электрической энергии в отдельности;
- автоматическое получение отчетов по точкам поставки электрической энергии и их центрам питания с указанием анализа мощностей для технического присоединения и увеличения мощностей при их дефиците.

В региональных дирекциях по энергообеспечению функции по электросетевой деятельности выполняются отделом по электросетевой деятельности. К основным функциям отдела относятся следующие [2]:

1. Осуществление формирования предложений и реализации мероприятий по развитию сетевой деятельности ОАО «РЖД» и повышению качества обслуживания потребителей.

2. Контроль соблюдения требований законодательства РФ в области электроэнергетики и внутренних документов ОАО «РЖД» в части сетевой деятельности и технологического присоединения.

3. Контроль реализации совместных с организациями электроэнергетики мероприятий по вопросам обеспечения внешнего электроснабжения объектов электроэнергетической инфраструктуры ОАО «РЖД».

4. Организация взаимодействия с потребителями услуг по технологическому присоединению и передаче электрической энергии в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в области электроэнергетики.

5. Взаимодействие с организациями и подразделениями ОАО «РЖД» в части урегулирования вопросов, связанных с технологическим присоединением; взаимодействие с ООО «Энергопромбыт», «Желдорэнерго» по вопросам технологического присоединения; с ФАС России по вопросам, связанным с выполнением мероприятий технологического присоединения энергопринимающих устройств третьих лиц к объектам электросетевого хозяйства ОАО «РЖД», а также объектов электросетевого хозяйства ОАО «РЖД» к объектам сетевых организаций.

6. Формирование планов повышения доходности от реализации функции по технологическому присоединению, контроль выполнения указанных планов.

7. Обеспечение защиты экономических интересов ОАО «РЖД» в пределах компетенции Отдела.

Инженер отдела занимается анализом деятельности организаций и структурных подразделений ОАО «РЖД» по технологическому присоединению третьих лиц к электрическим сетям ОАО «РЖД» и объектов электросетевого хозяйства ОАО «РЖД» к объектам сетевых организаций, анализирует наличие объема свободной для технологического присоединения потребителей трансформаторной мощности по центрам питания, подстанциям и распределительным пунктам, разрабатывает проекты технических условий к договорам об осуществлении технологического присоединения, регистрирует абонентов, заключающих договор энергоснабжения, формирует и ведет электронные базы договоров и отчетность по показателям надежности и качества электрической энергии, формирует ответы на обращения заявителей, осуществляет проверку и согласование поступающей проектной документации и иные виды контроля в

рамках своих должностных обязанностей [3]. Также к обязанностям инженера относится проведение опросов и анкетирования потребителей о качестве услуг и обслуживания, прием и обработка телефонных обращений потребителей на горячую линию, участие в разработке мероприятий, направленных на формирование клиентоориентированного подхода.

В своей деятельности инженер использует Автоматизированную систему коммерческого учета электроэнергии розничных рынков электроэнергии (АСКУЭ РРЭ) ОАО «РЖД», которая является инструментом управления, учёта и контроля объемов переданной по сетям ОАО «РЖД» электроэнергии сторонним потребителям в региональные, муниципальные и иные сети. Структурная схема АСКУЭ РРЭ РЖД с указанием потоков обмена данными приведена на рисунке 1 [4].

Подсистема АИИС КУЭ РРЭ ЖДС является измерительной системой и сертифицирована как средство измерения. АИИС КУЭ РРЭ ЖДС автоматически производит измерения количества потребленной электроэнергии в точках учёта с привязкой к единому времени с учетом часовых поясов, производит автоматизированный сбор данных результатов измерений, формирование данных учёта и организацию их хранения в базе данных (БД), обеспечивает доступ пользователей к данным учёта и передачу данных в автоматизированные системы заинтересованных организаций [4].

Информационный обмен между АСКУЭ РРЭ РЖД и автоматизированными системами внешних организаций реализован посредством обмена электронными данными в автоматическом режиме и по запросу.

Разрабатываемая информационная система инженера отдела электросетевой деятельности позволит автоматизировать следующие виды деятельности, выполняемые инженером:

1. Учет точек поставки электрической энергии и их технических характеристик в совокупности центров питания.
2. Осуществлять анализ свободных мощностей по центру питания в целом и по каждой точке поставки электрической энергии в отдельности.
3. Автоматически получать отчеты по точкам поставки электрической энергии и их центрам питания с указанием анализа мощностей для технического присоединения и увеличения мощностей при их дефиците.

