

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Тюменский государственный архитектурно-строительный университет»

На правах рукописи



КОВАЛЁВ Артём Сергеевич

**РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ УЧЕТА
НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ФИРМЫ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель
доктор экономических наук, доцент
Жигунова Ольга Александровна

Тюмень – 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1. Теоретический аспект учета непроизводственных затрат фирмы ...	10
1.1. Непроизводственные затраты в контексте современных подходов к учету затрат	10
1.2. Понятие непроизводственных затрат.....	21
1.3. Непроизводственные затраты в общей классификации затрат.....	39
Глава 2. Методический аспект учета непроизводственных затрат фирмы...	58
2.1. Исследование различных аспектов построения, внедрения и применения методики регистрации затрат.....	58
2.2. Исследование различных аспектов построения, внедрения и применения методик калькулирования.....	76
2.3. Развитие методической составляющей учета непроизводственных затрат: регистрация информации о затратах.....	91
2.4. Развитие методической составляющей учета непроизводственных затрат: калькулирование.....	105
Глава 3. Практическое применение методических основ учета непроизводственных затрат на примере ООО «НИСТА».....	123
3.1. Формализация процесса формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место».....	123
3.2. Алгоритмизация включения начислений в себестоимость непроизводственного рабочего места и проведение расчетов.....	140
Заключение.....	158
Список литературы.....	164
Приложение 1. Обзор дефиниций: «затраты», «издержки», «расходы».....	177
Приложение 2. Обзор классификаций затрат, представленных в работах отечественных и зарубежных ученых.....	181

Введение

Актуальность темы исследования. На протяжении всей истории развития рыночных отношений одним из факторов, влияющих на эффективность коммерческой деятельности, остается величина затрат и определяемая ею себестоимость выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. В связи с этим в каждую историческую эпоху, в любых экономических условиях постоянно существовала потребность в информации о затратах со стороны различных пользователей.

Современный этап развития экономики характеризуется усилением международной, глобальной конкуренции, ускорением экономических процессов, усложнением структур управления компаний вследствие расширения масштабов их деятельности и т.п. В рыночных условиях формируется устойчивая тенденция к увеличению, зачастую неконтролируемому, доли непроизводительных затрат в структуре общих затрат фирмы, что может существенно снижать ее конкурентоспособность и приводить к серьезным финансовым трудностям. Этим обуславливается востребованность учетной практикой действенных механизмов оценки и контроля непроизводительных затрат и повышенный спрос на качественную информацию об этих затратах для целей анализа, прогнозирования, принятия обоснованных планово-управленческих решений и т.п.

В свою очередь, все это предопределяет необходимость постоянного развития хозяйствующими субъектами своих учетных систем, путем совершенствования применяемых подходов, методов, методик и инструментов сбора, обработки и систематизации информации о затратах с целью обеспечения соответствия ее характеристик требованиям, предъявляемым пользователями.

Значимость проблемы учета непроизводительных затрат, дискуссионность и недостаточная разработанность в теоретическом и методическом планах вопросов осмысления природы и сущности непроизводительных затрат, разработки учетных механизмов, позволяющих установить максимально возможный

контроль за уровнем и эффективностью непроизводственных затрат, а также повысить аналитичность получаемой информации для различных пользователей определяют актуальность данного диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Анализ специальной литературы по обозначенной проблематике показал, что процесс становления взглядов на проблему непроизводственных затрат формировался в контексте общеэкономического исторического развития, а также эволюции науки об учете затрат. Современное состояние теоретико-методического базиса учета непроизводственных затрат – это результаты труда целого ряда российских и зарубежных ученых.

Фундаментальные положения теории учета затрат были сформулированы такими учеными, как Э. Гарке, Ч. Гаррисон, Т. Джонсон, М.Х. Жербак, Р. Каплан, Дж.М. Кларк, Р. Купер, Л. Пачоли, Дж.М. Фелс, Э.Э. Фельдгаузен, Дж. Харрис, А.Г. Черч, Г. Эмерсон и другие.

Значительный вклад в разработку, развитие и систематизацию теоретических и практических вопросов учета затрат внесли такие ученые, как Е.А. Аксёнова, А.Н. Асаул, Б. Баггали, П.С. Безруких, П. Брюэр, М. Ф. Ван Бреда, Л.С. Васильева, М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, Н.Д. Врублевский, Р. Гаррисон, Ч. Гаррисон, Т.Е. Гварлиани, Ш. Датар, Т. Джонсон, М.Ю. Горелова, С.А. Городкова, К. Друри, А.А. Ефремова, М.Х. Жербак, Л.А. Зимакова, Т.В. Зырянова, В.Б. Ивашкевич, Н.Н. Ильшева, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Т.А. Кольцова, И.П. Комиссарова, М.И. Кутер, В.Е. Ластовецкий, Б. Маскел, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, Э. Норин, В.Ф. Палий, С.А. Рассказова-Николаева, С.С. Сатубалдин, В.К. Скляренко, А.Ю. Соколов, Дж. Фостер, Э.С. Хендриксен, Ч. Хорнгрен, С.В. Шебек, А.Д. Шеремет, Л.В. Юрьева и другие.

Вопросам формирования и развития отдельных аспектов теоретико-методических основ учета непроизводственных затрат посвящены научные работы таких ученых и практиков, как М.А. Вахрушина, Е.Ю. Воронова, Э. Гарке, Ч. Гаррисон, Т. Джонсон, К. Друри, Н.А. Евдокимов, Р. Каплан, Т.П. Карпова, Дж.М. Кларк, Р. Купер, Б. Маскел, А.А. Мицкевич, С. Нимокс, В.Ф. Палий, А.Е.

Протасов, О. Райт, С.А. Рассказова-Николаева, Р. Росиелло, Р.Ш. Садыкова, А.Ю. Соколов, Дж.М. Фелс, Дж. Харрис, С.В. Шебек и другие.

Различные аспекты теоретических и прикладных вопросов учета, анализа, планирования, оценки эффективности ресурсов и затрат рассматриваются в работах А. Апчёрча, И. А. Басманова, Л.С. Васильевой, М.А. Вахрушиной, Е.Ю. Вороновой, Н.Д. Врублевского, В.Г. Гетьмана, Л.А. Головниной, О.А. Жигуновой, В.Б. Ивашкевича, В.В. Ковалёва, С.А. Котлярова, С.И. Крылова, С.А. Кузубова, М.И. Кутера, М.Ю. Медведева, В.Ф. Паляя, Дж. Риса, С.А. Стукова, В.П. Суйца, А.Д. Трусова, А.Е. Шевелева, А.Д. Шеремета, Р. Энтони и других.

Тем не менее, учитывая происходящие в настоящее время изменения условий хозяйствования и механизмов функционирования бизнеса, неизбежна как трансформация сложившихся, устоявшихся, так и возникновение новых, в теоретико-методическом плане, подходов к учету непроизводственных затрат. Указанные обстоятельства в сочетании с высокой практической значимостью проблемы обусловили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является развитие теоретико-методических основ учета непроизводственных затрат в современных условиях. В соответствии с поставленной целью исследования определены следующие задачи:

1. Идентифицировать и актуализировать понятие «непроизводственные затраты».
2. Исследовать и развить теоретические аспекты формирования системы учета непроизводственных затрат.
3. Разработать концептуальную модель построения методики учета непроизводственных затрат, соответствующую современным экономическим условиям.
4. Предложить научно обоснованные инструменты учета непроизводственных затрат, позволяющие удовлетворять информационные запросы пользователей.

5. Обосновать и разработать механизмы внедрения предложенных учетных инструментов в систему учета затрат коммерческой организации.

Области исследования соответствуют Паспорту научной специальности по коду ВАК РФ 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; п.1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности»; п.1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции».

Предметом исследования является совокупность процессов теоретического обоснования, организации и методического обеспечения учета непроизводственных затрат.

Объектом исследования выступает внутрифирменная система учета непроизводственных затрат.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу диссертационного исследования составили современные положения теории учета затрат, управленческого, бухгалтерского и налогового учета. Методологическая основа исследования базируется на применении общенаучных принципов и методов познания: системного подхода, анализа, синтеза, абстрагирования, моделирования и других.

Информационная база исследования. Информационной базой исследования послужили труды российских и зарубежных ученых, посвященные проблемам организации учета затрат в целом, и непроизводственных затрат в частности; российские и международные нормативно-правовые акты, регулирующие экономическую деятельность в части идентификации, признания и учета затрат хозяйствующими субъектами; материалы периодической печати; материалы научных семинаров и конференций по проблематике исследования; материалы, размещенные в сети Интернет, данные бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в развитии теоретических и методических положений по организации и ведению учета непроизводственных затрат коммерческими организациями.

Основные научные результаты, полученные лично автором и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- обоснованы возможность и правомерность использования «комплексного» подхода к учёту затрат, на базе которого уточнено содержание дефиниций «затраты», «издержки», «расходы», «вложения», что позволило идентифицировать и актуализировать понятие «непроизводственных затрат», переосмыслить роль непроизводственных затрат в процессе функционирования компании, их место в учетной системе и выйти на качественно иной уровень постановки проблемы учета непроизводственных затрат;

- разработана концептуальная модель построения методики учета непроизводственных затрат фирмы, основанная на взаимосвязи системообразующих базовых компонентов (регистрация информации о затратах и калькулирование себестоимости) и модульном принципе формирования отдельных блоков методики, позволяющая варьировать сложность и стоимость ведения учета и получать дифференцированную информацию о затратах с позиции удовлетворения запросов системы управления;

- предложена и обоснована интегрированная модель регистрации затрат, базирующаяся на приоритетности ведения управленческого учета, с использованием учетных инструментов, позволяющих формировать показатель управленческой себестоимости и осуществлять перенос укрупненных данных о затратах в системы бухгалтерского и налогового учета для определения соответствующих показателей себестоимости, отвечающих требованиям действующего законодательства;

- разработаны и предложены модели – учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» и пооперационной структуры деятельности компании – позволившие сформировать систему различных показателей себестоимости, применение которых повысит объективность, достоверность,

оперативность данных о непроизводственных затратах, расширит информационную основу контроля над их эффективностью и принятия обоснованных планово-управленческих решений;

- обоснованы процедуры и разработаны алгоритмы формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» и расчета себестоимости непроизводственного рабочего места, с необходимыми формами учетных документов («Карточка непроизводственного рабочего места», «Отчет непроизводственного рабочего места за смену»), обеспечивающие возможность внедрения в учетную практику системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам, элементы которой могут быть использованы в качестве основы при разработке инструментов нормативного учета непроизводственных затрат.

Обоснованность и достоверность результатов исследования обеспечена научной методологией проведения исследования, опорой на общепризнанные научные достижения в исследуемой области, последовательностью и системностью в решении поставленных задач, достоверной информационной базой и внедрением полученных результатов в практическую деятельность ряда организаций.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что полученные результаты способствуют развитию теоретико-методических аспектов учета непроизводственных затрат и определяют направления дальнейших научных исследований в этой области.

Практическая значимость работы заключается в возможности применения ее результатов организациями при формировании методики учета непроизводственных затрат для целей контроля, планирования, анализа, принятия решений и других.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические и методические положения диссертации докладывались автором, получили одобрение и представлены в материалах: научно-практических конференций молодых ученых, аспирантов и соискателей Тюменского государственного

архитектурно-строительного университета (г. Тюмень, 2014, 2015 гг.); международных научно-практических конференций «Актуальные проблемы строительства, экологии и энергосбережения в условиях Западной Сибири» (г. Тюмень, 2014, 2015 гг.) и «Экономическая наука: прошлое, настоящее, будущее» (г. Уфа, 2014 г.); всероссийской научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы» (г. Пенза, 2015 г.).

Результаты диссертационного исследования используются в учебном процессе Тюменского государственного архитектурно-строительного университета при чтении лекций, проведении практических занятий по дисциплинам «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях», а также при обеспечении курсового и дипломного проектирования студентов методическими разработками.

Отдельные теоретические положения и методические рекомендации диссертационной работы внедрены в практику хозяйственной деятельности предприятий Уральского федерального округа.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 12 работах, общим объемом 10,97 п.л. (авт. 6,3), в том числе: 1 монография, 4 публикации в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Структура и объем диссертации. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 137 наименований, и 2 приложений. Объем работы – 183 страницы машинописного текста.

Глава 1. Теоретический аспект учета непроизводственных затрат фирмы

1.1. Непроизводственные затраты в контексте современных подходов к учету затрат

Проблема непроизводственных затрат, впервые поставленная учетной наукой около века назад, долгое время всерьез не рассматривалась в работах теоретиков бухгалтерского учета. Однако в последние несколько десятилетий именно непроизводственные затраты являются наиболее актуальным полем для исследований в области учета затрат.

В рамках проведенного обзора экономической литературы по проблеме непроизводственных затрат [14; 16; 19; 25; 27; 29; 31; 35; 36; 42; 57; 58; 60; 87; 92; 93; 105; 106; 109; 110; 128; 132-136 и др.], нам представляется целесообразным проследить исторический аспект возникновения и становления данной проблемы в учетной науке, который с одной стороны, важен для понимания степени разработанности, современного состояния, а также направлений и перспектив развития теорий, описывающих непроизводственные затраты. С другой стороны, ретроспективное изучение постановки проблемы позволит сформулировать определение непроизводственных затрат, отражающее современный взгляд науки на затраты в целом и непроизводственные затраты в частности.

Исторически учет затрат, являясь составной частью бухгалтерской науки, возник как практическая деятельность, целью которой было предоставление экономической информации о ходе и результатах хозяйственной деятельности. Соответственно, развитие учета, с момента его зарождения до настоящего времени, происходило параллельно развитию производства, торговли, экономики в целом, стараясь отвечать требованиям времени, запросам заинтересованных в информации пользователей.

Процесс эволюции теоретических наработок в области учета затрат

некоторые авторы [31, с.83] связывают с кризисами релевантности учетной информации – периодами, когда цели и задачи учета менялись, вследствие изменений экономической реальности, а методы учета затрат все еще предоставляли информацию, ориентированную на устаревшие цели и задачи. Кризисы релевантности служили толчком к смене парадигмальных теорий в области учета затрат, являлись периодами революционных изменений, слома старых, поиска и появления новых теорий учета затрат, методы которых позволяли бы достигать поставленных перед учетом целей.

Хронология возникновения кризисов релевантности представлена на рисунке 1.1.

При этом каждый кризис релевантности предполагал постановку перед учетной наукой и практикой новых целей, задач и проблем. В попытках преодоления кризиса релевантности разрабатывались не просто оригинальные методы, методики и системы учета затрат, а происходило формирование принципиально отличающихся, с позиции взгляда на природу затрат вообще и на непроизводственные затраты в частности, подходов к учету затрат.

Отметим, что для каждого из подходов характерна особая позиция в отношении непроизводственных затрат, в рамках каждого из них, так или иначе, проблема непроизводственных затрат обозначалась, предлагались инструменты для учета, анализа и планирования этих затрат.

Первый кризис релевантности учетной информации пришелся на конец XIX века. Его суть заключалась в несоответствии возможностей имевшихся на тот момент методов ведения учета (примитивных, бессистемных, не имеющих теоретической основы) информационным потребностям новой философии предпринимательства, формируемой в условиях бурного экономического развития, вызванного чередой научных открытий, промышленной революцией, развитием транспорта и, как следствие, расширением международных торговых связей [22; 88]. Такое несоответствие стало предпосылкой к обобщению накопленного практического опыта и формированию первых теорий, описывающих затраты и процедуру их учета.

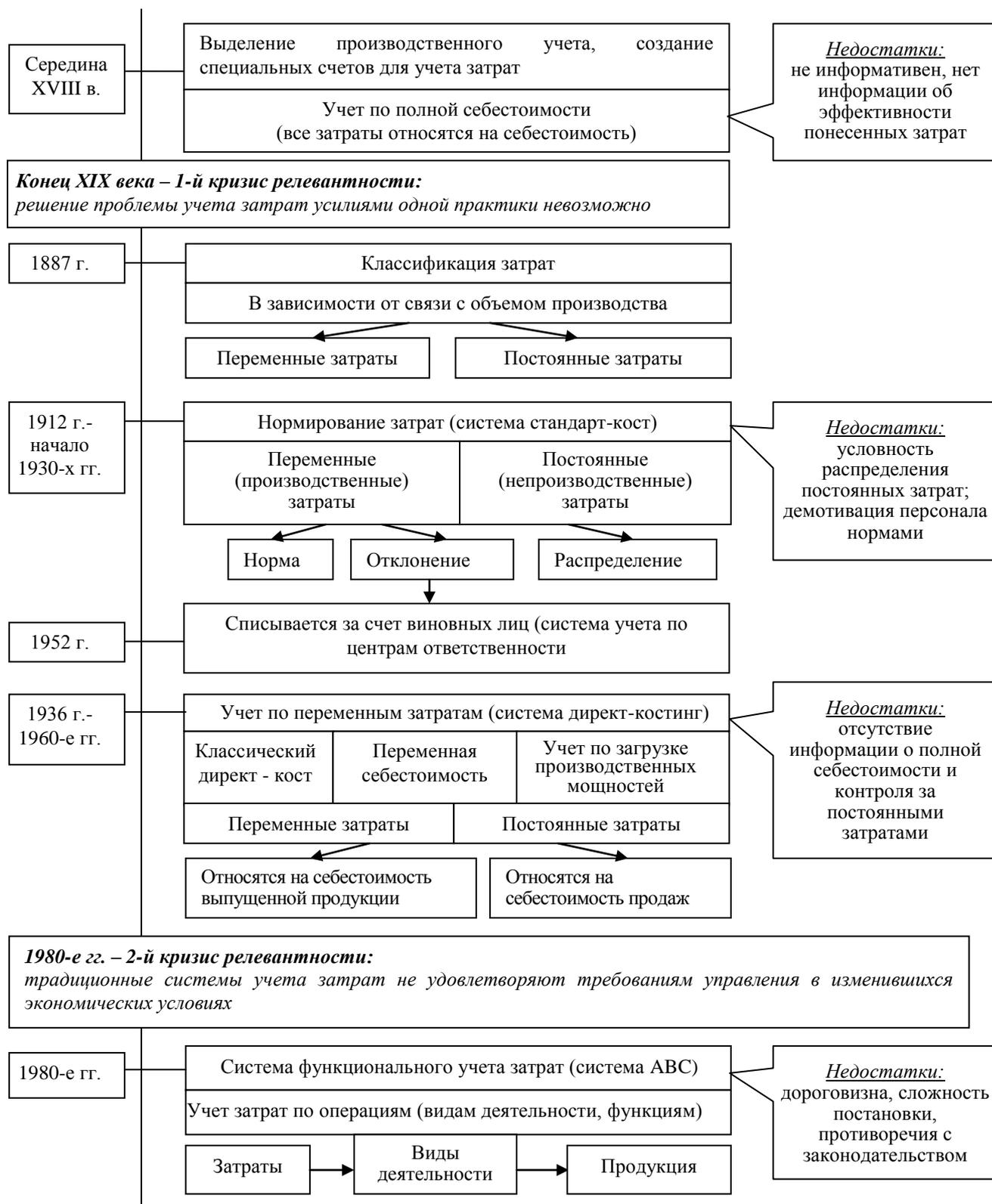


Рисунок 1.1 – Кризисы релевантности бухгалтерской информации (составлено автором)

К концу 30-х годов XX века в учете затрат сформировался законченный

пласт знаний: перед наукой были поставлены определенные цели и задачи, был обозначен объект исследования – затраты, и проведены фундаментальные аналитические исследования [35, 42; 128; 131-133; 135].

Основными наработками в области учета затрат, позволившими преодолеть первый кризис релевантности, являются: разделение затрат на постоянные и переменные, разработка систем учета затрат «стандарт-кост», «директ-кост», нормативного метода учета затрат и других инструментов.

Можно утверждать, что именно в этот период учеными впервые поднимается проблема непроизводственных затрат – попытка идентификации (отделения от производственных) этих затрат, предложение особого механизма для их учета. С этого момента в научных кругах ведутся споры о том, какую долю условно-постоянных (как правило, непроизводственных) затрат следует включать в себестоимость [16, с. 29].

Однако активных исследований в отношении непроизводственных затрат в научных трудах того времени не велось. Период преодоления первого кризиса релевантности вообще характеризуется минимальным вниманием ученого сообщества к затратам непроизводственного характера. Это вполне объяснимо, поскольку условия хозяйствования не требовали от учета большого внимания к затратам такого рода. Непроизводственные затраты в этот период занимали относительно небольшую долю в суммарных затратах предприятий. Первый кризис релевантности был скорее связан с индустриализацией производства, расширением масштабов производственных операций компаний. Поэтому и предлагаемые учеными инструменты были призваны решать задачи, связанные именно с производственными затратами, контролем над ними, их минимизацией.

Общность задач, решаемых разработчиками систем учета затрат того времени, позволяет некоторым современным авторам обобщать системы «стандарт-кост», «директ-кост» и учет по полным затратам (absorption-cost) под общим названием «традиционные системы учета затрат» [29, с.11-14]. Эти системы создавались в ответ на запрос бизнеса: как выжить в условиях конкуренции при тотальной механизации массового производства.

Соответственно, акцент в них делался на процесс производства продукции (выделение затрат производственного характера, их нормирование и т.п.). Непроизводственным затратам в указанных системах учета отводилось второстепенное значение: их предлагалось либо распределять между изделиями экономически обоснованным способом, при том, что само такое обоснование весьма произвольно; либо их предлагалось вообще не принимать в расчет, отбрасывать, не включая в себестоимость продукции.

Общность подхода авторов традиционных систем учета к отдельным группам затрат (производственным и непроизводственным) предопределила единство представлений о затратах, как фундаментальной учетной категории. Имея ввиду историко-экономический контекст, считаем, что, сформировавшийся в результате преодоления первого кризиса релевантности особый подход к учету затрат следует именовать «производственным», поскольку такое название более точно характеризует признак, по которому в рамках подхода объединены разнородные по инструментарию системы учета затрат.

Принципы, заложенные производственным подходом, на протяжении долгого времени оставались мейнстримом учета затрат. Наука динамично развивалась, однако большинство работ по проблемам затрат в период с 1930-х по 1960-е годы, так или иначе, проводились в рамках «стандарт»- и «директ»-методов и были направлены на дополнение, исправление недостатков соответствующих систем учета затрат.

Все модификации традиционных систем учета затрат происходили в русле производственного подхода. Цели, на которые были ориентированы системы учета, не подвергались пересмотру. Однако, начиная с 50-х годов XX века, в экономической системе появляются новые движущие силы развития, выходят на первый план иные факторы выживания фирм в конкурентной борьбе.

Ускоряющийся технический прогресс, расширение масштабов деятельности и связанное с этим усложнение систем управления, а также постепенное внедрение компьютерных технологий в хозяйственную деятельность постепенно заставляют бизнес нести все большие непроизводственные затраты. В то же

время, усиление международной конкуренции обращает внимание бизнеса на потребителя, обеспечение удовлетворенности которого постепенно становится одной из главных целей деятельности фирмы.

В попытках приспособиться к изменившимся экономическим условиям, начинается активный поиск новых моделей организации и ведения бизнеса.

Одна из таких моделей – «точно вовремя», была предложена в 50-60-е годы в Японии, где в условиях крайней ограниченности ресурсов необходимо было восстанавливать экономику после войны.

Философия «точно вовремя» предполагает пересмотр необходимости, роли и организации всех хозяйственных процессов фирмы. Ее работа упорядочивается, каждое действие имеет определенный смысл, определенную цель. Система управления начинает дробить деятельность на отдельные процессы, называя их «бизнес-процессы». «Бизнес-процесс представляет собой совокупность взаимосвязанных видов деятельности, в которой результат одного из них служит исходным условием для другого» [14, с.2].

Одним из достижений «точно вовремя» является внедрение в деловую среду понимания того, что просто произвести товар в новых экономических условиях недостаточно. Ориентация на максимальную удовлетворенность потребителя делает важным каждый этап в цепочке создания продукта – от первоначальной разработки до момента продажи и даже еще дальше – на протяжении послепродажного обслуживания. Вследствие этого меняется отношение к непроизводственным процессам и соответствующим им затратам.

Возникший разрыв между практикой ведения бизнеса и теоретическими наработками в области управления и учета затрат к 80-м годам XX века достигает предела. Совокупность приемов и способов учета затрат, обозначенная нами как «производственный подход», выглядит морально устаревшей в системе управления, ориентированной на бизнес-процессы, в условиях, когда непроизводственные процессы, а, следовательно, и непроизводственные затраты, рассматриваются как равнозначные производственным в цепочке создания ценности продукта. Инструменты традиционных систем учета затрат не уделяли

должного внимания непроизводственным бизнес-процессам, а значит и непроизводственным затратам. Не отвечали они и новой ориентации бизнеса на максимальную удовлетворенность потребителя. Несоответствие целей, которые ставила перед учетом новая философия бизнеса, тем методам, которые имелись в арсенале науки об учете затрат, порождает второй кризис релевантности бухгалтерской информации [136], началом преодоления которого явилась разработка Р. Купером и Р. Капланом системы учета затрат ABC (от англ. Activity Based Costing).

Основная идея системы ABC заключалась в следующем: продукция потребляет не ресурсы, а виды деятельности; а уже в процессе деятельности поглощаются ресурсы, приобретение и использование которых вызывает затраты [29, с 14].

Можно утверждать, что появление ABC-метода [134], его революционного видения процесса образования затрат в ходе деятельности фирмы, не просто добавило очередной инструмент в руки управленческого учета. Его появление изменило сам взгляд на затраты, сформировало концептуальные принципы для целого подхода к учету затрат. В связи с этим, все последующие системы, основанные на этих принципах, разработаны в рамках этого, совершенно нового, подхода к учету затрат, который, на наш взгляд, целесообразно именовать «комплексный» (с позиции акцента на многоаспектность видения процесса образования затрат).

В основе всех систем, сформированных под влиянием смены вектора бизнес-философии, произошедшей к 80-ым годам XX века, и преодоления возникшего в связи с этим кризиса релевантности бухгалтерской информации, лежит, в корне отличающийся от традиционного (производственного), взгляд на затраты вообще и на непроизводственные затраты в частности. При этом все системы опираются на один общий принцип – для достижения цели важна вся хозяйственная деятельность фирмы, которая может быть представлена в виде последовательных равнозначных, с точки зрения вклада в создание ценности продукта, процессов (потоков, видов деятельности, функций и т.п.).

По нашему мнению, появление нового подхода к учету затрат не означает, что системы учета, разработанные на основе принципов производственного подхода, теряют актуальность в сегодняшних условиях хозяйствования. Анализ исторического развития науки об учете затрат показывает, что взгляд на процесс образования затрат менялся вслед за изменением доминирующих подходов к ведению бизнеса, его целей, философии бизнесменов, и тот или иной подход к учету затрат целесообразно применять в условиях переориентации и выстраивания деятельности фирмы в соответствии с определенной бизнес-моделью.

Однако стоит признать, что новый подход предполагает все же более широкий взгляд на создание продукта, создание ценности, а, следовательно, и на процесс образования затрат. Особо важным компонентом нового подхода представляется переоценка роли непроизводственных затрат, качественно иной уровень постановки проблемы непроизводственных затрат.

Комплексный подход, опирающийся на перестроенную в соответствии с новой бизнес-философией корпоративную структуру, подчеркивает необходимость и важность осуществления непроизводственных затрат. Соответственно, как было и в начале XX века, перед учеными-разработчиками новых систем учета затрат в последние десятилетия поставлена задача контроля и минимизации, но уже непроизводственных затрат.

Проведенный в работе анализ историко-эволюционного аспекта постановки проблем в области учета затрат и их решения в рамках различных подходов к учету затрат (рисунок 1.2), позволил автору идентифицировать эти подходы в их связи с кризисами релевантности учетной информации. При этом в рамках каждого подхода были обобщены и систематизированы конкретные методы, методики и системы учета затрат, с акцентом на присущие им достоинства и недостатки, отмеченные в работах отечественных и зарубежных ученых [14; 16; 25; 29; 31 36; 92; 93; 106 и др.] (рисунок 1.3).

В связи с этим, на новом этапе развития науки, в том числе для решения проблемы непроизводственных затрат, необходим актуализированный анализ различных аспектов разработки и внедрения систем учета затрат,

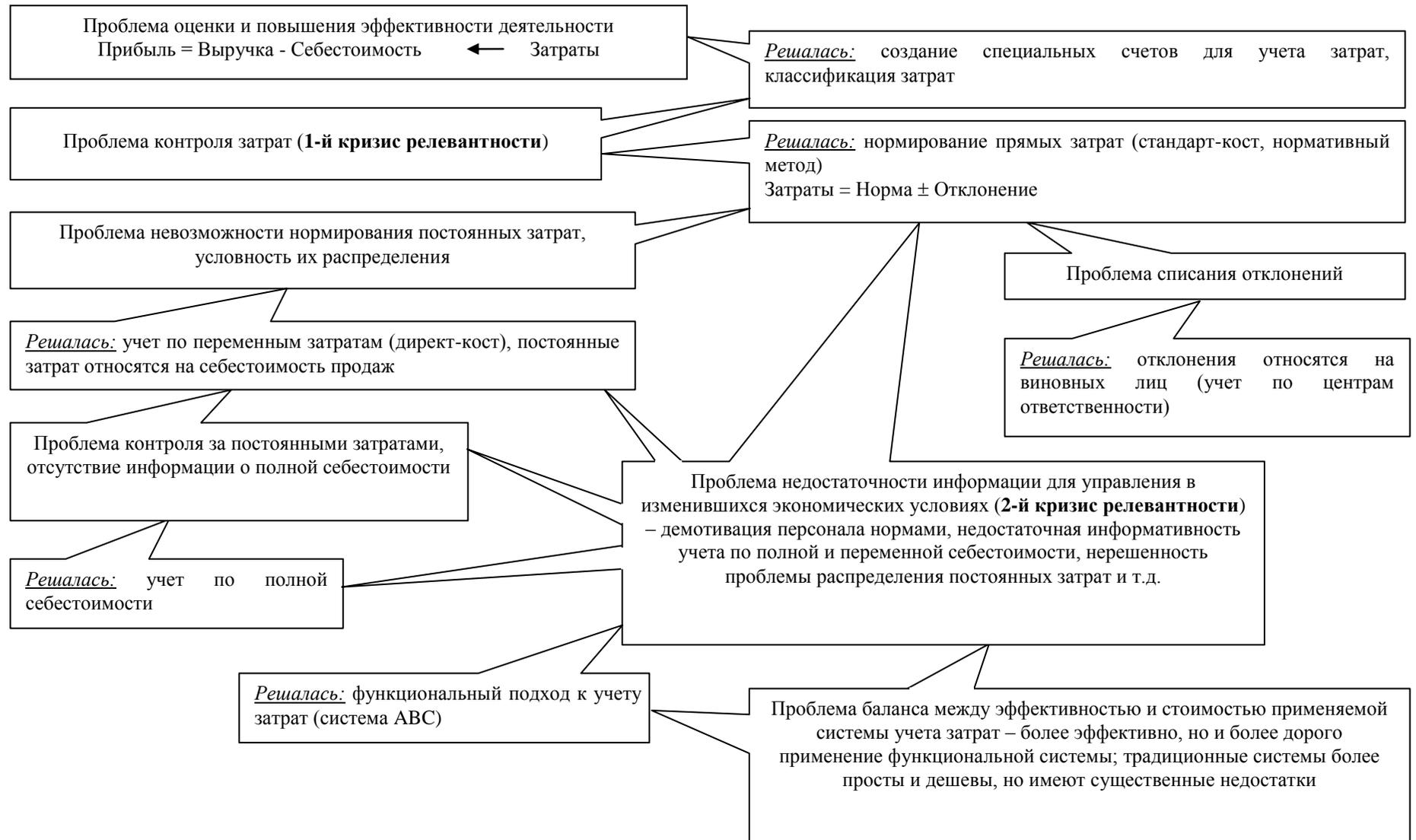


Рисунок 1.2 – Историко-эволюционный аспект постановки проблем в области учета затрат (составлено автором)

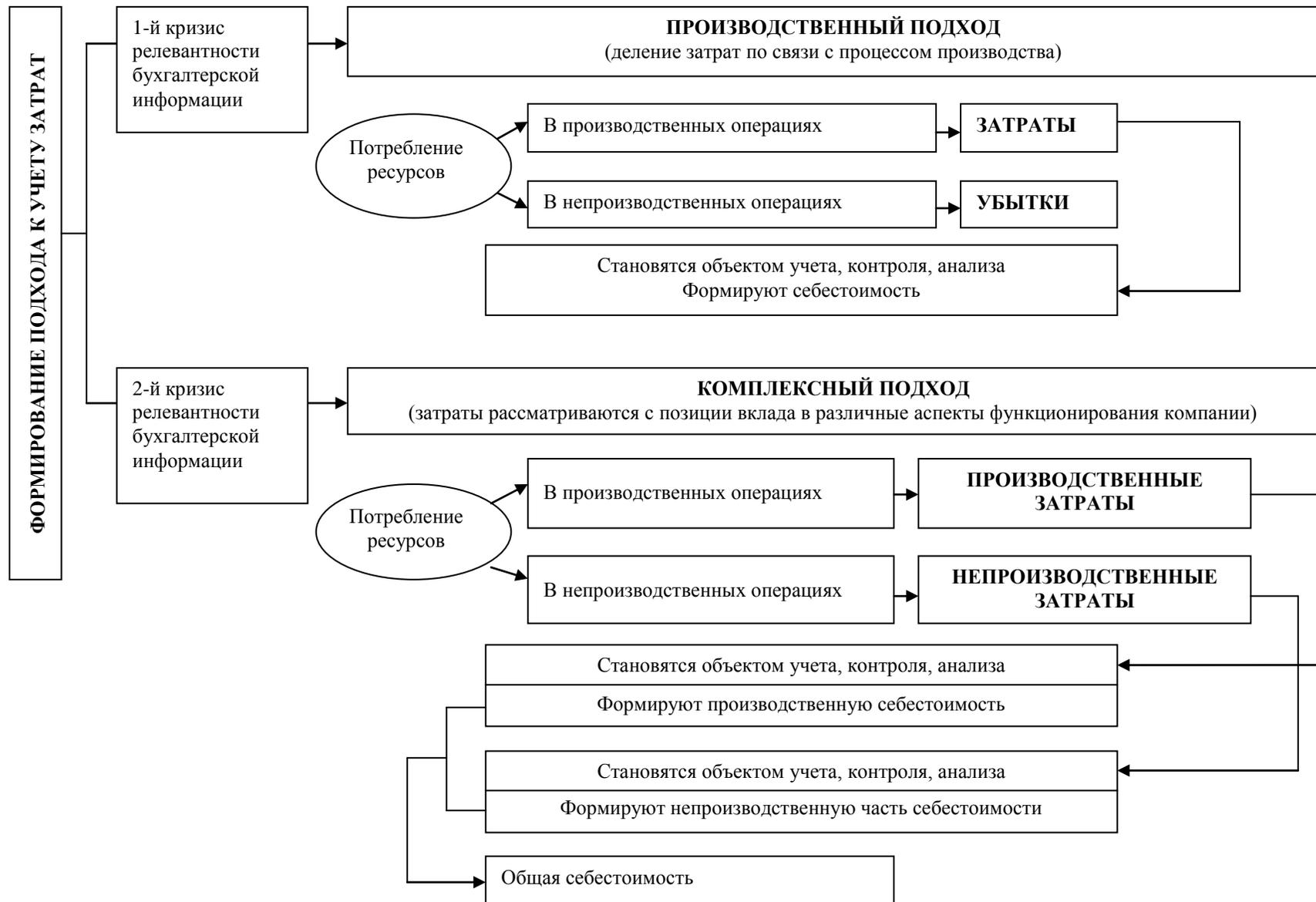


Рисунок 1.3 – Авторское видение формирования подходов к учету затрат в их связи с кризисами релевантности бухгалтерской информации (в контексте историко-эволюционного аспекта постановки проблем в области учета затрат)

с акцентом на их непроизводительную часть. Такая необходимость предопределила, в целом, структуру и направление диссертационного исследования.

