

Международный бухгалтерский учет



Калькуляционные системы на предприятиях
алкогольной промышленности

Единая учетная система группы
взаимосвязанных организаций

Деловая репутация компании

Понятие «уверенность»
в аудиторской деятельности

Налоговые аспекты трансфертного
ценообразования в Великобритании

Страницы истории: что предшествовало
принципу учетного периода

34 (280) – 2013
СЕНТЯБРЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала –
www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:
С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Ф.Ф. Бутынец, доктор
экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических
наук, профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических
наук, профессор

С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,
профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических
наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор
экономических наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 28.08.2013.

Формат 60х90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки
России для публикации научных работ, от-
ражающих основное научное содержание
кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использо-
вание их в любой форме, в том числе
и в электронных СМИ, возможны только
с письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

34 (280) – 2013 сентябрь

СОДЕРЖАНИЕ

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Костюкова Е.И., Феськова М.В.* Использование различных калькуляционных систем в деятельности предприятий алкогольной промышленности.....2
- *Солоненко А.А.* Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций9
- *Иванов А.Е.* Деловая репутация компании (гудвил) как проекция синергетического эффекта ее деятельности на финансовую отчетность 18

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Панкова С.В.* О понятии «уверенность» в аудиторской деятельности и классификации аудиторских услуг.....27

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Трофимова Л.Б.* Методика анализа консолидированной финансовой отчетности с учетом потребностей интегрированного бизнеса34

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Грундел Л.П.* Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в Великобритании47

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н., Мусаэлян А.М.*
Что предшествовало принципу учетного периода.....56

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

УДК 657.47

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАЗЛИЧНЫХ КАЛЬКУЛЯЦИОННЫХ СИСТЕМ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ АЛКОГОЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ*

Е. И. КОСТЮКОВА,

доктор экономических наук,

профессор кафедры

бухгалтерского управленческого учета

E-mail: elena-kostyukova@yandex.ru

М. В. ФЕСЬКОВА,

аспирантка кафедры

бухгалтерского управленческого учета

E-mail: marina.feskova@mail.ru

Ставропольский государственный

аграрный университет

В статье рассмотрены различные виды себестоимости и методы калькулирования. Приводится пример использования перспективных калькуляционных систем на предприятии виноделия. Сделан вывод о необходимости использования сочетания элементов разных методов калькулирования для расчета разных видов себестоимости и принятия верных управленческих решений.

Ключевые слова: *себестоимость, калькуляционные системы, нормативный метод, директ-костинг, таргет-костинг, кайдзен-костинг.*

* Статья предоставлена Информационным центром Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» при Ставропольском государственном аграрном университете.

Исследование проблем постановки и совершенствования управленческого учета на предприятиях алкогольной промышленности в условиях рыночной экономики, острой конкурентной борьбы производителей приобретает особенно важное значение. В связи с этим перед отечественным бухгалтерским учетом стоит задача формирования информации о затратах и себестоимости продукции, которая помогала бы руководству предприятий принимать верные управленческие решения в различных ситуациях. Таким образом, вопросы формирования себестоимости приобретают важное теоретическое и практическое значение, решению некоторых из этих вопросов посвящена данная статья.

Объектом исследования выбраны предприятия алкогольной промышленности, в частности занимающиеся производством коньяков и продукции виноделия.

Алкогольная промышленность – это вид экономической деятельности, который характеризуется сложностью технологического процесса, высокой конкуренцией товаропроизводителей на рынке, при этом в совокупности с ужесточением законодательного регулирования для многих предприятий на первое место встает вопрос выживания на рынке. Данные статистических исследований показывают, что алкогольная промышленность является динамичной и развивающейся, даже несмотря на снижение производства алкоголя на 9,9% в 2011 г. по сравнению с 2009 г. (табл. 1).

В целом наблюдается снижение производства по всем видам продукции, кроме игристых и газированных вин. Такое снижение специалисты объясняют действиями Росалкогольрегулирования, когда многие мелкие предприятия не

выдерживают конкуренции и уходят с рынка. Многие предприятия не смогли вовремя получить лицензии и вынуждены были закрыть заводы. В то же время политика государства в алкогольной промышленности в последние годы характеризуется ужесточением контроля за производством и реализацией алкоголя. На основе этих данных можно предположить, что снижение объемов производства будет продолжаться и в дальнейшем.