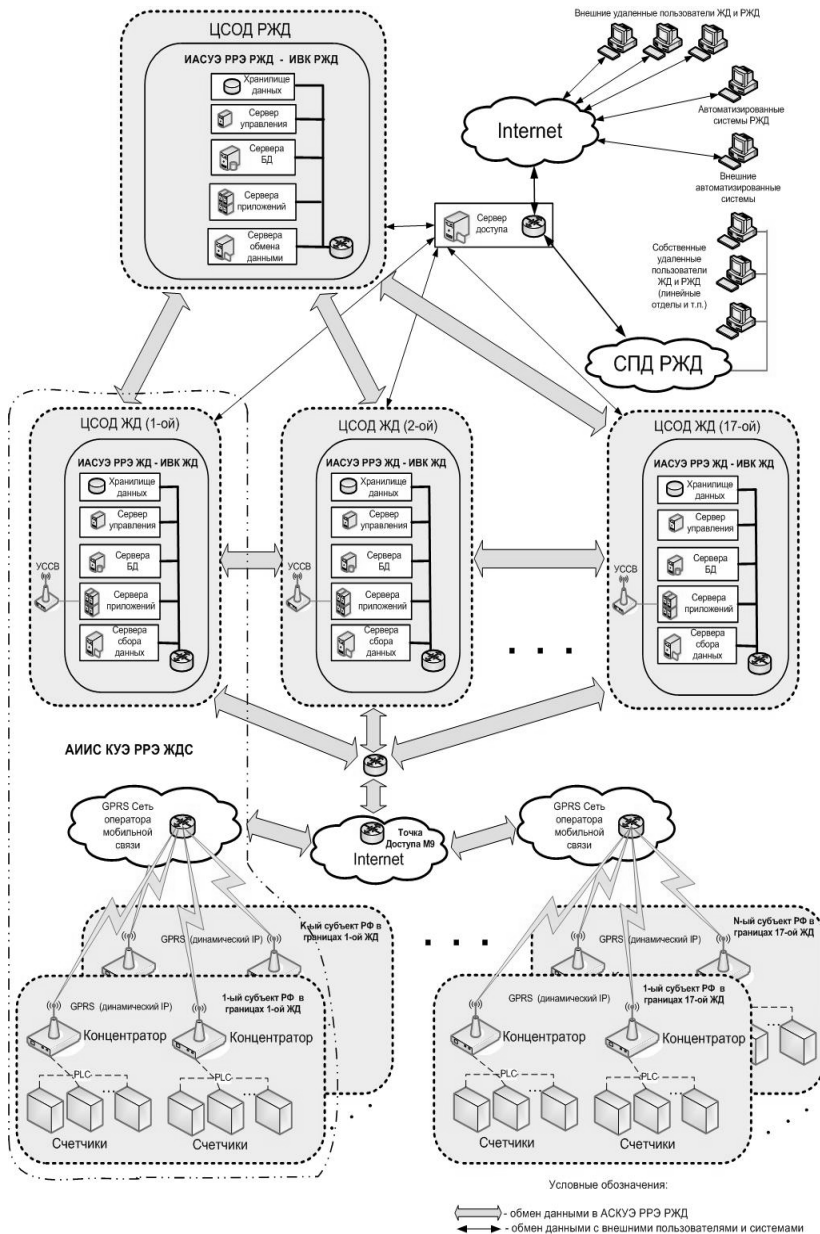


Рисунок 1. Структурная схема АСКУЭ РРЭ РЖД

Информационная система строится на основе АРМ инженера отдела электросетевой деятельности, разработанном и защищенном одним из авторов данной статьи - Чупаком Е.В. в ГЭК Сам-ГУПС в 2017 году.

Входными данными для разрабатываемого программного продукта являются: наименование контрагента; субъект РФ; местонахождение контрагента; номер телефона контрагента; должность руководителя контрагента; наименование точки центра питания; наименование ПС; граница балансовой принадлежности; уровень напряжения фактический; присоединенная мощность; максимальная мощность; заявленная мощность; нормативные потери; категория надежности; наименование точки поставки; наименование потребителя; категория потребителя; наименование объекта потребителя. Выходными данными являются отчеты.

После стандартного запуска и успешной авторизации программного продукта становится доступным главное меню, где можно выбрать один из пунктов - «Справочник контрагентов», «Создать/изменить точку центра питания», «Создать/изменить точку центра поставки», «Отчет», «Выход».

Наименование точки центра питания	Наименование ТП	Субъект РФ	Наименование контрагента	Граница балансовой принад.
ТПС Сибирская	Сибирская	Челябинская область	ООО "АС-Инвест"	На вводах ВЛ-110 кВ
ТПС Аша	Аша	Челябинская область	ОАО "АМЗ"	На вводах ВЛ-110 кВ

Добавить центр питания

Наименование точки центра питания: ТПС Аша

Наименование ТП: Аша

Субъект РФ: Челябинская область

Наименование контрагента: ОАО "АМЗ"

Граница балансовой принадлежности: На вводах ВЛ-110 кВ

Уровень напряжения фактический: ВН

Присоединенная мощность: 25 МВт

Максимальная мощность: 25 МВт

Заявленная мощность: 10 МВт

Нормативные потери: 0,1

Категория надежности: 2

Поиск:

По наименованию точки центра питания

по Наименованию ПС

По наименованию контрагента

Поиск

Изменить

Добавить

Рисунок 2. Форма «Точка центра питания»

Форма «Справочник контрагентов» позволяет создать и посмотреть перечень существующих контрагентов. С помощью экранной формы «Точка центра питания» можно создать, изменить и просмотреть информацию по точке центра питания (рисунок 2).

Экранная форма «Точка поставки» служит для создания, изменения и просмотра информации по точкам поставки, подключенной от выбранной точки центра питания. При создании точки поставки прежде всего осуществляется выбор точки центра питания из справочника и осуществляется ввод соответствующих данных.

Для формирования отчета необходимо нажать кнопку «Отчеты» в основном меню и выбрать вид отчета:

п/п	Точка центра питания	Максимальная мощность, МВт	Точка поставки	Максимальная мощность, МВт	Свободная мощность, МВт
1	ТПС Аша	25,0000	Ф.2 10кВ	0,0200	24,9200
2			Ф.5 6кВ	0,0200	
3			Ф.3 10кВ	0,0200	
4			ТП-201 6/0,4кВ	0,0200	

Рисунок 3. Отчет «Свободная мощность»

п/п	Точка центра питания	Наименование ТП	Субъект РФ	Наименование контрагента	Уровень напряжения	Максимальная мощность, МВт	Заявленная мощность, МВт	Категория надежности
1	ТПС Аша	Аша	Челябинская область	ОАО "АМЗ"	ВН	25,0000	10,0000	2
2	ТПС Симская	Симская	Челябинская область	ООО "АС-Инвест"	ВН	25,0000	5,0000	1

Рисунок 4. Отчет «Точки центров питания»



- отчет по наличию свободной мощности, который реализуется через поиск точек центра питания с фильтром по наименованию точки центра питания, по наименованию ПС, по наименованию контрагента. По каждой из точек центра питания формируется отчет по балансу максимальной мощности путем вычитания из максимальной величины мощности по точке центра питания сумм присоединенных мощностей по каждой точке поставки, относящейся к данной точке центра питания. Результаты отчета формируются в Excel (рисунок 3);

- отчет по точкам центра питания, который реализуется через поиск точек центра питания с фильтром по наименованию точки центра питания, по наименованию ПС, по наименованию контрагента, по субъекту РФ. По завершению поиска выводятся все данные о точках центра питания с функцией выбора необходимых данных для передачи в Excel (рисунок 4);

- отчет по точкам поставки, который реализуется через поиск точек поставки с фильтром по наименованию точки поставки, по категории потребителя, по наименованию потребителя, по наименованию точки центра питания, по наименованию ПС, по наименованию контрагента, по субъекту РФ. По завершению поиска выводятся все данные о точках поставки с функцией выбора необходимых данных для передачи в Excel.

