

Введение

Сегодня, в условиях рыночных отношений центр экономической деятельности перемещается к основному звену всей экономики — предприятию. Именно на микроэкономическом уровне создается нужная обществу продукция, оказываются необходимые услуги. Здесь решаются вопросы экономии ресурсов, применения высокопроизводительной техники, технологий и реализации продукции. Известно, что процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств предприятия. В ходе этого процесса формируется себестоимость продукции, что, в конечном счете, при прочих равных условиях существенно влияет на финансовый результат работы предприятия — его валовую прибыль или убыток. Поэтому любая организация старается управлять процессом производства, от которого зависят объем выпуска продукции, ее качество и конкурентоспособность.

Большая роль при этом отводится бухгалтерскому учету, с помощью которого сплошным образом, непрерывно и взаимосвязано отражаются все документально подтвержденные хозяйственные операции, чем обеспечивается достоверность, своевременность и точность информации. Анализ затрат, составляющий элемент функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, выявить резервы снижения затрат на производство, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат. Правильная организация учета затрат на производство и их своевременный анализ, с одной стороны, обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием на предприятии материальных, трудовых и финансовых ресурсов и, с другой стороны, позволяет предприятию избежать конфликтных ситуаций во взаимоотношениях с налоговой службой при решении вопросов налогообложения прибыли.

Теоретической основой для написания монографии выступили труды отечественных и зарубежных специалистов в области учета и анализа затрат на производство: Риккардо Д., Мюллердор Р., Карренбауэр М., Маркс К., Данн Т., Ядгаров Я. С.,

Лысенко Д. В., Кондраков Н. П., Ивашкевич Б. А., Дайле А., Глушков И. Е., Жарикова Л. А., Вахрушина М. А. и других.

Эмпирической основой монографии послужили законодательные акты РФ, нормативные и правовые акты исполнительной власти регионов и другие документы, регламентирующие процесс организации и ведения бухгалтерского учета. В процессе исследования также использовались статистические и аналитические материалы, оперативные данные, документы и отчетность ООО «Мината+», результаты проведенных авторами исследований на предприятии.

Методологической основой монографии выступают такие общенаучные методы, как абстрактно-логический, экономико-статистический и монографический, группировки, систематизации теоретического и практического материала. В качестве частных приемов экономических разработок при решении поставленных задач использовался также метод регрессионного анализа.

Глава 1

Теоретические аспекты формирования затрат на производство

1.1. Экономическая сущность затрат, их классификация

Одна из основных целей предприятия — получение максимально возможной прибыли. Возможности достижения этой стратегической цели ограничены затратами производства и реализации, а также рыночным спросом на продукцию предприятия. Затраты на производство, таким образом, являются фактором, определяющим величину предложения и размеры прибыли, в свою очередь, принятие управленческих решений невозможно без анализа существующих затрат на предприятии. Исследования в области экономики, а также мероприятия по формированию и управлению затратами за последние годы позволяют сделать вывод о том, что изучение экономической сущности понятия «затраты» происходит параллельно с развитием производственных отношений, поэтому выделяют экономический и финансовый подходы к изучению (рисунок 1) [4, с. 9].

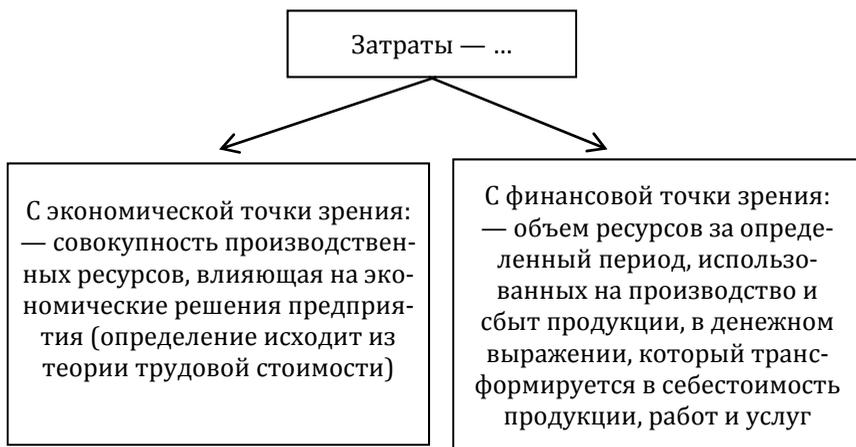


Рисунок 1. Подходы к изучению сущности затрат

В экономической литературе и на практике наряду с термином «затраты» используются также «расходы» и «издержки», при этом существуют точки зрения, согласно которым рассматриваемые понятия являются синонимами. Вышеперечисленные категории всегда выступали объектом пристального изучения как зарубежных экономистов (Стюарт Д., Риккардо Д., Маркс К., Друри К., Коуза Р., Хана Д., Энтони Р. и др.), так и российских ученых (Бланка Н. А., Врублевского Н. Д., Шеремета А. Д., Ковалева В., Бунимовича В. и др.).