Если рассматривать ситуацию с производством столовых вин в разрезе федеральных округов, то Северо-Кавказский федеральный округ (СКФО) занимает здесь второе место, при этом за период 2009–2011 гг. объем производства вырос на 38,2% (табл. 2).

В производстве коньяка СКФО за исследуемый период удерживает лидирующую позицию, при этом доля производства коньяка от общего объема составила в 2011 г. 45,4% (табл. 3).

При этом Ставропольский край в 2009 г. занимал третье место в РФ по производству вино-

Таблица 1

Производство алкогольной продукции, млн дкл

Алкогольная продукция	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2011 г. к 2009 г., %
Водка	93,7	95,1	86,3	92,1
Ликероводочные изделия с содержанием спирта до 25% включительно от объема готовой продукции	5,3	3,4	3,1	58,5
Ликероводочные изделия с содержанием спирта свыше 25% включительно от объема готовой продукции	13,3	7,4	4,5	33,8
Коньяк	12,6	9,0	8,1	64,3
Вина игристые и газированные	19,1	22,0	22,0	115,2
Вина столовые	39,1	45,1	40,2	102,8
Вина специальные	10,4	9,0	7,3	70,2
Вина плодовые столовые, кроме сидра	3,7	5,8	3,9	105,4
Напитки слабоалкогольные (с содержанием этилового спирта не более 9%)	25,8	19,2	25,6	99,2
Алкогольная продукция, всего	223	216	201	90,1

Таблица 2

Производство столовых вин, тыс. дкл

Федеральный округ	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2011 г. к 2009 г., %
Центральный	6 146	6 193	3 893	63,3
Северо-Западный	2 812	3 135	3 796	135,0
Южный	23 154	26 714	23 751	102,6
Северо-Кавказский	4 596	5 916	6 351	138,2
Приволжский	1 077	1 000	826	76,7
Уральский	668	1 210	712	106,6
Сибирский	600	905	899	149,8
Дальневосточный	–	–	–	–
Всего по РФ	39 053	45 073	40 228	103,0

Таблица 3

Производство коньяка, тыс. дкл

Федеральный округ	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2011 г. к 2009 г., %
Центральный	2 585	2 048	1 798	69,6
Северо-Западный	1 976	2 328	1 698	85,9
Южный	269	228	193	71,7
Северо-Кавказский	6 912	3 680	3 684	53,3
Приволжский	604	576	656	108,6
Уральский	105	112	86	81,9
Сибирский	51,9	25,3	0,8	1,5
Дальневосточный	104	19,1	5,1	4,9
Всего по РФ	12 606,9	9 016,4	8 120,9	64,4

радных вин, уступая лишь Краснодарскому краю и Кабардино-Балкарской Республике, в 2010 г. – пятое место, уступив еще и Санкт-Петербургу и Москве. По производству коньяков в 2009 г. Ставропольский край занимал первое место в России, в 2010 г. – четвертое место, уступив Республике Дагестан, Калининградской области, Москве. Самыми крупными производителями вина в Ставропольском крае являются ООО «Минераловодский завод виноградных вин», ООО «Винзавод «Надежда» (г. Георгиевск), коньяка – ЗАО «Ставропольский винно-коньячный завод», ЗАО «Прасковейское» (Буденовский район), ООО «КВС» (г. Ессентуки) [3].

К учетному обеспечению управления организацией предъявляются обычно особенно высокие требования. Руководству компании необходима достоверная и оперативная информация о ключевых показателях деятельности: выручке, прибыли, рентабельности. Одним из самых важных показателей является себестоимость, так как именно она показывает, во что обходится производство продукции предприятию. В управленческом учете существуют разные виды себестоимости: полная, производственная, плановая, нормативная, сметная, фактическая. Р. Энтони приводит три типа себестоимости, которые, с его точки зрения, необходимы предприятию: «...себестоимость по центрам ответственности, которая используется для планирования и контроля за деятельностью ответственных исполнителей; полная производственная себестоимость, используемая для установления цен и других оперативных решений при нормальных обстоятельствах; прямая производственная себестоимость, используемая для установления цен и других оперативных решений

при специфических обстоятельствах, как, например, при желании использовать свободные мощности». [4] Для решения управленческих задач невозможно выбрать как универсальное средство один какой-либо расчет себестоимости.