Разработанный программный продукт позволяет обеспечить автоматизированный сбор необходимых данных, провести их накопление и получить необходимые для работы и анализа отчеты, повысив эффективность работы инженера.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Распоряжение от 15.08.16 №ТЭ - 86/р Об утверждении Положения о Куйбышевской дирекции по энергообеспечению - структурном подразделении Трансэнерго - филиала открытого акционерного общества «Российские железные дороги»

2. Положение об отделе по электросетевой деятельности Куйбышевской дирекции по энергообеспечению - структурного подразделения Трансэнерго - филиала открытого акционерного общества «Российские железные дороги»

3. Должностная инструкция инженера отдела электросетевой деятельности

4. Руководство пользователя АСКУЭ РРЭ ОАО «РЖД»

## ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДНОЙ ЧАСТИ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ РФ

*Е.Н. Макарова,  
к.э.н., доцент  
Саратовский социально-экономический  
институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова;  
К.Р. Надыршина,  
магистрант  
Саратовский социально-экономический  
институт (филиал) РЭУ им. Г.В. Плеханова*

*E.N. Makarova,  
Ph.D., Associate Professor  
Saratov socio-economic institute (branch)  
REU them. G.V. Plekhanova  
K.R. Nadirshina,  
graduate student  
Saratov socio-economic institute (branch)  
REU them. G.V. Plekhanova*

**Аннотация.** В работе предпринята попытка отразить сущность государственных внебюджетных фондов и выявить проблемы их образования. В статье авторами рассмотрен вопрос формирования внебюджетных фондов и путей их реализации.

**Ключевые слова:** внебюджетные фонды, доходы

**Annotation.** The work attempts to reflect the essence of the state off-budget funds and to identify the problems of their education. The authors considered the issue of extra-budgetary funds and ways to implement them.

**Keywords:** extra-budgetary funds, revenues

Современная экономическая ситуация, имеющая место в Российской Федерации требует пересмотра устаревших представлений о порядке формирования и использования финансовых ресурсов социального сектора экономики. Основой данного сектора в

России выступает триада внебюджетных фондов: Пенсионный фонд, Фонд медицинского страхования и Фонд социального обеспечения. Основной деятельностью данных фондов является сбор страховых взносов, уплачиваемых почти всеми организациями страны и выплата социальных платежей населению.

Однако в последнее время, особенно в Пенсионном фонде РФ, образовалась проблема. При достаточно высоких тарифах страховых взносов в фонде недостаточно денежных средств. Кроме того в последнее время увеличился трансферт из бюджета федерального уровня при пополнении доходной части внебюджетных организаций. В связи с этим все более актуальной темой становится совершенствование порядка формирования и использования доходной части внебюджетных фондов РФ.

Основной тариф страховых взносов занимает значительную долю в расходах организации (30 %). Поэтому нередко организации вынуждены искать пути оптимизации данных платежей. К сожалению, большая их часть относится к нелегальным способам: трудоустройство без оформления документов, выплата заработной платы в конвертах или использование «серых» выплат, при которых по бухгалтерии проводится только часть зарплаты сотрудника. Решается эта проблема через оптимизацию механизма исчисления и уплаты страховых взносов.

На доходную часть внебюджетных фондов оказывают влияние как внутренние, так и внешние факторы (Рисунок 1).

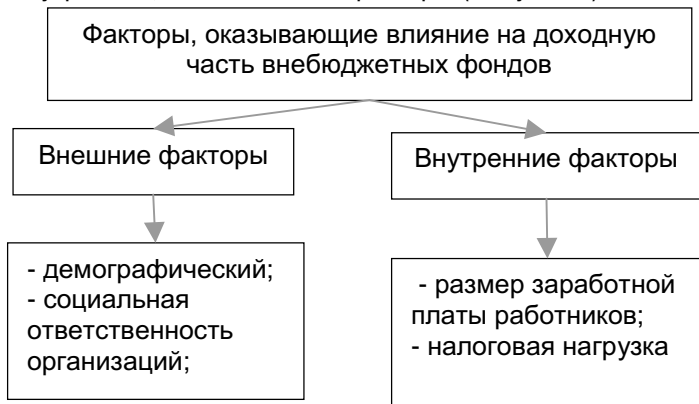


Рисунок 1. Факторы, влияющие на доходную часть внебюджетных фондов

Данные факторы могут лечь в основу совершенно нового механизма социального обеспечения работников в РФ, что приведет к значительному увеличению доходной части внебюджетных фондов.

Изучая мировой опыт данной проблемы можно сказать, что европейские страны по-разному подходят к его решению. Основным отличием от российской практики исчисления страховых взносов, является полное исключение из плательщиков всех получателей социальных пособий, т.е. трудоспособное население имеющие льготы и получающие пособия. Во многих странах страховые взносы предприятия выплачивают совместно с наемными работниками в равных соотношениях. Это не относится к взносам на страхование от несчастного случая на производстве, выплачиваемые в полном объеме работодателем.