Первая — расходы организации. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», данная категория подразумевает под собой «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)». В свою очередь, все расходы организации делятся на:

- расходы по обычным видам деятельности (формируют себестоимость продукции);
- прочие расходы (не связаны напрямую с формированием выручки).

Затраты же в момент их признания не оказывают влияния на прибыль, так как на данном этапе происходит процесс калькулирования себестоимости продукции, которая признается расходом организации только в момент ее продажи. Можно сказать, что осуществление затрат — это прирост активов с условием уменьшения других активов на равную величину. Затраты — принятая к учету стоимостная оценка использованных ресурсов (трудовых, материальных и т. д.) для создания продукции [13, с. 171].

Согласно МСФО, затраты — потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые в балансе на конец года в виде остатков, незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и т. д. Таким образом затраты могут находиться в состоянии запасоёмкости, в отличие от расходов, которые отражаются в отчете о финансовых результатах.

Статья 252 Налогового кодекса РФ гласит, что «расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные

затраты». При этом, обоснованные расходы — это экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. А документально подтвержденные расходы — затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Здесь мы видим, что Налоговый кодекс Российской Федерации приравнивает понятие «затраты» и «расходы». Однако данное определение адаптировано в большей степени для целей налогообложения и не отражает всей сущности затрат на предприятии [24].

Один из важных аспектов затрат — момент их признания. Затраты признаются в том периоде, в котором были израсходованы ресурсы (при условии наличия первичного документа) и, как говорилось ранее, не оказывают влияние на прибыль. В отличие от затрат, расходы признаются в том периоде, когда объект списан или признано, что затраты не приведут к созданию актива, окончен период выполнения работ, оказания услуг. Необходимо отметить, что расходы могут быть признаны только при соблюдении принципа соответствия доходов и расходов.

Следующая категория — издержки. К ее трактовке существует множество подходов, что связано с отсутствием четко закрепленной дефиниции термина. Первые упоминания об издержках содержатся в трудах античных философов, которые предполагали ведение хозяйства таким образом, чтобы «приход восполнял расход». С возникновением в XVIII в. учения физиократов, под издержками стали понимать затраты капитала на рабочую силу и средства производства. Другое представление о сущности издержек содержится в теоретических разработках Д. Стюарта, который считал, что наряду с трудом в стоимость должна входить заработная плата и сырье. Д. Риккардо, автор теории сравнительных издержек, писал, что «...относительные издержки производства двух товаров приблизительно пропорциональны количеству труда, затраченному соответственно на каждый из них с начала до конца». К. Маркс создал теорию трудовой стоимости и на ее основе дал научное объяснение различных значений издержек производства. В работах ученого обращается внимание, прежде всего, на объективную обусловленность существования издержек

производства. Согласно марксистской теории стоимости издержки подразделяют на:

— издержки производства — затраты, непосредственно связанные с производством товаров или услуг;

— издержки обращения — издержки, связанные со сбытом и приобретением товаров, с их продвижением в сфере обращения.

Некоторые экономисты считают, что издержки являются частью затрат или денежным выражением затрат, необходимых для осуществления только своей основной деятельности; по мнению других, издержки — это обобщающий показатель, который включает стоимость всех затрачиваемых ресурсов. Понятие «издержки» шире понятия «затраты», но принимая во внимание практическую область применения данных категорий, можно сделать вывод, что экономическое содержание понятия «затраты» аналогично издержкам. На практике же в бухгалтерском учете чаще употребляют «затраты», а в управленческом — «издержки». Представление о затратах на предприятии основывается на следующих важных положениях:

1) затраты определяются использованием собственных финансовых резервов, что отражает возможности повышения рентабельности и укрепления ликвидности при достигнутом уровне развития;

2) объем использованных ресурсов может быть представлен в натуральном и денежном выражении, но для экономических расчетов используют второй вариант.