В современных условиях необходимо научиться управлять себестоимостью. Управление себестоимостью продукции направлено на выявление возможностей повышения эффективности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства, снабжения и сбыта продукции. Изучение себестоимости позволяет дать более правильную оценку уровню показателей прибыли и рентабельности, достигнутому на предприятиях.

В зависимости от того, какую себестоимость необходимо исчислить, система учета расходов может строиться по-разному.

Система учета расходов на производство предусматривает организационную модель, соответствующую достоверному и объективному выявлению результатов хозяйственной деятельности и контролю за ходом производства. Технологические и организационные особенности производства, длительность производственного цикла, количественные и качественные характеристики продуктов требуют различного сочетания способов и приема учета производственных расходов и калькулирования себестоимости продукции. Использование той или иной системы учета расходов и калькулирования определено целями управления и объектами учета расходов в организации и поставлено в зависимость от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства.

Выбранная система учета расходов должна выражать определенную взаимосвязь приемов

и способов обобщения издержек по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, по видам продукции, работ, полуфабрикатам и способам контроля за использованием производственных ресурсов в сопоставлении с действующими нормами и планируемой эффективностью. Так, для расчета полной себестоимости предприятия алкогольной промышленности, как правило, используют нормативный метод. Нормативный метод основывается на наличии норм потребления ресурсов, отражении фактических затрат с подразделением их на затраты по нормам и отклонения. Нормативный метод является эффективным инструментом планирования, оперативного контроля и принятия управленческих решений и анализа. Отечественная учетно-аналитическая школа основывается на глубоко проработанной теории и практике учета полных затрат.

Для расчета производственной себестоимости используется метод учета прямых (переменных) затрат – директ-костинг. Суть этого метода состоит в делении всех затрат по признаку зависимости их изменения от объема производства на постоянные и переменные. Переменные затраты непосредственно относятся на конкретные изделия, а постоянные без распределения по видам продукции списываются на уменьшение прибыли.

По переменным расходам оцениваются также остатки готовой продукции на складах на начало и конец отчетного периода и незавершенное производство. Этот принцип применяется в организации учета на предприятиях, занятых производством вин и коньяков. Здесь в связи с длительностью технологического процесса объемы незавершенного производства занимают значительный удельный вес в статье баланса «Запасы» и оцениваются в сумме прямых материальных затрат, постоянные затраты списываются в том периоде, в котором они были произведены.

Для обеспечения аналитических расчетов необходимо вести отдельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по видам продукции и по предприятию в целом. Еще одно преимущество директ-костинга заключается в возможности расчета точки безубыточности, т. е. объема продукции, при реализации которого предприятие сможет покрыть свои изде-

ржки, прибыль в этой точке равна нулю. Использование этого метода актуально, когда решается вопрос о дополнительных заказах и производстве дополнительного объема определенного вида продукции. В этом случае директ-костинг и возможность расчета точки безубыточности необходимы для принятия управленческого решения.

Пример 1. Произведем расчеты на примере производства коньяка «3 звезды» ЗАО «Прасковейское» – крупного винодельческого предприятия, оснащенного лучшим оборудованием, гарантирующим выпуск высококачественной экологически чистой продукции. Предприятием вырабатываются 25 наименований винодельческой продукции. Коньячное производство и выпускаемые коньяки – гордость завода. Помимо виноградарства и виноделия предприятие занимается овцеводством, племенным коневодством, рыбоводством, выращиванием зерна, ЗАО «Прасковейское» обладает 400 га собственных виноградников и является предприятием первичного и вторичного виноделия.

Предприятием на следующий месяц запланированы производство и реализация 13 000 дкл коньяка «3 звезды» по цене 3 500 руб. за 1 дкл. Переменные затраты предприятия составляют 1 276 тыс. руб. на 1 000 дкл. Постоянные затраты составляют 292 тыс. руб. На тот же месяц предприятию предложили небольшой заказ на производство и реализацию 500 дкл по цене не более 2 500 руб. за 1 дкл. Принять решение о выполнении заказа возможно на основе составления калькуляции с использованием метода директ-костинга.