Для определения направлений, требующих изучения в рамках заявленной проблематики, нам представляется целесообразным выделение и рассмотрение, как минимум, двух составляющих системы учета непроизводительных затрат – теоретической и прикладной (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4 – Компоненты системы учета непроизводительных затрат

Теоретическая составляющая системы учета непроизводительных затрат, в свою очередь, включает два компонента (фундаментальных элемента). Первый – четкое определение объекта учета – непроизводительных затрат, отделенное от других учетных категорий. Второй – научно обоснованная классификация затрат. Теоретическая составляющая системы учета непроизводительных затрат рассматривается в следующих параграфах настоящей главы.

Прикладной составляющей системы является методика учета непроизводительных затрат, представляющая собой комплекс взаимосвязанных блоков, регламентирующих отдельные аспекты учетного процесса путем выбора и конкретизации инструментов и способов выполнения учетных операций.

Основу методики учета составляют методика регистрации информации о непроизводственных затратах и методика распределения непроизводственных затрат, являющаяся частью методики калькулирования себестоимости. Прикладная составляющая системы учета непроизводственных затрат будет подробно рассмотрена во второй главе исследования.

Следует отметить, что при рассмотрении в качестве объекта исследования непроизводственных затрат возникает, на наш взгляд, некая неопределенность, как в отношении ключевой, фундаментальной учетной категории – «затраты», так и в отношении производной от нее – «непроизводственных затрат». Преодоление этой неопределенности, по нашему мнению, является необходимым условием возможности дальнейшего исследования и решения проблемы учета непроизводственных затрат.

1.2. Понятие непроизводственных затрат

Анализ процесса постановки проблем в области учета затрат позволил проследить изменение взгляда ученых на непроизводственные затраты в разные периоды времени, имеющие определенные исторические, экономические, технологические и иные особенности.

Мы определили, что модель построения и функционирования фирмы, с соответствующей ориентацией и целями, предопределяет применение соответствующего подхода к учету затрат – производственного, либо комплексного. Также мы рассмотрели сущность двух подходов к учету затрат и, в частности, роль непроизводственных затрат в общей концепции этих подходов.

В то же время для формирования целостного образа объекта исследования необходимо сформулировать актуальное определение категории «непроизводственные затраты», с учетом имеющихся на сегодняшний день теоретических разработок по учету затрат.

Ранее нами отмечалось, что непроизводственные затраты являются понятием производным от фундаментальной учетной категории «затраты», поэтому в попытках сформулировать определение непроизводственных затрат неизбежно возникают сложности, в первую очередь связанные с неопределенностью в отношении дефиниции затрат.

Исследованию проблемы затрат уделяется большое внимание в трудах многих отечественных ученых: [21; 32; 33; 34; 37; 38; 41; 57; 60; 62; 74; 83; 86; 91; 93; 101; 108; 109; 130 и др.]. При этом неизбежно поднимается вопрос о взаимосвязи и соотношении «затрат» со смежными категориями – «издержками», «расходами» и некоторыми другими. Многие авторы подчеркивают неопределенность сущности, неоднозначность трактовки, дискуссионность и открытость вопроса о соотношении данных понятий [21, с.11-12; 32, с.58; 33; 57, с.57; 74, с.121; 83; 101, с. 18; 109, с. 57].

Стоит отметить, что проблема соотношения понятий «затраты», «издержки», «расходы» в работах зарубежных авторов не ставится столь остро. К примеру, англоязычные авторы в своих работах используют термин «costs». Как отмечают переводчики [34, с. 61; 38, с. 23], «понятие «costs» в переводе на русский язык имеет несколько значений. В экономической теории оно трактуется как «издержки», на уровне фирмы чаще употребляются понятия «затраты», «расходы».

Так или иначе, разнообразие сформировавшихся к настоящему моменту концепций сущности и соотношения данных понятий, многовариантности их трактовок и смыслового наполнения, по нашему мнению, предопределяется нечетким пониманием сущности тех процессов, фактов, событий и объектов финансово-хозяйственной деятельности, которые с помощью этих категорий описываются. Поэтому проблема формулировки определения каждой из указанных категорий скорее не в построении некой теоретической конструкции, а в понимании того, какие явления хозяйственной деятельности она описывает.

На наш взгляд, решение данной проблемы заключается в выявлении сущностных отличий между объектами описания рассматриваемыми категориями

и применении критериальной системы при формулировке определения каждой из них. Такой подход предполагает отделение друг от друга учетных объектов, которые нуждаются в обособленном учете для целей контроля, управления, принятия решений, и выбор для обозначения однородных групп таких объектов подходящей учетной категории. При этом выбор необходимо осуществлять исходя из сущностных характеристик и, обозначенных в ходе анализа дефиниций учетных категорий, критериев их идентификации.

Обобщение и систематизация накопленного материала по проблеме соотношения категорий «затраты», «издержки», «расходы» (Приложение 1) показали, что большинство авторских определений рассматриваемых учетных категорий, так или иначе, характеризуют факты хозяйственной деятельности, связанные с изменением состояния ресурсов фирмы.

Следует отметить, что авторы по-разному детализируют те ресурсы, которые охватываются их определениями. Как правило, детализация имеет место при определении «затрат», а ресурсы детализируются по их видам.

Так С.А. Николаева и С.В. Шебек определяют затраты как стоимостную оценку производственных ресурсов [93, с.95], имея ввиду «материалы, трудовые ресурсы, внутрипроизводственные работы и услуги, готовую продукцию и т.д., которые непосредственно могут быть использованы в процессах производства или являются результатом этих процессов» [93, с.59].

В работе А.А. Ефремовой к ресурсам отнесены «материальные, финансовые, трудовые и прочие – стоимость которых может быть измерена с достаточной степенью надежности» [41, с.18].

В.К. Скляренко относит к ресурсам «материальные, финансовые, природные, информационные и другие виды ресурсов» [108, с. 41].

По-нашему мнению, детализация ресурсов в данном случае должна быть принята во внимание, однако, поскольку речь идет о фундаментальных категориях, необходимо стремиться к охвату наиболее широкого круга объектов описания. Применительно к рассматриваемым учетным категориям, считаем необходимым и достаточным описание с их помощью всех ресурсов, имеющихся

в распоряжении фирмы. Помимо ресурсов, находящихся в собственности, в данном случае также рассматриваются ресурсы, право на полное или частичное распоряжение которыми вытекает из договорных отношений фирмы с собственником ресурса.

Подробный анализ сущностных характеристик каждой из учетных категорий, проведенный нами в работах [44; 47], позволил сформулировать концепцию идентификации соответствующих понятий, основанную на необходимости оценки ресурсов, находящихся на разных стадиях движения внутри фирмы.

Для этого ресурсы были дифференцированы по видам, способам поступления в распоряжение фирмы и целевому назначению (рисунок 1.5).



Рисунок 1.5 – Виды ресурсов фирмы (составлено автором)

Кроме того, были определены и обозначены состояния, в которых может находиться ресурс относительно фирмы (своего рода, стадии движения ресурса внутри границ фирмы), а именно: 1) поступление ресурса в распоряжение фирмы, 2) использование ресурса во внутренних процессах и 3) выбытие ресурса. Мы считаем, что в каждом из трех этих состояний, на каждой из стадий своего движения, ресурс нуждается в самостоятельной оценке (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Систематизация ресурсов, нуждающихся в оценке, в зависимости от стадии их движения внутри фирмы (составлено автором)

Наименование	Группы		
	1	2	3
Стадии движения ресурса внутри фирмы	Поступление ресурса	Использование ресурса	Выбытие ресурса
Характеристика ресурсов, нуждающихся в оценке	поступившие, но не использованные	использованные, но не покинувшие границы фирмы (не выбывшие)	покидающие границы фирмы (выбывающие)

Стоимостную величину таких оценок предлагается обозначать с помощью учетных категорий – «затраты», «издержки», «расходы». Однако чтобы исключить неопределенность и смешение данных категорий, необходимо разработать систему критериев, идентифицирующих каждую стадию движения ресурса и позволяющих уточнить рассматриваемые учетные категории в рамках предлагаемой концепции.

Проанализировав различные определения категории «затраты», приводимые в работах отечественных ученых (таблица 1 Приложение 1), нами выявлено 2 общих определяющих критерия, которые можно использовать для идентификации затрат:

- факт потребления ресурса, то есть его использование во внутрихозяйственных процессах;
- целевое назначение потребления ресурсов, а именно: использование ресурса направлено на создание нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ (услуг).

Использование ресурса, его потребление во внутренней среде фирмы выделяется в качестве основного критерия для идентификации затрат в определениях, приводимых Н.Д. Врублевским [32, с. 60], А.А. Ефремовой [41, с. 18], В.Б. Ивашкевичем [57, с. 61], Е.А. Мизиковским и И.Е. Мизиковским [86, с. 20], А.В. Молвинским [91, с. 5], С.А. Николаевой и С.В. Шебек [93, с. 95], В.К. Складенко [108, с. 41], А.Ю. Соколовым [109, с. 58] и другими.

Некоторые авторы [32, с. 60; 57, с. 61; 91, с. 5; 108, с. 41; 109, с. 58; 129, с. 311] указывают на то, что потребление ресурса должно носить целевой характер. Так Р. Энтони и Дж. Рис отмечают, что определение затрат всегда соотносится с конкретными целями, задачами [129, с. 311]. Н.Д. Врублевский [32, с. 60], В.Б. Ивашкевич [57, с. 61] подчеркивают, что затратами признаются ресурсы, израсходованные на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг. Ряд авторов [86, с. 20; 91, с. 5; 108, с. 41; 109, с. 58] более обобщенно подходят к целям расходования ресурсов. В.К. Скляренко относит к затратам ресурсы, «задействованные на производство и реализацию продукции» [108, с. 41], А.В. Молвинский – стоимость ресурсов, «использованных в процессе хозяйственной деятельности» [91, с. 5], А.Ю. Соколов – ресурсы, «израсходованные для тех или иных целей ведения бизнеса» [109, с. 58], Мизиковский Е.А. и Мизиковский И.Е. – ресурсы, потребление которых мотивировано получением прогнозируемых экономических выгод [86, с. 20].

Нам представляется, что в качестве затрат может быть определен любой ресурс, который потребляется внутри компании, вне зависимости от того, в каком процессе – производственном, сбытовом, управленческом и т.п. – он использован. Это также вполне соответствует принципам комплексного подхода к учету затрат, согласно которым, для достижения целей фирмы важны все внутрихозяйственные процессы – и основные производственные, и вспомогательные, и управленческие, и прочие.

В данном случае, возвращаясь к группировке ресурсов фирмы, отметим, что не все ее ресурсы могут быть использованы во внутрихозяйственных процессах. Так, в отношении финансовых ресурсов, мы придерживаемся позиции, изложенной С.А. Николаевой и С.В. Шебек. Они отмечают, в частности, что «финансовые ресурсы (денежные средства, дебиторская задолженность, ценные бумаги, финансовые вложения и т.д.) не могут быть непосредственно использованы в процессах производства продукции, во внутренней деятельности организации и отражают ее отношения с внешней средой» [93, с. 59]. В связи с этим их включение в перечень ресурсов при описании затрат следует признать не

совсем корректным.

Развивая тезис о целевой ориентации потребления ресурсов, отметим, что, по нашему мнению, потребление ресурсов внутри фирмы всегда должно быть направлено на создание нового ресурса. В качестве нового ресурса может выступать готовая продукция, полуфабрикаты, незавершенное производство – в случае потребления ресурсов в производственном процессе. Новыми ресурсами могут являться внеоборотные (нематериальные активы, основные средства и т.п.) или оборотные активы (сырье, материалы и т.п.), создаваемые во вспомогательных процессах, а также внутрихозяйственные работы и услуги, создаваемые, в том числе и в ходе осуществления управленческих процессов. Таким образом затратами стоит признавать оценку ресурсов, использованных (потребленных) с целью создания нового ресурса.

Что касается имущественного положения фирмы и влияния затрат на ее баланс, то очевидно, что возникновение затрат, с одной стороны, вызывает увеличение активов (в виде появления новых ресурсов – готовой продукции, полуфабрикатов, НЗП, сырья, материалов, оборотных и внеоборотных активов), с другой стороны, происходит равновеликое уменьшение активов, либо увеличение обязательств (что является не более чем отсрочкой будущему уменьшению активов) на сумму использованных ресурсов. Происходит, своего рода, перетекание оценки потребленных ресурсов в оценку вновь созданного ресурса, «смена одного актива на другой» [130, с. 54]. При этом капитал фирмы не подвергается изменению, поскольку созданный ресурс оценивается по величине использованных для его создания ресурсов.

Итак, на основе описанных и проанализированных выше критериев, уточним определение категории «затраты». Под затратами следует понимать стоимостную оценку имеющихся в распоряжении фирмы ресурсов, потребленных (использованных) во внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг.

Отметим, что вновь созданные ресурсы могут быть в дальнейшем также

потреблены (использованы) во внутрихозяйственных процессах, либо выведены из распоряжения фирмы (например, реализованы покупателям). В любом случае до наступления одного из этих событий ресурсы нуждаются в обособленном учете и особой учетной оценке. Затраты на создание нового ресурса в трактовке, предлагаемой нами, как раз будут являться такой оценкой.

Сформулированное нами определение затрат, таким образом, применимо для обозначения оценки ресурсов, находящихся на стадии использования, то есть, использованных во внутренних процессах компании, но не выбывших. Такая оценка, очевидно, является основой для определения себестоимости созданных внутри фирмы новых ресурсов.

Анализ различных определений категории «издержки», в том числе производных от нее (издержки производства, издержки обращения) (таблица 2 Приложения 1) позволяет обобщить сущностное содержание издержек следующим образом: «издержки» – это совокупное использование живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции.

В приведенной трактовке определение издержек, по сути, соответствует тем критериям, которые мы определили для понятия «затраты», в связи с чем категория «издержки» может использоваться, наряду с «затратами», для обозначения оценки использованных, но не выбывших ресурсов.

В то же время «издержки» представляют, своего рода, усеченный вариант «затрат», поскольку, во-первых, они сужают возможные границы потребления ресурсов до двух внутрихозяйственных процессов – процесса производства и процесса продажи; и, во-вторых, сужают перечень используемых ресурсов до «живого и овеществленного труда», исключая, к примеру, информационные ресурсы. В данном случае вполне оправданно мнение Е.А. Мизиковского и И.Е. Мизиковского, которые отмечают, что термин «издержки» «ушел в прошлое бухгалтерского учета» [86, с. 21].

Тем не менее, на сегодняшний день далеко не все авторы отошли от использования термина «издержки», в связи с чем проблема идентификации данной учетной категории остается. В контексте предлагаемой нами концепции

идентификации учетных категорий наиболее объективной считаем следующую позицию: издержки являются частным случаем затрат и представляют собой стоимостную оценку имеющихся в распоряжении фирмы трудовых и материальных ресурсов, потребленных (использованных) в производственных и сбытовых процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутривозвратных работ, услуг.

В отличие от «затрат» и «издержек», термин «расходы» закреплен нормативными документами по бухгалтерскому учету. Так Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» определяет расходы как «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [8], что в целом соответствует и трактовке расходов международными стандартами финансовой отчетности [86, с. 22]. Данное определение поддерживается и рядом отечественных ученых - М.А. Вахрушиной [26, с. 45], А.А. Ефремовой [41, с. 14], Д.М. Калинин [60, с. 5] и другими.

Многие авторы работ по учету затрат [40, с. 12; 98, с. 7; 56, с. 4; 24, с. 24; 26, с. 44; 72, с. 12; 64, с. 42 и др.] дают собственные определения категории «расходы». В этих определениях (таблица 3 Приложение 1) одни авторы, например, Л.С. Васильева [24, с.24], Е.В. Галкина [33], указывают на взаимосвязь расходов с затратами и доходами. Другие, среди которых М.Ю.Медведев [85, с.476], М.В. Маничкина [83], делают акцент исключительно на выбытии активов.

Попытки применения предлагаемых авторами критериев в качестве оснований для идентификации расходов показывают их недостаточность. Так, используя критерий связи расходов с доходами и затратами совместно с предлагаемой нами «ресурсной» концепцией определения затратных категорий, мы обнаруживаем, что возникновение расходов не всегда связано с возникновением затрат, и (или) получением доходов. Примерами расходов, не связанных ни с затратами фирмы, ни с получением доходов являются уплаченные

штрафы, пени, налоги, признанные начисленные отрицательные курсовые разницы и т.п. В этих примерах прослеживается выбытие ресурсов – денежных средств, однако такое выбытие не связано с затратами в предлагаемой нами трактовке. Не связано такое выбытие и с получением дохода.

В то же время критерий выбытия ресурсов является, очевидно, необходимым, но не достаточным основанием для идентификации расходов. Так расходом не является выбытие денежных средств, направленное на приобретение внеоборотных и оборотных активов, на выплату заработной платы сотрудникам и т.п.

На наш взгляд, определяющими критериями для признания оценки ресурса «расходом» являются:

- факт выбытия ресурса (под выбытием мы подразумеваем потерю права собственности на ресурс), или возникновения обязательства, которое, по своей сути, является отсрочкой будущему выбытию ресурсов;
- уменьшение капитала фирмы в результате выбытия ресурса (или возникновения обязательства).

Следует особо подчеркнуть, что уменьшение капитала является следствием выбытия ресурсов (возникновения соответствующих обязательств). Это необходимо принимать во внимание при рассмотрении ситуации, связанной с уменьшением вкладов по решению участников (собственников имущества). Данная ситуация специально оговаривается в определении расходов, предлагаемых ПБУ 10/99, и ресурсы, выбывающие в результате возврата вкладов (части вкладов) собственникам компании, расходами не признаются.

По нашему мнению, в такой ситуации имеет место обратная причинно-следственная связь, а именно: уменьшение капитала является не следствием, а причиной выбытия ресурсов (возникновения обязательств перед собственниками). Соответственно, данная ситуация не удовлетворяет одному из предложенных нами критериев для идентификации расходов, а значит, выбывающие в такой ситуации ресурсы (возникающие обязательства) не могут

быть признаны расходами. При этом специальной оговорки в определении «расходов» не требуется.

Предложенные критерии идентификации позволяют уточнить определение расходов: это стоимостная оценка ресурсов, выбытие которых является причиной уменьшения капитала фирмы, признаваемая непосредственно в момент такого выбытия или посредством признания обязательств, предполагающих выбытие ресурсов в будущем.

Сформулированное определение категории «расходы» применимо для обозначения оценки ресурсов, находящихся на стадии выбытия, то есть покидающих фирму. Их самостоятельная оценка, очевидно, необходима для определения финансового результата деятельности фирмы, а также влияния осуществленных хозяйственных операций на ее капитал.

Итак, выявленные в ходе анализа разнообразных дефиниций «затрат», «издержек», «расходов» определяющие категориальные критерии, позволяют утверждать, что назначение рассматриваемых категорий – в обозначении оценок ресурсов, необходимых для различных целей (учета, анализа, принятия решений). Однако среди рассмотренных категорий нет подходящей для обозначения оценки поступивших, но еще не потребленных во внутрихозяйственных процессах ресурсов (см. таблицу 1.1).

Очевидно, что такая оценка необходима, поскольку она впоследствии становится основой для формирования как затрат - при использовании ресурса, так и расходов - при выбытии ресурса. Поэтому необходимо проанализировать процесс поступления ресурсов в распоряжение фирмы и попытаться обозначить оценку таких ресурсов особой учетной категорией.

Для начала отметим, что обязательным условием для признания некоего актива в качестве ресурса фирмы является наличие документального подтверждения права распоряжения ресурсом (в том числе, права собственности на ресурс).

В отношении ресурсов, впервые попадающих в распоряжение фирмы, нужно различать способы поступления ресурса: он может быть приобретен за плату (как при покупке, так и при получении права на распоряжение), получен в

счет вклада в уставный капитал, получен по договору мены (бартерная сделка), получен безвозмездно.

Каждый способ определяет некий механизм действий фирмы – она либо передает в обмен на право распоряжения новым ресурсом (в т.ч. право собственности) какие-то уже имеющиеся у нее ресурсы (денежные средства, внеоборотные и оборотные активы и др.) – в случае покупки или бартера; либо признает свои обязательства перед контрагентом – в случае покупки; либо погашает ранее возникшую дебиторскую задолженность – при получении ресурса в счет вклада в уставный капитал; либо признает доход будущих периодов, как свое обязательство признать доход в будущие периоды, по мере использования ресурса – в случае его безвозмездного поступления (таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Зависимость стоимостной оценки ресурса от способа его поступления (составлено автором)

Форма оценки	Способ поступления ресурса			
	Приобретение за плату	Мена	Получение в счет вклада в уставный капитал	Безвозмездное получение
Выбытие «ответных» активов	Денежные средства	Внеоборотные и оборотные активы	Дебиторская задолженность	-
Признание обязательств	Кредиторская задолженность	Кредиторская задолженность	-	Доход будущих периодов
Оценка ресурса осуществляется в размере	Выбывших денежных средств, или признанных обязательств	Выбывших активов, или признанных обязательств	Погашенной дебиторской задолженности (по соглашению учредителей)	Признанного дохода будущих периодов

Таким образом, способ поступления ресурса будет определять величину и механизм его стоимостной оценки. Оценка будет осуществляться либо в размере «ответного» ресурса, право собственности на который фирма теряет; либо в размере признанных обязательств, что является не более чем отсрочкой будущему

выбытию «ответных» ресурсов (при приобретении за плату или по бартеру), или будущему признанию дохода текущего периода (с равновеликим погашением признанного дохода будущих периодов).

В работах некоторых отечественных авторов [32, с.60; 57, с.57; 101, с.18] можно встретить попытки обозначить эту оценку категориями «платежи» [57, с.57], «выплаты» [101, с.18]. Однако и платежи, и выплаты описывают лишь частный случай поступления активов, когда «ответным» ресурсом являются денежные средства. Эти термины не охватывают ситуаций, когда ресурс поступает безвозмездно, или в качестве вклада в уставный капитал.

По своей сути процесс приобретения прав на распоряжение ресурсами представляет собой авансирование капитала. В таком случае «ответные» ресурсы, или признанные обязательства вкладываются в новый ресурс, который в дальнейшем планируется использовать в деятельности фирмы. Вполне справедливо по этому поводу отмечает А.П. Петросян: «все ресурсы предприятия представляют собой инвестиции, и менеджмент фирмы должен возместить все расходы, ассоциируемые с инвестициями» [100, с.39]. В данном случае, по нашему мнению, возможны два варианта такого возмещения. Первый предполагает использование ресурса во внутрихозяйственных процессах и дальнейшее получение экономической выгоды от реализации результатов такого использования в виде доходов. Второй вариант предполагает распоряжение ресурсом для прямого получения экономической выгоды – в виде арендной платы, в виде процентов, дивидендов и т.д.

В качестве обобщающего термина для оценки поступающих в распоряжение компании ресурсов может быть использован термин «вложения», подходящий для описания целевой направленности выбытия «ответных» ресурсов или возникновения обязательств, связанных с получением прав на распоряжение (в т.ч. прав собственности) новым ресурсом. Отметим, что в случае получения прав на распоряжение ресурсом без получения права собственности на ресурс (аренда, лизинг имущества, а также получение ресурсов в форме услуг, в т.ч. трудовых), величина вложений будет определяться и признаваться исходя из

платы за право распоряжения ресурсом, определенной условиями договора с собственником ресурса.

Нам представляется целесообразным определять вложения как стоимостную оценку ресурсов, поступающих в распоряжение фирмы для дальнейшего использования во внутрихозяйственных процессах и/или получения экономических выгод от такого распоряжения. Следует отметить, что данная оценка формируется исходя из оценки «ответных» ресурсов, покидающих организацию в обмен на новый ресурс, либо возникших обязательств, связанных с поступлением нового ресурса.

Итак, выделенные нами из работ различных авторов критерии для идентификации учетных категорий позволяют уточнить спорные определения «затрат», «издержек», «расходов».

Образовавшаяся критериальная система, наложенная на концепцию движения ресурса внутри фирмы, а также введение в терминологический аппарат категории «вложения», создает механизм разграничения оценок ресурсов, в зависимости от тех фактов хозяйственной жизни, которые происходят с этими ресурсами, и обозначения этих оценок соответствующими учетными категориями (таблица 1.3)

Отметим, что предложенный подход будет применен нами для обозначения и определения непроизводственных затрат.

Очевидно, что непроизводственные затраты, также, как и, собственно, затраты, являются оценкой ресурсов. И, поскольку речь идет о затратах, ключевым критерием идентификации которых является факт потребления ресурса, нет сомнений, что «непроизводственные затраты» - это категория, необходимая для обозначения стоимостной оценки потребленных ресурсов.

Все же по отношению к затратам вообще, непроизводственные затраты являются более узкой категорией. Приставка «непроизводственные» уточняет место потребления ресурса, сужая границы такого потребления до непроизводственных внутрихозяйственных процессов. При этом цель (назначение)

Таблица 1.3 – Учетные категории, предлагаемые для оценки ресурсов, в зависимости от стадии их движения внутри фирмы (составлено автором)

Этапы (стадии) движения ресурса внутри фирмы	Поступление ресурса	Использование ресурса	Выбытие ресурса
Характеристика ресурсов, нуждающихся в оценке	поступившие, но не использованные	использованные, но не покинувшие границы фирмы (не выбывшие)	покидающие границы фирмы (выбывающие)
Учетная категория	Вложения	Затраты / Издержки	Расходы
Критерии идентификации	1) наличие документального подтверждения права распоряжения ресурсом (в т.ч. права собственности на ресурс); 2) дальнейшее использование во внутрихозяйственных процессах и/или получение экономических выгод от распоряжения ресурсом	использование ресурса (потребление) во внутрихозяйственных процессах; использование (потребление) ресурсов имеет целевое назначение – создание нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ (услуг). Частный случай затрат – издержки: объединяют только трудовые и материальные ресурсы, потребляемые в процессах производства и реализации	1) факт выбытия ресурса (под выбытием подразумевается потеря права собственности на ресурс), или возникновения обязательства, являющегося отсрочкой будущему выбытию ресурсов; 2) уменьшение капитала фирмы в результате выбытия ресурса (или возникновения обязательства)
Определение	Стоимостная оценка ресурсов, поступающих в распоряжение фирмы для дальнейшего использования во внутрихозяйственных процессах и/или получения экономических выгод от такого распоряжения	Стоимостная оценка имеющихся в распоряжении фирмы ресурсов, потребленных (использованных) во внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг. /Издержки - стоимостная оценка имеющихся в распоряжении фирмы трудовых и материальных ресурсов, потребленных (использованных) в производственных и сбытовых процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг	Стоимостная оценка ресурсов, выбытие которых является причиной уменьшения капитала фирмы, признаваемая непосредственно в момент такого выбытия или посредством признания обязательств, предполагающих выбытие ресурсов в будущем

потребления ресурса, на наш взгляд, не меняется – создание нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг.

Такое представление о непроизводственных затратах является сущностным, то есть не зависящим от исторического периода, экономической ситуации, главенствующей бизнес-философии, подхода к учету затрат. Однако сформулировать определение непроизводственных затрат, используя именно эти признаки в качестве определяющих, возможно только в рамках комплексного подхода к учету затрат. В условиях производственного подхода невозможность такой формулировки обусловлена несколькими, вытекающими из самой концепции подхода, причинами.

Во-первых, в рамках производственного подхода, затраты разделяются на производственные и непроизводственные по отношению к производимому продукту. Ярко иллюстрирует производственный подход деление затрат на производственные и непроизводственные (рисунок 1.6), предлагаемое в работе коллектива зарубежных авторов [34, с. 61-65].



Рисунок 1.6 – Деление затрат по принципу связи с производимым продуктом, предлагаемое в работе Р.Гаррисона, Э.Норина, П.Брюэра [34, с. 66]

Согласно такому подходу, непроизводственные затраты не связаны с производимым продуктом, а, следовательно, рассматриваются как потери ресурсов, убытки. Однако в рамках комплексного подхода непроизводительный характер непроизводственных затрат был опровергнут. К примеру, общая схема применения системы ABC предполагает равный вклад как производственных, так и непроизводственных процессов в создаваемый продукт. Исходя из этого, в рамках комплексного подхода деление затрат на производственные и непроизводственные не может осуществляться по причастности затрат к продукту, поскольку все затраты фирмы так или иначе имеют к нему отношение. Поэтому разделять затраты на производственные и непроизводственные целесообразно по месту потребления ресурсов, тем самым выделяя непроизводственные затраты, с точки зрения науки – как самостоятельный объект исследования, а с точки зрения практики учета – как объект учета, анализа, контроля и управления.

Во-вторых, в рамках производственного подхода к учету затрат совершенно не рассматривается категория внутрихозяйственных работ/услуг. Это также является препятствием на пути к пониманию сущности непроизводственных затрат.

Системы учета затрат, разработанные в рамках производственного подхода, в качестве объекта учета рассматривали только материальные ценности – продукты. Однако, зачастую, результатом работы непроизводственного подразделения («выходом» непроизводственного бизнес-процесса) является не материальная ценность, а некая работа или услуга, обслуживающая производственный процесс. В связи с этим работа непроизводственных подразделений, не давшая никакой материальной (осязаемой) ценности на выходе считалась непроизводительной. Соответственно, затраты непроизводственных подразделений, имевшие «нефабричную» [106, с.24-25] природу – считались потерями, убытками.

В рамках же комплексного подхода, рассматривающего категорию внутрихозяйственных работ/услуг, взгляд на непроизводственные затраты, генерирующие такого рода работы и услуги, очевидно, изменился.

С учетом всего вышеизложенного, определение непроизводственных затрат может быть сформулировано следующим образом: непроизводственные затраты – это стоимостная оценка имеющихся в распоряжении фирмы ресурсов, потребленных (использованных) в непроизводственных внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг.

Авторский подход к идентификации и актуализации понятия «Непроизводственные затраты» представлен на рисунке 1.7.



Рисунок 1.7 – Идентификация и актуализация понятия «Непроизводственные затраты»

Наряду с выявлением подходов к учету затрат в исторической ретроспективе, а также пониманием и определением содержания фундаментальных учетных категорий, при исследовании непроизводственных

затрат важным этапом, на наш взгляд, является рассмотрение и определение места непроизводственных затрат в общей классификации затрат. Необходимость такого рассмотрения обусловлена тем, что, являясь категорией, производной от «затрат» (что отмечалось выше), непроизводственные затраты также являются и элементом классификации затрат. Кроме того, в рамках данного исследования мы попытаемся актуализировать непроизводственные затраты в качестве элемента общей классификации затрат с учетом: 1) выявленных ранее подходов к учету затрат и их особенностей, а также 2) содержания понятий «затраты» и «непроизводственные затраты».

1.3. Непроизводственные затраты в общей классификации затрат

Классификация затрат является важнейшим методом их познания, она позволяет разделять общую массу затрат на отдельные группы и исследовать их в отдельности. Принято считать организацию учета затрат невозможной без их научно обоснованной классификации. Уточнение, дополнение, совершенствование и, наконец, разработка различных классификаций затрат является традиционным атрибутом научных работ в области учета затрат.

На современном этапе развития науки об учете затрат имеются довольно обширные наработки в области классификации затрат. Большинство авторов, так или иначе, уделяют внимание этой теме. Довольно исчерпывающие обзоры различных классификаций затрат представлены в работах А.Ю. Соколова, Н.Д. Врублевского, В.Ф. Паля [32, с.64-74; 98, с. 86-94; 109, с.85-86] и др.

Изучение этих работ показывает, что к настоящему времени классификация затрат включает около двух десятков различных группировок (Приложение 2). Кроме того, происходит постоянное ее дополнение новыми классификационными признаками и формируемыми на их основе группировками затрат, в связи с чем вполне справедливо отмечает Т.П. Карпова: «в экономической литературе нет

единого мнения по поводу оснований группировки затрат» [61, с.96]. Такого же мнения придерживается О.В. Максимочкина, отмечая: «ученые до сих пор не пришли к единому мнению о том, по каким признакам следует классифицировать издержки производства и какое значение имеет тот или иной признак классификации для решения учетно-аналитических задач» [83, с. 36].

Однако говорить о полной разрозненности мнений ученых относительно значимости и необходимости различных классификаций затрат все же нельзя. Большинство из них придерживается общепризнанной классификации, содержащей группировки затрат, ставшие, по мнению Д.М. Калинина, «традиционными для отечественного учета» [60, с. 7]. Речь идет в данном случае о делении затрат на прямые и косвенные, основные и накладные, переменные и постоянные и др. В то же время, как отмечает Т.П. Карпова, «каждый из авторов современных теорий управленческого учета дает свою классификацию» [62, с. 96], как правило, добавляя авторские группировки затрат к группировкам традиционным.

Таким образом, общая классификация затрат строится из двух блоков. Первый блок – своего рода, базис, включающий общепризнанные, традиционные группировки затрат, прошедшие проверку временем. В работах ученых группировки этого блока могут рассматриваться подробно и предметно, однако практически не подлежат критике и принимаются как безоговорочный, неотъемлемый элемент теории об учете затрат. Второй блок классификации – вариативен, он перманентно расширяется, дополняется и представлен группировками затрат, которые, по выражению Н.Д. Врублевского, «имеют самостоятельное значение» [32, с.74].

При этом, независимо от того, идет ли речь о традиционных группировках затрат, или о группировках вариативной части, разработка классификации затрат должна производиться по определенному алгоритму. Являясь инструментом анализа, то есть, разделения затрат на группы, классификация, как правило, ориентирована на достижение определенной цели, решение конкретной задачи. В данном случае мы полностью согласны с М.А. Вахрушиной, которая считает, что

«в управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить» [27, с.46]. Относительно основных целей и задач учета, принимаемых за основу при обосновании той или иной группировки затрат, к настоящему моменту среди ученых наблюдается некоторое согласие. На основе анализа работ [27, 34, 38, 82, 117, 119, 124 и др.] автором сформирована сравнительная таблица (таблица 1.4) целей и задач учета, рассматриваемых при классификации затрат.

Таблица 1.4 – Систематизация основных целей и задач учета, рассматриваемых при классификации затрат (составлено автором)

Цели и задачи учета	
Отечественные авторы [27, с.46; 82, с.34-35; 117, с.16]	Зарубежные авторы [34, с. 111; 38, с.18; 119, с. 20-21; 124, с.6-11]
Расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли	Распределение затрат между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами, что необходимо для обеспечения требований внутренней и внешней отчетной документации
Принятие управленческого решения и планирование	Предоставление информации, помогающей менеджерам более обоснованно принимать решения
Контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности	Предоставление информации, необходимой для планирования, контроля и измерения показателей функционирования организации

Однако, поскольку цели учета формируются под воздействием запросов бизнеса, можно предположить, что в изменяющихся экономических условиях приведенный перечень может расширяться и дополняться.

Каждая из целей определяется практической необходимостью получения информации определенного содержания и качества в сложившихся условиях хозяйствования. Постановка и содержание цели предопределяет выработку классификационного признака, который и служит основой разделения затрат на группы. Как отмечает М.А. Вахрушина, «решению каждой из задач соответствует своя классификация затрат» [27, с.47].

Аналогичного мнения придерживается К. Друри: «затраты могут агрегироваться различными способами – в зависимости от решаемых задач...компания может выбрать вариант с различными учетными системами или предпочесть единую базовую систему учета и использовать ее для различных целей» [38, с.20]. Отметим, что в работах отечественных авторов [27, с.47; 82, с.35; 117, с.16] предлагается распределение некоторых традиционных, устоявшихся группировок затрат по указанным целям и задачам учета (таблица 1.5).

Таблица 1 .5 – Распределение группировок затрат по целям и задачам учета, предлагаемое в работах отечественных ученых [27, с.47; 82, с.35; 117, с.16]

Цели и задачи учета	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические, внепроизводственные) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решений и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

Отметим, однако, что распределение группировок затрат по целям учета все же не является достаточным условием для признания их научной и практической значимости, хотя и становится, своего рода, фильтром, поскольку цели, как отмечалось ранее, диктуются необходимостью решения практических проблем.

На наш взгляд, значимость группировок затрат определяется возможностью создания (разработки) на их основе систем, методов, методик учета, анализа, прогнозирования затрат и т.п. Так базовые, традиционные группировки во

времена своего появления становились основой для разработки таких систем учета затрат как «директ-кост», «стандарт-кост», нормативный метод учета затрат, и связанных с ними учетных инструментов.