Формирование затрат производства — это ключевой и наиболее сложный элемент становления и функционирования производственно-хозяйственного механизма предприятия. От его тщательного изучения и успешного практического использования будет зависеть рентабельность производства, исчисление дохода организации, расчет экономической эффективности от внедрения новых организационно-технических мероприятий, а также обоснование решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших. Предприятия должны иметь четкое представление об окупаемости различных видов готовой продукции, эффективности каждого принятого решения, а также его влиянии на финансовые результаты предприятия. Поэтому большое значение име-

ет научно обоснованная классификация затрат, которая позволит правильно и полно выполнить их анализ.

По месту возникновения затраты группируются по участкам, цехам, производствам и другим структурным подразделениям, которые имеет предприятие. Данная группировка затрат необходима для определения производственной себестоимости продукции, а также для организации учета по центрам ответственности. Группировка затрат, образующих себестоимость продукции (работ, услуг) происходит по элементам, представленным на рисунке 2. Экономические элементы — однородные виды затрат, отражающие использование факторов производства.

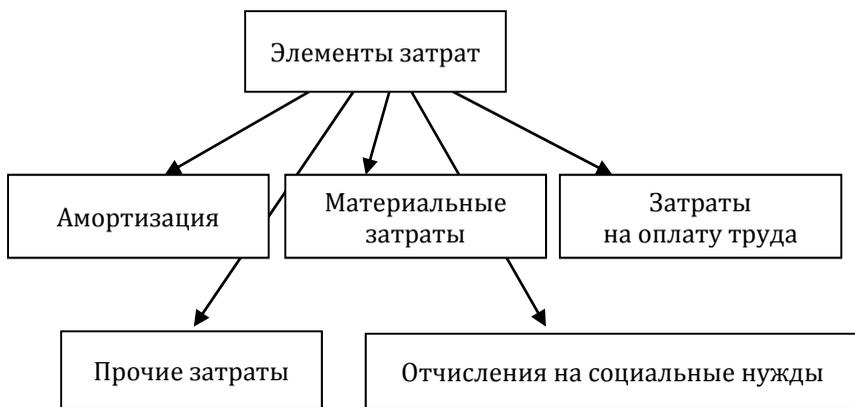


Рисунок 2. Классификация затрат по экономическим элементам

Материальные затраты — затраты на сырье и основные материалы (за вычетом возвратных отходов), а также на полуфабрикаты и покупные изделия, топливо, энергию, вспомогательные материалы. Затраты на оплату труда включают в себя:

- затраты на оплату труда основных производственных рабочих;

- выплаты заработной платы, начисленной по сдельным расценкам, тарифным ставкам, должностным окладам основного производственного персонала;

- выплаты по установленным системам премирования работников;

— затраты на оплату труда сотрудников, которые работают по совместительству, а также не состоящие в штате предприятия, за выполнение ими работ по договорам гражданско-правового характера;

— стимулирующие и компенсирующие выплаты.

Не включаются в себестоимость продукции следующие выплаты:

— материальная помощь;

— вознаграждения, которые имеют единовременный характер;

— оплата отпусков, которые предоставляются работникам дополнительно;

— единовременные пособия ветеранам труда, уходящим на пенсию;

— дивиденды и проценты по вкладам работников;

— стоимость продукции, выдаваемой в качестве натуральной оплаты.

Отчисления на социальные нужды — все обязательные страховые взносы, установленные законодательством РФ в пенсионный фонд, Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования от заработной платы сотрудников. Необходимо отметить, что страховые взносы не начисляются на:

— пособия, дивиденды по акциям, пенсии, суммы авторских вознаграждений за изобретения;

— выплаты, которые носят единовременный характер (командировочные расходы, материальная помощь, годовое вознаграждение за выслугу лет и т. д.);

— оплату аренды автомобиля и компенсационные выплаты за использование личного автотранспорта его владельцами в служебных целях.

К амортизации основных средств относят все суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных производственных фондов по утвержденным нормам, включая и ускоренную амортизацию их активной части. Прочие затраты включают в себя:

— налоги и сборы, которые относятся на себестоимость продукции;

— платежи по кредитам предприятия;

- затраты на командировки по нормам, установленным законодательством;
- оплата банковских услуг и услуг связи;
- затраты на ремонт (капитальный, текущий и т. д.);
- представительские затраты (затраты, связанные с проведением официальных приемов, переговоров с представителями других организаций для укрепления партнерских отношений, а также других руководящих лиц предприятия);
- затраты на рекламу;
- затраты на подготовку и переподготовку кадров.

По отношению к технологическому процессу затраты делятся на основные и накладные (рисунок 3). Основные затраты непосредственно связаны с технологическим процессом производства, а накладные — с организацией, обслуживанием производства и управления им (ОПР и ОХР).