Таким образом, основу формирования доходной части внебюджетных фондов РФ посредством перераспределения социальных отчислений между хозяйствующими субъектами и физическими лицами в эффективном соотношении. Данное соотношение можно было бы регулировать в зависимости от возраста работника, заработной платы работника, его стажа, выбранного лечения и других факторов. Новый механизм должен содержать в себе отлаженную систему администрирования страховых взносов со стороны государства и социальной ответственности со стороны организации.

Таким образом, предлагаемая модель формирования доходов внебюджетных фондов РФ посредством отчисления обязательных страховых взносов, основанная на перераспределении налоговых обязательств между хозяйствующими субъектами и физическими лицами, является на наш взгляд перспективной для российского социального страхования.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1) *Макарова Е.Н.* Основные принципы организации и построения системы оплаты труда. НДФЛ и страховые взносы во внебюджетные фонды в 2010 году: практическое пособие. - Москва: КНОРУС; Саратов: Макет плюс, 2010. - 64 с.;

2) *Шахов В.В.* Некоторые итоги и перспективы развития страхового рынка России // Финансы. 2013. № 12. С. 12-54;

3) *Сибиряткина, И.В.* Налоги и налогообложение. [Текст]: учеб. пособие в схемах / И.В. Сибиряткина // РФ, ФГБОУ ВПО ВГЛТА, Воронеж, 2011. 44 с.

**«Выписка из реестра действительных членов  
Некоммерческого партнерства «Национальный институт  
профессиональных бухгалтеров, финансовых  
менеджеров и экономистов»  
(по состоянию на 31.12.2017)»**

№	ФИО			Область, город
1	Абдувохидова	Наталья	Петровна	Тольятти
2	Абрамова	Елена	Евгеньевна	Сызрань
3	Акимова	Наталья	Викторовна	Сызрань
4	Алаева	Светлана	Александровна	Тольятти
5	Александрова	Екатерина	Владимировна	Сызрань
6	Александрова	Ирина	Валентиновна	Самара
7	Александрова	Наталья	Николаевна	Тольятти
8	Алексеева	Светлана	Александровна	Тольятти
9	Алиева	Елена	Владимировна	г.Тольятти
10	Алиева	Елена	Расуловна	Самара
11	Амелькина	Ольга	Алексеевна	Тольятти
12	Андреева	Елена	Николаевна	Тольятти
13	Андрюкова	Татьяна	Юрьевна	Самара
14	Аниськина	татьяна	Александровна	тольятти
15	Антонова	Валентина	Александровна	Сызрань
16	Ануфриева	Екатерина	Юрьевна	г.Тольятти
17	Арбузова	Ольга	Александровна	Сызрань
18	Асмолова	Людмила	Александровна	г. Самара
19	Астафьева	Ирина	Владимировна	Тольятти
20	Асташкина	Наталья	Михайловна	Тольятти
21	Атаджанова	Ирина	Николаевна	Новокуйбышевск
22	Афонин	Юрий	Михайлович	Тольятти
23	Ахметова	Нурия	Анваровна	г.Похвистнево
24	Баженова	Светлана	Александровна	Самара
25	Байкова	Ольга	Васильевна	Волжский р-н
26	Бакланова	Ирина	Васильевна	Санкт-Петербург
27	Бакулина	Дарья	Николаевна	Тольятти
28	Бакуменко	Антон	Арсеньевич	Новокуйбышевск
29	Балабаева	Ирина	Викторовна	Тольятти
30	Балашова	Елена	Владимировна	Тольятти
31	Барашкина	Анна	Александровна	г.Тольятти
32	Бахитова	Лилия	Азьгатовна	с.Выселки

33	Безер	Надежда	Евгеньева	Тольятти
34	Безрукова	Татьяна	Владимировна	Самара
35	Бекирова	Тамелла	Видадиевна	Самара
36	Белова	Людмила	Александровна	Самара
37	Белоусова	Людмила	Юрьевна	Тольятти
38	Бельскова	Татьяна	Николаевна	Тольятти
39	Беляева	Оксана	Сергеевна	Тольятти
40	Беседина	Елена	Николаевна	с.Ягодное
41	Беспалая	Галина	Павловна	Самара
42	Беспалова	Светлана	Владимировна	г.Самара
43	Беспалова	Татьяна	Александровна	Тольятти
44	Бледных	Наталья	Александровна	с.Ташелка
45	Бобылева	Марина	Анатолевна	Сызрань
46	Богатова	Наталья	Владимировна	Жигулевск
47	Богатова	Рита	Федоровна	г.Жигулевск
48	Большакова	Екатерина	Ивановна	Самара
49	Бонарева	Наталья	Сергеевна	Сызрань
50	Бондаренко	Татьяна	Анатолевна	Тольятти
51	Борисова (Порубаева)	Ирина	Владимировна	Тольятти
52	Борисова	Марина	Николаевна	Самара
53	Борисова	Наталья	Владимировна	г.Тольятти
54	Борисова	Ольга	Сергеевна	г.Тольятти
55	Бормотова	Валентина	ивановна	Тольятти
56	Боровикова	Валентина	Михайловна	с.Подстепки
57	Бородачева	Диана	Андреевна	Самара
58	Бубнова	Наталья	Николаевна	Тольятти
59	Бугрова	Альбина	Идрисовна	Октябрьск
60	Буланова	Ирина	Александровна	Тольятти
61	Бурба	Наталья	Владимировна	г.Тольятти
62	Буцаева	Галина	Петровна	с. Верхнее Санчелеево
63	Бушмелева	Марина	Витальевна	Тольятти
64	Былич	Татьяна	Александровна	Тольятти
65	Ваганов	Ринат	Вавильевич	Самара
66	Васильева	Эльмира	Ренатовна	Тольятти
67	Васильева	Елена	Викторовна	Тольятти
68	Васильева	Людмила	Александровна	Тольятти