В связи с этим вполне справедливо разделение общей классификации затрат на блоки на основании критерия значимости. В таком случае в базовую часть классификации будут отнесены группировки, положенные в основу существующих систем и методик учета и анализа затрат. Если же возможность использовать группировку в качестве основы для создания инструментов учета и анализа сомнительна, ее включение в общую классификацию затрат (даже с учетом привязки ее к конкретной цели учета) возможно только в качестве компонента вариативного блока.

Рассмотрим непроизводственные затраты как часть группировки затрат на производственные и непроизводственные в контексте общей классификации затрат.

Согласно таблице 1.5, группировка затрат на производственные и непроизводственные ориентирована на цель расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов и полученной прибыли. Отметим, что данная группировка рассматривается в работах целого ряда ученых [24, с. 29; 32, с.74; 34, с. 61-65; 38, с.24; 60, с.7; 98, с.92; 106, с.24-25]. Анализ данных работ позволяет сделать вывод, что на сегодняшний день единого подхода к идентификации группировки затрат на производственные и непроизводственные нет.

В данной группировке затраты разделены на две группы и имеют двойные названия. Производственные затраты называют также «входящими в себестоимость», а непроизводственные – «затратами отчетного периода» (периодическими) [27, с. 47]. При этом по поводу оснований разделения затрат, то есть, собственно классификационного признака, среди ученых также нет согласия.

В работе коллектива авторов [34] затраты разделены на производственные и непроизводственные (см. рисунок 1.6). Авторы детализируют свою классификацию, относя к производственным затратам прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и производственные накладные расходы. В свою очередь, к непроизводственным затратам отнесены сбытовые и

административные расходы [34, с.61-64].

Отметим, что, раз уж речь идет о затратах, использование термина «расходы» несколько условно и, скорее всего, является результатом работы переводчика, поскольку, как правило, в работах зарубежных авторов в отношении и затрат, и расходов используется термин «costs». Что касается самой сути разделения затрат, то здесь очевидно в качестве критерия выступает причастность затрат к процессу производства. То есть, называть производственными целесообразно только те затраты, которые непосредственно связаны с производством. В свою очередь затраты, связанные со сбытом и управлением, а также все прочие затраты, не имеющие прямого отношения к процессу производства, могут именоваться непроизводственными.

В той же работе авторы отмечают, что «кроме отнесения затрат к производственным и непроизводственным существуют и другие способы их классификации, к примеру различие затрат, связанных с продуктом (производственная себестоимость), и затрат, связанных с периодом времени [34, с.64]. В данном случае не совсем понятно, что служит критерием для разделения затрат. Однако далее дано пояснение: «Производственная себестоимость – это прямые материальные и трудовые, а также производственные накладные расходы...все сбытовые и административные расходы рассматриваются как затраты, относящиеся к периоду времени» [34, с.65]. Таким образом, авторы, подчеркнув различие двух группировок затрат, комментируя их содержание, указывают на то, что какой бы то ни было разницы между ними нет.

В работах отечественных авторов [24, с. 29; 27, с.46; 60, с.7; 82, с.34-35; 98, с.92; 106, с.24-25; 117, с.16] также отсутствует единое мнение в отношении указанной группировки затрат. Часть авторов выделяет затраты, входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) [27, с.46; 60, с.7; 82, с.34-35; 106, с.24-25; 117, с.16]. При этом, к примеру, М.А. Вахрушина указывает, что такое разделение затрат обусловлено требованиями Международных стандартов финансовой отчетности [27, с.52], согласно которым в себестоимость продукции должны включаться только производственные

затраты (прямые материальные затрат, прямые затраты на оплату труда и общепроизводственные затраты). Все остальные затраты являются внепроизводственными, их размер зачастую зависит от длительности периода, отсюда и название – затраты периода, периодические затраты. В соответствии с МСФО, внепроизводственные затраты не должны включаться в себестоимость продукции. Таким образом, основой для разделения затрат, является включение, либо невключение в себестоимость. Уместно в этом случае говорить об источнике финансирования (или покрытия) затрат: производственные затраты финансируются (покрываются) из себестоимости, в свою очередь, источником покрытия (финансирования) внепроизводственных затрат (затрат периода) служит финансовый результат деятельности (прибыль). Другим вариантом формулировки классификационного признака в данном случае может быть упоминаемый в работе С.С. Сатубалдина «способ списания» [106, с.24-25].

Некоторыми авторами отмечается, что производственные затраты, в отличие от затрат периода, могут быть проинвентаризованы [27, с.52]. Внепроизводственные затраты, как например указывает Д.М. Калинин, «проинвентаризовать нельзя, так как они связаны с полученными услугами и состоят из коммерческих и административных расходов» [60, с. 7]. Л.С. Васильева придерживается аналогичной позиции: «Непроизводственные затраты, или периодические затраты, или затраты периода – это издержки, которые нельзя проинвентаризовать» [24, с.35]. То есть, возможность инвентаризации затрат можно, по всей видимости, также считать одним из критериев для группировки затрат на производственные и непроизводственные.

Кроме того, в работах некоторых авторов в качестве классификационного признака для группировки затрат на производственные и внепроизводственные указывается «роль в процессе производства» [24, с. 29; 98, с.92]. Такой критерий является довольно простым и удобным в практическом применении. Данный критерий позволяет довольно точно разграничивать затраты на группы. В данном случае затраты, играющие непосредственную роль в процессе производства (все те же прямые материальные, трудовые и общепроизводственные затраты), легко можно

отнести к производственным, остальные, очевидно, являются внепроизводственными.

Рассмотренные подходы к группировке затрат на производственные и непроизводственные представлены в таблице 1.6.

Таблица 1.6 – Подходы к группировке затрат на производственные и непроизводственные (составлено автором)

Автор	Группировка затрат	Содержание группировки	Основание группировки
Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр [34, с.61-65]	Производственные и непроизводственные	Производственные - прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты и производственные накладные расходы. Непроизводственные - сбытовые и административные расходы	Причастность затрат к процессу производства
Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр [34, с.61-65]	Затраты, связанные с продуктом (производственная себестоимость), и затраты, связанные с периодом времени	Производственная себестоимость – это прямые материальные и трудовые, а также производственные накладные расходы. Затраты, относящиеся к периоду времени – это сбытовые и административные расходы	Характер затрат
М.А. Вахрушина [27, с.47]; С.С. Сагубалдин [106, с.24-25]	Затраты, входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические)	Производственные затраты - прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и общепроизводственные затраты. Периодические затраты - все остальные затраты	Включение, либо невключение затрат в себестоимость (источник покрытия (финансирования) затрат)
Д.М. Калинин [60, с.7]; Л.С. Васильева [24, с. 29]	Производственные и внепроизводственные	Производственные затраты могут быть проинвентаризованы; Внепроизводственные затраты проинвентаризовать нельзя	Возможность инвентаризовать затраты
Л.С. Васильева [24, с. 29]; В.Ф. Палий [98, с.92]	Производственные и внепроизводственные	Производственные затраты играют непосредственную роль в процессе производства; Непроизводственные затраты не участвуют в процессе производства	Роль в процессе производства

Очевидно, что в отношении рассмотренных группировок имеется некая неопределенность. Выявление и анализ используемых различными авторами

оснований для группировки затрат на производственные и непроизводственные позволяет разделить и рассматривать в качестве самостоятельных, самостоятельных следующие группировки затрат:

- 1) по роли в процессе производства - производственные и внепроизводственные;
- 2) по источнику покрытия (финансирования) / по методу списания / по включению, либо невключению в себестоимость – затраты продукта и затраты периода;
- 3) по возможности инвентаризировать затраты – инвентаризируемые и неинвентаризируемые.

Более того, указанные группировки, теоретически, могут быть использованы для достижения целей, решения задач стоящих перед учетом. Авторское видение соотношения идентифицированных группировок затрат с целями и задачами учета приведено в таблице 1.7.

Таблица 1.7 – Сопоставление некоторых группировок затрат с целями и задачами учета

№ п/п	Основание группировки	Группировка затрат	Цели и задачи учета, решаемые группировкой затрат
1	Роль в процессе производства	Производственные и внепроизводственные	1) Расчет себестоимости работ и услуг внепроизводственных подразделений; 2) Контроль над затратами во внепроизводственных подразделениях
2	Источник покрытия (финансирования) затрат / метод списания затрат / включение, либо невключение затрат в себестоимость	Затраты продукта и затраты периода	Расчет себестоимости продукта, определения стоимости запасов и прибыли
3	Возможность инвентаризации затрат	Инвентаризируемые и неинвентаризируемые	Контроль над затратами

Несмотря на привязку выделенных группировок к целям учета, следует все же подвергнуть критическому анализу их сущность и содержание.

Разделение затрат на производственные и внепроизводственные, то есть, по роли в процессе производства – в трактовке Л.С. Васильевой; В.Ф. Паляя (или причастности затрат к процессу производства – в трактовке авторов Р. Гаррисона, Э. Норина, П. Брюэра), весьма близко по содержанию к делению затрат на основные и накладные, в котором критерием разделения выступает «отношение затрат к технологическому процессу» [24, с.27, 41, с.26].

Как отмечает А.А. Ефремова, «затраты признаются основными, если они связаны непосредственно с технологическим процессом, накладными – если они связаны с организацией производства и управлением» [41, с.26]. Отметим, что некоторые авторы называют накладные расходы «расходами по обслуживанию производства и управлению» [105, с.15]. В литературе встречается также разделение накладных расходов на общепроизводственные – связанные с поддержанием производственных мощностей и обслуживанием производства, и общехозяйственные – связанные с управлением предприятием [117, с.18], что находит свое отражение в действующем плане счетов бухгалтерского учета [10].

Различие между группировками по роли в процессе производства и по отношению к технологическому процессу может быть сведено к разной принадлежности общепроизводственных (производственных накладных) затрат. В первом случае они относятся к производственным затратам, во втором – к накладным, что, на наш взгляд, предопределяется различием в количестве потребляемых ресурсов и, как следствие, генерируемых затрат, соответственно, в «процессе производства» и «технологическом процессе» исключительно в силу разного масштаба данных понятий.

В то же время признаком классификации затрат на затраты продукта и затраты периода выступает источник покрытия (финансирования) затрат (включение или невключение в себестоимость, либо метод списания) – в трактовке М.А. Вахрушиной и С.С. Сатубалдина. Сущностно такой классификационный признак очень близок «способу отнесения на себестоимость

(калькуляционный объект)» [98, с.92], который является основанием для группировки затрат на прямые и косвенные.

Прямые затраты – затраты, которые можно целиком отнести к одному объекту калькулирования. Косвенные затраты – затраты, которые относятся ко всем или к группе объектов калькулирования [98, с.92; 41, с. 25]. Другими словами, затраты на продукт включаются целиком в себестоимость объекта калькулирования, то есть являются, по сути, прямыми затратами. Затраты периода, в свою очередь, не могут быть прямо отнесены на себестоимость, поскольку, как правило, они «в большей степени связаны с длительностью отчетного периода, а не с производственным процессом» [24, с.35], то есть могут быть распределены на себестоимость косвенным путем, либо покрыты за счет финансового результата.

Здесь уместно упомянуть также и о другой классической группировке затрат – на переменные и постоянные, где признаком классификации является связь затрат с объемом выпуска продукции. Нам представляется, что когда речь идет о «затратах продукта», их зависимость от выпуска вполне очевидна. В то же время, характеризуя затраты периода, к примеру, С.С. Сатубалдин отмечает, что величина этих затрат «не зависит от количества выпущенной продукции» [106, с.24-25], то есть, не связана с объемом выпуска. Таким образом, близость результатов разделения затрат на группы по критерию «источник покрытия» (включение или невключение в себестоимость, либо метод списания) к разделению по другим общепризнанным критериям, делает самостоятельность и практическую значимость группировки затрат на производственные и затраты периода довольно условной.

Наконец, рассматривая в качестве критерия разделения затрат возможность их инвентаризации, стоит отметить, что возможность инвентаризация затрат отстоит довольно далеко от цели расчета себестоимости произведенной продукции, оценки стоимости запасов и полученной прибыли. Хотя именно на достижение этой цели изначально направлено разделение затрат на производственные и внепроизводственные. Само понятие инвентаризации имеет

большее отношение к цели контроля и регулирования, нежели к расчету себестоимости. Действительно, если мы говорим о том, что затраты могут быть инвентаризированы, то есть достоверно подсчитаны – их намного проще регулировать, нежели затраты, которые «связаны с получением услуг» [24, с.35] и проинвентаризированы быть не могут. Инвентаризация как раз и служит в данном случае инструментом контроля и регулирования затрат.

Таким образом, рассмотренные выше, выделенные по результатам анализа группировки затрат на производственные и непроизводственные, не обладают большой научной значимостью, в связи с очевидным дублированием содержания других, общепризнанных группировок затрат. Практическая же значимость, определяемая возможностью разработки на базе группировки затрат систем учета и анализа затрат, также неочевидна. В связи с этим, включение этих группировок в общую классификацию затрат возможно только в качестве элементов вариативного блока.

В то же время, недостаточная состоятельность рассмотренных группировок предопределяет поиск иной, новой трактовки, содержательного наполнения группировки затрат на производственные и непроизводственные. По нашему мнению, ориентиром в этом может служить предложенное нами ранее определение непроизводственных затрат. Непроизводственными затратами нами обозначена стоимостная оценка различных ресурсов, имеющих в распоряжении фирмы, потребленных (использованных) во внутрихозяйственных непроизводственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, внутрихозяйственных работ, услуг.

Предполагая, что вся внутрихозяйственная деятельность может быть разделена на процессы, среди которых идентифицируются производственные и непроизводственные, в качестве классификационного признака (основания для разделения затрат) целесообразно использовать «характер процессов потребления ресурсов». Тогда к производственным затратам могут быть отнесены затраты, возникшие в производственных внутрихозяйственных процессах (то есть, стоимость ресурсов, использованных в производственных внутрихозяйственных процессах). В

свою очередь, к непроизводственным затратам будут отнесены затраты, возникшие в непроизводственных внутрихозяйственных процессах (то есть, стоимость ресурсов, использованных в непроизводственных внутрихозяйственных процессах).

Отметим, что процессный подход широко распространен в работах зарубежных авторов. В одной из англоязычных работ предлагается к производственным затратам относить «все затраты, понесенные внутри предприятия, которые связаны с непосредственным преобразованием сырья и материалов в готовую продукцию посредством труда производственных рабочих при использовании производственного оборудования» [19, с.140].

Группировка затрат на производственные и непроизводственные в данном случае основана на различном характере внутрихозяйственных процессов и отражает укрупненные места потребления ресурсов, соответственно, оставляя возможность дальнейшей детализации массивов затрат. Один из вариантов группировки, предполагающий разделение затрат по процессам, с учетом специфики внутрихозяйственной деятельности фирмы, представлен на рисунке 1.8.

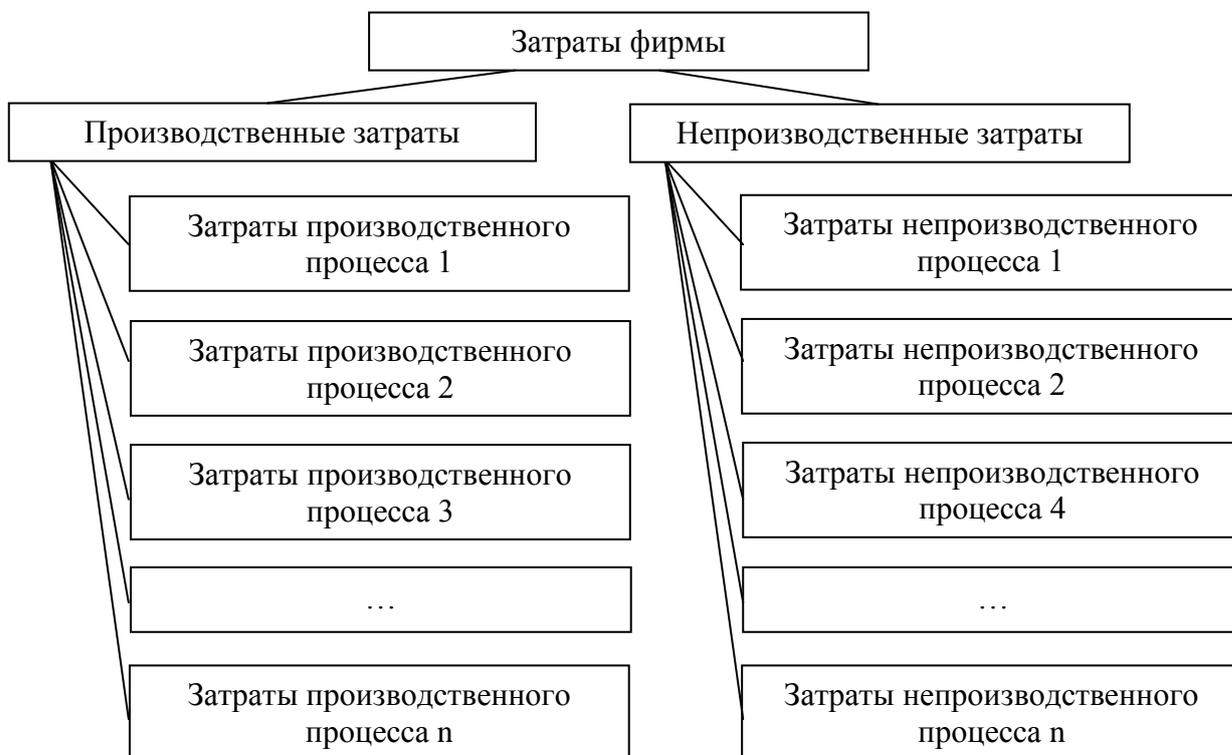


Рисунок 1.8 – Группировка затрат по процессам (составлено автором)

Такое разделение затрат можно рассматривать как первичное. В таком случае, при дальнейшей детализации затрат каждого процесса возникает многоуровневая классификация затрат. По нашему мнению, при многоуровневом разделении затрат может применяться и принцип относительности. То есть, первично выделенный массив затрат (например, непроизводственные затраты) может далее быть разделен на группы затрат в соответствии с традиционными основаниями группировки (рисунок 1.9).



Рисунок 1.9 – Авторское видение организации многоуровневой классификации непроизводственных затрат фирмы

Это становится возможным благодаря формированию представлений о

внутрихозяйственных работах и услугах. В рамках комплексного подхода к учету затрат работы и услуги по экономической сущности приравниваются к продуктам материального производства. Таким образом, каждый непроизводственный процесс, аналогично процессу производства, потребляет ресурсы с целью создания некоего блага (работы, услуги), обладающего набором типичных характеристик, таких как объем выпуска, себестоимость, производственная мощность и т.п.

В отношении каждого идентифицированного внутрихозяйственного процесса, классификация затрат процесса может быть построена по аналогии с классификацией общих затрат предприятия. Это достигается применением алгоритма классификации, используемого для модели «предприятие – продукт предприятия – затраты предприятия», к модели «процесс – продукт процесса – затраты процесса», при этом, также по аналогии, применяя характеристики продукта (упомянутые выше объем выпуска, себестоимость, производственная мощность) при разделении затрат.

Так затраты отдельно взятого непроизводственного процесса могут быть разделены на прямые и косвенные, соответственно, по способу отнесения затрат на себестоимость внутрихозяйственной работы, услуги, выступающих в качестве самостоятельных объектов калькулирования. По отношению к технологическому процессу, рассматривая процесс выполнения работы или оказания услуги как технологический процесс, затраты конкретного непроизводственного процесса можно разделить на основные и накладные. Наконец, по отношению к объему выполняемых работ или оказываемых услуг (деловой активности процесса), затраты непроизводственного процесса классифицируются на переменные и постоянные. Отметим, что, в рамках затрат процесса, не теряют актуальности и прочие теоретические наработки в области классификации затрат.

Так, в отношении группировки затрат на переменные и постоянные, к примеру, в качестве классификационного признака может быть использована не связь с объемом выпуска, а связь со степенью загрузки производственных мощностей процесса. Затраты процесса могут делиться не на переменные и

постоянные, а на переменные и условно постоянные, на условно-переменные и условно-постоянные, на переменные, условно-переменные и постоянные, поскольку, как отмечает О.В. Максимочкина, «среди ученых и практиков до сих пор отсутствует единый подход к группировке по указанному признаку» [82,с.41].

Мы также допускаем, что затраты непроизводственного процесса могут быть разделены на производственные и непроизводственные. При этом первичный процесс должен быть разделен на подпроцессы, среди которых будут как производственные (в отношении внутрипроизводственной услуги, работы первичного процесса), так и непроизводственные. Соответственно этим подпроцессам, могут быть сгруппированы и затраты (рисунок 1.10).



Рисунок 1.10 – Авторское видение группировки затрат непроизводственного процесса

В современных условиях дальнейшая детализация непроизводственных затрат приобретает особую актуальность. При этом, в качестве основных направлений детализации можно выделить: уровень ответственности (центры ответственности); целевую ориентацию потребления ресурсов (процессы и потоки, создающие ценность); физическое потребление ресурсов (структурные подразделения, места возникновения затрат).

Группировка непроизводственных затрат по уровню ответственности предполагает выделение, обособление сегментов, подразделений компании, называемых центрами ответственности, во главе которых стоит лицо, наделенное соответствующими полномочиями, принимающее решения и несущее ответственность за поставленные перед ним задачи.

Для наиболее эффективного управления и контроля принцип ответственности должен распространяться на все затраты компании. Поскольку затраты – это стоимостное выражение потребления ресурсов, за любое такое потребление должна быть назначена ответственность. Добавим также, что чем более приближена ответственность к местам непосредственного потребления ресурсов, тем выше эффективность их использования и меньше величина затрат.

Возвращаясь к первичному разделению затрат фирмы на производственные и непроизводственные на основе характера внутрихозяйственных процессов потребления ресурсов, отметим, что такое разделение обусловлено природой и структурой любой коммерческой деятельности, что становится очевидным при рассмотрении исторического процесса ее развития. Группировка затрат на производственные и непроизводственные, в трактовке, предлагаемой нами, в определенной степени предопределила формирование подходов к учету затрат; также в разные исторические периоды именно благодаря этой группировке затрат определялись направления и расставлялись акценты в исследованиях по проблемам учета затрат.

Однако, несмотря на свою фундаментальность, сформулирована и теоретически верно наполнена содержанием группировка затрат на производственные и непроизводственные может быть только в рамках

комплексного подхода к учету затрат, во многом благодаря появлению понятия и теории бизнес-процессов, процессного видения коммерческой деятельности. Поэтому все системы затрат, построенные на основе процессов, потоков, видов деятельности, функций, то есть, в рамках комплексного подхода к учету затрат, основаны, так или иначе, на группировке затрат на производственные и непроизводственные.

Использование процессов при разделении затрат, кроме всего прочего, позволяет абсолютно понятно и прозрачно сформулировать цель группировки – определение себестоимости выпускаемой продукции, а также себестоимость внутрихозяйственных процессов, работ, услуг. Помимо этого, использование единого основания для группировки – характера внутрихозяйственных процессов, при построении многоуровневой классификации затрат предприятия, во-первых, упрощает задачу использования классификации в учетной практике и, во-вторых, позволяет осуществлять контроль и регулирование затрат в каждом из внутрихозяйственных процессов и подпроцессов.

Массивы затрат, полученные в результате группировки по процессам, являются однородными и более удобными для анализа, поскольку при разделении затрат не используются разные идентификаторы, как, например, при группировке по источнику покрытия (финансирования), где часть затрат (затраты продукта) привязывается к выпуску продукции, а другая часть (затраты периода) – к периоду времени.

Наконец, использование процессов при группировке затрат на производственные и непроизводственные, по нашему мнению, исключают смешение данной группировки затрат с другими группировками, делает более четкой, своего рода, демаркационную линию между рассматриваемой и прочими (в частности, традиционными) группировками.

Вклад данной группировки в развитие науки об учете затрат, формирование подходов к учету затрат и разработку методик и систем учета затрат, а также выводы, сделанные в ходе настоящего исследования, позволяют включать группировку затрат на производственные и непроизводственные (с основанием

группировки – по характеру процессов потребления ресурсов) в базовую часть общей классификации затрат.

Сформированная теоретическая компонента системы учета непроизводственных затрат, включающая в себя идентификацию и актуализацию понятия «непроизводственные затраты», а также определение роли и места непроизводственных затрат в общей классификации затрат, является основой развития ее методической составляющей (разработки практических рекомендаций и положений прикладного характера по организации учета непроизводственных затрат).

Глава 2. Методический аспект учета непроизводственных затрат фирмы

2.1. Исследование различных аспектов построения, внедрения и применения методики регистрации затрат

Прикладная составляющая системы учета затрат (собственно, методика учета затрат) включает два компонента: методику регистрации информации о затратах и методику калькулирования себестоимости.

Методика регистрации информации о затратах строится на основе:

- метода регистрации информации о затратах;
- системы счетов, используемых для регистрации информации о затратах;
- системы аналитического учета.

Методика калькулирования предполагает выбор:

- метода калькулирования;
- способа распределения косвенных затрат.

Взаимосвязь методики регистрации и методики калькулирования осуществляется через систему аналитического учета, основанную на выбранной группировке затрат. Поскольку непроизводственные затраты являются частью общих затрат, методика учета непроизводственных затрат может строиться по аналогичному принципу. Концептуальная модель построения методики учета непроизводственных затрат предприятия представлена на рисунке 2.1.

По нашему мнению, при разработке и внедрении методики учета затрат может быть применен, своего рода, модульный подход, поскольку различные варианты исполнения отдельных блоков методики учета позволяют получать дифференцированную по характеристикам информацию о затратах. Такой принцип подразумевает выбор учетных инструментов по каждому блоку методики и закрепление выбранного варианта в учетной политике организации.

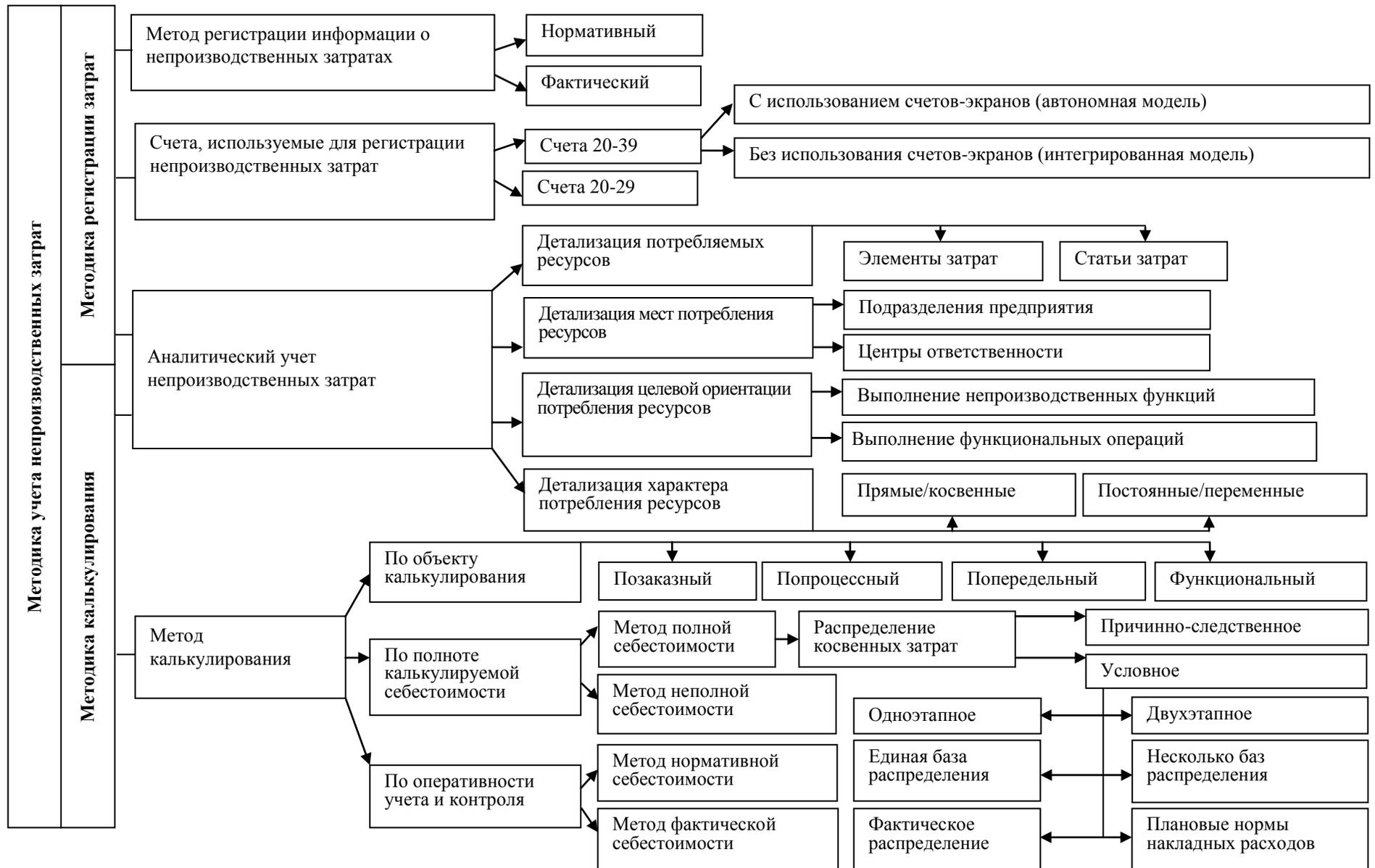


Рисунок 2.1 – Концептуальная модель построения методики учета производственных затрат фирмы

Сложность и трудоемкость методики учета затрат, сформированной таким образом, определяется сложностью выбранных методов, инструментов учета и будет напрямую влиять на степень точности, достаточности, аналитичности и своевременности получаемой информации, а также на стоимость ведения учета. Необходимо также иметь в виду, что применение конкретной методики учета затрат (набора инструментов по каждому блоку, закрепленного учетной политикой) в условиях деятельности фирмы предполагает, как минимум, согласованность, непротиворечие, взаимосвязь методики регистрации и методики калькулирования.

Таким образом, для выбора того или иного набора инструментов, подходящего для конкретной фирмы, необходимо более подробно рассмотреть каждый из блоков методики, дифференцируя инструменты его исполнения по достигаемым целям, по сложности и стоимости их применения, а в некоторых случаях – по взаимосвязи с инструментами исполнения других блоков.

Первым из базовых блоков методики учета затрат нами будет рассмотрена методика регистрации информации о затратах. Регистрация затрат первична по отношению к калькулированию, поскольку, как отмечает В.Ф. Палий, она «впервые отражает процесс формирования затрат с детальной характеристикой причин их возникновения, целесообразности проведения, персонификации ответственности за уровень и обеспечивает их разнообразные группировки: по местам возникновения затрат, центрам ответственности, объектам калькулирования, видам деятельности, комплексам расходов, элементам затрат и статьям себестоимости» [98, с. 201]. Таким образом, при регистрации создается информационная база для калькулирования.

Методика регистрации затрат, как отдельный теоретический и практический блок, складывается из трех составляющих:

- 1) метод учета (то, как затраты регистрируются);
- 2) счета, используемые для регистрации затрат;
- 3) аналитический учет регистрируемых затрат.

Каждая из этих составляющих включает в себя набор инструментов для

осуществления практических операций по учету затрат.

Метод учета определяет то, как происходит первичная регистрация затрат в информационной системе предприятия. В данном случае имеется ввиду не технический способ записи операций, а сущностный подход к регистрации данных. Здесь мы полностью согласны с В.Ф. Палием [98], который разделяет методы учета затрат (методы регистрации информации о затратах) на 2 группы: нормативные и фактические (исторические).

Объективно, иной способ отражения информации о затратах трудно представить. Информация может отражаться по факту, то есть, в стоимостной оценке потребленных (использованных) во внутрихозяйственных процессах ресурсов. В этом случае используется ретроспективный подход, регистрация производится постфактум, поэтому такой способ регистрации вполне справедливо можно назвать историческим. Другой вариант - отражение информации по схеме: норма \pm отклонение от нормы. В этом случае регистрация носит перспективный характер и, при определенных условиях, может влиять на эффективность использования ресурсов, выступать, как отмечает В.Ф. Палий, «элементом организации производственного процесса» [98, с. 212]. Такими условиями, при применении нормативного метода, являются: 1) нормирование затрат и их учет по установленным нормам; 2) учет отклонений от норм; 3) учет изменений норм.

Регистрация информации о затратах по нормам положена в основу двух моделей учета затрат – собственно, нормативного метода и метода «стандарт-кост». Несмотря на их различия, отечественными авторами отмечается универсальность той и другой системы учета затрат, возможность применять нормативный метод в сочетании с любыми методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [25, с.41].

На современном этапе развития теории учета затрат недостатком нормативного метода регистрации информации по-прежнему остается невозможность охвата нормами всех хозяйственных операций, связанных с потреблением ресурсов, то есть, вызывающих затраты. В первую очередь, речь идет о непроизводственных процессах и, соответственно, о непроизводственных

затратах. Хотя в работе В.Ф. Паляя, написанной еще 1987 году, предлагается «распространение нормативного метода на каждую сферу деятельности: снабженческо-заготовительную, производственную, финансово-сбытовую, организационную» [98, с. 199]. Однако такое распространение фактически ограничивается лишь производственной деятельностью. Применительно к затратам иных хозяйственных областей разрабатываются «сметные ставки за определенный период исходя из намеченного объема продукции...переменные стандарты и скользящие сметы» [25, с.39]. В данном случае речь все же не идет о регистрации затрат по нормам. Несмотря на наличие нормативов затрат (накладных, непроизводственных), отражение сведений о них в информационной базе учета производится ретроспективно.

Причиной этого, на наш взгляд, является построение системы учета затрат на основе принципов производственного подхода к учету затрат. Использование единственного объекта калькулирования – выпускаемой продукции, что как раз отражает производственный подход, не позволяет строить многоуровневую классификацию затрат, использовать принцип относительности классификации и т.д. Комплексный подход, напротив, оперирует множеством объектов калькулирования, исходя из того, что результатом работы каждого процесса, вида деятельности является некий продукт, как в форме материальных ценностей, так и в форме внутрихозяйственных работ, услуг. В связи с этим, нам представляется, что одним из перспективных направлений развития нормативного метода регистрации информации о затратах является разработка возможных вариантов учета непроизводственных затрат по нормам на базе принципов комплексного подхода к учету затрат.

Отметим также, что достоинства, приписываемые нормативному методу, такие как, например, возможность оперативного выявления отклонений от норм, выявления виновников отклонений и т.п., по сути, не являются результатом использования самого нормативного метода как способа регистрации информации о затратах. Подобные возможности, скорее, есть следствие организации аналитического учета информации о затратах и ее регистрация на

соответствующих счетах и субсчетах.

В работах отечественных авторов, касающихся регистрации информации о затратах [24; 27; 41; 99 и др.], отмечается, в частности, что «основой учета фактических затрат на производство является надлежащим образом организованный первичный учет производственного потребления элементов производства» [41, с. 70].

При этом, в зависимости от применяемых счетов, выделяются две концептуальные модели регистрации (рисунок 2.2).



Рисунок 2.2 – Модели регистрации информации о затратах

Отметим, что возможность организовать систему регистрации в соответствии с одной из двух моделей, и это отмечается в работах некоторых авторов [99, с. 47], предоставлена Новым планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению. Так, согласно Инструкции по применению Плана счетов, «формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется либо на счетах 20 – 29, либо на счетах 20 - 39» [10].

Первая модель предполагает регистрацию информации о затратах для целей финансовой и управленческой бухгалтерии с использованием счетов 20-29. В этом случае система аналитики к счетам должна быть построена таким образом, чтобы обеспечить все необходимые группировки затрат, в том числе комбинированное использование как статей, так и элементов затрат.

Вторая модель, использующая для регистрации информации о затратах также и 30-е счета, в литературе иногда именуется как «интернациональная модель финансового учета» [14, с. 7; 52, с. 33; 125, с. 26]. Согласно пояснениям к разделу III «Затраты на производство» Плана счетов, в случае применения методики регистрации с использованием счетов 20-39, на счетах 20 - 29 обеспечивается группировка расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисление себестоимости продукции (работ, услуг); на счетах 30 - 39 ведется учет расходов по элементам [10].