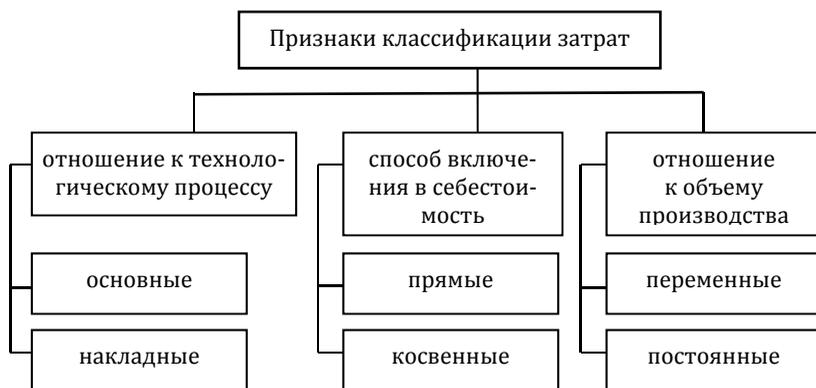


Рисунок 3. Основные признаки классификации затрат

По способу включения в себестоимость продукции затраты классифицируются на прямые и косвенные. Прямые затраты непосредственно относятся на конкретный вид продукции (затраты на материалы, оплату основных производственных рабочих и т. п.), а косвенные распределяются между продуктами по определенным правилам. Одна из основных классификаций — классификация по отношению к объему производства. Здесь затраты подразделяются на переменные и постоянные. Переменные затраты изменяются пропорционально изменению

объема производства (затраты на сырье, материалы и т. п.), постоянные затраты (относительно постоянные) не изменяются с изменением уровня производства (амортизация, налог на имущество и т. п.).

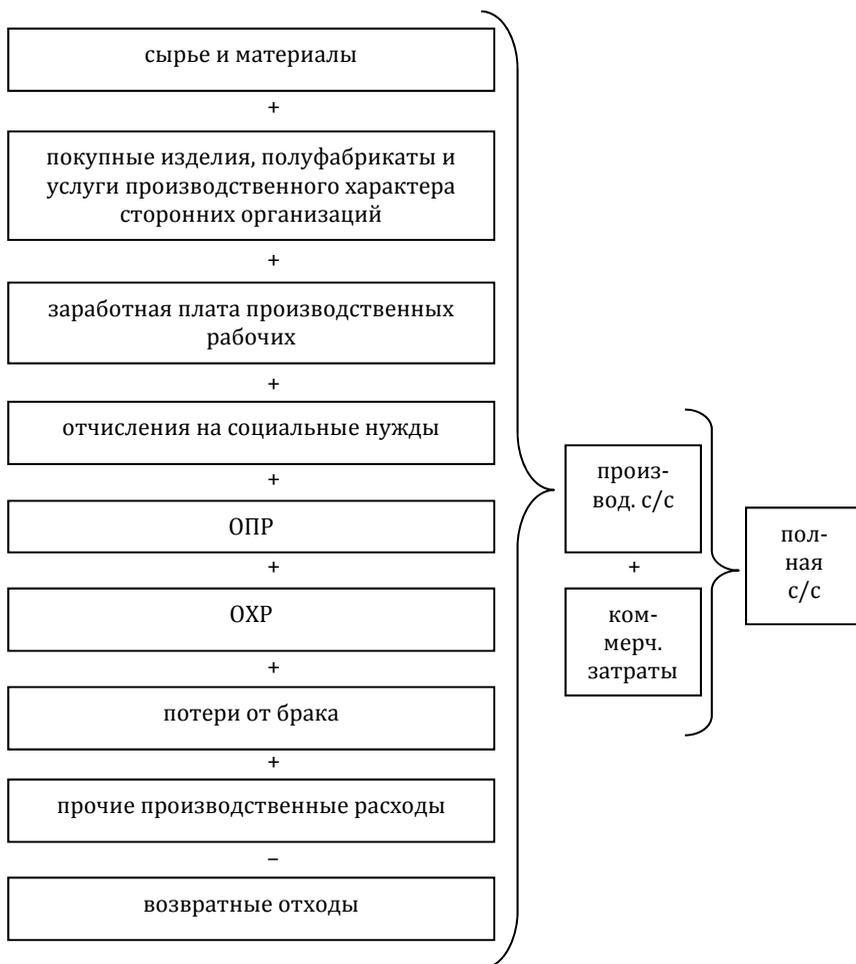


Рисунок 4. Типовая номенклатура калькуляционных статей

Для определения фактической себестоимости произведенной продукции и в целях прогнозирования затраты группируются по калькуляционным статьям (рисунок 4), в основе

которых лежит экономическая однородность по целевому назначению.