## Кадры НИПБ

---

69	Верхоланцева	Галина	Викторовна	Тольятти
70	Верясова	Оксана	Михайловна	с.В.Сускан
71	Видманкина	Оксана	Валерьевна	г.Жигулевск
72	Витковская	Татьяна	Николаевна	Тольятти
73	Вифлеемская	Лариса	Викторовна	Тольятти
74	Виханова	Валентина	Николаевна	Тольятти
75	Влазнева	Ольга	Николаевна	Тольятти
76	Власова	Марина	Викторовна	Октябрьск
77	Волкова	Галина	Борисовна	Тольятти
78	Воробьева	Елена	Николаевна	Новокуйбышевск
79	Воробьева	Татьяна	Владимировна	с.Нижнее Санчелеево
80	Воронина	Светлана	Юрьевна	Тольятти
81	Выборнова	Галина	Юрьевна	Тольятти
82	Вылегжанина	Людмила	Аркадьевна	Тольятти
83	Вырмаскина	Надежда	Владимировна	Самара
84	Вьюнышева	Елена	Николаевна	Тольятти
85	Гасилова	Наталья	Николаевна	Тольятти
86	Генералова	Оксана	Александровна	Тольятти
87	Гладкова	Елена	Валерьевна	г.Тольятти
88	Голованова	Ирина	Борисовна	г.Москва
89	Голубева	Елена	Анатольевна	Тольятти
90	Голубева	Марина	Алексеевна	Тольятти
91	Голушкова	Светлана	Ивановна	Самарская обл.
92	Голыгина	Елена	Владимировна	Тольятти
93	Гольцова	Наталья	Андреевна	Тольятти
94	Горбатов	Наталья	Ивановна	с.Тмофеевка
95	Горбачева	Анна	Вячеславовна	Самара
96	Горло	Наталья	Викторовна	Сызрань
97	Горюшкина	Светлана	Ивановна	Тольятти
98	Готфридт	Татьяна	Сергеевна	Тольятти
99	Гривко	Елена	Владимировна	Тольятти
100	Грингольц	Людмила	Яковлевна	Тольятти
101	Гришина	Наталья	Игоревна	Тольятти
102	Грошева	Мария	Викторовна	Жигулевск
103	Губинская	Ирина	Анатольевна	Самара
104	Гундырев	Алексей	Алексеевич	Самара
105	Гурьянова	Регина	Валерьевна	Тольятти

106	Гурьянова	Татьяна	Владимировна	Тольятти
107	Гусева	Елена	Викторовна	Тольятти
108	Гусева	Ирина	Васильевна	Тольятти
109	Давоян	Ольга	Ильинична	Тольятти
110	Давыдова	Анжелика	Александровна	Тольятти
111	Давыдова	Татьяна	Леонтьевна	Тольятти
112	Дедикова	Наталья	Николаевна	Жигулевск
113	Денисова	Ирина	Станиславовна	Сызрань
114	Денищик	Елена	Викторовна	Тольятти
115	Дмитриева	Евгения	Михайловна	г.Самара
116	Дмитриева	Оксана	Валериевна	Тольятти
117	Долгова	Елена	Анатольевна	пос.Приморский
118	Дорогойченкова	Любовь	Васильевна	Тольятти
119	Дорофеева	Марина	Александровна	Самара
120	Дорошева	Елена	Александровна	Тольятти
121	Дорoshkevich	Маргарита	Владимировна	Тольятти
122	Дубровская	Ольга	Владимировна	Самара
123	Дюкарев	Евгений	Николаевич	Тольятти
124	Евдокимова	Ольга	Валерьевна	Тольятти
125	Евграфова	Инесса	Николаевна	с.Пискалы
126	Евтых	Татьяна	Владимировна	Тольятти
127	Емельянова	Елена	Сергеевна	Тольятти
128	Ерина-Будникова	Людмила	Александровна	Самара
129	Ермоленко	Марина	Михайловна	Самара
130	Ерофеева	Наталья	Юрьевна	Самарская обл.
131	Ерохина	Кристина	Владимировна	Тольятти
132	Ершова	Елена	Владимировна	Тольятти
133	Ефимова	Раиса	Николаевна	г.Тольятти
134	Ефремова	Елена	Станиславовна	г.Тольятти
135	Ефтефеева	Марина	Григорьевна	Тольятти
136	Забалуева	Татьяна	Витальевна	Тольятти
137	Забиралова	Татьяна	Ивановна	Тольятти
138	Заболотная	Ярослава	Александровна	Тольятти
139	Забродина	Людмила	Евгеньевна	Тольятти
140	Зайцева	Юлия	Викторовна	г.Жигулевск
141	Захарова	Светлана	Анатольевна	с.Колывань
142	Звонарева	Светлана	Михайловна	Тольятти
143	Землянская	Ирина	Владимировна	Тольятти



144	Зубов	Андрей	Анатолевич	Новокуйбышевск
145	Иванова	Елена	Александровна	Тольятти
146	Иванова	Людмила	Николаевна	Тольятти
147	Иванова	Елена	Николаевна	Самара
148	Иванова	Елена	Николаевна	Сызрань
149	Иванова	Юлия	Ивановна	Тольятти
150	Иванюк	Наталья	Валентиновна	Тольятти
151	Игнатенко	Анна	Анатолевна	Тольятти
152	Иевлева	Марина	Викторовна	Самара
153	Ильичева	Юлия	Викторовна	Самара
154	Иночкина	Анастасия	Петровна	Самара
155	Ионова	Наталья	Викторовна	Сызрань
156	Иртуганова	Людмила	Григорьевна	г.Жигулевск
157	Исаева	Оксана	Владиславовна	Самара
158	Исаевская	Екатерина	Владимировна	Тольятти
159	Казакова	Ирина	Николаевна	Тольятти
160	Казакова	Татьяна	Александровна	Тольятти
161	Казберова	Наталья	Ивановна	с.Бахилово
162	Казенина	Татьяна	Сергеевна	Тольятти
163	Калмыкова	Оксана	Вячеславовна	Самара
164	Карасева	Светлана	Валентиновна	Тольятти
165	Кармашова	Светлана	Геннадьевна	Тольятти
166	Карнаухова	Татьяна	Викторовна	Тольятти
167	Карпенко	Елена	Владимировна	Самара
168	Карпова	Людмила	Александровна	Самара
169	Карсакова	Анна	Александровна	Тольятти
170	Картаузова	Анастасия	Олеговна	тольятти
171	Кирдянова	Екатерина	Михайловна	г.Тольятти
172	Кирпичникова	Светлана	Владимировна	г.Жигулевск
173	Киселева	Татьяна	Александровна	Тольятти
174	Киссалар	Ольга	Сергеевна	Тольятти
175	Климачева	Надежда	Александровна	Тольятти
176	Кнауб	Наталья	Александровна	Тольятти
177	Князева	Светлана	Михайловна	г.Жигулевск
178	Ковтун	Гаяне	Рафаэлевна	Тольятти
179	Козенкова	Елена	Владимировна	Тольятти
180	Козлова	Елена	Юрьевна	г.Жигулевск
181	Козлова	Ольга	Владимировна	Тольятти