Организация учета в соответствии с данной моделью может осуществляться двумя способами. В первом случае речь идет об использовании единой системы счетов для ведения финансового и управленческого учета, такая система в литературе называется «интегрированной системой учета» [24, с.118].

Вторая схема предполагает использование двух отдельных взаимосвязанных систем счетов. Одна используется для регистрации информации в финансовом учете и содержит данные для составления публичной отчетности и раскрытия любым заинтересованным пользователям. Другая – система управленческих счетов, она содержит информацию, составляющую коммерческую тайну, используемую только внутри фирмы и не подлежащую раскрытию внешним пользователям.

Взаимосвязь систем учета осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов [99, с.48] (отраженных, зеркальных, счетов-экранов). Такая система называется «автономной системой управленческого учета» [24, с. 117].

Проблеме регистрации информации о затратах посвящены работы целого ряда ученых, среди которых Л.А. Зимакова, В.Ф. Палий, М.В. Шумейко и другие. На сегодняшний день разработано около 20 разных вариантов систем учета на базе 20-х и 30-х счетов [52, с.37].

Выбор той или иной модели (схемы) регистрации информации о затратах определяется самим хозяйствующим субъектом исходя из масштабов деятельности, информационных потребностей и информационных возможностей,

в том числе, наличия ресурсов, необходимых для организации и ведения учета.

При этом сама по себе регистрация информации о затратах на счетах выступает лишь как инструмент первичного внесения сведений в информационную базу учета. Практическую полезность этот процесс приобретает в том случае, когда регистрация производится с учетом классификации затрат. Без привязки к классификации возможен только самый примитивный вариант, так называемого, котлового учета затрат, практически исключающий возможности анализа затрат, контроля над их уровнем и принятия каких бы то ни было управленческих решений.

Очевидно, что любое, даже первичное разделение затрат, как в теории, так и на практике, основано на их классификации. Рассмотрим структуру раздела III «Затраты на производство» Нового плана счетов бухгалтерского учета [10], а также комментарии, даваемые в инструкции по его применению. Отметим, что модели регистрации, рассмотренные выше, предполагают, в том числе, использование счетов данного раздела.

Изначально предлагаемый набор счетов (то есть, без учета свободных полей) позволяет группировать затраты по видам производств и, соответственно, по объектам калькулирования, что увязывает методику калькулирования с моделью регистрации информации о затратах. Также построение счетов позволяет при первичном отражении разделять информацию о производственных и непроизводственных затратах.

Для регистрации информации о производственных затратах используются счета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Также на этих счетах возможна организация аналитического учета по различным группам затрат (таблица 2.1).

Обособленно, с помощью счетов 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и 28 «Брак в производстве» группируется информация о полуфабрикатах собственного производства и браке производства (ресурсах, потребленных, но не принесших ожидаемого результата в виде продукции). Аналитика по этим счетам организуется также по различным группам (таблица 2.2)

Таблица 2.1 – Организация аналитического учета на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Счета учета	Группы организации аналитического учета			
	Вахрушина М.А. [27, с. 72-74]	Палий В.Ф [99, с. 52-59]	Васильева И.С. [24, с. 32-34]	Инструкция к плану счетов [10]
20 «Основное производство»	По видам затрат, по видам выпускаемой продукции, по подразделениям предприятия	По статьям себестоимости, видам продукции, работ, услуг (по калькуляционным объектам); по местам возникновения издержек – центрам ответственности		По видам затрат и видам выпускаемой продукции, по подразделениям
23 «Вспомогательные производства»	По видам производств	По вспомогательным подразделениям, по статьям издержек, видам продукции, работ, услуг	По видам производств	По видам производств
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	-	По видам производств и хозяйств, местам возникновения – центрам ответственности; сметным статьям	По видам производств и хозяйств, по статьям	По видам производств и хозяйств, по статьям

Таблица 2.2 – Организация аналитического учета на счетах 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и 28 «Брак в производстве»

Счета учета	Группы организации аналитического учета			
	Вахрушина М.А. [27, с. 72-74]	Палий В.Ф [99, с. 52-59]	Васильева И.С. [24, с. 32-34]	Инструкция к плану счетов [10]
21 «Полуфабрикаты собственного производства»	-	По местам хранения, по видам сортам, размерам и другим характеристикам		По местам хранения, по наименованиям
28 «Брак в производстве»	По отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака	По видам брака, причинам, виновникам, местам обнаружения брака, возможности исправления	По цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака	По отдельным подразделениям, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака

Так или иначе, на рассмотренных счетах отражаются производственные затраты – стоимость ресурсов, потребленных в ходе производственных процессов. Это означает, что все прочие затраты, не зарегистрированные на указанных счетах, потреблены в непроизводственных внутрихозяйственных процессах и могут рассматриваться как непроизводственные.

Для учета таких затрат Планом счетов предусмотрены специальные счета – 25, 26, 44.

Счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» позволяют разделять затраты по признаку связи с технологическим процессом (по отношению к технологическому процессу), отражая обособленно информацию о затратах, связанных непосредственно с технологическим процессом (основных затратах), и связанных с организацией производства и управлением (накладных расходах) [41, с.26].

Так, в литературе встречается разделение накладных расходов на общепроизводственные – связанные с поддержанием производственных мощностей и обслуживанием производства, и общехозяйственные – связанные с управлением предприятием [117, с.18]. В связи с этим накладные расходы также именуют как «расходы по обслуживанию производства и управлению» [105, с.15]. И это вполне соответствует концепции, предлагаемой Планом счетов для регистрации информации о затратах. Кроме того, регистрация на счетах 25 и 26 информации о косвенных затратах, облегчает в дальнейшем процедуру их распределения при калькулировании себестоимости.

Использование счета 44 «Расходы на продажу» позволяет выделять из общей массы затрат, так называемые, «издержки обращения» или коммерческие расходы, то есть, «связанные с реализацией продукции и доставкой ее потребителю» [27, с.74]. Данные затраты, по общему правилу, относятся к накладным. Отдельная регистрация этих затрат позволяет включать их напрямую в себестоимость проданной продукции, минуя распределение. То есть, для целей калькулирования эти затраты, при условии регистрации информации о них на счете 44, являются прямыми относительно продаваемой продукции. При этом

коммерческие расходы, очевидно, не влияют на себестоимость продукции, готовой к продаже и остающейся на складе.

Аналитический учет по счетам учета непроизводственных затрат ведется по нескольким группам (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Организация аналитического учета на счетах учета непроизводственных затрат: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Счета учета	Группы организации аналитического учета			
	Вахрушина М.А. [27, с. 72-74]	Палий В.Ф. [99, с. 52-59]	Васильева И.С. [24, с. 32-34]	Инструкция к плану счетов [10]
25 «Общепроизводственные расходы»	По цехам основного и вспомогательного производства, по статьям расходов	По подразделениям в разрезе статей сметы	По цехам основного и вспомогательного производства, по статьям расходов	По подразделениям и статьям расходов
26 «Общехозяйственные расходы»	По статьям смет, центрам ответственности, местам возникновения затрат	По статьям сметы, управленческим подразделениям и центрам ответственности	По каждой статье смет, центру ответственности, месту возникновения затрат	По статьям смет, местам возникновения затрат
44 «Расходы на продажу»	По видам затрат	-	По месту возникновения затрат, по группам расходов, внутри групп – по статьям	По видам и статьям расходов

Отметим, что в рассуждениях авторов по поводу регистрации информации на счетах 25, 26 и 44 прослеживается смешение понятий затрат, издержек и расходов. Согласно подходу, предложенному нами ранее, на данных счетах находит отражение информация именно о затратах (точнее, о непроизводственных затратах), поскольку регистрируется факт потребления ресурсов (в непроизводственных внутрихозяйственных процессах).

Также мы абсолютно согласны с А.А. Ефремовой в том, что названия счетов

25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» не корректны и более точным было бы называть счета 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты». Так как сами по себе общепроизводственные и общехозяйственные затраты становятся расходами только в составе себестоимости реализованной продукции [41, с. 21].

Аналогичный подход, по нашему мнению, применим и к «расходам на продажу». Ведь в момент отражения оценки ресурсов, потребленных с целью обеспечения продажи, возникают не расходы, а затраты, которые признаются расходами в момент реализации. В таком случае уместно счет 44 именовать «Затраты на продажу», или «Коммерческие затраты». По той же причине, по нашему мнению, не совсем корректно нахождение этого затратного, по сути, счета в разделе IV «Готовая продукция и товары».

Отметим, что особенностью регистрации большей части затрат на счетах 25, 26, 44 является периодичность. На данных счетах отражаются производственные накладные и непроизводственные затраты, традиционно определяемые как затраты периода. Поэтому регистрация потребления ресурсов – трудовых (начисление заработной платы), основных средств (начисление амортизации) и других, на этих счетах производится, как правило, в конце каждого месяца.

Рассматривая предлагаемые авторами [24, с. 32-34; 27, с. 72-74; 99, с. 52-59 и др.] группы аналитического учета на счетах непроизводственных затрат можно выделить 3 основных группировочных признака:

1) детализация потребляемых ресурсов (что потреблено) – аналитический учет организуется по видам, группам, статьям затрат и т.п.;

2) детализация места потребления ресурсов (где потреблено) – аналитика ведется по подразделениям, центрам ответственности, местам возникновения затрат;

3) детализация характера потребления ресурсов – аналитика может быть организована по множеству оснований, отражающих характер потребления ресурсов, например, по отношению к объекту калькулирования (прямые и косвенные), по связи с объемом производства (постоянные и переменные) и др.

При использовании процессного подхода к деятельности компании и принципов комплексного подхода к учету затрат, по нашему мнению, к группировочным признакам может быть добавлено еще одно направление аналитического учета – детализация целевой ориентации потребления ресурсов. По этому направлению группами затрат являются непроизводственные функции, операции и т.п., то есть, группировка отвечает на вопрос: для чего потреблены ресурсы.

Вариант регистрации с использованием счетов 20-39 также предусмотрен Планом счетов бухгалтерского учета. При этом на сегодняшний день в работах отечественных авторов предлагается целый ряд моделей, использующий счета 20-39. В основе данных моделей, в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, лежит группировка затрат по экономическим элементам. Это отмечается и авторами работ, посвященных интернациональным моделям учета и их анализу [14, с.7; 52, с.33 и др.]. Стоит отметить, что нормативных методических документов, раскрывающих механизм использования 30-х счетов в учетном процессе, на сегодняшний день нет. В связи с этим, хозяйствующие субъекты, в попытках использовать интернациональные модели в собственном учетном процессе, могут руководствоваться лишь схемами, предлагаемыми в научных трудах.

Так в работе Е.А. Аксеновой для учета затрат по элементам предлагается использование счета 30 «Затраты по элементам» с соответствующими субсчетами: 30-1 «Материалы»; 30-2 «Оплата труда»; 30-3 «Отчисления на социальные нужды»; 30-4 «Амортизация»; 30-5 «Прочие затраты» [14, с.8].

В работе В.Ф. Паляя представлена более сложная модель учета, предполагающая ведение управленческого учета на 20-х счетах с аналитикой по статьям, а финансового учета – в разрезе экономических элементов – на 30-х счетах. При этом две системы взаимосвязаны с помощью счетов-экранов: 27 «Отражение издержек производства» и 37 «Отражение расходов по элементам» [99, с. 50-51]. Концептуально схему учета непроизводственных затрат, в соответствии с предлагаемой моделью, можно представить следующим образом (рисунок 2.3).

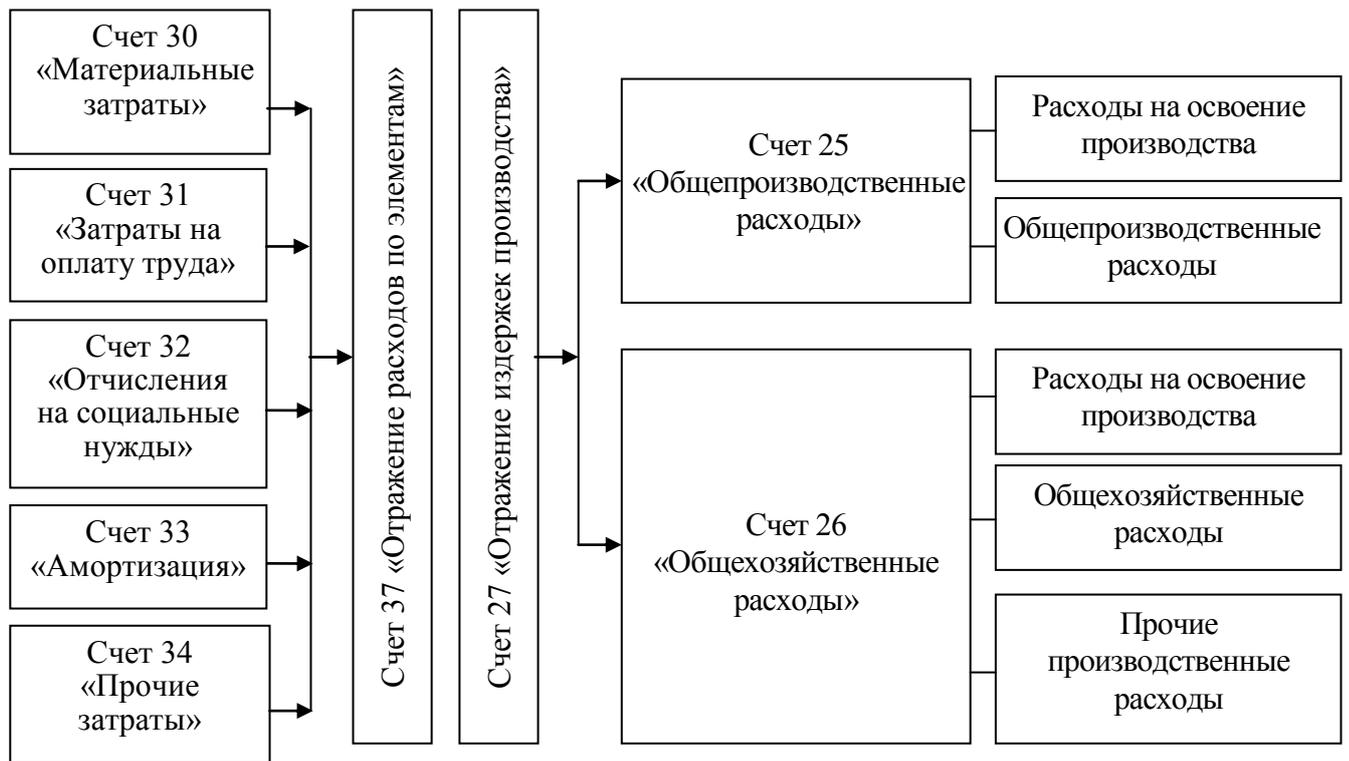


Рисунок 2.3 – Концептуальная схема отражения на счетах расходов по элементам и статьям, предложенная В.Ф. Палием [99, с. 51]

Авторами, при разработке моделей регистрации с использованием 30-х счетов, уделяется особое внимание группировке информации о затратах в разрезе элементов.

В работе Л.А. Зимаковой [50], посвященной созданию интегрированной системы финансового и управленческого учета, предлагается следующая схема использования 30-х счетов:

- счет 32 используется для сбора и первичной группировки затрат по экономическим элементам с подробной расшифровкой статей расходов;
- счет 33 применяется для учета затрат по видам деятельности, центрам возникновения затрат и центрам ответственности;
- счет 34 используется для отражения отклонений фактических данных от нормативных.
- счет 35 для отражения информации о стоимости каждой операции

(используется система учета затрат по функциям, «точно в срок» или «таргет-костинг») [50, с.25-31].

В другой работе того же автора [51] для создания интегрированной системы финансового и налогового учета предлагается использование следующих счетов:

- 30- «Материальные затраты»;
- 31- «Затраты на оплату труда»;
- 32-«Отчисления на социальные нужды»;
- 33-«Амортизация»;
- 34-«Прочие затраты»;
- 35-«Свод затрат по элементам»;
- 39- «Остатки производственных ресурсов».

Распределение затрат по экономическим элементам, в первую очередь, ориентировано на начисление налогов [52, с.37]. Так, в соответствии со ст. 253 Налогового кодекса Российской Федерации, «расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы» [1].

Также отметим, что, в соответствии со ст. 264 НК РФ, суммы взносов, исчисляемых от заработной платы во внебюджетные фонды, включены в элемент «Прочие расходы».

Поэлементная группировка предусмотрена и бухгалтерским законодательством. Так, в соответствии с п.8 ПБУ 10/99 «Расходы организации», «при формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;

5) прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно» [8].

Таким образом, построение системы налогового и бухгалтерского (финансового) учета затрат основано на использовании элементов и статей затрат. В финансовом учете используется 5, в налоговом – 4 элемента, содержание которых регулируется соответствующими нормативными документами.

Вообще, при разработке и выборе методики регистрации информации о затратах неизбежно возникает проблема необходимости ведения нескольких видов учета. Для российских предприятий речь идет, как минимум о трех – бухгалтерском (финансовом), налоговом и управленческом, модель реализации которых влияет, в том числе, и на ведение учета затрат.

Несоответствие данных трех систем может быть обусловлено разными целями [58, с. 3], которые преследует тот или иной вид учета, различием нормативного регулирования, временной определенностью и другими факторами. При этом вполне можно говорить о наличии в каждой системе учета собственного показателя суммарных затрат, а значит и себестоимости.

Так целью финансового учета является предоставление информации для составления публичной отчетности за определенный период времени. Временные рамки требуют от финансового учета затрат калькулирования полной себестоимости и использования метода фактической регистрации для расчета себестоимости произведенной за период продукции, расчета стоимости производственных запасов и полученной прибыли. Аналитический учет организуется в соответствии с применяемой методикой калькулирования. Основой при этом является группировка затрат по статьям и элементам затрат. Таким образом, в системе финансового учета формируется массив информации о затратах, представляющий собой финансовую себестоимость – как свод затрат (потребленных ресурсов), сформированный по правилам и требованиям бухгалтерского законодательства.

Налоговый учет, в первую очередь, преследует цель расчета налогов, подлежащих уплате за определенный период. При этом ведение налогового учета наиболее строго регламентировано. В части учета затрат, регулирование осуществляется преимущественно главой 25 Налогового кодекса РФ и предполагает регистрацию фактических затрат, калькулирование полной себестоимости по строго определенному перечню статей затрат. Таким образом, в системе налогового учета формируется собственный показатель себестоимости – налоговая себестоимость, полученная в результате построения и применения системы учета затрат, основанной на требованиях налогового законодательства.

Стоит отметить, что в настоящее время наметилась тенденция отдаления друг от друга стандартов налогового и бухгалтерского учета. Однако, общность факторов: временной определенности, необходимости формирования информации о полной себестоимости, использования метода фактической регистрации и, пожалуй, самое важное, использования в качестве основы организации аналитического учета группировок затрат по элементам и статьям, является предпосылкой к интеграции систем финансового и налогового учета затрат.

В работе Л.А. Зимаковой [51] предложена модель с несколькими вариантами интеграции. В любом случае, информация о затратах в налоговом и финансовом учете формируется на основе первичной регистрации в учетных документах. При этом интегрированную систему регистрации предлагается организовать на счетах 30-39, чтобы отделить ее от управленческого учета, данные которого составляют коммерческую тайну.

На наш взгляд, задача интеграции различных видов учета заключается в том, чтобы из первичных данных о потреблении ресурсов на выходе из системы была сформирована информация и о финансовой, и о налоговой себестоимости. При этом необходимо применять максимально упрощенные учетные приемы для удешевления получаемой информации. В данном случае речь, конечно, не идет о высокой точности калькуляции, но и задачи такой перед налоговым и финансовым учетом не ставится. Интеграция предполагает лишь удовлетворение требований законодательства с минимальными затратами ресурсов.

В отличие от финансового и налогового учета, управленческий учет может преследовать множество целей, набор которых определяется исключительно информационными потребностями менеджмента. Такими целями, к примеру, являются: управление затратами, их анализ, контроль над их уровнем, принятие решений, исчисление себестоимости отдельных видов деятельности, работ, операций, в том числе для рассмотрения возможности альтернативного осуществления (например, по схемам аутсорсинга). В связи с этим в управленческом учете могут использоваться различные, в том числе, более сложные и трудоемкие, инструменты: нормативный метод учета, более точная калькуляция, расширенная аналитика, детализация мест потребления ресурсов, система центров ответственности, а также построение нескольких, функционирующих совместно, систем учета затрат, ориентированных на различные задачи. В управленческом учете, в таком случае, формируется третий вид себестоимости – управленческая себестоимость.

Сложность заключается в том, что использование различных систем учета для различных целей приводит к удорожанию учета, и, следовательно, к удорожанию информации. В условиях ограниченности ресурсов приходится отказываться от получения информации, необходимой для достижения отдельных целей. Как правило, ввиду обязательности составления финансовой отчетности и расчета налогов, именно для этих целей организуются сложные системы учета, как следствие, менеджменту приходится жертвовать информацией, предназначенной для анализа, контроля и принятия решений.

Выходом, на наш взгляд, является разработка инструментов интеграции всех трех систем в единое информационное пространство. Поскольку базой для всех видов учета остается первичное потребление ресурсов, во всех системах предполагается использование единых методов бухгалтерского учета (счета, двойная запись). Более подробно этот вопрос будет рассмотрен в п.2.3.

При выборе модели построения системы учета в условиях деятельности конкретного предприятия, необходимо учитывать, что выбранный способ регистрации информации о затратах должен находиться в тесной взаимосвязи с

предполагаемой к применению методикой калькулирования. Поэтому, на наш взгляд, требуется отдельное рассмотрение данного вопроса.

2.2. Исследование различных аспектов построения, внедрения и применения методик калькулирования

Вторым блоком методики учета затрат является методика калькулирования. Под калькулированием, как правило, понимается «совокупность приемов и способов, обеспечивающих исчисление себестоимости продукта или процесса» [36, с.3].

Методика калькулирования предполагает некий алгоритм действий, последовательное выполнение которых позволяет определить себестоимость. Ключевым понятием в калькулировании является объект калькулирования (калькуляционный объект), представляющий собой учетный объект, себестоимость которого необходимо определить. Традиционно в качестве калькуляционного объекта используется выпускаемая продукция. Однако, в условиях комплексного подхода к учету затрат, калькуляционным объектом могут являться как материальные – готовая продукция, полуфабрикаты, сырье, материал, заказ, группа однородных изделий, основное средство, объект строительства на разных этапах строительства; так и нематериальные блага – работа, услуга, операция и т.п.

Исследованиям различных аспектов построения, внедрения и применения методик калькулирования посвящены работы многих отечественных и зарубежных авторов [18; 28; 34; 36; 38; 56; 61; 70; 120 и др.].

Основной проблемой калькулирования является невозможность абсолютно точного подсчета себестоимости выпускаемой продукции. Любая методика калькулирования может дать только приблизительную оценку. Проблемой является и то, что чем точнее методика калькулирования, тем она сложнее и тем дороже обходится ее реализация. Поэтому любая компания при выборе той или иной методики должна, в первую очередь, исходить из критерия эффективности –

то есть, чтобы выгоды, получаемые от применения методики калькулирования превышали затраты на использование данной методики.

Так или иначе, любая система калькулирования основывается на методике регистрации. Звеном, обеспечивающим взаимосвязь методики регистрации с методикой калькулирования, является аналитический учет затрат.

В первую очередь, для целей калькулирования в системе регистрации затрат применяется группировка затрат на прямые и косвенные. Прямые затраты отличает то, что они могут быть прямо и единственным способом отнесены на объект калькулирования. Отнесение затрат на объект иногда еще называется «отслеживанием затрат» [38, с.88]. Косвенные затраты, как правило, относятся сразу к нескольким объектам, поэтому возникает необходимость распределения этих затрат по калькуляционным объектам. После формирования информационных массивов прямых и косвенных затрат, процедура калькулирования предполагает:

- 1) отнесение прямых затрат на калькуляционные объекты без распределения;
- 2) распределение косвенных затрат по видам продукции.

Стоит отметить, что непроизводственные затраты могут быть классифицированы и как прямые, и как косвенные, в зависимости от выбранного объекта калькулирования. Так относительно выпускаемой продукции, все непроизводственные затраты будут являться косвенными, а применительно к объекту калькулирования в виде отдельного непроизводственного процесса – часть непроизводственных затрат фирмы может быть прямо отнесена на себестоимость этого процесса, а часть – только косвенным способом, через процедуру распределения.

Процедура отнесения прямых затрат на объекты калькулирования не вызывает сложностей, в то время как процедура распределения косвенных затрат – вопрос, который до настоящего времени остается дискуссионным. Проблема распределения косвенных затрат является ключевой для науки об учете затрат. На сегодняшний день разработано множество механизмов, позволяющих распределять косвенные затраты и рассчитывать себестоимость продукции с той или иной степенью точности. Очевидно лишь, что ни одна из существующих систем распределения не

позволяет ответить на вопрос, какова реальная (фактическая), полная себестоимость выпускаемой продукции для абсолютного большинства компаний. В то же время с развитием науки, точность систем калькуляции постоянно повышается, поскольку предлагаются новые подходы к распределению затрат.

Так, в работе К. Друри [38] выделены три типа систем распределения:

- 1) системы прямой калькуляции;
- 2) традиционные системы калькуляции;
- 3) системы функциональной калькуляции (системы по типу ABC) [38, с. 334].

Данная классификация построена исходя из того, что каждому типу систем калькуляции присущ определенный механизм распределения косвенных затрат.

Системы прямой калькуляции исчисляют себестоимость только по прямым затратам, учет косвенных затрат осуществляется через вклад в прибыль [38, с. 334], то есть, не прямые затраты в этих системах не подлежат распределению.

Для традиционной системы характерно «условное» распределение, являющееся менее точным. Это обусловлено тем, что показатели, выбираемые в качестве базы распределения, в небольшой степени связаны с величиной затрат и практически не влияют на нее. Классическими показателями, используемыми в качестве базы при условном распределении, являются: прямая заработная плата, прямые затраты, количество отработанных машино-часов и т.п.

Функциональная система использует «причинно-следственное» распределение. При таком распределении «база распределения является важным фактором, в значительной степени влияющим на размер затрат» [38, с.88]. В причинно-следственном распределении показатель, используемый в качестве базы распределения, выбирается таким образом, чтобы его изменение приводило к пропорциональному изменению соответствующего массива затрат.

В работах отечественных авторов также можно встретить попытки классифицировать способы и методы калькулирования, хотя, к примеру, А.А. Ефремова отмечает, что «общепринятой классификации способов и методов пока не выработано» [41, с. 79].

В отношении методов калькулирования, традиционная классификация

содержит три основных критерия (рисунок 2.4):

1) По объектам учета затрат – выделяются попроцессный, попередельный и позаказный методы. Некоторые авторы считают, что попроцессное и попередельное калькулирование представляют собой единый метод калькулирования [41, с.85-87], некоторые – выделяют в попередельном калькулировании полуфабрикатный и бесполуфабрикатный варианты [24, с. 99-100]. Некоторые авторы добавляют функциональный метод калькулирования в данную группировку [36, с.6].

2) По полноте учитываемых затрат – разделяют калькулирование полной и неполной себестоимости.

3) По оперативности учета и контроля затрат – выделяют метод учета фактических и нормативных затрат.

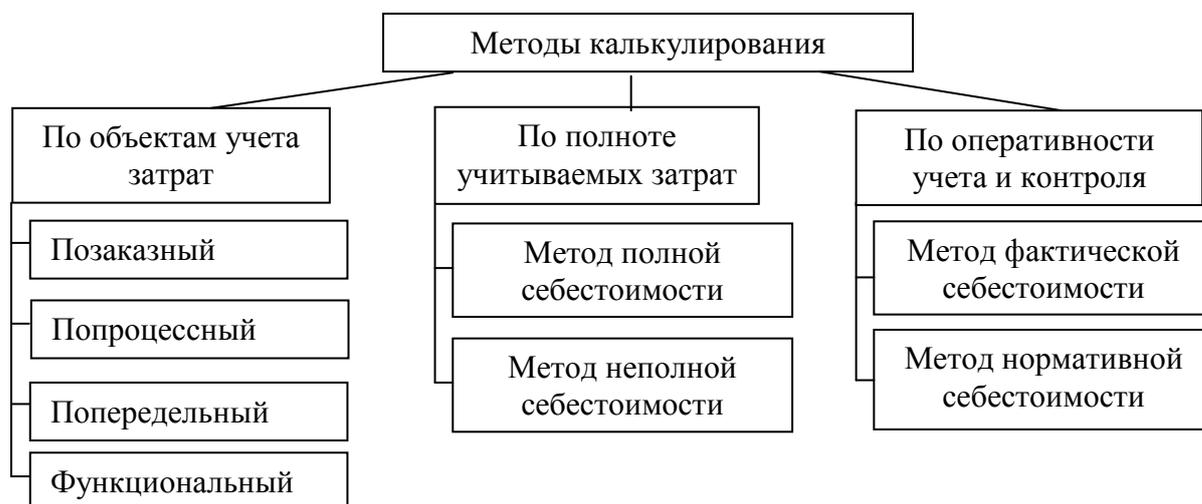


Рисунок 2.4 – Классификация методов калькулирования

В результате построение методики калькулирования предполагает выбор одного из методов по каждому классификационному признаку и совместное использование набора соответствующих инструментов.

На первом этапе выбирается метод, соответствующий объектам учета затрат предприятия (позаказный, попроцессный, попередельный, функциональный). Этот выбор обусловлен спецификой деятельности предприятия, особенностями производственного процесса и выпускаемой продукции, соответственно, ориентацией на определенные учетные объекты. Не останавливаясь на сравнении

данных методов, выявлении в них общих черт, достоинств и недостатков (этим вопросам посвящено множество работ [24; 28; 34; 36; 38; 41; 56; 61; 64; 70 и др.]), отметим лишь, что, на наш взгляд, основные отличия данных методов проявляются в калькулировании производственных затрат.

На втором этапе, после выбора метода исходя из объекта затрат, необходимо определить, будет ли калькулироваться полная, или неполная (сокращенная, усеченная) себестоимость. Выбор метода неполной себестоимости, так или иначе, означает применение системы прямой калькуляции. Выбор метода калькулирования полной себестоимости предполагает распределение косвенных затрат. Для цели калькулирования полной себестоимости затраты, как правило, разделены на блоки (массивы) по отношению к процессу производства. Блок прямых затрат включает в себя прямые материальные и прямые трудовые затраты. Блок косвенных затрат включает в себя: производственные накладные затраты, которые вместе с прямыми затратами составляют производственную себестоимость; а также непроизводственные накладные затраты, состоящие из административных и сбытовых затрат. Группировка затрат для целей калькулирования представлена на рисунке 2.5.



Рисунок 2.5 – Группировка затрат для целей калькулирования

При комбинации позаказного, попроцессного или попередельного метода с методом калькулирования полной себестоимости речь идет, как правило, об условном

распределении всех косвенных затрат. Применение метода калькулирования полной себестоимости совместно с функциональным методом предполагает использование причинно-следственного распределения большей части косвенных затрат (как правило, в части производственных накладных затрат). При этом большая часть непроизводственных затрат все же распределяется «условно».

Третий этап предполагает выбор метода, исходя из оперативности учета и контроля. В данном случае, конечно, использование нормативной себестоимости является предпочтительным и дает ряд преимуществ. Однако, отметим, что здесь, опять же, речь скорее идет о производственных затратах, поскольку непроизводственные затраты практически не поддаются нормированию. Кроме того, калькулирование нормативной себестоимости возможно только в случае, если регистрация информации о затратах осуществляется нормативным методом. Взаимосвязь типов систем калькуляции и комбинаций методов калькулирования представлена на рисунке 2.6.

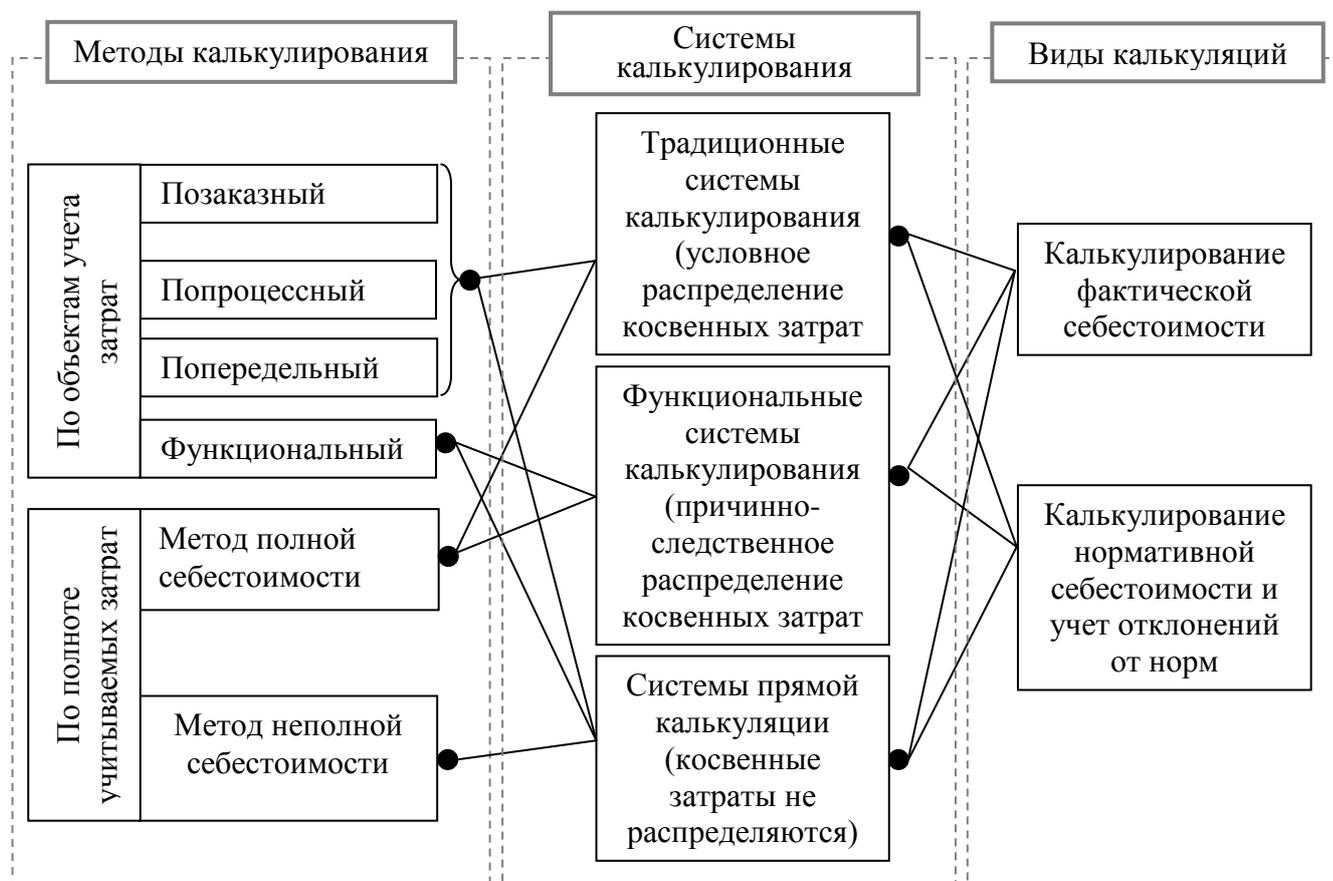


Рисунок 2.6 – Взаимосвязь типов систем калькуляции и комбинаций методов калькулирования

Выбор набора инструментов для построения методики калькулирования ориентирован, в первую очередь, на цели, которые ставятся перед учетом, а также на масштаб, специфику деятельности компании и объем ресурсов, выделяемых на организацию и ведение учета затрат.

Несмотря на достаточно обширный перечень инструментов калькулирования для разных целей, различной степени сложности, имеющих на сегодняшний день, методика калькулирования может и должна совершенствоваться как в теоретическом, так и в методическом аспекте.