Состав данных статей устанавливает каждая организация самостоятельно согласно особенностям производства выпускаемой продукции, а также особенностям отрасли, в которой функционирует предприятие.

1.2. Нормативно-правовое регулирование учета затрат

Высшим нормативно-правовым актом Российской Федерации является Конституция РФ, которая гарантирует единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержку конкуренции, свободу экономической деятельности. Согласно статье 71 Конституции РФ, бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации, то есть формализация правил формирования учетных и отчетных показателей отводится государству. Прямое воздействие на ведение бухгалтерского учета в России оказывает Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ (а именно, статья 25 НК РФ «Налог на прибыль», которая определяет состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг для целей налогообложения) и Трудовой кодекс РФ.

В настоящее время основу бухгалтерского законодательства составляет Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г., целями которого являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета. Наряду с данным законом основу бухгалтерского законодательства составляют и другие федеральные законы и принятые в соответствии с ними нормативные правовые акты.

На данный момент в РФ существует четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета, в том числе учета затрат на производство:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта (рисунок 5).

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают требования к учетной политике организации, способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета, порядок изменения плана счетов, то есть те условия, при которых финансовая отчетность предприятия будет являться достоверной, а также способы упрощенного ведения бухгалтерского учета [2, с. 422].

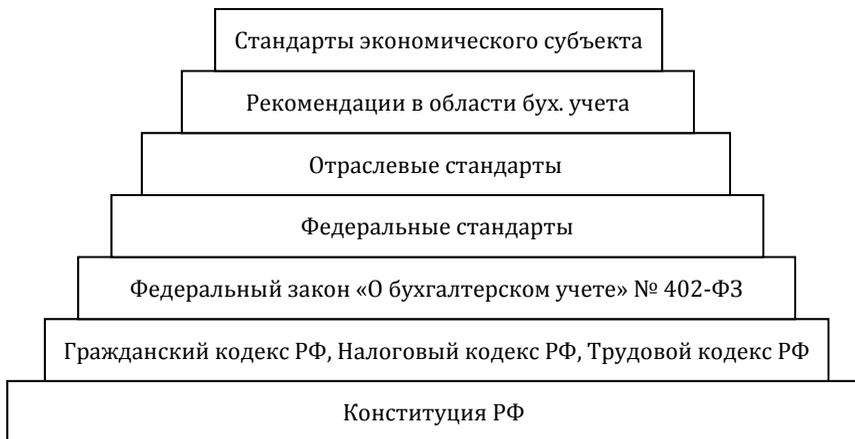


Рисунок 5. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ

На сегодняшний день функцию в области федеральных стандартов выполняют:

- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»;
- Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ);
- Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015 г.) «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Одним из важнейших документов является Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010 г.) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». План счетов представляет собой схему реги-

страции и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). В Плана счетов указано, что группировка затрат, а также калькуляционный учет может осуществляться в отдельной системе счетов, состав и методика использования которой устанавливается предприятием с учетом специфики деятельности, структуры организации управления. Рассмотрим подробно счета раздела III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета, которые предназначены непосредственно для обобщения информации об учете затрат организации.

Первый счет, который мы рассмотрим — счет 20 «Основное производство», предназначенный для аккумулирования всех затрат, связанных с изготовлением продукции, что позволяет исчислить ее производственную себестоимость. То есть по дебету счета будут отражаться как прямые затраты организации (оплата труда основных производственных рабочих, сырье для производства продукции и т. д.), так и затраты вспомогательных производств, потери от брака, а также косвенные, к которым относятся затраты на управление и обслуживание основного производства (далее рассмотрены более подробно). На протяжении месяца прямые затраты учитываются на счете 20 «Основное производство», косвенные в конце месяца включаются в себестоимость путем распределения между объектами калькуляции. По кредиту счета отражается фактическая себестоимость произведенной продукции, а остаток по счету 20 «Основное производство» показывает стоимость незавершенного производства на конец периода. Аналитический учет по счету ведется в разрезе затрат и видов выпускаемой продукции.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» используют организации, которые ведут обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, что в большей степени характерно для предприятий химической, текстильной промышленности, черной металлургии. По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражаются затраты на изготовление полуфабрикатов, а по кредиту — стоимость полуфабрикатов, которые реализованы или переданы в дальнейшую переработку.