182	Козьмина	Анастасия	Борисовна	г.Тольятти
183	Коледов	Станислав	Витальевич	Самара
184	Колибердо	Татьяна	Владимировна	Тольятти
185	Комлева	Маргарита	Минегареевна	Новокуйбышевск
186	Кондулукова	Наталья	Петровна	Тольятти
187	Коннова	Мария	Александровна	Тольятти
188	Коновалова	Елена	Владимировна	Тольятти
189	Константинова	Марина	Николаевна	Тольятти
190	Копцева	Людмила	Михайловна	Моск. Обл. Одинцовский р-он п. Старый городок
191	Копылова	Светлана	Николаевна	п.Суходол
192	Кормакова	Татьяна	Александровна	Тольятти
193	Корнеева	Маргарита	Бикмурзатовна	Тольятти
194	Корчагина	Вера	Сергеевна	Тольятти
195	Косинская	Ольга	Николаевна	г.Тольятти
196	Кошелева	Ирина	Ивановна	Тольятти
197	Крапивкина	Юлия	Николаевна	Тольятти
198	Краснова	Татьяна	Александровна	Сызрань
199	Краснова	Светлана	Владимировна	Новокуйбышевск
200	Красночуб	Юлия	Вячеславовна	Самара
201	Кривич	Светлана	Александровна	Тольятти
202	Крупенёв	Сергей	Васильевич	Новокуйбышевск
203	Крюкова	Татьяна	Владимировна	Тольятти
204	Кудашев	Виктор	Николаевич	Тольятти
205	Кузьмина	Мария	Алексеевна	Тольятти
206	Кузьмина	Наталья	Владимировна	Тольятти
207	Кузнецова	Ольга	Васильевна	Самара
208	Кукина	Марина	Владиславовна	Новокуйбышевск
209	Кулакова	Галина	Анатолевна	Тольятти
210	Кулиева	Наталья	Владимировна	Тольятти
211	Кулышева	Ольга	Ивановна	с.Хрящевка
212	Курочкина	Наталья	Николаевна	Самара
213	Лазарева	Наталья	Николаевна	Самара
214	Ларионова	Наталья	Павловна	п.Приморский
215	Ларюшкина	Алла	Евгеньевна	с.Васильевка
216	Лебедева	Галина	Станиславовна	Тольятти
217	Левочкина	Светлана	Генриховна	Сызрань

218	Лединская	Елена	Алексеевна	Тольятти
219	Леонова	Елена	Анатолевна	г.Жигулевск
220	Литвина	Татьяна	Валентиновна	Тольятти
221	Лукина	Ольга	Владимировна	Тольятти
222	Лысак	Наталья	Николаевна	Тольятти
223	Любовцова	Елена	Владимировна	Сызрань
224	Майборода	Ольга	Николаевна	Сызрань
225	Майорова	Наталья	Николаевна	Тольятти
226	Майорова	Татьяна	Викторовна	г.Тольятти
227	Макарова	Наталья	Петровна	г.Тольятти
228	Макарова	Оксана	Геннадьевна	Тольятти
229	Макарова	Светлана	Николаевна	Самара
230	Макеева	Елена	Владимировна	Самара
231	Максимова	Юлия	Александровна	г. Сызрань
232	Максимович	Ольга	Владимировна	Самара
233	Маликова	Вероника	Викторовна	Тольятти
234	Малкина	Светлана	Александровна	Тольятти
235	Маренникова	Татьяна	Алексеевна	г.Жигулевск
236	Масленникова	Елена	Юрьевна	Тольятти
237	Маслова	Елена	Васильевна	с.Подстепки
238	Маслова	Наталья	Викторовна	Новокуйбышевск
239	Масютенко	Елена	Александровна	Тольятти
240	Матвеева	Анна	Викторовна	Сызрань
241	Матвеева	Юлия	Владимировна	Сызрань
242	Матросова	Надежда	Михайловна	Октябрьск
243	Медведева	Людмила	Николаевна	Тольятти
244	Мельникова	Тамара	Борисовна	Сызрань
245	Мельникова	Татьяна	Анатолевна	Тольятти
246	Механикова	Ирина	Владимировна	Тольятти
247	Мигалева	Ольга	Викторовна	Тольятти
248	Мингалиева	Сталина	Анатолевна	Жигулевск
249	Минеева	Майя	Юрьевна	Тольятти
250	Минивалеева	Гульназ	Эльфатовна	Тольятти
251	Минсафина	Гельнур	Мидхатовна	Тольятти
252	Миронова	Анжела	Николаевна	г.Тольятти
253	Мирошкина	Ксения	Владимировна	Новокуйбышевск
254	Мишина	Елена	Ивановна	Тольятти
255	Молодцова	Елена	Петровна	Самара