Так в работе Хорнгрена и др. [120] предлагается три направления для совершенствования методики калькулирования:

1) Прямые затраты – предлагается рассматривать все экономически возможные способы прямого отнесения затрат, что позволит снизить сумму косвенных затрат.

2) Группы косвенных затрат – необходимо расширять количество групп косвенных затрат до тех пор, пока затраты в каждой группе не станут однородными, имеющими одну причинно-следственную связь с базой распределения затрат.

3) Базы распределения затрат – необходимо определить предпочтительную базу распределения для каждой группы косвенных затрат. [120, с.200]

Традиционно, в рамках позаказного, попроцессного и попередельного калькулирования прямые материальные и прямые трудовые затраты относятся непосредственно на калькуляционный объект, а косвенные затраты подлежат условному распределению. Производственные накладные расходы (как затраты, имеющие косвенное отношение к процессу производства), а также непроизводственные косвенные затраты при использовании этих методов могут распределяться по объектам калькулирования пропорционально выбранной базе для формирования производственной себестоимости. В соответствии с направлениями совершенствования системы калькулирования, в работах отечественных и зарубежных авторов предлагаются различные варианты условного распределения косвенных затрат по объектам калькулирования:

- одноэтапное (распределение непосредственно на объекты калькулирования) и двухэтапное («на первом этапе косвенные расходы распределяются по местам их возникновения, на втором этапе – по видам продукции» [36, с. 4]);
- с использованием единой базы распределения для всех производственных накладных расходов и с использованием нескольких баз распределения косвенных затрат («баз распределения может быть несколько, причем они будут применяться для распределения своей группы затрат» [120, с.153]);
- с использованием фактических данных о косвенных затратах и базе распределения [120, с. 152-153] и с использованием плановых норм накладных расходов («каждое подразделение основного производства может иметь свою собственную норму накладных расходов» [34, с.140]).

Данные варианты условного распределения, соответственно, могут применяться в различных комбинациях, усложняя и делая более точной методику калькулирования. Очевидно, что двухэтапное распределение является более трудоемким, но дает более точный результат, чем одноэтапное распределение. Аналогично, использование нескольких баз распределения косвенных затрат дает более точный результат, но является более сложным. Наконец, использование плановых норм косвенных затрат при калькулировании предпочтительнее использования фактических данных, с точки зрения оперативности получаемой информации и контроля над уровнем затрат.

Тем не менее, традиционные методики, даже несмотря на модификации, используют условное распределение косвенных затрат. В связи с этим точность расчета себестоимости, скалькулированной в рамках таких систем, является достаточно невысокой, особенно на предприятиях, где велика доля косвенных затрат. В данных системах ориентация калькулирования остается производственной, то есть, ядром учета и калькулирования остается процесс производства. Такие системы вполне вписываются в производственный подход, описанный нами ранее, и могут быть использованы на предприятиях, имеющих

соответствующую ориентацию бизнеса и структуру управления.

В то же время фирмы, работающие в современных экономических условиях, вынуждены адаптировать и производственные процессы, и структуру управления к текущей рыночной ситуации. Это, в свою очередь, вынуждает их нести дополнительные косвенные затраты (как правило, непроизводственные). Очевидно, что традиционные системы, основанные на условном распределении косвенных затрат, устаревают и уже не могут обеспечивать информационных потребностей системы управления.

Более точными принято считать инструменты калькулирования, использующие причинно-следственное распределение, то есть, основанные на функциональном методе калькулирования. Эти инструменты предполагают накопление, так называемых, «пулов затрат» - групп однородных затрат и распределение их по объектам калькулирования пропорционально «носителям затрат» (драйверам затрат). Носитель затрат, являющийся в традиционной терминологии базой распределения, выбирается таким образом, что его величина непосредственно влияет на размер затрат. Также в системах функционального калькулирования часть затрат, относимых к косвенным в традиционных системах, может быть прямо отнесена на объекты калькулирования. Таким образом, перечень прямых затрат в функциональных системах расширяется, что, наряду с использованием причинно-следственного распределения, повышает точность калькулируемой себестоимости.

Основные преимущества функционального метода, на наш взгляд, обусловлены новым, иным подходом к организации процессов учета затрат и калькулирования себестоимости в условиях ориентации на принципы комплексного подхода к учету затрат.

При комплексном подходе ориентация калькулирования перестает быть исключительно производственной, хотя процесс производства все же остается центральным среди прочих внутрихозяйственных процессов. Однако именно понимание того, что непроизводственные внутрихозяйственные процессы, также как и производственные, ориентированы на определенный результат и

необходимы, а значит, ресурсы, потребляемые в этих процессах, не являются потерями, позволило предложить иные, более современные и точные инструменты учета затрат и калькулирования.

Системы функционального калькулирования, как уже отмечалось, являются, в сравнении с традиционными, более точными, но и более сложными, а значит, более дорогостоящими. Именно сложность и дороговизна являются основным препятствием к повсеместному внедрению принципов функционального калькулирования. В качестве проблемы при применении функционального калькулирования на практике можно выделить отсутствие стандартного алгоритма, шаблона внедрения системы. В каждом конкретном случае необходимо: на стадии проектирования системы калькулирования – разрабатывать систему пулов, подбирать соответствующие показатели носителей затрат, имеющие причинно-следственную связь с пулом затрат, модифицировать первичные учетные документы и т.д.; на стадии применения системы – заполнять усложненные формы документов, вести расширенный аналитический учет затрат, собирать дополнительную информацию о носителях затрат и др. Проблемой функциональных систем также остается и распределение части непроизводственных (сбытовых и, в особенности, административных) затрат, для которых трудно определить соответствующий носитель затрат. Такие затраты предлагается распределять условно (традиционно, пропорционально прямым трудозатратам).

Тем не менее, в современных условиях калькулирование, ориентированное на функциональный метод, является, на наш взгляд, наиболее перспективным. В связи с этим, требует более подробного рассмотрения основа метода – объект учета затрат. И если для позаказного, попроцессного и попередельного методов объект учета довольно четко определен (заказ, процесс, передел, соответственно) то для функционального метода по поводу объекта учета нет единой позиции.

В англоязычной литературе, благодаря распространению принципов комплексного подхода к учету затрат, сформировалась, в целом, следующая концепция: фирма воспринимается как «последовательность видов деятельности,

нацеленных на создание товара или услуги» [19, с.80]. Вид деятельности (деятельность, activity) – это «единица работы или задача, содержащая конкретную цель» [19, с.81], соединяющая людей, оборудование, материалы, энергию и другие ресурсы в целях производства продукта и оказания услуг. При этом под процессами понимается «последовательность взаимосвязанных видов деятельности для достижения конкретной цели: закупки материалов, производства продуктов, ремонта и технического обслуживания оборудования или обслуживания потребителей» [19, с.46].

В результате образование затрат описывается терминологической цепочкой: процессы (processes) – деятельность/виды деятельности (activity) – затраты (costs).

Ранее, в параграфе, посвященном классификации затрат, мы использовали термин «процесс» и производные от него – «производственный процесс», «непроизводственный процесс» для отражения целевой ориентации потребления ресурсов внутри компании. В данном случае речь идет о бизнес-процессах, под которыми, в соответствии с американским стандартом по управленческому учету SMA №4 NN, понимается «материальное воплощение потока информации в компании, направленное на создание ценности для потребителя» [137]. Отметим, что понятия «процесс», как объект учета затрат при попроцессном калькулировании и «бизнес-процесс» как объект учета при функциональном калькулировании не являются идентичными. Бизнес-процессы предполагают охват всей деятельности компании, в то время как «процессы» в попроцессном калькулировании охватывают собой только процесс производства (технологические производственные операции).

В рамках каждого бизнес-процесса осуществляется, как правило, несколько подпроцессов или операций, иногда также называемых в литературе «видами деятельности». Так, в работе А.Е. Протасова предлагается под видом деятельности понимать «последовательность операций или процедур по бизнес-процессу, генерирующих затраты и направленных на достижение определенного результата» [103, с.23].

Отметим, что в представлении отечественных специалистов понятие «вид

деятельности» имеет несколько иной смысл и, скорее определяет общие направления экономической деятельности компании, в соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, характеризуя деятельность фирмы в целом. Применение понятия «вид деятельности» для описания внутренних, внутрихозяйственных операций и процессов, в связи с этим, может вызвать сложности.

Близким по содержанию к бизнес-процессам является понятие «потока создания ценности», под которым понимается «всё, что мы делаем в целях создания ценности для потребителя» [84, с.115]. В работе коллектива американских авторов встречается термин «цепочка создания ценности (value chain) – последовательность видов деятельности, которые создают или доставляют товар, или услугу клиентам» [19, с.81]. К. Друри оперирует понятием «цепочка ценности - это взаимосвязанный набор видов деятельности, в ходе которых создается ценность, начиная от базовых источников исходных материалов для поставщиков компонентов и далее до конечного продукта или услуги, предоставляемых потребителю» [38, с.16].

Процессный подход к деятельности фирмы, в первую очередь ориентирован на применение системы учета затрат ABC. В рамках данной системы применяется классификация видов деятельности, среди которых выделяются виды деятельности: на уровне единицы продукта; на уровне партии продукта; на уровне продукта в целом; на уровне предприятия [89, с. 118-122].

Приверженцы концепции видов деятельности и создания ценности также встречаются среди отечественных авторов. В работе А.Ю. Соколова используется термин «поток» - «комплекс видов деятельности, которые создают ценность продукта (работы, услуги) с точки зрения потребителя, или последовательность процессов, проходя через которые, продукт трансформируется и доставляется до потребителя» [109, с.76]. При этом под «видом деятельности» понимается совокупность последовательных действий или процессов на различных уровнях управления организацией в сферах снабжения, производства, сбыта, направленных на достижение определенного результата посредством

использования материальных, трудовых и прочих ресурсов» [109, с.82].

Также в работе А.Ю. Соколова [109] приведена классификация потоков, создающих ценность: производственный (включает только процессы производства); классический (включает процессы трансформации сырья и материалов в готовую продукцию, доставляемую потребителю); расширенный (классический поток + процессы, связанные с приобретением материалов и работой с поставщиками).

Еще одним вариантом организации группировки по целевой ориентации потребления ресурсов может быть их деление по функциям, выполняемым структурными подразделениями. Определение цели и задач, а также функций каждого из подразделений компании закрепляется внутрифирменными документами (например, положением о структурном подразделении). В свою очередь, выполнение той или иной функции предполагает некий набор действий, операций, которые ориентированы на решение более узких задач и, в совокупности, позволяют достигать генеральной, функциональной цели.

Использование функций в качестве основы процессного подхода к деятельности компании является, на наш взгляд, наиболее предпочтительным. Функциональная организация управления довольно широко распространена, и она исключает необходимость дополнительных исследований деятельности компании для выявления потоков и процессов. Кроме того, функции, как правило, могут быть легко закреплены за конкретными должностными лицами фирмы, что позволяет применять принцип ответственности. Таким образом, применение функций может способствовать совершенствованию системы учета затрат фирмы с наименьшими затратами ресурсов, усилий и времени.

В целом, сущность группировки затрат по целевой ориентации потребления ресурсов сводится к тому, что вся деятельность фирмы представляется как набор атомарных операций, каждая из которых предполагает потребление ресурсов, соответственно, является местом возникновения затрат. Эти операции могут объединяться в более крупные массивы действий (виды деятельности, процессы, потоки, функции). При этом действия различного уровня (от конкретных

атомарных операций до укрупненных процессов) могут добавлять или не добавлять ценность конечному продукту. Хотя, по нашему мнению, оценка того, добавляет или не добавляет конкретная операция или процесс ценность конечному продукту, является достаточно субъективной.

Очевидно, что для компании все операции и процессы, не добавляющие ценности продукту, являются непроизводительными, а значит, излишними. Поэтому потребленные в этих операциях и процессах ресурсы скорее оцениваются как потери, убытки. Как отмечалось нами ранее, подобным образом рассматривались все непроизводственные затраты в рамках производственного подхода к учету затрат, что приводило, во-первых, к отсутствию контроля над такими затратами и их росту; во-вторых, к нерелевантным данным о затратах, себестоимости и, соответственно, к принятию неверных управленческих решений.

Безусловно, операции и процессы, не добавляющие ценность конечному продукту, должны быть максимально исключены из хозяйственной деятельности. Однако необходимо помнить, что затраты генерирует потребление ресурсов. Это означает, что, если ресурс потреблен некой деятельностью (добавляющей или не добавляющей ценность конечному продукту), значит затраты понесены и должны учитываться при расчете себестоимости. Также отметим, что некоторые из затрат, не добавляющих ценности выпускаемой продукции (работам, услугам), фирма вынуждена нести вследствие действующей в стране ведения деятельности системы законодательства, общепринятой деловой практики, уровня развития производительных сил, научно-технического развития, экономических условий и прочих объективных факторов.

Такого рода затраты, так или иначе, должны покрываться за счет цены выпускаемого продукта (работы, услуги), а значит, должны учитываться при калькулировании себестоимости. Отметим, что в расчет предлагается брать только затраты, то есть стоимость ресурсов, потребленных во внутрихозяйственных процессах, отделяя их от выплат, которые, минуя стадию потребления, трансформируются в расходы.

Таким образом, внутрихозяйственные процессы и операции могут

добавлять или не добавлять ценность продукту, однако все они имеют целевую ориентацию, поскольку, как отмечалось ранее, цель имеет любое внутривозвращенное потребление ресурсов. С другой стороны, как добавляющие, так и не добавляющие ценность продукту операции могут осуществляться неэффективно, в результате чего компания несет дополнительные, избыточные затраты, вызванные, к примеру, дублированием операций, ошибками в их осуществлении, отсутствием контроля и т. д. По примеру производственных затрат, эта проблема может решаться путем нормирования операций, а также установления персональной ответственности за потребление ресурсов при выполнении операций, либо за исполнение конкретной функции, включающей в себя несколько операций.

Процессный подход, в целом ориентирован на перестройку, в первую очередь, системы управления, в том числе, организационной и производственной структуры фирмы, и ее нацеленность на создание ценности для потребителя. Только после такой перестройки целесообразно применение отдельных прикладных инструментов, таких как система «точно вовремя» (Just In Time, JIT) в организации процессов производства и снабжения, системы типа ABC (Activity Based Costing) – в учете затрат и калькулировании себестоимости.

Однако отметим, что игнорирование операций и процессов, которые, по оценкам менеджмента, являются непроизводительными, то есть, не добавляют ценности конечному продукту (работе, услуге), приводит к отсутствию контроля над соответствующими затратами и утрате релевантности информации об общей величине затрат. По нашему мнению, операции и процессы, которые компания вынуждена осуществлять в сложившейся хозяйственной обстановке при текущей ориентации и архитектуре систем производства и управления, должны учитываться и приниматься в расчет одинаково, вне зависимости от того, добавляют или не добавляют они ценности выпускаемой продукции (работам, услугам).

Безусловно, это не отменяет необходимости максимального исключения из цепочки хозяйственных операций непроизводительных процессов и операций.

Однако в данном случае скорее стоит вопрос управленческих решений и построения внутрикорпоративной архитектуры бизнес-процессов. Учет, так или иначе, лишь подстраивается под производственную и управленческую систему, которая действует в данный момент.

В связи с этим, в качестве направлений развития учета затрат и калькулирования, в условиях процессного подхода к деятельности и комплексного подхода к учету затрат, можно выделить совершенствование и разработку инструментов, позволяющих максимально исключить непроизводительные процессы и операции, а также повысить эффективность всех внутрихозяйственных процессов.

2.3. Развитие методической составляющей учета непроизводственных затрат: регистрация информации о затратах

Проведенное исследование различных аспектов формирования системы учета затрат позволяет сделать некоторые выводы.

Во-первых, основой формируемой системы являются фундаментальные теоретические компоненты – понятие затрат и их классификация.

Во-вторых, методическая составляющая системы учета затрат фирмы может формироваться по модульному принципу. При этом инструменты каждого блока методики могут быть подобраны исходя из индивидуальных особенностей финансово-хозяйственной деятельности конкретной компании.

В-третьих, решение проблемы непроизводственных затрат (их минимизация, повышение контроля над их уровнем и т.п.) возможно посредством формирования отдельной методики учета непроизводственных затрат в рамках системы учета затрат фирмы, путем совершенствования механизмов реализации как отдельных блоков, так и учетных инструментов внутри блоков методики учета.

Наиболее перспективным в этом отношении нам представляется применение процессного подхода к деятельности компании и принципов комплексного подхода к учету затрат. Отметим также, что при совершенствовании учетных инструментов должны учитываться критерии эффективности и экономичности. То есть, качество и другие характеристики получаемой информации должны повышаться так, чтобы выгоды от наличия такой информации не превышали затраты на ее получение.

На первом этапе процесса совершенствования методики учета затрат, исходя из масштабов деятельности компании, необходимо определить, какая модель регистрации информации о затратах будет использована, насколько интегрированы будут в системе учета затрат данные бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

Традиционно, при выборе модели интеграции трех видов учета, ведению бухгалтерского и налогового учета отдается приоритет, поскольку обязательность их ведения закреплена законодательно. Очевидно, что ресурсы, выделяемые на организацию и ведение учета, в первую очередь направляются на ведение именно этих видов учета. При этом на организацию и ведение управленческого учета ресурсы выделяются по остаточному принципу, что, очевидно, влияет на качество, своевременность и другие характеристики получаемой информации.

В результате традиционное представление о приоритетности ведения различных видов учета формирует модель регистрации, в которой в достаточной степени интегрированы бухгалтерский и налоговый учет, а управленческий учет либо не ведется, либо дополняет интегрированную систему бухгалтерского и налогового учета инструментами, необходимыми для удовлетворения информационных потребностей компании, решения ее внутренних задач (рисунок 2.7).

Однако в настоящее время управленческий учет является необходимым звеном управления современным предприятием. Именно этот вид учета, по нашему мнению, должен являться основой интегрированной системы учета затрат фирмы, а ведение бухгалтерского и налогового учета должно лишь удовлетворять требованиям законодательства, используя максимально упрощенные процедуры.

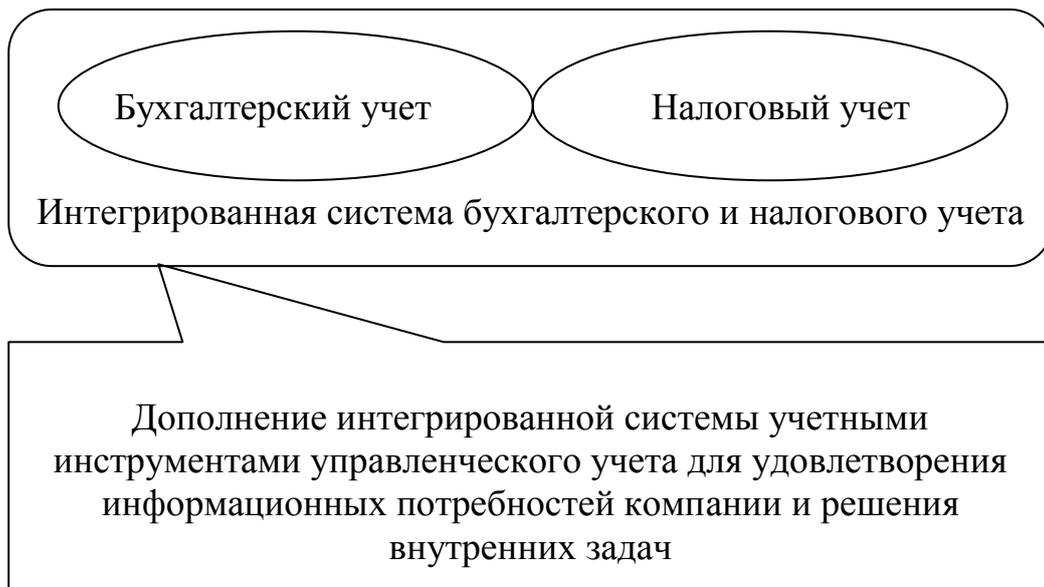


Рисунок 2.7 – Интегрированная система учета затрат, основанная на традиционном представлении о приоритетности ведения различных видов учета

Основное требование к ведению бухгалтерского и налогового учета – это предоставление информации о бухгалтерской и налоговой себестоимости на конкретную (отчетную) дату. При этом для соблюдения требований законодательства и составления отчетных форм достаточно информации о затратах в укрупненном виде, в разрезе групп затрат, элементов и статей, без распределения по продуктам. Строго говоря, законодательство вообще не оперирует термином «затраты», а скорее требует предоставления информации о расходах организации.

В такой ситуации, учет в течение периода целесообразно вести только в системе управленческого учета, с использованием таких инструментов учета как: нормативный метод регистрации, отслеживание отклонений затрат от нормативов по причинам и виновникам, расширенная аналитика, детализирующая места потребления ресурсов, и других, но с обязательным использованием элементов затрат и (или) статей затрат в качестве аналитических группировок. В этом случае качество информации, формируемой в системе управленческого учета, существенно возрастает, соответственно, повышаются аналитические возможности системы управления

компании, снижаются риски, возрастает оперативность и обоснованность принимаемых управленческих решений.

Для обеспечения исполнения блока «Методика регистрации затрат» методики учета непроизводственных затрат, предложена и обоснована интегрированная система управленческого, бухгалтерского и налогового учета затрат, основанная на авторском видении приоритетности ведения учета, модель которой представлена на рисунке 2.8.

В основе интегрированной системы – ведение текущего учета затрат в системе управленческого учета с использованием современных учетных инструментов, в первую очередь, предполагающих использование нормативного метода регистрации затрат, позволяющего удовлетворять информационные потребности внутренних пользователей. В то же время, для предоставления информации внешним пользователям и соблюдения требований законодательства, данные о затратах в системах бухгалтерского и налогового учета формируются в укрупненном виде.

В этом случае интегрированная система обеспечивает, во-первых, быстрое и простое извлечение информации о бухгалтерской и налоговой себестоимости, таким образом, удовлетворяя требованиям законодательства, и, во-вторых, способствует сохранению коммерческой тайны, раскрывая информацию внешним пользователям в укрупненном, обобщенном виде. Отметим, что мы предлагаем систему организации учета непроизводственных затрат, которая, при условии некоторых дополнений и уточнений, может быть применена для организации учета всех затрат компании.

Отражение информации в интегрированной системе учета (рисунок 2.9) необходимо организовать с учетом особенностей ведения каждого из видов учета. В частности, должно быть принято во внимание то, что для целей бухгалтерского и налогового учета установлен различный перечень элементов затрат, а также то, что не все затраты, принимаемые для целей бухгалтерского учета (а, значит, включаемые в бухгалтерскую себестоимость) могут быть приняты для целей налогового учета. Кроме того, для целей разных видов учета могут использоваться различные методы оценки активов и обязательств.

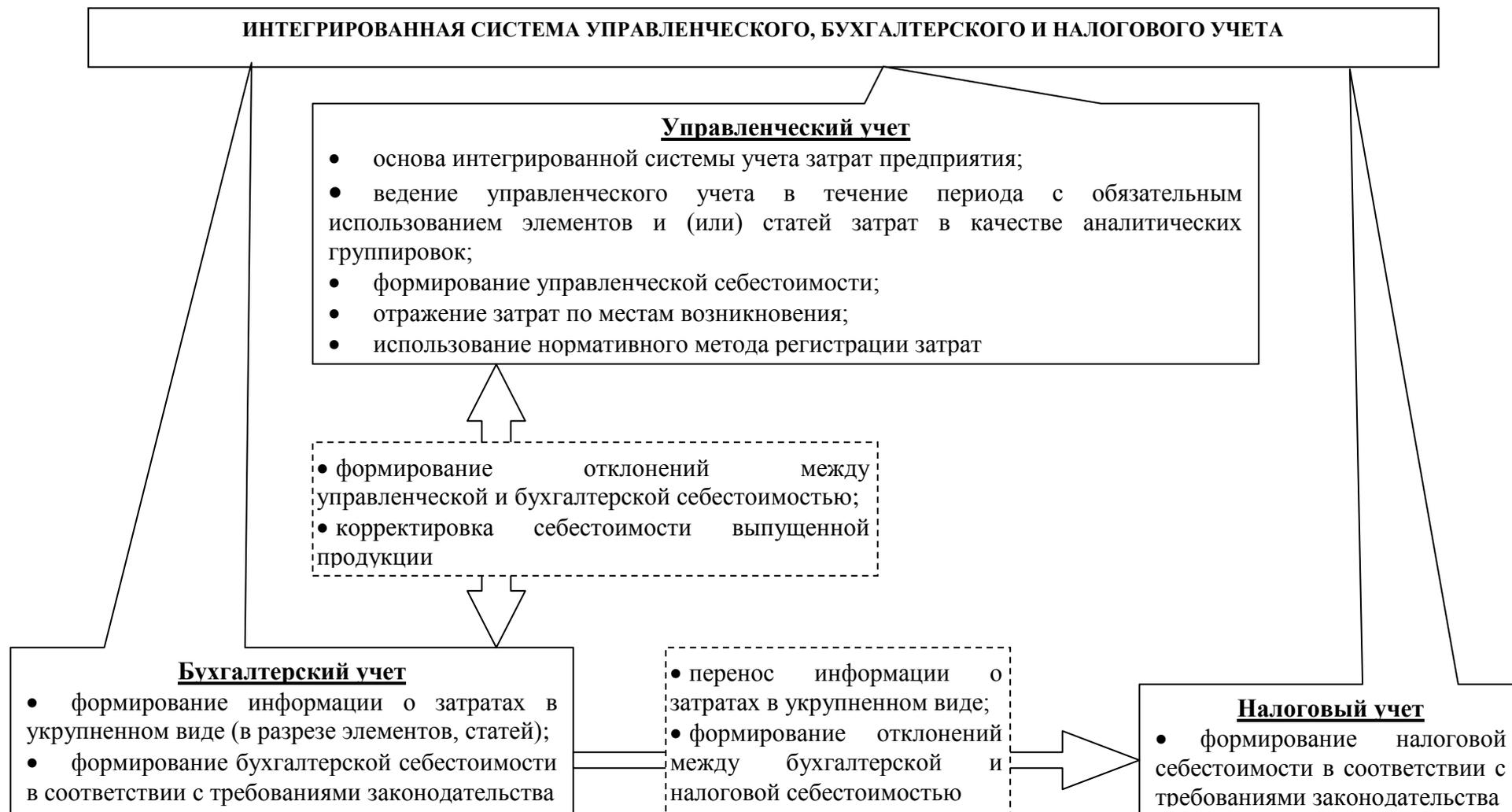


Рисунок 2.8 – Интегрированная система управленческого, бухгалтерского и налогового учета затрат, основанная на авторском видении приоритетности ведения учета



Рисунок 2.9 – Принцип отражения информации в интегрированной системе управленческого, бухгалтерского и налогового учета

При этом интегрированная система должна быть построена на отражении информации в разрезе элементов. Для этого традиционно предлагается использовать счета 30-39 Плана счетов, и, ввиду различий в определении перечня элементов затрат для целей бухгалтерского и налогового учета считаем возможным открывать собственный счет учета для каждого элемента каждого вида учета (таблица 2.4).

Таблица 2.4 - Счета учета элементов затрат в системах бухгалтерского и налогового учета

Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
Наименование элемента затрат	Счет учета	Наименование элемента затрат	Счет учета
Материальные затраты	30 «Материальные затраты»	Материальные расходы	36 «Материальные расходы»
Затраты на оплату труда	31 «Затраты на оплату труда»	Расходы на оплату труда	37 «Расходы на оплату труда»
Отчисления на социальные нужды	32 «Отчисления на социальные нужды»	Суммы начисленной амортизации	38 «Суммы начисленной амортизации»
Амортизация	33 «Амортизация»	Прочие расходы	39 «Прочие расходы»
Прочие затраты	34 «Прочие затраты»		

Для организации учета в соответствии с приведенной схемой, на счетах элементов затрат бухгалтерского учета (30-34) предлагается открывать 2 субсчета:

- 1) затраты, учитываемые в целях налогообложения;
- 2) затраты, не учитываемые в целях налогообложения.

Кроме того, необходимо иметь ввиду, что в системе учета должна формироваться информация в разрезе статей, перечень которых для целей бухгалтерского учета – «устанавливается организацией самостоятельно» (п.8 ПБУ10/99) [8], а для целей налогового учета – определен отдельными статьями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Таким образом, аналитический учет в интегрированной системе учета может быть организован по схеме, представленной на рисунке 2.10.

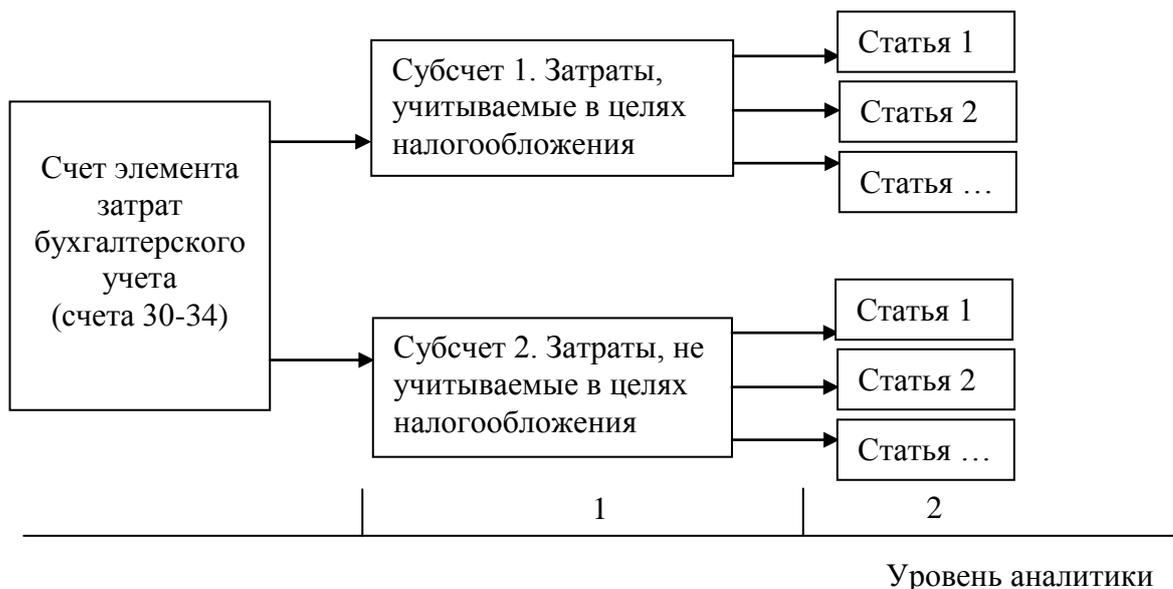


Рисунок 2.10 – Организация аналитического учета затрат в системе бухгалтерского учета

Для учета формируемых в интегрированной системе различных видов себестоимости и возникающих между ними отклонений предлагается использовать счет 35 «Себестоимость», модель которого представлена на рисунке 2.11.

Счет 35 «Себестоимость»

Дебет	Кредит
35.2 «Налоговая себестоимость»	35.1 «Управленческая себестоимость»
35.3 «Отклонение между бухгалтерской и налоговой себестоимостью»	
35.4 «Отклонение между управленческой и бухгалтерской себестоимостью»	

Рисунок 2.11 – Модель счета 35 «Себестоимость»

Предлагается текущий учет непроизводственных затрат по местам их возникновения (и иным направлениям аналитического учета) вести на 20-х счетах Плана счетов, в корреспонденции со счетом 35.1 «Управленческая себестоимость», формируя тем самым соответствующий вид себестоимости на счетах учета.

В то же время, на счетах бухгалтерского финансового учета (30-34), в корреспонденции со счетами учета ресурсов, ведется учет фактического потребления ресурсов. При этом организуется аналитика затрат, учитываемых и не учитываемых для целей налогообложения. Далее затраты, принимаемые для целей налогообложения могут быть перенесены на счета учета затрат налогового учета (36-39) для формирования налоговой себестоимости.

Завершающим учетный цикл этапом является формирование отклонений между: 1) бухгалтерской и налоговой себестоимостью; 2) управленческой и бухгалтерской себестоимостью. Общая схема формирования бухгалтерских записей в предлагаемой модели учета представлена в таблице 2.5.

Таблица 2.5 - Общая схема формирования бухгалтерских записей в авторской модели интегрированной системы управленческого, бухгалтерского и налогового учета затрат

Содержание операции	Корреспонденция счетов*	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Отражены в течение периода непроизводственные затраты по местам возникновения	25,26,...	35.1

Продолжение таблицы 2.5

1	2	3
Отражены непроизводственные затраты в системе финансового учета:		
Материальные затраты	30.1, 30.2	10
Затраты на оплату труда	31.1, 31.2	70
Отчисления на социальные нужды	32.1, 32.2	69
Амортизация	33.1, 33.2	02,05
Прочие затраты	34.1, 34.2	60,76,71,...
Отражены непроизводственные затраты в системе налогового учета:		
Материальные расходы	36	30.1
Расходы на оплату труда	37	31.1
Суммы начисленной амортизации	38	33.1
Прочие расходы	39	32.1, 34.1
Формирование налоговой себестоимости	35.2	36, 37, 38, 39
Выявлены отклонения между бухгалтерской и налоговой себестоимостью (закрытие счетов 30-34)	35.3	30.2, 31.2, 32.2, 33.2, 34.2
	30.2, 31.2, 32.2, 33.2, 34.2	35.3
Выявлены отклонения между управленческой и бухгалтерской себестоимостью (скорректирована себестоимость продукции, сформированная в системе управленческого учета)	35.4	43
	43	35.4
*Используемые счета:		
02 «Амортизация основных средств»; 05 «Амортизация нематериальных активов»; 10 «Материалы»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»; 43 «Готовая продукция»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; 71 «Расчеты с подотчетными лицами»		
30 «Материальные затраты. БУ».1 «Затраты, учитываемые в целях налогообложения»;		
30 «Материальные затраты. БУ».2 «Затраты, не учитываемые в целях налогообложения»;		
31 «Затраты на оплату труда».1 «Затраты, учитываемые в целях налогообложения»;		
31 «Затраты на оплату труда».2 «Затраты, не учитываемые в целях налогообложения»;		
32 «Отчисления на социальные нужды».1 «Затраты, учитываемые в целях налогообложения»;		
32 «Отчисления на социальные нужды».2 «Затраты, не учитываемые в целях налогообложения»;		
33 «Амортизация».1 «Затраты, учитываемые в целях налогообложения»;		
33 «Амортизация».2 «Затраты, не учитываемые в целях налогообложения»;		
34 «Прочие затраты».1 «Затраты, учитываемые в целях налогообложения»;		
34 «Прочие затраты».2 «Затраты, не учитываемые в целях налогообложения»		
35.1 «Управленческая себестоимость»; 35.2 «Налоговая себестоимость»; 35.3 «Отклонение между бухгалтерской и налоговой себестоимостью»; 35.4 «Отклонение между управленческой и бухгалтерской себестоимостью»		
36 «Материальные расходы»; 37 «Расходы на оплату труда»; 38 «Суммы начисленной амортизации»; 39 «Прочие расходы»		

Предлагаемая схема интеграции различных видов учета, на наш взгляд, позволит высвободить часть ресурсов и направить их на расширение и совершенствование инструментария управленческого учета, в особенности – в части учета непроизводственных затрат. Отметим, что формирование полноценной модели интегрированного управленческого, бухгалтерского и налогового учета является достаточно обширной темой. Разработанная концептуальная модель в связи с этим может являться предметом дальнейшего самостоятельного исследования.

В основе модификаций блоков и отдельных инструментов методики учета непроизводственных затрат, по нашему мнению, должны лежать принципы процессного подхода к деятельности компании и комплексного подхода к учету затрат. Это, в свою очередь, может быть связано с определенными организационными, операционными и управленческими изменениями в деятельности компании.

При процессном подходе вся деятельность компании разбивается на огромное число атомарных операций – простейших, повторяющихся (рутинных) действий, подчиненных решению конкретной, простейшей задачи, идентифицировать и систематизировать которые можно с помощью их объединения в более крупные массивы действий (процессы, потоки, функции), подчиненные решению комплексных задач.