Большинство предприятий имеют помимо цехов, в которых происходит непосредственно производство продукции, энергетические и транспортные хозяйства, ремонтные мастерские, тарные цеха и др., поэтому для учета расходов данных служб предназначен отдельный счет 23 «Вспомогательные производства». По дебету которого, аналогично счету 20 «Основное производство», отражаются затраты, связанные с работой этих производств, а по окончании месяца их сумма списывается с кредита этого счета в дебет счета 20 «Основное производство». Остаток по счету отражает стоимость незавершенного производства вспомогательных хозяйств. Аналитический учет ведется по видам производств, которые предусмотрены в организации.

Общепроизводственные расходы (арендная плата за помещение, оплата труда обслуживающего персонала, расходы на отопление и др.) отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы». Расходы, которые связаны с управлением организацией, в частности расходы на консультационные и аудиторские услуги, административно-управленческие расходы и прочие, отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Оба счета являются собирательно-распределительными и затраты, собранные на них, по окончании месяца в зависимости от принятой организацией учетной политики списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», либо непосредственно в дебет счета 90 «Продажи». Аналитический учет ведется по местам возникновения затрат (подразделениям организации) и статьям расходов.

Для учета потерь от брака предназначен счет 28 «Брак в производстве», по дебету которого собираются затраты по выявленному браку, то есть стоимость неисправимого брака, расходы по исправлению брака и т. д. Суммы, которые относятся на уменьшение потерь от брака (суммы, удержанные у виновников брака; стоимость реализованной забракованной продукции и т. п.) и суммы, списываемые на производственные затраты как потери от брака отражаются по кредиту счета. Открыть счета аналитического учета предприятие может в разрезе имеющихся подразделений, выпускаемых видов продукции, статей расходов, причин и виновников брака.

Наряду со вспомогательными производствами предприятие может иметь жилищно-коммунальное хозяйство, столовую, буфеты, мастерские бытового обслуживания, дома отдыха и т. д. Деятельность данных учреждений не связана с деятельностью, которая явилась целью создания организации, их роль заключается в ее обслуживании, поэтому затраты, связанные с их функционированием, относятся в дебет счета 29 «Вспомогательные производства и хозяйства». Списание затрат и ведение аналитического учета происходит аналогично списанию затрат со счета 23 «Вспомогательные производства» [12, с. 204].

Министерством финансов утверждаются 24 Положения по бухгалтерскому учету, которые регулируют принципы учета отдельных объектов (материально-производственных запасов, нематериальных активов, финансовых вложений и др.), а также общие принципы учета и отчетности (составления учетной политики, нормирования расходов и доходов и пр.). Непосредственное отношение к бухгалтерскому учету затрат имеет Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Данное положение заменило понятие «себестоимость» термином «расходы», которое рассмотрено нами в пункте 1.1. В ПБУ 10/99 определены условия принятия расходов к бухгалтерскому учету, невыполнение хотя бы одного из которых приводит к возникновению у организации дебиторской задолженности на ту же сумму:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расходов может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации [19, с. 238].

Отраслевые стандарты призваны закрепить особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. В ст. 23 ФЗ № 402 указано, что уполномоченный федеральный орган государственного регулирования бухгалтерского учета (Банк России, Минфин России) разрабатывает и утверждает отраслевые стандарты только

«в пределах его компетенции». На сегодняшний день разработанные отраслевые стандарты относятся к финансовой и кредитной сфере, то есть применяются кредитными финансовыми организациями, профессиональными участниками рынка ценных бумаг, страховыми организациями и обществами взаимного страхования и т. д.

Следующий уровень — это рекомендации в области бухгалтерского учета. Они используются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета на предприятии и распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета. Рекомендации не носят обязательный характер применения [36].

В рамках данной работы рассматриваются «Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях» (утв. Минсельхозпродом РФ 12.01.2000 г.). В документе изложен подробный перечень затрат, включаемый в себестоимость продукции, вырабатываемой на хлебопекарных предприятиях (затраты по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических требований, затраты на обслуживание производственного процесса и т. д.), а также их классификация по месту возникновения затрат (основное и вспомогательные производства), по видам продукции и видам расходов (прямые и косвенные). В разрезе рассматриваемых методических рекомендаций, калькулирование себестоимости продукции — это процесс определения объема и структуры удельных операционных затрат на производство и реализацию отдельных ее видов, который состоит из следующих этапов:

- выбор объектов калькулирования;
- определение полноты калькулирования себестоимости продукции;
- формирование системы учета, обеспечивающего процесс калькулирования;
- распределение затрат по производству и реализации продукции на прямые и косвенные;
- отчисление прямых затрат на конкретные виды продукции;
- распределение косвенных затрат по видам продукции;

— определение полной себестоимости продукции [35, с. 347].