---

256	Морозова	Ирина	Николаевна	г.Жигулевск
257	Мостовая	Наталья	Ивановна	Тольятти
258	Мусатова	Наталья	Николаевна	г.Тольятти
259	Мусина	Румия	Калимулловна	Сызрань
260	Нагайцева	Светлана	Михайловна	с.Пискалы
261	Назаревская	Анжелика	Анатольевна	Тольятти
262	Назарова	Анна	Валериевна	Тольятти
263	Назарова	Елена	Анатольевна	Самара
264	Наумова	Елена	Владимировна	г.Жигулевск
265	Наумова	Ольга	Анатольевна	Тольятти
266	Назарова	Елена	Анатольевна	Самара
267	Негарэ	Ольга	Николаевна	г.Тольятти
268	Неклюдова	Ольга	Николаевна	Новокуйбышевск
269	Нестерова	Елена	Александровна	Октябрьск
270	Нефедова	Наталья	Ивановна	Тольятти
271	Никитина	Татьяна	Геннадьевна	Сызрань
272	Николаева	Надежда	Николаевна	Тольятти
273	Николаенкова	Наталья	Акрамовна	Тольятти
274	Овчинникова	Светлана	Борисовна	Сызрань
275	Орешко	Юлия	Вячеславовна	Самара
276	Осипова	Валентина	Николаевна	с.В.Санчелеево
277	Осипова	Галина	Леонтьевна	с.Мусорка
278	Осипова	Ирина	Олеговна	Самара
279	Осипцова	Марина	Николаевна	Тольятти
280	Осмачко	Наталья	Константиновна	Новокуйбышевск
281	Пажовина	Ирина	Алексеевна	Сызрань
282	Панарина	Лариса	Олеговна	Тольятти
283	Папилова	Татьяна	Петровна	Сызрань
284	Паранина	Анжелика	Алексеевна	Тольятти
285	Пашенко	Людмила	Александровна	г.Жигулевск
286	Перминова	Татьяна	Викторовна	Октябрьск
287	Перова	Татьяна	Владимировна	Тольятти
288	Петрова	Ирина	Владимировна	Новокуйбышевск
289	Петрук	Оксана	Петровна	Тольятти
290	Пивоварова	Елена	Николаевна	с.Жигули
291	Пинегина	Людмила	Васильевна	Тольятти
292	Пинягина	Елена	Владимировна	Тольятти
293	Плотникова	Екатерина	Юрьевна	Тольятти

294	Погонышева	Татьяна	Владимировна	Тольятти
295	Погоняева	Мария	Михайловна	Самара
296	Погорелова	Ирина	Юрьевна	Новокуйбышевск
297	Полещикова	Нина	Ивановна	Самара
298	Полкачева	Ирина	Васильевна	г.Тольятти
299	Полюшкина	Анна	Николаевна	Тольятти
300	Полякова	Юлия	Евгеньевна	Тольятти
301	Попова	Оксана	Михайловна	Тольятти
302	Попова	Елена	Александровна	г.Жигулевск
303	Попрыгина	Екатерина	Сергеевна	Тольятти
304	Приходько	Антон	Васильевич	Самара
305	Прохорова	Фарида	Маратовна	Тольятти
306	Пуцкина	Ольга	Сергеевна	г.Тольятти
307	Пыжова	Анна	Николаевна	Тольятти
308	Пьянзина	Тамара	Вячеславовна	Тольятти
309	Разинкина	Ольга	Константиновна	Новокуйбышевск
310	Разумовская	Ольга	Владимировна	с.Подстепки
311	Растегаев	Сергей	Владимирович	г.Самара
312	Ревушкин	Дмитрий	Борисович	г.Москва
313	Ризванова	Лилия	Ильдаровна	Тольятти
314	Рогачёва	Ирина	Николаевна	Тольятти
315	Родионова	Марина	Сергеевна	Самара
316	Рудак	Марина	Федоровна	г.Тольятти
317	Рузянова	Татьяна	Викторовна	Тольятти
318	Русинова	Татьяна	Александровна	Тольятти
319	Рускина	Юлия	Николаевна	Тольятти
320	Рыбина	Екатерина	Валериевна	Тольятти
321	Рыболовлева	Наталья	Ивановна	г.Тольятти
322	Рыжкова	Галина	Юрьевна	Новокуйбышевск
323	Савельева	Оксана	Владимировна	г.Жигулевск
324	Савенкова	Ольга	Николаевна	Тольятти
325	Савкина	Ирина	Александровна	г.Тольятти
326	Садовая	Оксана	Сергеевна	Тольятти
327	Садыкова	Светлана	Николаевна	Тольятти
328	Сазонова	Екатерина	Александровна	Новокуйбышевск
329	Салей	Сергей	Николаевич	Самара
330	Салиня	Светлана	Леонидовна	Тольятти
331	Салмонидина	Ольга	Викторовна	Тольятти