Мы предлагаем для систематизации внутрихозяйственных операций использовать процессный подход, основанный на функциях. Во-первых, как отмечалось ранее, функциональная организация управления является довольно распространенной, соответственно, не потребует глобальной перестройки системы управления. Во-вторых, функции могут быть четко привязаны к конкретным подразделениям и должностным лицам компании с помощью системы корпоративных регулирующих документов (например, положений о структурных подразделениях), что позволяет применять принцип ответственности.

В-третьих, функции, при рассмотрении с позиции комплексного подхода к учету затрат, являются производственными процессами, продуктом которых

выступают внутрихозяйственные работы (услуги). Соответственно, атомарные операции, относительно внутрихозяйственной работы (услуги), создаваемой в рамках функции, являются компонентами (составными частями) процесса производства соответствующей внутрихозяйственной работы (услуги).

В связи с этим считаем возможным применять к непроизводственным операциям принципы, приемы, механизмы и способы учета, которые применяются к операциям в производстве, а именно: нормирование, выявление отклонений фактического потребления ресурсов от нормы, выявлений причин и виновников отклонений и т.п.

Операции (как производственные, так и непроизводственные), таким образом, становятся самостоятельными объектами калькулирования. Поэтому, в рамках операций, необходимо определить, какие ресурсы потребляются, определить нормативы потребления ресурсов исходя из нормального режима работы, а также разделить затраты на прямые и косвенные относительно операций. То же самое возможно и на уровне функций, однако в этом случае учет будет более обобщенным, аналитичность информации, соответственно, снизится. Калькулирование себестоимости отдельных операций и функций позволит менеджменту принимать решения относительно их альтернативного выполнения (например, с использованием подряда, аутсорсинга).

Большинство непроизводственных операций предполагает выполнение офисной работы и задействует определенные типы ресурсов, а именно – труд работников, основные средства (помещения офиса, офисной мебели, офисного оборудования и т.д.), прочие ресурсы (коммунальные, информационные ресурсы, связь). Как правило, выполнение операций предполагает одновременное и совместное потребление всех этих ресурсов работником на закрепленном за ним стационарном рабочем месте. В данном случае определяющим фактором и драйвером потребления всех ресурсов на рабочем месте является время труда работника. В связи с этим, в случае простоя, рабочее место в целом работает неэффективно, а компания несет непроизводительные затраты.

Традиционно ресурсы, потребленные в непроизводственных операциях,

считаются затратами периода и начисляются по окончании очередного месяца в разрезе элементов или статей затрат. Поэтому в учете отсутствует механизм контроля над уровнем таких затрат, отслеживания эффективности потребления ресурсов на непроизводственных рабочих местах.

Для решения данной проблемы предлагается введение учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» – как совокупности ресурсов, потребляемых в ходе выполнения непроизводственных операций работником компании, структурные компоненты формирования которого представлены на рисунке 2.12.

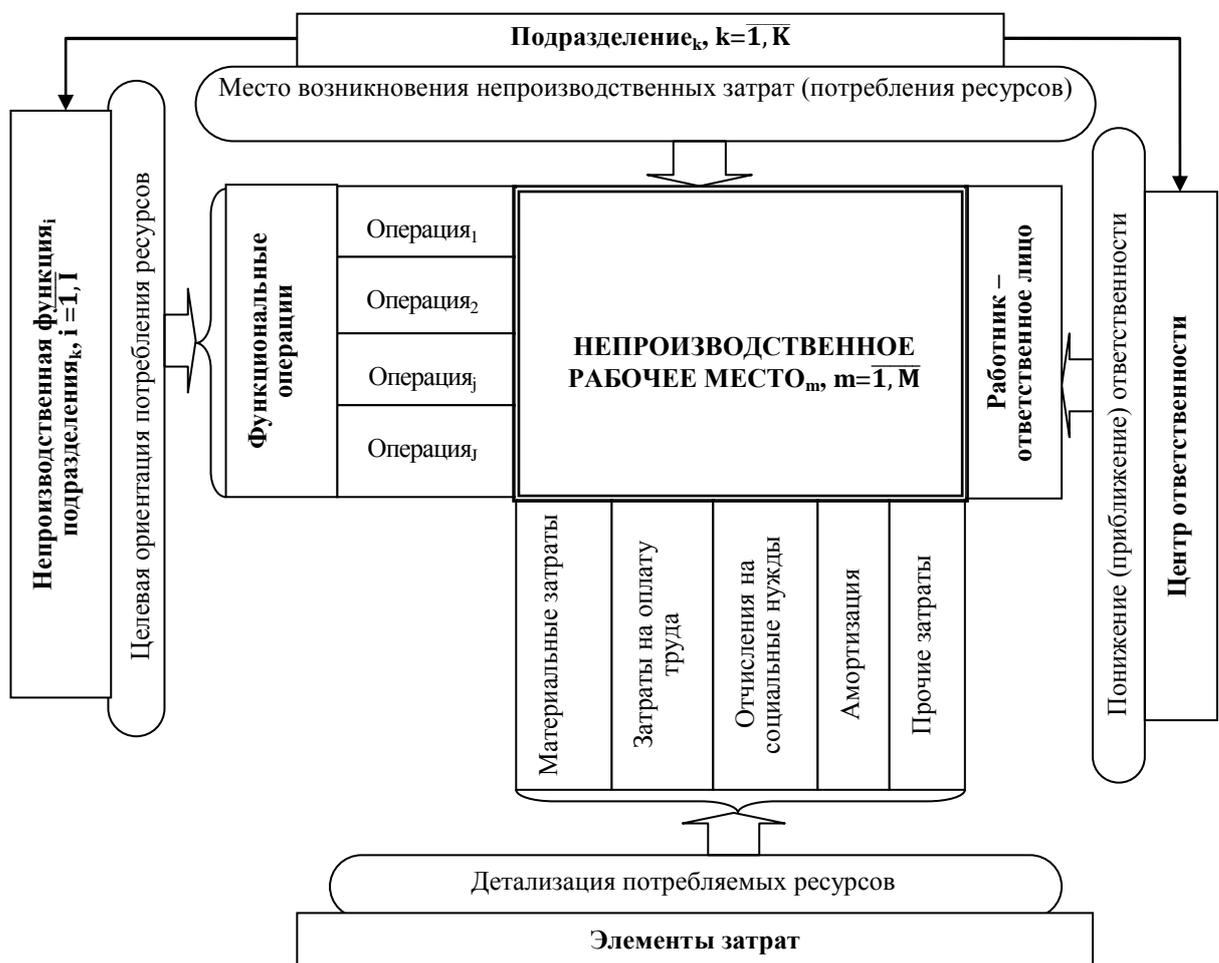


Рисунок 2.12 – Структурные компоненты формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место»

Использование данного учетного объекта позволит определить себестоимость рабочей смены, а также часа работы каждого выделенного

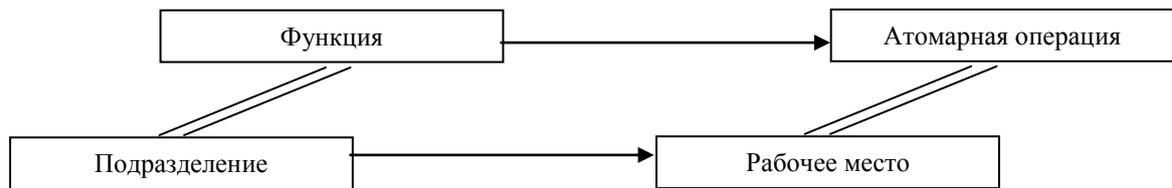
рабочего места, исходя из суммы месячной заработной платы работника, отчислений с заработной платы, амортизации (арендной платы), приходящейся на данное рабочее место части офиса, а также необходимого для работы оборудования, и прочих ресурсов (коммунальные ресурсы, охрана, телефон, интернет и т.п.), приходящихся на рабочее место. Таким образом, в распоряжении менеджмента появится информация о стоимости часа, смены и т.д. работы непроизводственных подразделений предприятия, а в учете ежедневно может отражаться сумма непроизводственных затрат в разрезе рабочих мест.

Так как на каждом рабочем месте драйвером потребления ресурсов является труд работника, ответственность за затраты рабочего места может быть возложена на соответствующего работника. Таким образом может быть реализован принцип понижения (приближения) ответственности: чем ближе ответственное лицо к месту потреблению ресурсов (месту возникновения затрат), тем ниже уровень такого потребления, способствующий повышению эффективности использования ресурсов.

Использование данного учетного объекта позволяет объединить, как минимум, четыре направления аналитического учета и детализировать: потребляемые ресурсы, места возникновения затрат (места потребления ресурсов), направления потребления ресурсов (путем закрепления операций за рабочим местом) и центры ответственности (работник назначается ответственным за затраты рабочего места).

Речь идет о построении учета непроизводственных затрат на основе цепочки учетных объектов: «подразделение – функция – рабочее место – операция» (рисунок 2.13), которая может быть использована в качестве основы организации аналитического учета непроизводственных затрат.

В данной цепочке реализуются два вида связи учетных объектов. Первый вид связи – детализация укрупненной группировки затрат. Данной связью имеющиеся в учете обобщенные группировки затрат по функциям и подразделениям могут быть углублены для получения более детальной, качественной информации.



—————> - детализация укрупненной группировки затрат
 === - закрепление целевой ориентации потребления ресурсов за местом потребления ресурсов, согласно корпоративным распорядительным документам

Рисунок 2.13 – Цепочка учетных объектов, используемых в качестве основы организации аналитического учета непроизводственных затрат

Группировка затрат по функциям, отражающая целевую ориентацию потребления ресурсов, может быть детализирована до уровня операций, закрепленных за конкретной функцией. Аналогично, традиционная группировка затрат по подразделениям, отражающая места потребления ресурсов (возникновения затрат), может быть детализирована группировкой по рабочим местам.

Второе направление связи учетных объектов в цепочке – это закрепление целевой ориентации потребления ресурсов за местом потребления ресурсов, согласно корпоративным распорядительным документам. Так, функции могут быть закреплены за конкретными подразделениями, а выполнение тех или иных операций может быть закреплено за определенными должностными лицами, следовательно, и за рабочими местами. Поскольку традиционно управленческий учет организуется в разрезе подразделений, применение цепочки: «подразделение – функция – рабочее место – операция» позволит принципиально не изменять подход к технической организации учета, а лишь расширить имеющуюся систему аналитики.

Кроме того «Непроизводственное рабочее место» позволяет интегрировать учет по местам возникновения затрат и центрам ответственности. Цепочка учетных объектов, с одной стороны, является моделью организации

аналитического учета по местам потребления ресурсов (местам возникновения затрат). С другой стороны, при установлении ответственности на выбранном уровне (звене цепочки), аналитический учет в данной модели организуется уже в разрезе, так называемых, «центров ответственности».

Отметим, что на практике, в зависимости от масштабов деятельности фирмы, информационных потребностей менеджмента и других факторов, может применяться модель учета с использованием полной цепочки аналитики, либо только ее части (например, только укрупненных группировок). При этом, в соответствии с принципом приближения (понижения) ответственности, глубина аналитического учета может напрямую влиять на размер затрат. Использование данной схемы призвано повысить контроль над уровнем затрат и способствовать более эффективному использованию ресурсов.

2.4. Развитие методической составляющей учета непроизводственных затрат: калькулирование

Применение методики регистрации информации о непроизводственных затратах, основанной на использовании учетного объекта «Непроизводственное рабочее место», может давать положительный эффект как с точки зрения контроля над затратами, так и для целей калькулирования.

Калькулирование предполагает разделение всех затрат на прямые и косвенные относительно объекта калькулирования. Ранее, при анализе отдельных аспектов методики калькулирования, нами были выделены модели, использующие условное и причинно-следственное распределение косвенных затрат. Было отмечено, что причинно-следственное распределение дает более точные результаты, однако обе модели в качестве основного объекта калькулирования используют продукцию, поэтому перечень прямых затрат остается примерно одинаковым. Кроме того, в отношении косвенных затрат

обеими моделями предполагается использование процедуры распределения (хотя и разной степени сложности и точности), затрудняющей, в целом, процесс калькулирования.

Одно из направлений совершенствования методики калькулирования предполагает выбор объекта калькулирования таким образом, чтобы максимально расширить перечень прямых затрат. Нами, в ходе исследования выработаны два объекта калькулирования, позволяющих существенно сократить перечень и объем распределяемых косвенных затрат:

1) объект калькулирования «выпуск продукции» – для калькулирования себестоимости готовой продукции, находящейся на складе;

2) объект калькулирования «проданная продукция» – для калькулирования себестоимости продукции, продаваемой покупателю (эта оценка становится основой для формирования расходов).

Использование объекта калькулирования «выпуск продукции» предполагает разделение всей деятельности фирмы (всех функций) на простейшие операции и выбор тех из них, которые необходимы, чтобы выпустить готовый продукт, начиная от заготовления необходимых ресурсов (надлежащего качества в необходимом объеме – материальных, трудовых, средств производства, технологий и т.п.) и заканчивая проверкой качества выпущенной на склад готовой продукции. Потребление ресурсов в этих операциях составит прямые затраты по выпуску, которые могут быть без распределения включены в себестоимость выпущенной продукции.

При использовании объекта калькулирования «проданная продукция», к себестоимости выпуска должны быть добавлены затраты по операциям, которые необходимо выполнить, чтобы выпущенный продукт был продан, начиная от поиска покупателя и оформления договорных отношений, заканчивая получением денежных средств.

Отметим, что операции как обеспечивающие выпуск, так и обеспечивающие продажу, при необходимости, могут быть разделены, в соответствии с классификацией видов деятельности, разработанной Р.Купером [19, с. 161], по

уровню выпуска:

- 1) обеспечивающие выпуск / продажу единицы продукта определенного вида;
- 2) обеспечивающие выпуск / продажу партии продукта определенного вида;
- 3) обеспечивающие выпуск / продажу определенного вида продукта.

Такой подход применим для любого метода калькулирования, поскольку под выпуском и продажей может подразумеваться и выпуск единицы продукта, и выпуск партии продукта, причем как в рамках выполнения заказа, так и в рамках массового производства.

Выпуск продукта и его продажа обеспечиваются выполнением совокупности соответствующих операций, генерирующих затраты. При этом, традиционное деление затрат на производственные и непроизводственные, при использовании операций, на наш взгляд, теряет актуальность. Границу между соответствующими затратами растворяет необходимость осуществления как производственных, так и непроизводственных операций для выпуска и продажи продукта.

Но, однако, не все операции, осуществляемые внутри компании, непосредственно обеспечивают выпуск продукта и его продажу. Анализ научных работ [62, с.342-344; 103, с.49-51 и др.], проведенный в рамках настоящего исследования, позволяет выделить в общей сложности три укрупненных массива операций (рисунок 2.14):

- обеспечивающие воспроизводство;
- обеспечивающие развитие бизнеса;
- обеспечивающие функционирование фирмы.

Массивы и составляющие их блоки операций становятся уровнем первичного разделения затрат при организации аналитического учета. На данном уровне предлагается для регистрации затрат каждого блока применять отдельные синтетические счета, например, традиционные счета затрат.

Массив операций, обеспечивающих воспроизводство включает 2 блока

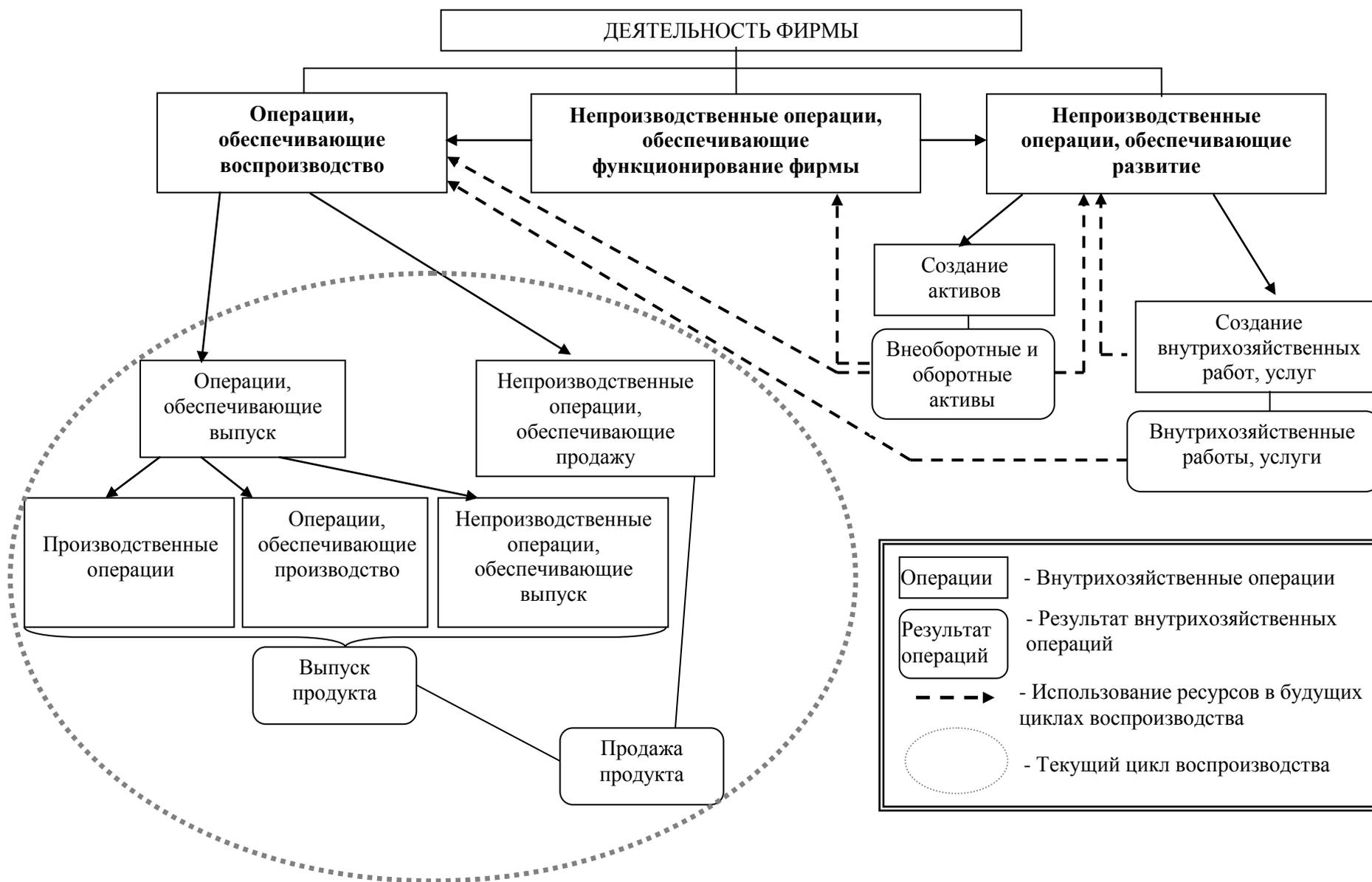


Рисунок 2.14 – Пооперационная структура деятельности фирмы

операций – обеспечивающие выпуск продукта и обеспечивающие продажу. Поскольку операции данных блоков типичны, могут быть заранее определены, мы считаем возможным составление, своего рода, карт выпуска и продажи – перечня операций, входящих, в соответствующий блок. На основе таких перечней, по нашему мнению, возможен полный охват нормированием всех затрат по выпуску и продаже. Соответственно, в учете может быть создан механизм, позволяющий вести параллельно учет операций по нормам и учет фактических затрат, понесенных в ходе выполнения операций. Сопоставление данных в этом случае позволит выявлять отклонения, а применение объекта учета «Непроизводственное рабочее место» позволит определять виновных в неэффективном выполнении операций.

Повышению эффективности осуществления непроизводственных операций, обеспечивающих воспроизводство, будет способствовать применение к ним принципов системы JIT («точно вовремя»), а именно: закрепление за конкретным рабочим местом наиболее однородных операций – с целью упрощения процедуры управления и расчета себестоимости; расположение рабочих мест, за которыми закреплены непроизводственные операции, обеспечивающие воспроизводство, максимально близко друг к другу и к производственным рабочим местам – с целью сокращения времени на различные согласования, документооборот, а также повышения контроля за выполнением операций.

Блок «операции, обеспечивающие выпуск» включает в себя производственные и непроизводственные операции, обеспечивающие выпуск продукта. Это деление операций может быть использовано при регистрации соответствующих затрат. Затраты производственных операций могут регистрироваться на счете 20 «Основное производство», непроизводственные операции, обеспечивающие выпуск – на счете 25 «Общепроизводственные расходы». И хотя потребление ресурсов в обоих случаях имеет одинаковый характер и направлено на обеспечение выпуска продукта, данный подход к регистрации затрат упрощает процедуру внедрения методики, основанной на операциях, поскольку довольно близок к традиционной методике регистрации.

Блок «операции, обеспечивающие продажу» генерирует затраты на продажу, часть из них традиционно регистрируется на счете 44 «Расходы на продажу» в качестве «коммерческих расходов». Для упрощения внедрения методики, построенной на операциях, предлагается использовать этот счет для регистрации всех непроизводственных затрат по операциям, обеспечивающим продажу.

Массив операций, обеспечивающих развитие, включает в себя непроизводственные операции, связанные с разработкой новых продуктов и услуг, созданием новых внеоборотных активов, обучением персонала, созданием имиджа компании, совершенствованием технологий производства и управления и т.п. Затраты по данным операциям могут планироваться бюджетами на развитие, в том числе с использованием учета по рабочим местам. Эти затраты являются косвенными по отношению к выпуску и продаже продукта, к текущему воспроизводству, следовательно должны включаться в себестоимость выпускаемого (продаваемого) продукта путем распределения. Очевидно, обособленный учет затрат по этим операциям необходим. С другой стороны, результаты операций этого типа в большей степени влияют на будущие циклы воспроизводства.

Создаваемые операциями, обеспечивающими развитие, активы и внутрихозяйственные работы (услуги) будут потреблены в будущем воспроизводстве, при выпуске и продаже будущих продуктов (работ, услуг). Для регистрации затрат, обеспечивающих развитие, необходимо использовать счета соответствующих активов (внеоборотных – основных средств, объектов строительства, нематериальных активов), а также счета, позволяющие накапливать затраты по внутрихозяйственным работам, услугам, обеспечивающим развитие.

Необходимо учитывать, что потребление созданных активов в будущем будет отражаться в учете напрямую, посредством начисления амортизации. В то же время, потребление непроизводственных работ, услуг (рекламная кампания, обучение персонала, совершенствование технологий управления и т.д.) трудно отразить прямо, поскольку такие работы (услуги), скорее влияют на показатели

деятельности фирмы – увеличение объема производства, продаж, повышение эффективности выполнения отдельных операций работниками, сокращение затрат на управление и др. Затраты по таким операциям должны покрываться соответствующими выгодами, полученными в последующие циклы воспроизводства.

Для оценки эффективности выполненных работ (услуг), обеспечивающих развитие, предлагается перед началом их осуществления определять ожидаемый положительный эффект (рост продаж, увеличение объема выпуска, рост эффективности выполнения отдельных операций и т.д.). Для регистрации таких затрат можно использовать счет 97 «Расходы будущих периодов», а в последующих циклах списывать, соответственно, в качестве затрат, обеспечивающих выпуск, продажу или функционирование компании.

Третьим массивом операций являются операции, обеспечивающие функционирование фирмы. К данному массиву относятся операции и затраты, связанные с координацией работы структурных подразделений, анализом, управлением и принятием решений по развитию и воспроизводству, общему функционированию бизнеса. Данные операции и затраты также могут планироваться, в том числе, с использованием рабочих мест.

Затраты по операциям, относящиеся к данному массиву, являются косвенными по отношению к воспроизводству и развитию, поэтому для целей калькулирования они должны проходить процедуру распределения. Для регистрации этих затрат предлагается использовать счет 26 «Общехозяйственные расходы». Для целей контроля над уровнем затрат данного массива, считаем необходимым оценивать эффективность операций, обеспечивающих функционирование компании, на основе показателей, характеризующих воспроизводство (выполнение плана выпуска, плана продажи, загрузка производственных и сбытовых мощностей и т.п.).

Синтетический учет затрат при использовании операций, объединенных в массивы, организуется по группам операций, с использованием счетов, представленных в таблице 2.6

Таблица 2.6 – Счета синтетического учета затрат при использовании пооперационной структуры деятельности

Массив операций по объекту обеспечения	Группы операций		Счет регистрации затрат по операциям	
Обеспечивающие воспроизводство	Производственные операции		20 «Основное производство»	
	Непроизводственные операции, обеспечивающие выпуск продукта		25.1 «Общепроизводственные расходы» (субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие выпуск продукта»)	
	Непроизводственные операции, обеспечивающие продажу продукта		44.1 «Расходы на продажу» (субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие продажу продукта»)	
Обеспечивающие развитие бизнеса	Операции по созданию внеоборотных активов:	материальных активов	08.09 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие создание внеоборотных активов»)	08.09.1 «Создание материальных активов»
		нематериальных активов		08.09.2 «Создание нематериальных активов»
	Операции по созданию оборотных материальных активов		15.1 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие создание оборотных активов»)	
	Операции по выполнению внутрихозяйственных работ, услуг, направленных на развитие		97.1 «Расходы будущих периодов» (субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие выполнение внутрихозяйственных работ, услуг, направленных на развитие»)	
Обеспечивающие функционирование фирмы			26.1 «Общехозяйственные расходы» (субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие функционирование фирмы»)	

Регистрация затрат по непроизводственным операциям на указанных счетах, организованная на основе пооперационной структуры деятельности фирмы, позволяет реализовать возможности применения комплексного подхода к учету затрат при методическом наполнении блоков методики учета непроизводственных затрат фирмы, в том числе: применять интегрированную модель регистрации, основанную на приоритетности ведения управленческого учета, а также сформировать систему аналитического учета с использованием учетного объекта «Непроизводственное рабочее место».

Построение методики калькулирования на основе принципов комплексного подхода позволяет получать расширенную, в сравнении с возможностями, которые дает применение принципов производственного подхода к учету затрат, информацию о себестоимости.

Применение производственного подхода к учету затрат (деление затрат на производственные и непроизводственные по связи с процессом производства) и традиционных инструментов методики учета затрат позволяют формировать производственную и общую (полную) себестоимость.

В свою очередь, применение предложенных в ходе исследования методических компонентов (интегрированная модель регистрации, учетный объект «Непроизводственное рабочее место», пооперационная структура деятельности фирмы) системы учета непроизводственных затрат, в рамках комплексного подхода к учету затрат (затраты рассматриваются с позиции вклада в различные аспекты функционирования фирмы), позволяют получать 2 группы показателей себестоимости:

1) формируемые по прямым затратам (перечень которых, благодаря применению комплексного подхода к учету затрат существенно расширен):

- себестоимость выпуска продукта;
- себестоимость проданного продукта;
- себестоимость созданных внутри компании активов и внутрихозяйственных работ и услуг;

2) формируемые по общим (с учетом косвенных) затратам:

- общая себестоимость выпущенного продукта;
- общая себестоимость проданного продукта;
- общая себестоимость созданных внутри компании активов и внутрихозяйственных работ и услуг.

Механизм формирования себестоимости при использовании производственного и комплексного подходов к учету затрат представлен на рисунке 2.15.

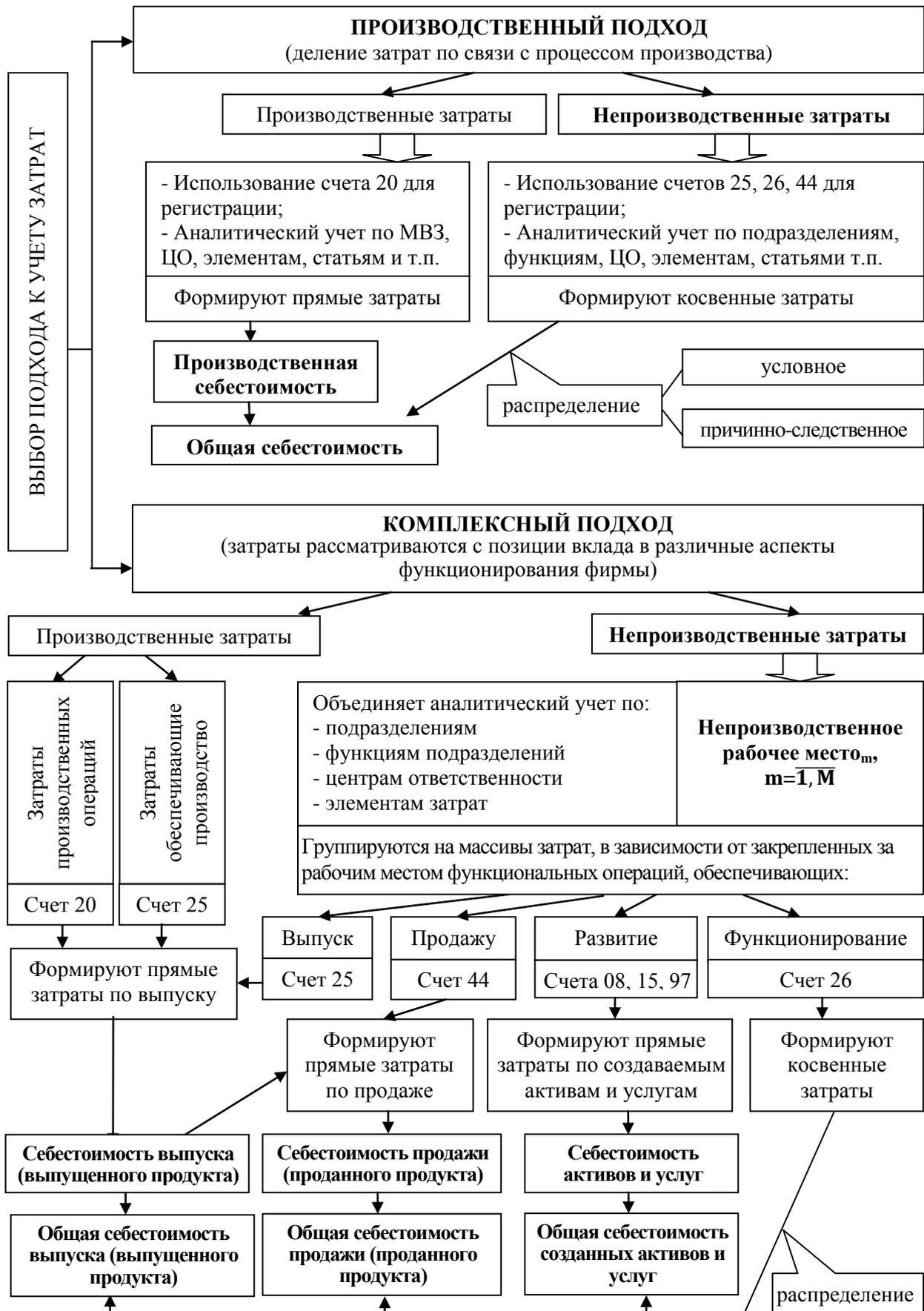


Рисунок 2.15 – Механизм формирования себестоимости при использовании производственного и комплексного подходов к учету затрат

Кроме того ведение учета непроизводственных затрат, с использованием непроизводственных рабочих мест в качестве учетных объектов, позволяет формировать систему показателей, расширяющих информационную базу планирования и принятия планово-управленческих решений, а также характеризующих потребление ресурсов при выполнении непроизводственных операций и, соответственно, позволяющих повысить уровень контроля над непроизводственными затратами. Основой такой системы является показатель «Себестоимость непроизводственного рабочего места».

Данный показатель представляет собой аккумулярованную величину затрат, необходимых для выполнения работником компании закрепленных за ним непроизводственных операций (совокупность которых составляет его должностные обязанности).

Поскольку, как отмечалось ранее, драйвером потребления ресурсов непроизводственным рабочим местом является время работы закрепленного за ним работника, а большинство затрат, относящихся к такому рабочему месту, являются периодическими и начисляются, как правило, ежемесячно, предлагается определить перечень и сумму затрат, необходимых для производительного функционирования непроизводственного рабочего места в течение месяца.

Расчет месячной себестоимости непроизводственного рабочего места предлагается проводить суммированием затрат по элементам. Величина затрат по каждому элементу определяется одним из двух способов (в зависимости от характера потребления ресурсов):

- 1) путем прямого включения суммы ежемесячно начисляемых затрат в себестоимость непроизводственного рабочего места по соответствующему элементу. К таким затратам относятся суммы ежемесячных начислений по заработной плате, отчислений во внебюджетные фонды, суммы амортизации или суммы арендной платы за используемое работником единолично оборудование, суммы затрат на услуги, единолично потребляемые работником, а также суммы ежемесячных материальных затрат, приходящихся на непроизводственное

рабочее место;

2) путем распределения ежемесячных затрат и включения в себестоимость непроизводственного рабочего места (по соответствующему элементу) доли затрат, приходящейся на него. Размер затрат при этом может зависеть от площади стационарного рабочего места – в этом случае распределение необходимо осуществлять исходя из доли площади стационарного рабочего места в общей площади, генерирующей соответствующие затраты. К таким затратам относятся: суммы амортизации, либо арендной платы по зданию офиса, в котором располагается стационарное рабочее место, а также суммы затрат на услуги (например, коммунальные), начисляемые исходя из обслуживаемой площади. Размер затрат, подлежащих распределению, может зависеть и от количества рабочих мест, потребляющих ресурсы – в этом случае распределение затрат необходимо осуществлять по количеству рабочих мест, генерирующих соответствующие затраты. К таким затратам относятся: суммы амортизации оборудования, используемого несколькими работниками, суммы затрат на услуги, начисление которых не зависит от обслуживаемой площади, потребляемые несколькими рабочими местами.

После определения показателя месячной себестоимости непроизводственного рабочего места, исходя из количества рабочих смен работника в месяц и длительности одной рабочей смены, может быть рассчитана, соответственно, сменная и часовая себестоимости непроизводственного рабочего места.

Показатели себестоимости непроизводственного рабочего места позволяют определять себестоимость выполнения непроизводственных операций и себестоимость простоев непроизводственных рабочих мест, а также формируют информационную базу для разработки норм затрат на выполнение непроизводственных операций исходя из времени их выполнения. Механизм оценки себестоимости непроизводственного рабочего места представлен на рисунке 2.16.

Рисунок 2.16 – Механизм оценки себестоимости непроизводственного рабочего места_м

Кроме этого, показатель себестоимости непроизводственного рабочего места позволяет рассчитывать себестоимость непроизводственных функций, закрепленных за подразделениями компании – показатель, представляющий собой суммарные затраты на выполнение всех функциональных операций по конкретной функции за период. Информация о себестоимости непроизводственных функций может использоваться для принятия решений об их альтернативном выполнении (по схемам аутсорсинга, подряда и т.п.).

В основе расчета себестоимости функции – сущностные взаимосвязи между функциями, рабочими местами и операциями.

Каждая непроизводственная функция любого подразделения компании представляет собой совокупность операций (функциональных операций). Поэтому себестоимость функции за период может быть определена как сумма произведений себестоимости каждой функциональной операции на время ее выполнения и количество соответствующих операций, выполненных за период.

Таким образом, для расчета себестоимости функции необходимо определить перечень операций, закрепленных за данной функцией, другими словами – определить операционную наполняемость функции. Себестоимость функциональных операций, в свою очередь, будет определяться исходя из себестоимости непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены соответствующие функциональные операции.

Необходимо иметь в виду, что функциональные операции могут быть закреплены за непроизводственными рабочими местами, имеющими разную себестоимость. В связи с этим необходимо определение операционной наполняемости рабочего места – закрепление перечня операций за каждым непроизводственным рабочим местом.

Далее, для целей расчета себестоимости функции, операционная наполняемость функции может быть представлена как совокупность функциональных операций, закрепленных за соответствующими непроизводственными рабочими местами.

Зная операционную наполняемость функции, а также себестоимость

выполнения каждой функциональной операции, входящей в функцию, для расчета себестоимости функции остается определить время выполнения соответствующих операций и количество этих операций в периоде.

Безусловно, определение времени выполнения непроизводственных функциональных операций требует значительного объема работы по сбору информации. Время выполнения операций, очевидно, определяется созданными условиями труда работника на стационарном рабочем месте, а также уровнем его квалификации. Кроме того, мы допускаем возможность существования в практике хозяйственной деятельности компаний уникальных, единичных функциональных операций, а также функциональных операций, нормирование времени выполнения которых невозможно. Однако абсолютное их большинство является типовыми, постоянно повторяющимися, а, следовательно, поддающимися нормированию по времени выполнения. Так на сегодняшний день, в качестве рекомендации, действуют нормы времени выполнения операций работниками бухгалтерских служб бюджетных учреждений [13].