Отдельная глава «Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях» посвящена учету затрат на производство продукции, которая составлена в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также Положениями по бухгалтерскому учету. В главе подробно расписан учет всех затрат при производстве продукции на хлебопекарных предприятиях.

Наибольшее влияние на калькулирование и учет затрат на предприятии оказывают стандарты экономического субъекта — четвертый уровень. На основе законодательных актов высших уровней предприятие выбирает ту методику учета затрат и калькулирования, которая наиболее точно отвечает условиям деятельности конкретного предприятия, учитывая его специфику и особенности. Поэтому организация разрабатывает рабочий план счетов, систему документооборота, формы регистров бухгалтерского учета, внутренней бухгалтерской отчетности и первичной документации (которые в обязательном порядке содержат необходимые реквизиты), методику учета отдельных операций и закрепляют указанные моменты в учетной политике предприятия.

От того, какой способ начисления амортизации выберет организация, какой она установит метод оценки потребленных производственных запасов, товара и т. д. зависит размер финансового результата деятельности. Поэтому необходимо уделить большое внимание формированию учетной политики. Таким образом, организация самостоятельно разрабатывает следующие документы:

- учетную политику;
- положение по бухгалтерии;
- график документооборота;
- должностные инструкции учетных работников;
- штатное расписание;
- номенклатуру дел и организацию хранения документов;
- кадровую политику бухгалтерии [18, с. 79].

В ноябре 2014 г. департамент регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ выпустил методический материал «Система регулирующих актов в сфере бухгалтерского учета», который отражает текущую ситуацию в сфере регулирования бухгалтерского учета в РФ. Согласно данному материалу документы МСФО оказывают непосредственное воздействие на систему бухгалтерского учета в России (рисунок 6).

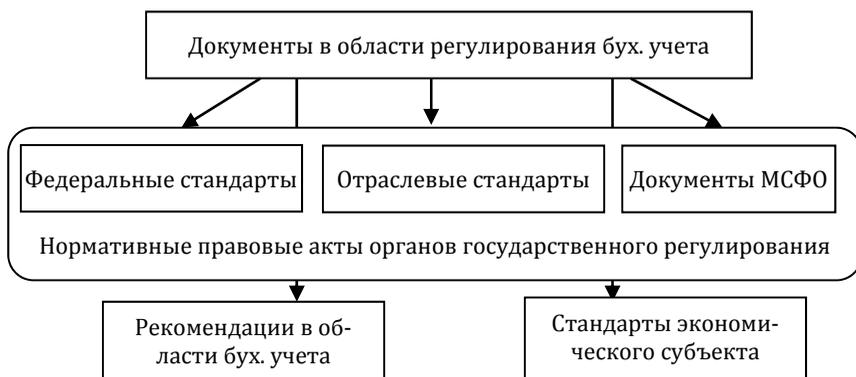


Рисунок 6. Документы в области регулирования бухгалтерского учета

На территории Российской Федерации применяются МСФО и разъяснения МСФО, признанные в порядке, установленном постановлением Правительства РФ по согласованию с Банком России от 25.02.2011 г. № 107. В рамках рассматриваемой темы необходимо выделить документ МСФО (IAS) 2 «Запасы», целью которого является определение порядка учета запасов.

1.3. Методы учета затрат

Методы, посредством которых может осуществляться учет затрат на выпуск товаров, оказание услуг или работ, условно можно классифицировать:

- 1) На традиционные российские:
 - нормативный;
 - попроцессный;
 - попередельный;
 - позаказный.

2) На те, что были разработаны в западных странах:

- функционально-стоимостный анализ;
- strategic cost analysis;
- activity-based costing.

Это, конечно, не исчерпывающий перечень «западных» подходов к оценке учета затрат, но их можно отнести к одним из самых распространенных в России.

Каждый из указанных методов учета затрат на производство имеет свои преимущества. Выявляться они могут по разным критериям. Так, к примеру, можно рассмотреть данные преимущества в контексте применимости соответствующих методов в целях:

- учета затрат по конкретным факторам производства;
- учета расходов в рамках вспомогательных производств;
- аналитического учета издержек;
- учета отдельных элементов расходов на производство.

Данные цели актуальны как для многих российских промышленных предприятий, так и зарубежных, действующих на территории РФ.