Исходя из данных условий, на предприятии составлена фактическая калькуляция на коньяк «3 звезды» (табл. 4).

Выручка от продажи дополнительного заказа составит 1 250 тыс. руб. (2 500 руб. × 500 дкл). При принятии заказа на предложенных условиях маржинальный доход предприятия увеличится на 612 тыс. руб. (1 250 тыс. руб. – 638 тыс. руб.), так как сумма постоянных затрат не меняется, и предприятие будет нести постоянные затраты независимо от принятия заказа. Отсюда можно сделать вывод о целесообразности и экономической выгоде принятия дополнительного заказа.

В условиях рыночной экономики методы учета затрат на производство и калькулирование

Таблица 4

Калькуляция себестоимости коньяка
«3 звезды»

Показатель	Основное производство	Дополнительный заказ
Объем производства, дкл	13 000	500
Выручка, тыс. руб.	45 500	1 250
Переменные затраты, тыс. руб.	16 588	638
Маржинальный доход, тыс. руб.	28 912	612
Постоянные затраты, тыс. руб.	292	–
Себестоимость, тыс. руб.	16 880	638

себестоимости продукции должны быть гибкими, простыми в применении и оперативными. При этом оперативность информации важнее ее абсолютной точности. На практике при стремлении к получению точной учетной информации о себестоимости происходит обратное, т. е. информация, выявленная в результате учета полных затрат, становится малоприменимой для оперативного управления в текущем отчетном периоде. Учет затрат по полной себестоимости должен применяться в условиях принятия долгосрочных управленческих решений, а учет затрат по методу директ-костинга наиболее эффективен в случае оперативных управленческих решений по регулированию и контролю за затратами, выпуском продукции и ее реализации, установлением нижних границ цен с учетом спроса и предложения на рынке, инфляционных процессов [2].

Рассмотренные методы калькулирования опираются на формулу ценообразования *Себестоимость + Прибыль = Цена реализации*.

Недостаток этой формулы заключается в недостаточной оценке влияния внешних рыночных факторов на цену продажи. В данном случае предприятия в своей деятельности следуют принципу «производство ради производства», что приводит к значительным остаткам нерезализованной готовой продукции, снижению показателей оборачиваемости. На наш взгляд, прежде чем принимать решение о запуске производства, следует изучить рынок: каковы предпочтения покупателей, какие характеристики они хотят видеть в товаре, какое качество и какую цену они готовы заплатить. Пла-

нирование объемов сбыта должно предшествовать производству. Тогда формула ценообразования кардинально меняет свой вид:

Цена реализации – Прибыль = Себестоимость, где уже себестоимость зависит от цены продаж.

Этот подход положен в основу современных методов калькулирования себестоимости продукции, широко используемых на Западе. К ним относятся таргет-костинг, кайдзен-костинг (kaizen costing). Последний, как и таргет-костинг, возник в Японии во второй половине 1980-х гг. Использование кайдзен-костинга возможно практически в любом виде производства и, что немаловажно, в совокупности с другими методами управления затратами. Кайдзен-костинг используется в японской модели управленческого учета параллельно с таргет-костингом.

Сущность таргет-костинга и кайдзен-костинга – это достижение необходимого уровня себестоимости и обеспечения прибыльности производства. Обе системы имеют одну цель – достижение целевой себестоимости: таргет-костинг – на этапе проектирования нового изделия, кайдзен-костинг – на этапе производства изделий.

Если на этапе проектирования разница между сметной и целевой себестоимостью составляет до 5%, то принимается решение о начале производства такого изделия с расчетом на то, что 5% будут ликвидированы в процессе производства методом кайдзен-костинга. Сокращение разницы между сметной и целевой себестоимостью называется кайдзен-задачей, которая касается всего персонала организации – от инженеров до менеджеров. Значения целевого снижения затрат, которые в совокупности и составляют кайдзен-задачу, определяются по целому списку статей затрат (в основном переменных), таких как прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и т. д. [1].

Рассмотрим применение таргет-костинга на примере производства нескольких видов продукции ЗАО «Прасковейское».

Пример 2. Произведем вычисления, необходимые для достижения целевого сокращения затрат на примере ЗАО «Прасковейское».

В примере 2 исследуем производство вина белого полусладкого «Мускатное», вина красного