Последним компонентом расчета себестоимости функции является количество выполненных за период функциональных операций. Для получения такой информации нам представляется необходимым введение системы периодической отчетности непроизводственных рабочих мест.

Предлагается разработать внутрикорпоративную форму отчетности – «Отчет непроизводственного рабочего места за смену» – документ, формируемый в конце каждой рабочей смены работниками, закрепленными за непроизводственными рабочими местами, и содержащий информацию о выполненных в течение смены функциональных операциях. Форма данного документа предложена в 3 главе настоящего исследования. В условиях автоматизации рабочих мест введение такой формы не должно создать особых проблем.

Механизм оценки себестоимости выполнения непроизводственных функций представлен на рисунке 2.17.

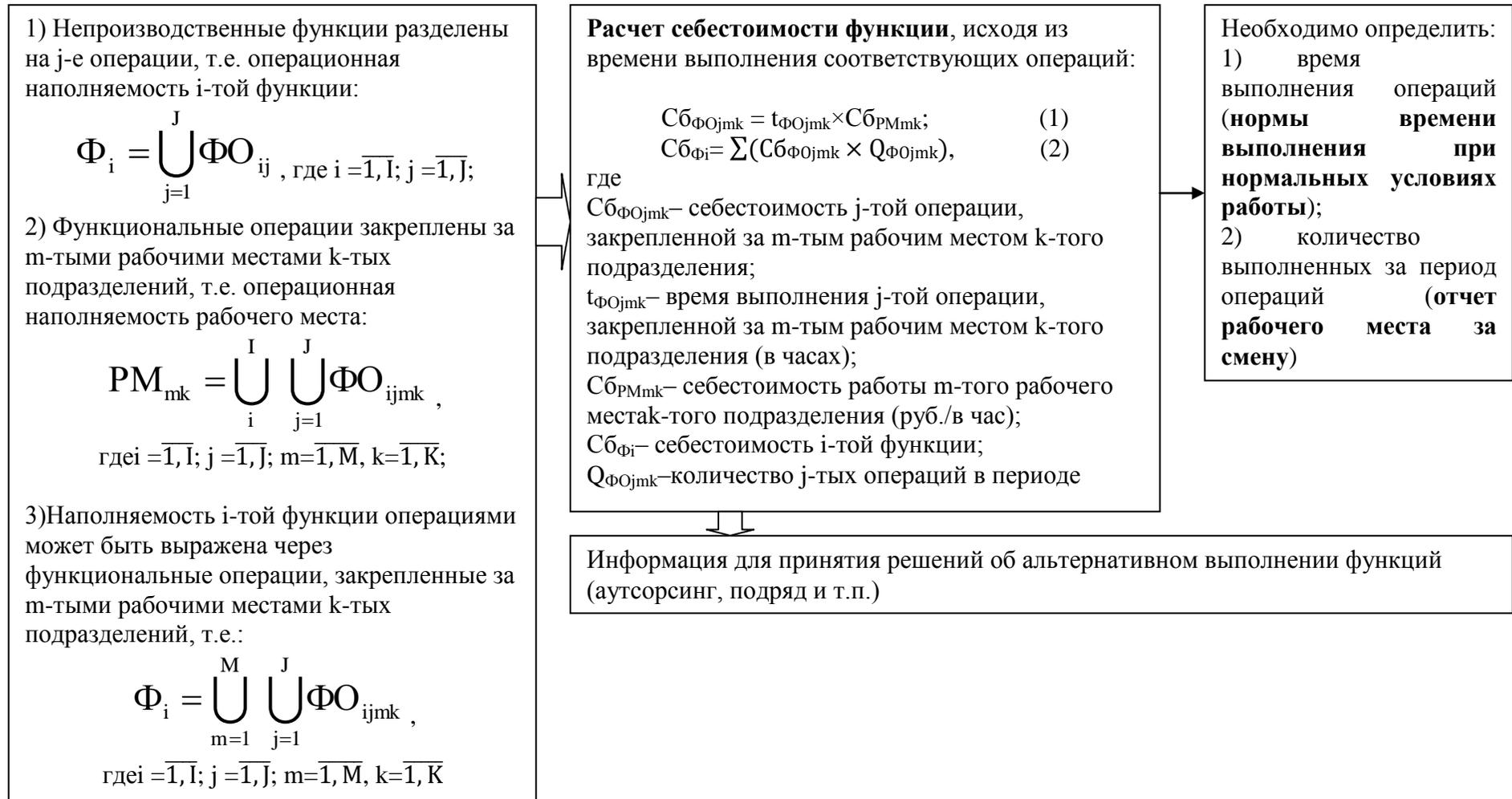


Рисунок 2.17 – Механизм оценки себестоимости выполнения непроизводственных функций

Ведение учета по непроизводственным рабочим местам в рамках применения предложенной ранее интегрированной модели регистрации информации о затратах, позволяет также оперативно формировать на счетах учета данные о непроизводственной части бухгалтерской и налоговой себестоимости для раскрытия внешним пользователям отчетности, а также информацию о непроизводственной части управленческой себестоимости и отклонениях, возникающих между различными видами себестоимости.

Механизм формирования непроизводственной части управленческой, бухгалтерской и налоговой себестоимости представлен на рисунке 2.18.

В целом, система предложенных показателей позволяет существенно расширить информационную базу для анализа и принятия управленческих решений в условиях деятельности хозяйствующих субъектов.

Несмотря на необходимость осуществления большого объема предварительной, подготовительной работы при внедрении предлагаемых учетных механизмов и системы показателей, основанной на себестоимости непроизводственного рабочего места, в учетную практику, считаем, что затраты, понесенные на начальном этапе, окупятся в будущем.

Предложенный в ходе исследования принцип организации учета непроизводственных затрат по непроизводственным рабочим местам, а также механизм оценки себестоимости непроизводственного рабочего места определенно являются вкладом в решение проблемы непроизводственных затрат и могут быть приняты за основу при разработке методик, инструментов и моделей внедрения нормативного учета непроизводственных затрат в ходе дальнейших самостоятельных научных исследований.

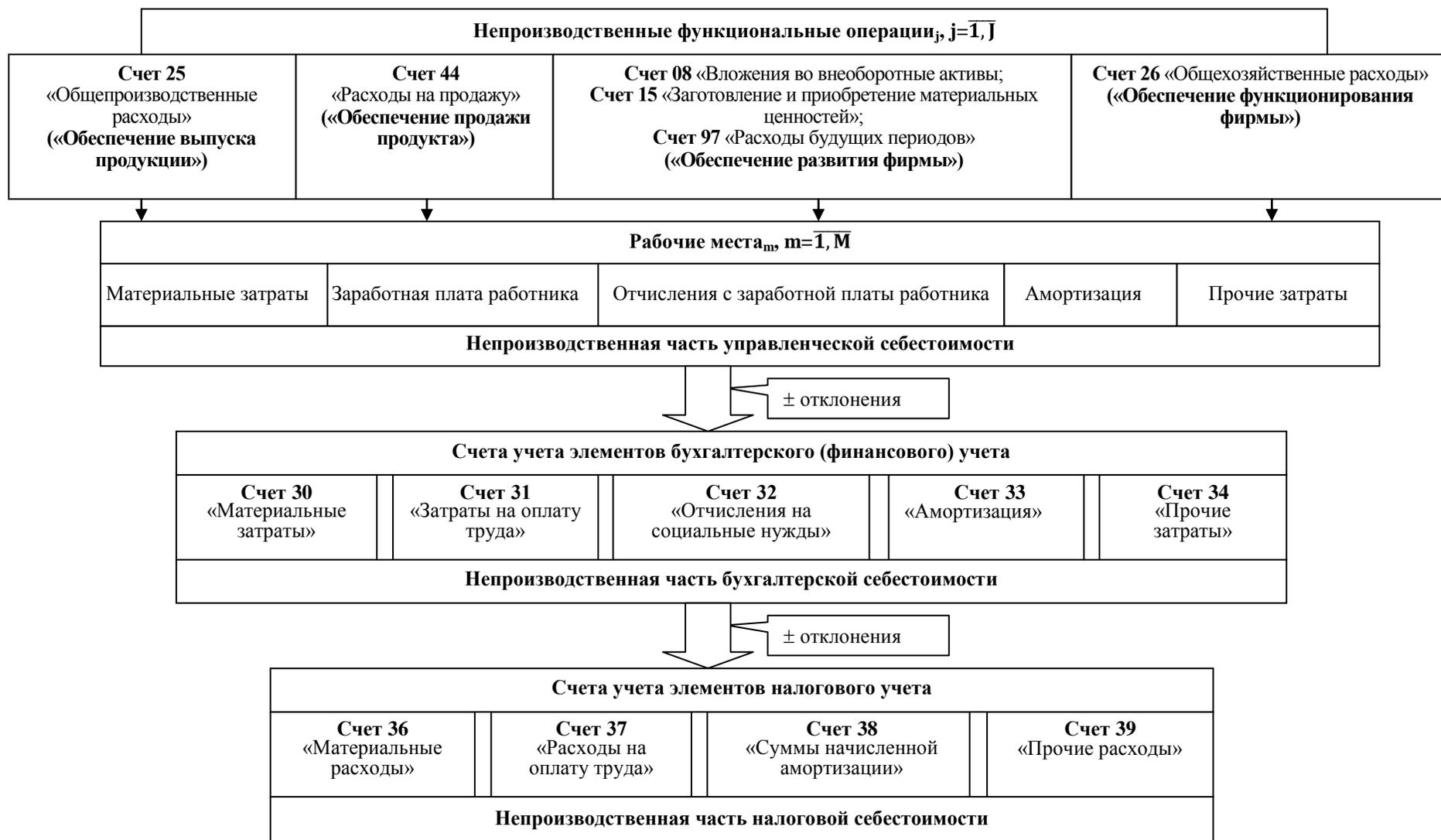


Рисунок 2.18 – Механизм формирования непроизводственной части управленческой, бухгалтерской и налоговой себестоимости

Глава 3. Практическое применение методических основ учета непроизводственных затрат на примере ООО «НИСТА»

3.1. Формализация процесса формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место»

Внедрение в методику учета затрат фирмы учетных механизмов, основанных на пооперационной структуре деятельности и применении учетного объекта «Непроизводственное рабочее место», позволяющих в перспективе организовать полноценный нормативный учет непроизводственных затрат, с выявлением отклонений и установлением виновных в них, как отмечалось ранее, требует определенной подготовительной работы, связанной с созданием и дополнением корпоративных распорядительных документов, а также сбором, обработкой, систематизацией информации о различных аспектах деятельности фирмы.

Отметим, что объем этой работы будет определяться, с одной стороны, спецификой конкретной организации, масштабом и видами ее деятельности, с другой – текущим состоянием корпоративной системы управления, применяемыми методами и методиками бухгалтерского и других видов учета (в частности, учета затрат), системой документооборота и т.п.

Учитывая объем и трудоемкость некоторых подготовительных работ, мы, в рамках настоящего исследования, ограничиваемся только указанием и доказательством их необходимости и общим, общесодержательным описанием сущности этих работ. В свою очередь, их раскрытие и дальнейшая детализация, проработка методик проведения этих работ – это предмет самостоятельного исследования соответствующих научных направлений.

На данном этапе нам представляется необходимым показать теоретическую возможность создания в системе учета затрат учетного объекта «Непроизводственное

рабочее место», а также расчета базового показателя – «Себестоимость непроизводственного рабочего места». Связка данных учетных инструментов, по нашему мнению, является необходимым условием и основой дальнейшей разработки и внедрения нормативного учета непроизводственных затрат.

В целях формализации и унификации процессов формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» и расчета его себестоимости нами разработаны и предложены соответствующие алгоритмы, рассматриваемые ниже. Кроме того, важной и, на наш взгляд, необходимой составляющей обозначенных процессов является их документационное сопровождение, в связи с чем нами разработаны шаблоны учетных документов, использование которых упростит внедрение предлагаемых учетных механизмов.

Формирование учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» может быть осуществлено в 2 этапа.

На первом этапе создается нормативно-информационная база формирования учетного объекта. Как было показано выше, учетный объект «Непроизводственное рабочее место» обеспечивает интеграцию нескольких направлений аналитического учета, являющихся одновременно его структурными компонентами. В качестве таких компонентов выступают: структурное подразделение, за которым закреплено конкретное рабочее место, перечень закрепленных за рабочим местом функциональных операций, относящихся к одной или нескольким непроизводственным функциям подразделения, а также работник, являющийся ответственным лицом на своем рабочем месте. Отметим, что элементы затрат, также являющиеся структурным компонентом учетного объекта, не нуждаются в отдельном формировании, поскольку не являются объектом внутрикорпоративного регулирования.

Таким образом, на первом этапе в нормативно-правовом поле компании необходимо сформировать структурные компоненты учетного объекта, внося соответствующие изменения и дополнения в действующую систему корпоративных документов. Блок-схема алгоритма формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» представлена на рисунке 3.1.

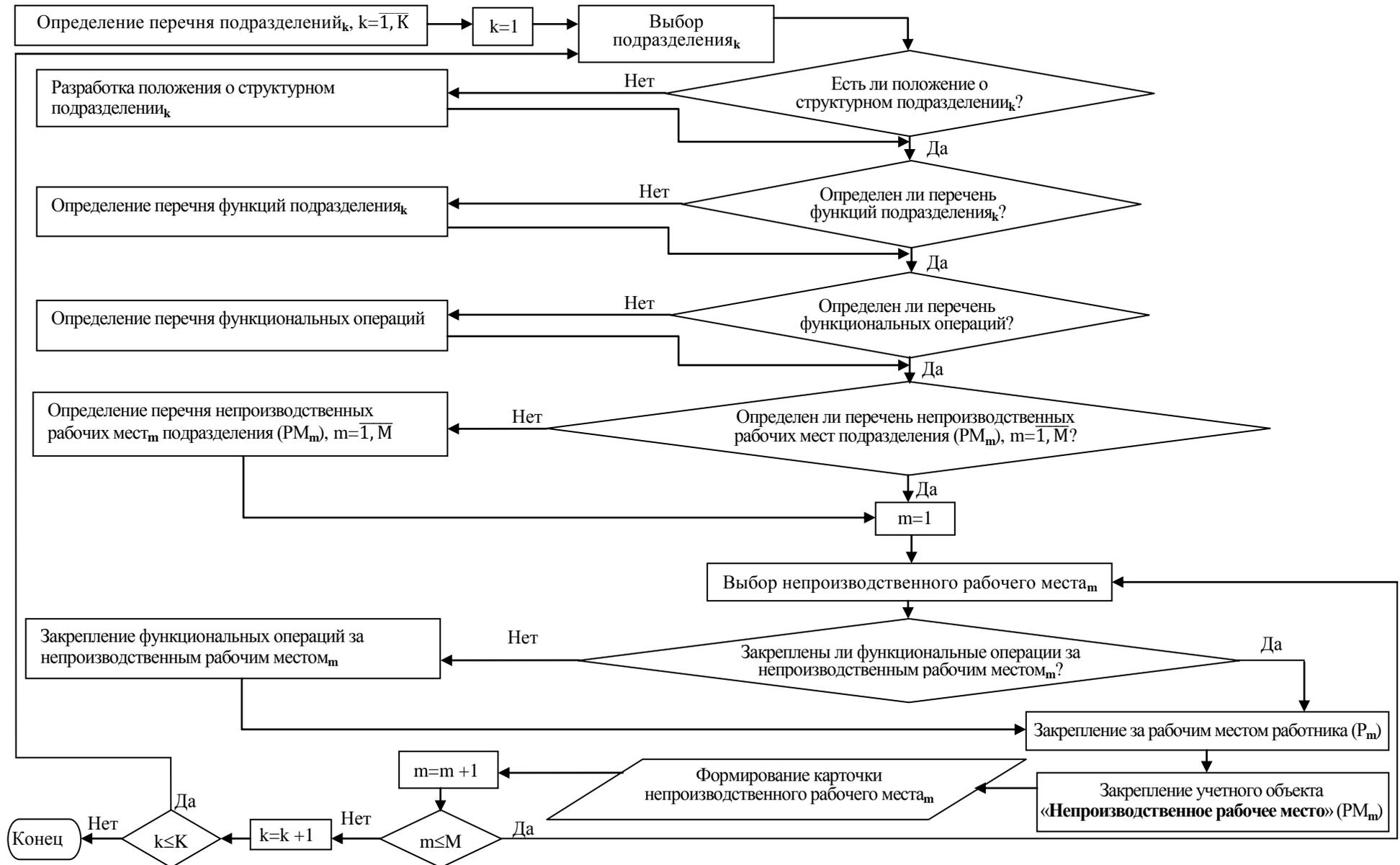


Рисунок 3.1 – Блок-схема алгоритма формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место»

Процесс формирования в учетной системе компании учетных объектов, отражающих выполнение функциональных операций работниками на стационарных рабочих местах, неизбежно накладывается на ограничения существующей корпоративной архитектуры, действующей системы управления и ее нормативную базу.

В связи с этим, в качестве допущения мы предполагаем, как минимум, наличие в структуре фирмы обособленных структурных подразделений, перечень которых определен. Предполагается, что для каждого подразделения разработано соответствующее положение о структурном подразделении, в котором, помимо прочего, определен перечень выполняемых подразделением функций и операционная наполняемость каждой из этих функций (перечень функциональных операций, совокупное выполнение которых обеспечивает выполнение подразделением конкретной функции).

Дополнительно положением о структурном подразделении должен быть определен перечень непроизводственных рабочих мест (исходя из перечня должностей и штатных единиц подразделения), за каждым из которых должны быть закреплены конкретные функциональные операции. Отметим, что различные должности предполагают различный уровень квалификации работников, а также различия в требованиях к условиям труда. В связи с этим, в зависимости от должности работника, занятого выполнением непроизводственных операций, характеристики стационарных рабочих мест могут отличаться.

Обязательной процедурой является закрепление за непроизводственными рабочими местами работников фирмы (информационной базой в данном случае являются приказы о приеме на работу, трудовые договоры), выступающих в качестве ответственных лиц за выполнение функциональных операций и, соответственно, за уровень затрат непроизводственных рабочих мест.

Привязка конкретного работника к непроизводственному рабочему месту, описание технических, эргономических и прочих характеристик стационарного рабочего места (в том числе, оснащение рабочего места мебелью и

оборудованием), обеспечивающих нормальные условия труда, а также перечень функциональных операций, закрепленных за рабочим местом, а, следовательно, и за работником, занимающим соответствующую должность, осуществляется посредством разработки (или дополнения) должностных инструкций.

Факт создания и закрепления в организационно-правовой среде фирмы учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» отражается посредством формирования учетного документа – карточки непроизводственного рабочего места.

Данный документ должен содержать три типа характеристик непроизводственного рабочего места:

- общая информация о непроизводственном рабочем месте (реквизиты рабочего места);
- информация о функциональных операциях, закрепленных за рабочим местом;
- информация о себестоимости непроизводственного рабочего места.

В связи с этим предлагается использовать двустороннюю форму карточки. В верхней части титульной стороны карточки (Сторона 1) необходимо разместить реквизиты рабочего места:

- структурное подразделение;
- работник;
- среднемесячное количество рабочих смен работника (в днях);
- длительность рабочей смены работника (в часах).

Далее, на стороне 1 карточки размещается таблица, строки которой содержат информацию о закрепленных за рабочим местом функциональных операциях и их характеристиках. Указывается: наименование операции, функция подразделения и операционный перечень, к которым относится операция, а также нормативное время выполнения операции.

Форма стороны 1 карточки непроизводственного рабочего места представлена на рисунке 3.2.

Подразделение:	...	Среднемесячное количество рабочих смен, в днях:	
Работник:	...	Длительность рабочей смены работника, в часах:	

ФО, закрепленные за РМ		Себестоимость РМ		
№ п/п	Наименование операции	Функция подразделения	Операционный перечень	Нормативное время выполнения операции

Рисунок 3.2 – Карточка непроизводственного рабочего места. Сторона 1. Функциональные операции, закрепленные за рабочим местом

На стороне 2 карточки необходимо отразить информацию о себестоимости непроизводственного рабочего места и ее расчет. Для расчета себестоимости предлагается использовать таблицу, в строки которой заносятся затраты, включаемые в расчет себестоимости рабочего места. При этом отражается источник информации о величине затрат, их распределение по элементам затрат бухгалтерского и налогового учета и сумма затрат, включаемая в расчет месячной, сменной и часовой себестоимости рабочего места.

Отметим, что затраты, включаемые в расчет сменной себестоимости, рассчитываются путем деления месячной суммы затрат, включаемых в расчет, на среднемесячное количество рабочих смен работника. Аналогично, путем деления суммы затрат, включаемых в расчет сменной себестоимости рабочего места, на длительность рабочей смены работника, рассчитываются затраты, включаемые в расчет часовой себестоимости рабочего места. Форма стороны 2 карточки непроизводственного рабочего места представлена на рисунке 3.3.

По нашему мнению, предлагаемая форма карточки непроизводственного рабочего места позволит также интегрировать инструменты учета непроизводственных затрат по рабочим местам в прикладные решения автоматизированных систем ведения бухгалтерского учета и управления предприятием, при условии создания соответствующих информационных массивов и алгоритмов, а также расширения возможностей некоторых уже имеющихся инструментов. Аналог данной формы может быть создан в форме электронного документа, а две ее стороны (используемые в бумажном варианте) могут быть реализованы в виде вкладок данного документа.

Стоит отметить, что в условиях автоматизации ведения учета, внедрение в практику предлагаемых нами инструментов существенно упрощается, поскольку возможности автоматизированных учетных систем дают целый ряд преимуществ при организации и ведении учета и, на наш взгляд, являются необходимым условием успешного функционирования системы управления современной компании.

Автоматизация ведения учета, во-первых, позволяет сохранять внесенную информацию и использовать ее в дальнейшем, тем самым, исключая

Подразделение:	...	Среднемесячное количество рабочих смен, в днях:	
Работник:	...	Длительность рабочей смены работника, в часах:	
Себестоимость рабочего места		в месяц:	
		в смену:	
		в час:	

ФО, закрепленные за РМ	Себестоимость РМ					
№ п/п	Элемент затрат		Затраты, включаемые в расчет	Сумма, включаемая в расчет		
	БУ	НУ	Содержание	В месяц	В смену	В час
Источник информации						

Рисунок 3.3 – Карточка непроизводственного рабочего места. Сторона 2. Себестоимость непроизводственного рабочего места

дублирование учетных операций; во-вторых, она дает возможность выстраивать взаимосвязи между информацией, внесенной в разное время, разными пользователями информационной базы, что расширяет возможности анализа и обобщения данных; в-третьих, автоматизированные системы позволяют автоматически обрабатывать и преобразовывать информацию, а также вносить новые данные на основании ранее внесенных в информационную базу сведений. Все эти возможности автоматизированных систем должны приниматься в расчет и при разработке методик и инструментов нормативного учета непроизводственных затрат. Отметим, что предлагаемые нами инструменты, в принципе, ориентированы и согласуются с возможностями автоматизированных систем ведения учета и управления предприятием.

Вторым этапом формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» является встраивание созданной нормативно-информационной базы в систему бухгалтерских счетов, подразумевающее открытие соответствующих аналитических субсчетов к традиционным синтетическим счетам. Отметим, что нами принята кодировка бухгалтерских счетов, в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета [10]. В условиях деятельности конкретной организации необходимо придерживаться рабочего плана счетов, принятого и закрепленного в ее учетной политике.

Исходной точкой создания системы аналитических счетов для отражения затрат на выполнение функциональных операций в разрезе непроизводственных рабочих мест является определенный ранее (на первом этапе) перечень закрепленных за структурными подразделениями фирмы рабочих мест. Сам процесс создания учетного объекта на счетах бухгалтерского учета подразумевает открытие аналитического субсчета «Непроизводственное рабочее место» к тому или иному синтетическому счету, выбор которого определяется характером и сущностью закрепленных за конкретным рабочим местом функциональных операций.

В целях систематизации процесса выбора синтетических счетов предлагается использовать предварительно подготовленные операционные

перечни, разработанные на основе предложенной ранее модели пооперационной деятельности компании, и представляющие собой функциональные операции, сгруппированные по принципу обеспечения различных аспектов функционирования фирмы (в разрезе блоков функциональных операций).

Предлагается создание на предварительном этапе 7 операционных перечней:

1) Операционный перечень «Выпуск» - перечень непроизводственных операций, обеспечивающих выпуск продукта. В данном случае к операционному перечню «Выпуск» могут быть отнесены и производственные операции, но мы не заостряем на них внимание.

2) Операционный перечень «Продажа» - перечень непроизводственных операций, обеспечивающих продажу продукта.

3) Операционный перечень «Создание внутрихозяйственных работ, услуг» - перечень непроизводственных операций, обеспечивающих выполнение (оказание) внутрихозяйственных работ и услуг, направленное на развитие хозяйственной деятельности (бизнеса) фирмы.

4) Операционный перечень «Создание оборотных материальных активов» - перечень непроизводственных операций, обеспечивающих создание собственными силами фирмы (хоз. способом) оборотных материальных активов (сырья, материалов, тары, топлива и т.п.) для дальнейшего использования в ее хозяйственной деятельности.

5) Операционный перечень «Создание внеоборотных материальных активов» - перечень непроизводственных операций, обеспечивающих создание собственными силами фирмы (хоз. способом) основных средств и других материальных внеоборотных активов (зданий, сооружений, оборудования и т.п.) для дальнейшего использования в ее хозяйственной деятельности.

6) Операционный перечень «Создание внеоборотных нематериальных активов» - перечень непроизводственных операций, обеспечивающих создание собственными силами фирмы (хоз. способом) нематериальных (товарных знаков, ноу-хау, изобретений и т.п.) для дальнейшего использования в ее хозяйственной деятельности.

7) Операционный перечень «Функционирование» - перечень непроизводственных операций, обеспечивающих функционирование фирмы.

Далее, опираясь на принадлежность функциональных операций, закрепленных за непроизводственными рабочими местами структурных подразделений фирмы, к операционным перечням, необходимо определить синтетические счета, на которых целесообразно создание соответствующих учетных объектов.

В данном случае возможны два случая: первый – если функциональные операции, закрепленные за непроизводственным рабочим местом, относятся к нескольким операционным перечням (двум и более); и второй – если функциональные операции, закрепленные за непроизводственным рабочим местом, относятся к одному операционному перечню.

В первом случае создание учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» на счетах учета необходимо организовать таким образом, чтобы в дальнейшем консолидировано учитывать выполнение функциональных операций рабочим местом и разносить затраты, возникшие в результате выполнения функциональных операций, по счетам соответствующих операционных перечней. То есть, для первичного учета затрат рабочего места необходимо выбрать счет бухгалтерского учета, не задействованный в отражении хозяйственных операций. Нам представляется целесообразным для первичного учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к разным операционным перечням, использовать счет 22 (является свободным в плане счетов), с наименованием «Непроизводственные рабочие места».

Отметим, что внедрение предлагаемой нами методики может сопровождаться перестройкой корпоративной архитектуры, в связи с чем на подготовительном этапе (создание нормативной основы внедрения учетных объектов для непроизводственных рабочих мест) может быть проведена ревизия деятельности непроизводственных рабочих мест и осуществлено перераспределение функциональных операций между непроизводственными

рабочими местами, с целью оптимизации документооборота и учетного процесса, сокращения времени, затрачиваемого на согласования и т.п., например, в соответствии с принципами системы «точно вовремя» (подробнее данный вопрос рассматривался нами в параграфе 2.4).

Во втором случае, когда функциональные операции, закрепленные за непроизводственным рабочим местом, относятся к одному операционному перечню, необходимо выбирать соответствующий счет учета, принимая во внимание характер функциональных операций. Ранее нами уже рассматривался вариант построения системы счетов для учета затрат при использовании пооперационной структуры деятельности компании (см. таблицу 2.6).

Так для учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к операционному перечню «Выпуск», предлагается использовать синтетический счет 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие выпуск продукта».

Для учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к операционному перечню «Продажа», предлагается использовать синтетический счет 44 «Расходы на продажу», субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие продажу продукта».

Для учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к операционному перечню «Функционирование», предлагается использовать синтетический счет 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие функционирование фирмы».

Для учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к операционному перечню «Создание внутрихозяйственных работ, услуг», предлагается использовать синтетический счет 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие выполнение

внутрихозяйственных работ, услуг, направленных на развитие».

Для учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к операционному перечню «Создание оборотных материальных активов», предлагается использовать синтетический счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», субсчет «Непроизводственные операции, обеспечивающие создание оборотных активов».

Для учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к операционному перечню «Создание внеоборотных материальных активов», предлагается использовать счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1-го порядка «Непроизводственные операции, обеспечивающие создание внеоборотных активов», субсчет 2-го порядка «Создание материальных активов».

Для учета затрат непроизводственных рабочих мест, за которыми закреплены функциональные операции, относящиеся к операционному перечню «Создание внеоборотных нематериальных активов», предлагается использовать счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 1-го порядка «Непроизводственные операции, обеспечивающие создание внеоборотных активов», субсчет 2-го порядка «Создание нематериальных активов».

При рассмотрении каждого конкретного непроизводственного рабочего места каждого структурного подразделения компании, после определения принадлежности функциональных операций, закрепленных за рабочим местом и, соответственно, выбора соответствующего синтетического счета (субсчета), к нему необходимо открыть субсчет «Рабочее место_{mk}». Индекс «mk» является в данном случае кодом рабочего места, который присваивается в соответствии с порядковым номером рабочего места (m) и цифровым кодом структурного подразделения (k).

Завершая формирование учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» в системе счетов бухгалтерского учета, необходимо открыть к субсчету «Рабочее место_{mk}» аналитические субсчета для отражения затрат по выполнению непроизводственным рабочим местом закрепленных за ним функциональных

операций в разрезе экономических элементов: «Материальные затраты»; «Расходы на оплату труда»; «Отчисления на социальные нужды»; «Амортизация»; «Прочие затраты».

Блок-схема алгоритма формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» на счетах бухгалтерского учета представлена на рисунке 3.4.

После того как учетные объекты на счетах учета созданы для всех непроизводственных рабочих мест, регистрация затрат по рабочим местам может осуществляться в разрезе элементов на соответствующих аналитических счетах. Однако построение такой системы не имеет смысла, если продолжить осуществлять регистрацию только фактических затрат, поскольку затраты непроизводственных рабочих мест в большинстве случаев являются затратами периода и начисляются общей суммой в конце месяца.

Возможность оценки эффективности непроизводственных затрат возникает только при условии внедрения нормативного учета непроизводственных затрат, с регистрацией затрат по норме и выявлением отклонения фактических затрат от нормативных, которое, на наш взгляд, может быть реализовано, в том числе, путем создания периодической отчетности мест возникновения затрат – непроизводственных рабочих мест.

Для этой цели нами предлагается введение внутрикорпоративной формы отчетности – «Отчета непроизводственного рабочего места за смену». Форма отчета должна состоять из двух частей (рисунок 3.5).

В верхней части формы указывается: время и дата составления формы, непроизводственное рабочее место, по которому составляется отчет. При автоматизированной форме учета, вся информация о рабочем месте вносится в информационную базу при заполнении карточки рабочего места, поэтому в отчете достаточно выбрать конкретное рабочее место из ранее созданного перечня рабочих мест. При этом к рабочему месту может быть автоматически привязано подразделение, за которым закреплено данное рабочее место, работник, закрепленный за данным рабочим местом и прочая информация.

ДАТА, ВРЕМЯ		Рабочее место		...		
Фактические затраты РМ за смену		<i>(заполняется автоматически)*</i>				
Нормативные затраты РМ за смену		<i>(рассчитывается автоматически)*</i>				
Отклонение фактических затрат от нормативных		<i>(рассчитывается автоматически)*</i>				
№ п/п	Наименование функциональной операции	Операционный перечень	Счет учета затрат	Нормативное время выполнения операции	Количество выполненных операций за смену	Нормативные затраты по операции
		<i>(заполняется автоматически)*</i>	<i>(заполняется автоматически)*</i>	<i>(заполняется автоматически)*</i>		<i>(рассчитывается автоматически)*</i>

Рисунок 3.5 – Форма отчета непроизводственного рабочего места за смену

Кроме того, в верхнюю часть отчета предлагается вынести 3 показателя:

1) фактические затраты рабочего места за смену – затраты, определяемые как себестоимость непроизводственного рабочего места за смену. При ведении формы отчета в автоматизированной системе учета данный показатель может заполняться автоматически, на основании данных карточки непроизводственного рабочего места;

2) нормативные затраты рабочего места за смену – расчетный показатель затрат, определяемый как сумма нормативных затрат по операциям, отраженным в отчете (табличная часть отчета). При ведении формы отчета в автоматизированной системе учета данный показатель может рассчитываться автоматически;

3) отклонение фактических затрат рабочего места за смену от нормативных затрат рабочего места за смену – разность между фактическими и нормативными затратами непроизводственного рабочего места за смену.

В нижней части отчета предлагается разместить таблицу регистрации функциональных операций и расчета нормативных затрат. В строках таблицы – функциональные операции, выполненные работником, закрепленным за непроизводственным рабочим местом в течение рабочей смены.

По каждой из этих операций предлагается отражать следующую информацию (соответствует столбцам таблицы):

- Операционный перечень, к которому относится выбранная функциональная операция – в условиях автоматизации может быть указан при создании справочника функциональных операций, в этом случае в отчете соответствующее поле может быть заполнено автоматически.

- Счет учета затрат – указывается в соответствии с выбранным операционным перечнем, в условиях автоматизации может быть указан при создании справочника функциональных операций, в привязке к операционным перечням, в этом случае в отчете соответствующее поле может быть заполнено автоматически.

- Нормативное время выполнения операции – показатель, определяемый и закрепляемый внутрикорпоративными документами по труду – в условиях автоматизации может быть привязан к соответствующей функциональной

операции при создании справочника функциональных операций, в этом случае в отчете соответствующее поле может быть заполнено автоматически.

- Количество выполненных операций за смену – заполняется работником.
- Нормативные затраты по операции – расчетный показатель, определяется как произведение себестоимости непроизводственного рабочего места в час (информация из карточки рабочего места) на нормативное время выполнения функциональной операции и количество этих функциональных операций, выполненных за смену. Данный показатель в условиях автоматизации может быть рассчитан автоматически. Он является основой для расчета нормативных затрат непроизводственного рабочего места за смену.

Введение данной формы позволит учитывать осуществленные работником, закрепленным за непроизводственным рабочим местом, функциональные операции, соответственно, позволит контролировать время его работы, а значит, расходование ресурсов. Отметим, что использование «Отчета непроизводственного рабочего места» в практике ведения учета наиболее эффективно в автоматизированной системе учета (при условии соответствующих доработок программного обеспечения), ввиду присущих данным системам достоинств.

Таким образом, алгоритмизация и формализация процесса формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» обеспечивает возможность внедрения в учетную практику системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам.

3.2. Алгоритмизация включения начислений в себестоимость непроизводственного рабочего места и проведение расчетов

После открытия карточки непроизводственного рабочего места и создания учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» на счетах учета, для завершения процесса формирования системы учета непроизводственных затрат по

рабочим местам необходимо определить себестоимость созданных рабочих мест и внести этот показатель в открытые карточки непроизводственных рабочих мест.

Отметим, что для завершения подготовительного этапа внедрения системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам необходимо, помимо расчета себестоимости созданных учетных объектов – непроизводственных рабочих мест, подготовить информацию о времени выполнения функциональных операций. Однако в настоящем исследовании мы не касаемся данного вопроса.

Как уже отмечалось, показатель себестоимости непроизводственного рабочего места формируется как сумма затрат, необходимых для осуществления функциональных операций работником, закрепленным за соответствующим рабочим местом. Большинство таких затрат представляют собой периодические (как правило, ежемесячные) начисления. Очевидно, что определение перечня всех таких начислений является необходимым условием и первым шагом в расчете себестоимости непроизводственного рабочего места. Собственно процедура расчета себестоимости непроизводственного рабочего места заключается в последовательном включении каждого из этих начислений в суммарный показатель себестоимости.