К таким методам правомерно отнести активно используемый сегодня метод strategic cost analysis (стратегический анализ издержек). Он предполагает рассмотрение деятельности предприятия как процесса придания товару некоторой потребительской ценности, за которую люди готовы платить. Определяется ключевой фактор производства, влияющий на установление данной ценности, а также иные факторы, влияющие на заинтересованность потребителя.

Одним из таких факторов может быть оснащение продукта, поставляемого на рынок, какой-либо полезной опцией. Если это, к примеру, мобильное устройство, то данной опцией может быть большой и яркий монитор или новая операционная система. В результате издержки, предопределяемые необходимостью устанавливать в выпускаемые девайсы соответствующие конструктивные компоненты, могут быть признаны стратегическими, снижать которые нежелательно. В свою очередь, чем менее значим фактор производства с точки зрения обеспечения заинтересованности потребителя, тем более вероятным может быть снижение издержек в рамках соответствующего направления производства.

Термин «фактор производства» также может быть рассмотрен и в контексте метода active-based costing (определение затрат по видам деятельности). Данный метод предполагает определение факторов производства, которые влияют на себестоимость выпуска товара. Например, таковым может быть наличие конвейера: его установка может значительно снизить себестоимость 1 изделия (но вместе с тем будет иметь экономическую целесообразность только при крупносерийном производстве).

К самым эффективным методам, в рамках которых могут быть учтены затраты по вспомогательным производствам, правомерно отнести попроцессный метод. Дело в том, что он предполагает рассмотрение всех типов издержек — как прямых, так и косвенных — в контексте полного цикла выпуска товара. Себестоимость единицы товара определяется посредством деления общей суммы издержек на количество выпущенной продукции.

Суть вспомогательного производства — в обеспечении поддержки основного. В большинстве случаев его возможно выделить в отдельный процесс (например, если вспомогательное производство не связано непосредственно с фабричной линией и представляет собой, к примеру, внутрикорпоративную ремонтную службу), после чего, подсчитав издержки в рамках него, сопоставить их с величиной тех издержек, что характеризуют основное производство. В результате менеджеры могут определить пропорцию соотношения издержек по основному производству и вспомогательному — представленных отдельными процессами.

Весьма эффективным при учете затрат как на основном, так и на вспомогательных производствах может быть попередельный метод. Он предполагает рассмотрение производства в контексте отдельных этапов, на каждом из которых изготавливается передел, некий полуфабрикат или даже готовый продукт (который вместе с тем может быть впоследствии передан в дальнейшее производство).

Специфика переделов заключается в том, что они могут реализовываться в рамках конкретных вспомогательных производств, каждое из которых будет формировать отдельный предмет анализа учета затрат. Данный подход позволяет кор-

ректно разграничить производственные процессы, которые по существу не могут быть рассмотрены в едином контексте: это позволит менеджеру, обнаружившему те или иные проблемы на конкретных участках вспомогательных производств (переделах), избежать принятия неверных решений по изменению структуры производственного процесса в основном или вспомогательных производствах.

К самым эффективным методам для аналитического учета затрат на производство можно отнести нормативный, который предполагает, прежде всего, документальную фиксацию тех или иных норм осуществления издержек на производстве: в карточках учета, регистрах, планах, сметах и т. д. Данные виды документов, как правило, включают информацию по различным бухгалтерским счетам, которые используются в рамках аналитического учета.

К таким методам учета затрат на производство можно отнести позаказный метод. Он предполагает учет затрат в рамках последовательной сборки предприятием заказов в несколько этапов. Данный метод позволяет осуществить корректную классификацию отдельных элементов затрат по конкретным производственным процессам и проанализировать их эффективность с учетом специфики локальных задач на определенном этапе производства.

Еще один эффективный метод здесь — функционально-стоимостный анализ. Он позволяет определить, какие конкретно элементы затрат на производство являются приоритетными с точки зрения придания товару основных потребительских качеств и потому не подлежащими сокращению, а какие — второстепенными, не влияющими существенно на потребительские качества товара.

Выше мы рассмотрели похожий, на первый взгляд, по своему смыслу метод *strategic cost analysis (SCA)*. Однако принципиальное отличие этих двух методов состоит в том, что *SCA* позволяет определить ключевые факторы заинтересованности потребителя (например, мощный процессор, большая память смартфона, конкретный бренд, определенная версия Android), а функционально-стоимостный анализ — характеристики, необходимые для придания смартфону потребительских качеств (любой конкурентный процессор, хотя бы средний объем

Конец ознакомительного фрагмента.

Приобрести книгу можно

в интернет-магазине

«Электронный универс»

e-Univers.ru