332	Самарина	Анджела	Владимировна	Тольятти
333	Самарина	Ольга	Петровна	Тольятти
334	Самойлова	Ирина	Владимировна	Жигулевск
335	Самохвалова	Елена	Леонидовна	Тольятти
336	Самсонова	Елена	Владимировна	с.Большая Рязань
337	Сафошкина	Альбина	Рушановна	Тольятти
338	Семёнова	Елена	Николаевна	Тольятти
339	Семенова	Наталья	Владимировна	Октябрьск
340	Семикова	Светлана	Владимировна	Жигулевск,
341	Сергеева	Оксана	Юрьевна	Тольятти
342	Сергиенко	Татьяна	Владимировна	Тольятти
343	Сизоненко	Евгения	Александровна	Самара
344	Силютин	Игорь	Яковлевич	Новокуйбышевск
345	Ситникова	Елена	Игоревна	Тольятти
346	Скляр	Наталья	Викторовна	Тольятти
347	Скорород	Александр	Владимирович	с.Красный Яр
348	Служаева	Наталья	Евгеньевна	Чапаевск
349	Смирнова	Светлана	Анатольевна	Тольятти
350	Соболева	Ольга	Леонидовна	Тольятти
351	Солнцева	Анастасия	Михайловна	Тольятти
352	Соловьёва	Любовь	Николаевна	Жигулёвск
353	Солодкая	Юлия	Владимировна	Тольятти
354	Сомова	Ирина	Викторовна	с.Подстепки
355	Сомова	Людмила	Александровна	Тольятти
356	Сорока	Ольга	Викторовна	Тольятти
357	Сорокина	Людмила	Владимировна	Самара
358	Станкевич	Елена	Николаевна	г.Жигулевск
359	Стерлегова	Галина	Александровна	Тольятти
360	Стрельцова	Наталья	Анатольевна	г.Тольятти
361	Сурихина	Ирина	Валериевна	с.Сосновый Солонец
362	Тагашева	Ольга	Юрьевна	г.Сызрань
363	Тархова	Наталья	Владимировна	Тольятти
364	Татарова	Оксана	Николаевна	п.Менжинский
365	Теплова	Татьяна	Эдуардовна	г.Жигулевск
366	Тэфанова	Наталья	Михайловна	Новокуйбышевск
367	Тизилова	Евгения	Александровна	Тольятти
368	Тимофеева	Анастасия	Анатольевна	Тольятти

## Кадры НИПБ

---

369	Тимофеева	Галина	Васильевна	Самара
370	Титаева	Ольга	Владимировна	с.Александровка
371	Тихмянова	Виктория	Алексеевна	Октябрьск
372	Тихонова	Валентина	Михайловна	Тольятти
373	Торопина	Елена	Валерьевна	г.Жигулевск
374	Трегубова	Татьяна	Николаевна	Тольятти
375	Третьякова	Елена	Михайловна	г.Тольятти
376	Тропникова	Ирина	Владимировна	пос.Власиха, Московская обл.
377	Трофимова	Ольга	Сергеевна	Тольятти
378	Трушнина	Ольга	Юрьевна	Тольятти
379	Туреева	Галина	Николаевна	Тольятти
380	Туркина	Анна	Леонидовна	г.Жигулевск
381	Турманидзе	Лейла	Григорьевна	Тольятти
382	Улбутова	Светлана	Николаевна	Тольятти
383	Уливанова	Елена	Викторовна	Самара
384	Усачева	Елена	Викторовна	Тольятти
385	Усова	Татьяна	Викторовна	Новокуйбышевск
386	Уткин	Юрий	Николаевич	Самара
387	Фатьянова	Татьяна	Вячеславовна	г.Тольятти
388	Федотова	Екатерина	Александровна	Тольятти
389	Федотова	Марина	Владимировна	Тольятти
390	Феклина	Ольга	Геннадьевна	с.Тимофеевка
391	Филиппова	Наталья	Васильевна	Тольятти
392	Филиппова	Светлана	Александровна	Тольятти
393	Фролова	Светлана	Сергеевна	г.Тольятти
394	Хаванова	Наталья	Леонтьевна	Тольятти
395	Халиулова	Елена	Васильевна	Самара
396	Харитоновна	Анастасия	Михайловна	Новокуйбышевск
397	Харитоновна	Елена	Евгеньевна	Самара
398	Химанова	Елена	Александровна	Тольятти
399	Хлебодарова	Наталья	Борисовна	Тольятти
400	Хованова	Ольга	Александровна	Новокуйбышевск
401	Холопова	Елена	Алексеевна	Жигулевск
402	Храмов	Евгений	Константинович	Тольятти
403	Храмова	Надежда	Амаликовна	Сызрань
404	Цибикина	Наталья	Михайловна	с.Узюково
405	Цыганкова	Наталья	Александровна	Самара

---

406	Цыкова	Наталья	Викторовна	Самара
407	Чабуркина	Евгения	Анатольевна	п.Луначарский
408	Чакина	Светлана	Николаевна	Самара
409	Чарницова	Наталья	Анатольевна	Тольятти
410	Чашина	Ирина	Александровна	Жигулевск
411	Чевелева	Екатерина	Сергеевна	Самара
412	Чекмарева	Татьяна	Анатольевна	Самара
413	Чепчугова	Наталья	Алексеевна	г.Жигулевск
414	Черепанова	Виктория	Владимировна	Тольятти
415	Черкасова	Анна	Валерьевна	Самара
416	Чернова	Екатерина	Александровна	г.Жигулевск
417	Чистякова	Наталья	Николаевна	с.Валы
418	Чубенко	Оксана	Анатольевна	г.Тольятти
419	Чуваткина	Елена	Ринатовна	г.Тольятти
420	Шагарова	Лилия	Сагдатовна	Тольятти
421	Шарохина	Лариса	Юрьевна	г.Сызрань
422	Шелкоплясова	Лариса	Николаевна	Сызрань
423	Шилкина	Оксана	Николаевна	Тольятти
424	Шилко	Татьяна	Викторовна	п. Луначарский
425	Ширяева	Елена	Николаевна	Тольятти
426	Шкалыгина	Елена	Ивановна	Тольятти
427	Шлычкова	Елена	Николаевна	Тольятти
428	Шмачкова	Елена	Михайловна	г.Жигулевск
429	Шурухина	Галина	Георгиевна	Москва
430	Шутова	Татьяна	Владимировна	Тольятти
431	Щежина	Александра	Александровна	Жигулевск
432	Щепелев	Сергей	Николаевич	Тольятти
433	Щура	Наталья	Евгеньевна	Тольятти
434	Яицкая	Юлия	Владимировна	Сызрань
435	Яковлева	Ольга	Юрьевна	г.Сызрань
436	Ялкина	Анна	Анатольевна	Тольятти
437	Янгирова	Наталья	Васильевна	Тольятти