Однако, несмотря на общие черты затрат, определяющих себестоимость непроизводственного рабочего места, в ходе исследования нами сделан вывод, что создание единого алгоритма включения всех начислений в суммарный показатель себестоимости невозможно, ввиду присущих им особенностей.

Для формализации расчета себестоимости непроизводственного рабочего места, нам представляется целесообразным группировка всех начислений по экономическим элементам затрат и проработка алгоритмов включения начислений в показатель себестоимости непроизводственного рабочего места для каждого из элементов. Соответствующие алгоритмы разработаны нами для следующих элементов: «Материальные затраты», «Затраты на оплату труда», «Отчисления на социальные нужды», «Амортизация», «Прочие затраты».

Отметим, что алгоритмы формирования начислений по всем элементам содержат общую вводную часть, поскольку в каждом из них предполагается

перебор всех непроизводственных рабочих мест каждого структурного подразделения. Содержательная часть каждого алгоритма включает перебор всех начислений по соответствующему элементу затрат и определение, в том числе путем расчета, среднемесячной величины начислений, приходящейся на непроизводственное рабочее место.

Авторское видение алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Материальные затраты» в карточках рабочих мест представлено на рисунке 3.6.

Содержательная часть алгоритма формирования себестоимости непроизводственного рабочего места в части начислений по элементу затрат «Материальные затраты» начинается с определения перечня регулярных материальных затрат, генерируемых непроизводственным рабочим местом. Примером таких затрат являются: канцелярские и офисные принадлежности, офисная бумага, сменные картриджи для принтера, бутилированная вода и иные аналогичные материальные затраты.

Далее, по каждому элементу перечня материальных затрат определяется период (в днях), в течение которого генерируются затраты, и количество генерирующих их рабочих мест. Среднемесячная сумма каждого элемента перечня затрат, приходящаяся на непроизводственное рабочее место, определяется как сумма регулярных материальных затрат, генерируемых рабочими местами, деленная на произведение количества рабочих мест, генерирующих соответствующие затраты, и периода, в течение которого они генерируются, и умноженная на 30 дней. Если какая-то сумма материальных затрат относится целиком к одному рабочему месту, то в расчете количество рабочих мест, генерирующих затраты, принимается за 1.

Определенная таким образом среднемесячная сумма материальных затрат по каждому элементу перечня материальных затрат заносится в карточку рабочего места, по элементу затрат бухгалтерского учета «Материальные затраты» («Материальные расходы» - в налоговом учете), в графу «Сумма, включаемая в расчет / В месяц», с указанием содержания затрат и источника информации о затратах.

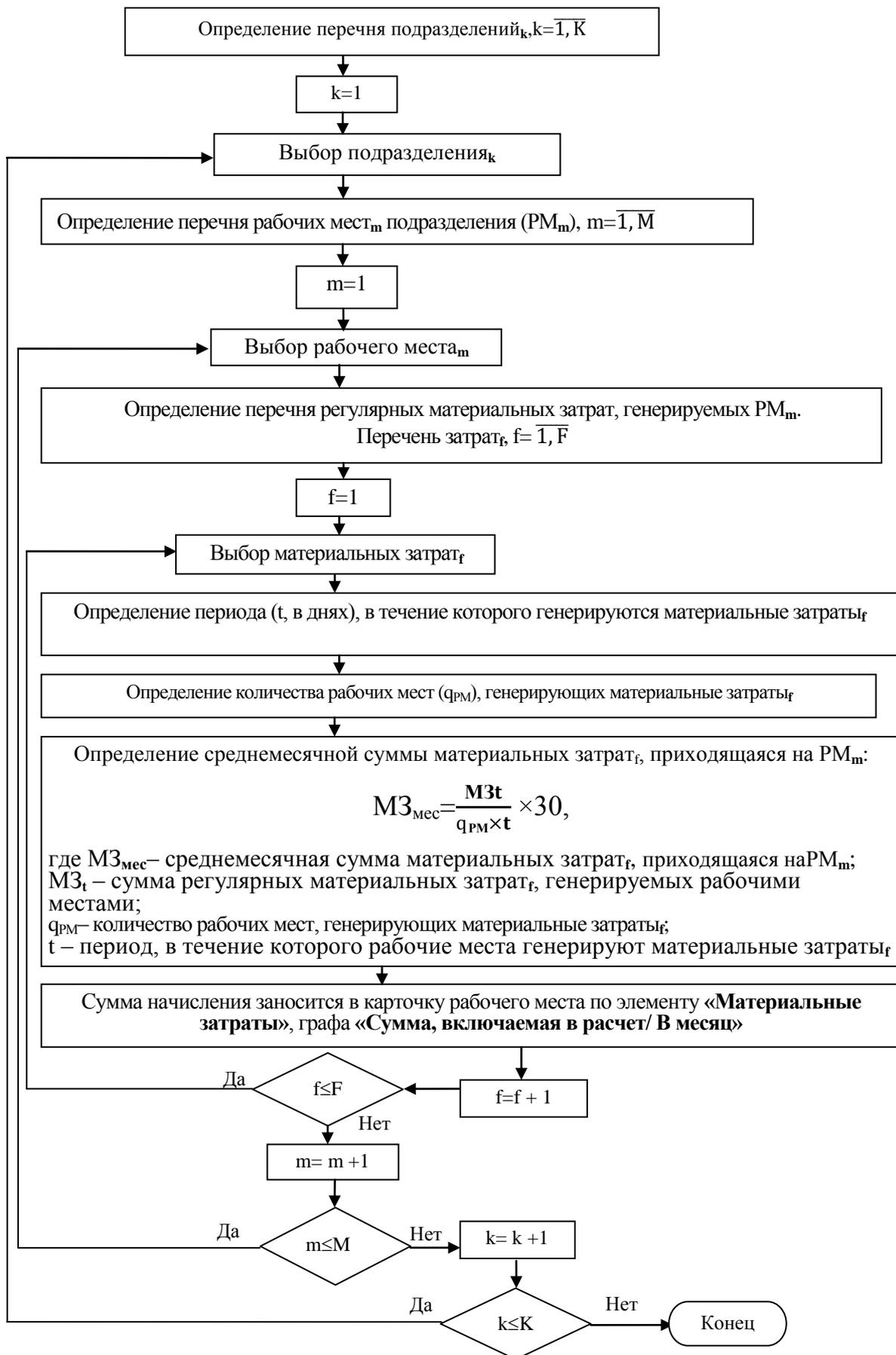


Рисунок 3.6 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу затрат «Материальные затраты» в карточках рабочих мест

Авторское видение алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Затраты на оплату труда» в карточках рабочих мест представлено на рисунке 3.7.

Содержательная часть алгоритма формирования себестоимости непроизводственного рабочего места, в части начислений по элементу «Затраты на оплату труда», также начинается с определения перечня таких начислений. К ним относятся любые начисления в пользу работника, закрепленного за выбранным рабочим местом – суммы окладов, с учетом предусмотренных надбавок, суммы регулярных премий и т.п.

Относительно включения данных начислений в расчет себестоимости рабочего места необходимо сделать 2 замечания. Во-первых, в предлагаемом нами алгоритме предусмотрено включение в расчет себестоимости только ежемесячных начислений в пользу работника. В случае если корпоративной системой оплаты труда предусмотрены выплаты в пользу работника, имеющие иной срок начисления (квартал, полугодие, год и т.п.), в алгоритм может быть добавлен соответствующий расчетный блок, предусматривающий определение периода начисления и расчет суммы начисления, приходящейся на рабочее место в месяц.

Во-вторых, в расчет себестоимости непроизводственного рабочего места по элементу «Затраты на оплату труда» не должны включаться начисления в пользу работника, источником финансирования которых является финансовый результат (прибыль), поскольку в этом случае имеет место возникновение расходов, а не непроизводственных затрат.

Таким образом, суммы затрат по каждому элементу перечня начислений в пользу работника, источником финансирования которых не является прибыль, заносятся в карточку рабочего места, по элементу затрат бухгалтерского учета «Затраты на оплату труда» («Расходы на оплату труда» в налоговом учете), в графу «Сумма, включаемая в расчет / В месяц», с указанием содержания затрат и источника информации о затратах.

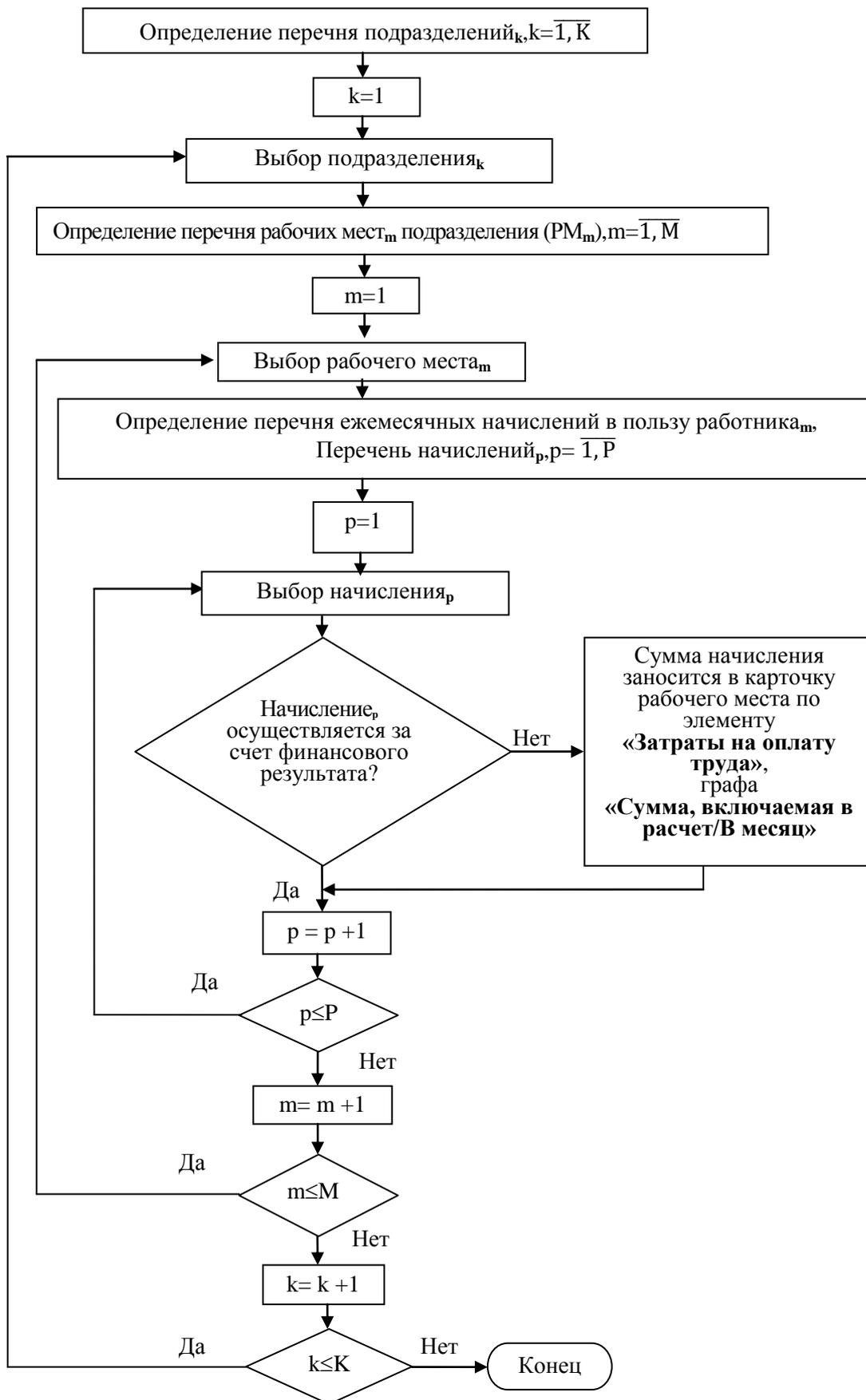


Рисунок 3.7 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Затраты на оплату труда» в карточках рабочих мест

Авторское видение алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Отчисления на социальные нужды» в карточках рабочих мест представлено на рисунке 3.8.

Содержательная часть алгоритма формирования себестоимости непроизводственного рабочего места в части начислений по элементу «Отчисления на социальные нужды» по сути аналогична содержательной части алгоритма для формирования себестоимости непроизводственного рабочего места в части начислений по элементу «Затраты на оплату труда».

Алгоритм также подразумевает определение перечня страховых взносов с начислений в пользу работника и перебор каждого такого начисления. Отметим, что в отношении страховых взносов справедливы те замечания, которые мы сделали по поводу начислений в пользу работника. То есть, в расчет себестоимости включаются только начисления страховых взносов, осуществляемые не за счет финансового результата. В случаях, когда начисления имеют периодичность более или менее одного месяца, в алгоритм могут быть добавлены блоки определения периода начислений и расчета среднемесячной величины начислений, приходящейся на рабочее место.

Суммы затрат по каждому элементу перечня начислений взносов, источником финансирования которых не является прибыль, заносится в карточку рабочего места, по элементу затрат бухгалтерского учета «Отчисления на социальные нужды» («Прочие расходы» в налоговом учете), в графу «Сумма, включаемая в расчет / В месяц», с указанием содержания затрат и источника информации о затратах.

Авторское видение алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Амортизация» в карточках рабочих мест представлено на рисунке 3.9.

Ввиду того, что при осуществлении функциональных операций работником, закрепленным за непроизводственным рабочим местом, может использоваться два типа внеоборотных активов, содержательная часть алгоритма формирования себестоимости непроизводственного рабочего места в части начислений по элементу «Амортизация» состоит из 2 частей.

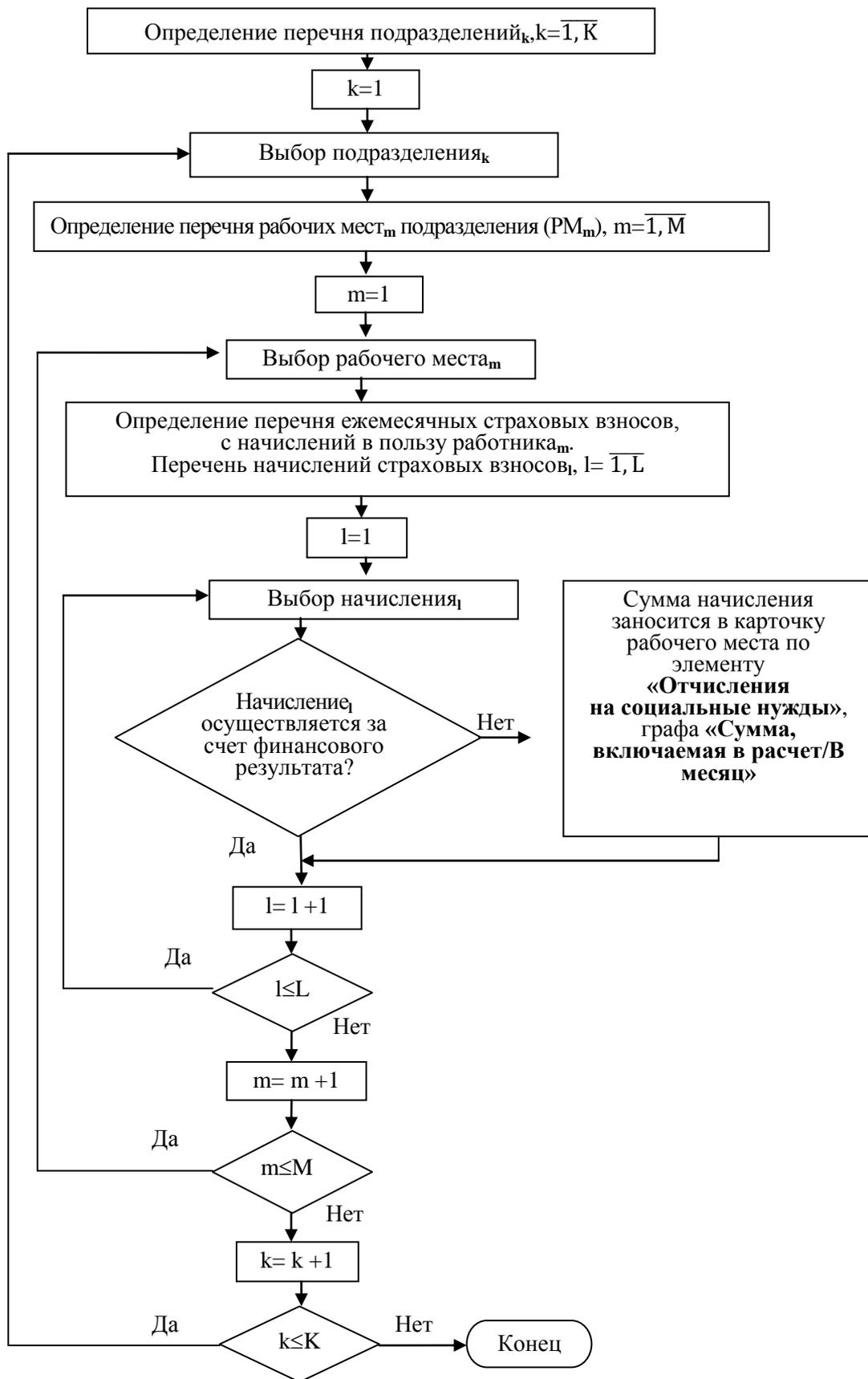


Рисунок 3.8 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Отчисления на социальные нужды» в карточках рабочих мест

Первый тип – часть здания, в виде стационарного рабочего места (СРМ), выделяемая работнику для организации его работы; второй тип – это прочие объекты основных средств, а также нематериальные активы, используемые работником для осуществления функциональных операций.

Если работником для выполнения функциональных операций используется стационарное рабочее место, являющееся частью здания, находящегося в собственности компании, то часть амортизации этого здания, приходящаяся на стационарное рабочее место, должна быть включена в себестоимость непроизводственного рабочего места. Мы предлагаем производить расчет этой доли исходя из соотношения площади стационарного рабочего места и общей площади здания, частью которого является стационарное рабочее место (доля площади СРМ в площади здания). В этом случае доля амортизации здания, приходящаяся на стационарное рабочее место, может быть рассчитана умножением суммы месячной амортизации этого здания на долю площади стационарного рабочего места в площади здания.

Полученная таким образом сумма заносится в карточку рабочего места по элементу затрат бухгалтерского учета «Амортизация» («Суммы начисленной амортизации» в налоговом учете), в графу «Сумма, включаемая в расчет / В месяц», с указанием содержания затрат и источника информации о затратах.

Второй тип внеоборотных активов, используемых работником для выполнения функциональных операций – это прочие объекты основных средств, а именно: оборудование, офисная техника и тому подобные, а также объекты нематериальных активов. Поэтому вторая часть алгоритма формирования себестоимости рабочего места по элементу «Амортизация» предполагает формирование перечня таких объектов и определение суммы их месячной амортизации.

Далее, в зависимости от количества непроизводственных рабочих мест, работники которых используют объект внеоборотных активов при выполнении функциональных операций, определяется сумма месячной амортизации объекта, приходящаяся на непроизводственное рабочее место. Расчет производится путем

деления суммы месячной амортизации объекта внеоборотных активов на количество производственных рабочих мест, использующих данный объект. В случае, когда объект внеоборотных активов используется работником, закрепленным за стационарным рабочим местом, единолично – количество производственных рабочих мест в расчете принимается равным 1.

Полученная таким образом сумма заносится в карточку рабочего места по элементу затрат бухгалтерского учета «Амортизация» («Суммы начисленной амортизации» в налоговом учете), в графу «Сумма, включаемая в расчет/ В месяц», с указанием содержания затрат и источника информации о затратах.

Отметим, что в ходе реализации алгоритма формирования начислений по элементу «Амортизация» может возникнуть проблема идентификации рабочих мест, работники которых используют при выполнении функциональных операций нематериальные активы. Ввиду присущих данному виду активов особенностей, механизмы такой идентификации требуют отдельной проработки. Однако, поскольку реализация этих механизмов в большей степени относится к этапу сбора информации, в данном исследовании этот вопрос подробно не рассматривается и может явиться предметом самостоятельного исследования.

Авторское видение алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Прочие затраты» в карточках рабочих мест представлено на рисунке 3.10.

Содержательная часть алгоритма формирования себестоимости производственного рабочего места в части начислений по элементу «Прочие затраты» реализуется в случае, если для выполнения функциональных операций производственным рабочим местом потребляются работы и услуги – коммунальные, телекоммуникационные (услуги связи, интернет), услуги аренды и т.п. На первом этапе определяется перечень таких услуг.

Далее, в ходе перебора всех элементов перечня работ и услуг, потребляемых производственным рабочим местом, необходимо определить, зависит ли величина начислений за услугу (работу) от площади стационарного рабочего места. В данном случае мы предполагаем, что работы и услуги, потребляемые

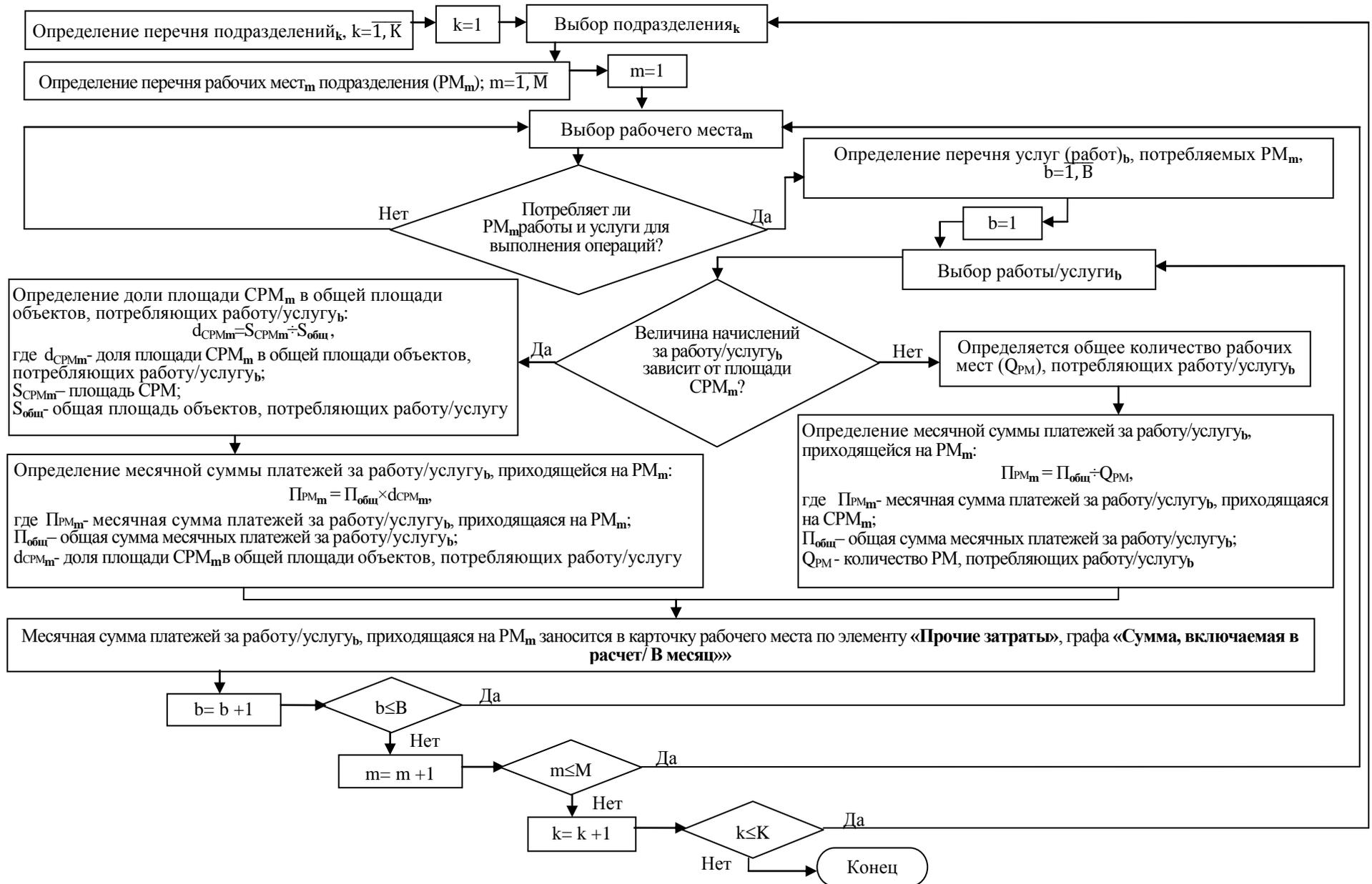


Рисунок 3.10 – Блок-схема алгоритма формирования ежемесячных начислений по элементу «Прочие затраты» в карточках рабочих мест

непроизводственными рабочими местами, делятся на две группы по характеру их потребления. Потребление работ и услуг первой группы в большей степени определяется площадью стационарного рабочего места. К таким услугам (работам), в частности, относятся: услуги аренды здания, частью которого является стационарное рабочее место; коммунальные услуги по отоплению, освещению, уборке помещения и т.п. Включение таких затрат в себестоимость непроизводственного рабочего места предлагается осуществлять исходя из величины платежей, приходящихся на долю площади стационарного рабочего места в общей площади объектов, потребляющих услугу (работу).

Потребление работ и услуг второй группы в большей степени определяется количеством работников и, соответственно, рабочих мест, потребляющих услугу (работу). К таким услугам (работам), в частности, относятся: услуги связи (стационарной, мобильной), услуги интернет и т.п. Их включение в себестоимость непроизводственного рабочего места предлагается осуществлять путем деления суммы месячного платежа за услугу (работу) на количество потребляющих ее рабочих мест.

Суммы затрат по каждой услуге (работе), определенные тем или иным способом, заносятся в карточку рабочего места, по элементу затрат бухгалтерского учета «Прочие затраты» («Прочие расходы» в налоговом учете), в графу «Сумма, включаемая в расчет / В месяц», с указанием содержания затрат и источника информации о затратах.

После занесения в карточки непроизводственных рабочих мест всех сумм затрат в разрезе элементов, может быть определена месячная себестоимость рабочих мест. На базе информации о месячных затратах в карточках рабочих мест может быть определена сменная и часовая себестоимость непроизводственных рабочих мест. Дальнейшее использование рассчитанных таким образом показателей было подробно рассмотрено нами в пункте 2.4.

Апробация возможности расчета показателя себестоимости непроизводственного рабочего места осуществлена в ходе исследования на примере работы предприятия малого бизнеса ООО «НИСТА». Характеристика ООО

«НИСТА» представлена в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Краткая характеристика ООО «НИСТА»

Полное наименование фирмы	Общество с ограниченной ответственностью «НИСТА»
Адрес	625000, г. Тюмень, ул. Осипенко, 81, оф. 907
ОГРН	102 720 079 0 913
ИНН/КПП	7202006819 / 720201001
ОКВЭД	31.62.9 «Предоставление услуг по монтажу, ремонту и техническому обслуживанию прочего электрооборудования, не включенного в другие группировки»; 45.31 «Производство электромонтажных работ»; 74.20.13 «Проектирование, связанное со строительством инженерных сооружений, включая гидротехнические сооружения; проектирование движения транспортных потоков»
Размер уставного капитала	100 000 рублей

В штатном расписании организации закреплено непроизводственное подразделение «Административно-управленческий персонал» (АУП), для которого предусмотрено 3 штатные единицы административно-управленческого персонала, между которыми распределены непроизводственные функции.

Выдержка из штатного расписания ООО «НИСТА» представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Выдержка из штатного расписания ООО «НИСТА»

Должность	Количество штатных единиц	Подразделение	Тарифная ставка (оклад), руб.	Надбавка (районный коэффициент)
Директор	1	АУП	20000	3000
Главный бухгалтер	1	АУП	15000	2250
Менеджер	1	АУП	13000	1950

Таким образом, на предприятии может быть создано 3 непроизводственных рабочих места. Для реализации предложенных нами алгоритмов формирования ежемесячных начислений по элементам затрат было выбрано непроизводственное

рабочее место главного бухгалтера («Главный бухгалтер»).

Отметим, что в ходе исследования не рассматривается предварительный этап непосредственного формирования непроизводственного рабочего места, предполагающий огромный объем подготовительной работы по определению детального перечня функциональных операций, их формализации, а также формированию информации о времени выполнения этих операций. Детальное рассмотрение и проработка методик реализации данного процесса является предметом самостоятельного исследования.

Исходная информация для расчета себестоимости непроизводственного рабочего места «Главный бухгалтер» представлена в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Исходная информация для расчета себестоимости непроизводственного рабочего места «Главный бухгалтер»

Характеристики рабочего места	Параметры рабочего места «Главный бухгалтер»	Сумма затрат, руб.	Количество непроизводственных рабочих мест, генерирующих соответствующие затраты	Период, в течение которого генерируются затраты (в месяцах)
1	2	3	4	5
Подразделение	АУП			
Площадь стационарного рабочего места	5 м ²		1	1
График работы	5-ти дневная рабочая неделя			
Длительность рабочей смены	8 часов			
Должностной оклад работника	15000		1	1
Районный коэффициент	15%		1	1
Ставка страховых взносов	ПФР 22% ФСС 2,9% ФФОМС 5,1%		1	1
Используемые объекты основных средств	Компьютер*	1250	1	1
	МФУ*	1208,34	2	1
Используемые объекты НМА	-	-	-	-
Используемые материально-производственные запасы	Канцелярские принадлежности; бумага для принтера	1000	3	3
Потребляемые услуги	Аренда офиса***	2750	1	1

Продолжение таблицы 3.3

1	2	3	4	5
	Услуги интернет и телефонной связи	1100	3	1
	Антивирусная компьютерная программа	1990	3	12
	Программа 1С: Бухгалтерия 8 ПРОФ	16200	2	12
	Электронная цифровая подпись (ЭЦП)	5100	1	12
	Заправка картриджей для МФУ	450	2	3
	Компенсация за использование личного транспорта	4200	1	1
<p>*Объект основных средств «Компьютер»: первоначальная стоимость 45000 руб., срок полезного использования – 3 года; сумма месячной амортизации – 1250 руб.</p> <p>**Объект основных средств «МФУ» (многофункциональное устройство): первоначальная стоимость 43500 руб., срок полезного использования – 3 года; сумма месячной амортизации – 1208,34 руб.</p> <p>***Договор аренды, ставка 550 руб./м², площадь арендуемого офиса 18 м²; по условиям договора, в арендную плату включены: оснащение офиса офисной мебелью, коммунальные платежи.</p>				

Непосредственный расчет себестоимости непроизводственного рабочего места «Главный бухгалтер» предполагает, во-первых, разделение затрат рабочего места по элементам, то есть, создание перечня затрат по каждому элементу. Во-вторых, в зависимости от принадлежности конкретной затраты к тому или иному элементу, для расчета суммы затрат, приходящейся на непроизводственное рабочее место «Главный бухгалтер», по каждому элементу каждого из перечней затрат используется соответствующий алгоритм, рассмотренный выше.

Расчет себестоимости непроизводственного рабочего места «Главный бухгалтер» представлен в таблице 3.4.

Проведенный расчет себестоимости непроизводственного рабочего места, позволяет заполнить карточку сформированного учетного объекта в части информации о его себестоимости.

Таблица 3.4 – Расчет себестоимости непроизводственного рабочего места «Главный бухгалтер»

Наименование затрат	Элемент затрат		Расчет суммы затрат, приходящейся на рабочее место «Главный бухгалтер»	Сумма затрат, приходящаяся на рабочее место «Главный бухгалтер»			
	БУ	НУ		В месяц, руб.	В смену, руб.		
					20 смен	21 смена	22 смены
Затраты на канцелярские принадлежности и бумагу для принтера	Материальные затраты	Материальные расходы	1000 руб. ÷ 3 РМ ÷ 3 мес.	111,11	5,56	5,29	5,05
Заработная плата работника	Затраты на оплату труда	Расходы на оплату труда	15000 × 1,15	17250	862,50	821,43	784,09
Отчисления с заработной платы работника во внебюджетные фонды	Отчисления на социальные нужды	Прочие расходы	ПФР: 15000 × 1,15 × 22%	3795	189,75	180,71	172,50
			ФСС: 15000 × 1,15 × 2,9%	500,25	25,01	23,82	22,74
			ФФОМС: 15000 × 1,15 × 5,1%	879,75	43,99	41,89	39,99
Амортизация основных средств	Амортизация	Суммы начисленной амортизации	Компьютер: 45000 ÷ 36 мес.	1250	62,50	59,52	56,82
			МФУ: 43500 ÷ 36 мес. ÷ 2 РМ	604,17	30,21	28,77	27,46
Аренда офиса	Прочие затраты	Прочие расходы	5 м ² × 550 руб./ м ²	2750	137,50	130,95	125,00
Услуги интернет и телефонной связи	Прочие затраты	Прочие расходы	1100 ÷ 3 РМ	366,67	18,33	17,46	16,67
Антивирусная компьютерная программа	Прочие затраты	Прочие расходы	1990 ÷ 3 РМ ÷ 12 мес.	55,28	2,76	2,63	2,51
Программа 1С: Бухгалтерия 8 ПРОФ	Прочие затраты	Прочие расходы	16200 ÷ 2 РМ ÷ 12 мес.	675	33,75	32,14	30,68
Электронная цифровая подпись	Прочие затраты	Прочие расходы	5100 ÷ 1 РМ ÷ 12 мес.	425	21,25	20,24	19,32
Заправка картриджей для МФУ	Прочие затраты	Прочие расходы	450 ÷ 2 РМ ÷ 3 мес.	75	3,75	3,57	3,41
Компенсация за использование личного транспорта (с учетом [12])	Прочие затраты	Прочие расходы	4200 ÷ 1 РМ ÷ 1 мес.	4200	210,00	200,00	190,91
ИТОГО МЕСЯЧНАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ РАБОЧЕГО МЕСТА:				32937,23			
ИТОГО СМЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ РАБОЧЕГО МЕСТА:					1646,86	1568,44	1497,15
ЧАСОВАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ РАБОЧЕГО МЕСТА:					205,86	196,05	187,14

Необходимо отметить, что показатель сменной себестоимости будет определяться, помимо величины месячных затрат, количеством рабочих смен в месяц. Нами произведен расчет сменной себестоимости рабочего места «Главный бухгалтер» исходя из следующего, наиболее часто имеющего место на практике, количества рабочих смен в месяц: 20, 21, 22 рабочие смены. Поскольку информация о суммах затрат по каждому наименованию затрат необходима для отражения фактических затрат рабочего места за смену (при составлении отчета непроизводственного рабочего места за смену), расчет величины затрат за смену был произведен по каждому из наименований затрат. Эти суммы будут отражены в бухгалтерских проводках, формируемых после заполнения отчета непроизводственного рабочего места за смену.

Количество рабочих смен в месяц также влияет и на часовую себестоимость, в связи с чем общий показатель часовой себестоимости рабочего места, без разбивки по наименованиям затрат, был определен для каждого количества рабочих смен в месяц, исходя из длительности рабочей смены.

Рассчитанные таким образом показатели месячной, сменной, часовой себестоимости непроизводственного рабочего места демонстрируют возможность реализации предложенных в диссертационном исследовании инструментов методики учета непроизводственных затрат по рабочим местам, позволяющей решать целый ряд задач учета, анализа, планирования и принятия решений.

Предлагаемые учетные инструменты могут служить базовым компонентом при разработке моделей нормативного учета непроизводственных затрат.

Использование разработанных и предложенных теоретических и методических положений данной работы позволит менеджменту фирмы повысить объективность, достоверность, оперативность данных о непроизводственных затратах, расширить информационную основу для принятия обоснованных планово-управленческих решений, успешно конкурировать в системе рыночного хозяйства, обеспечивая эффективность своей производственно-финансовой деятельности.

Заключение

Происходящие в настоящее время изменения экономических условий хозяйствования и механизмов функционирования бизнеса обуславливают появление целого ряда проблем, нуждающихся в изучении и переосмыслении. Проблема учета непроизводственных затрат, на сегодняшний день, является, пожалуй, одной из наиболее актуальных в области учета затрат.

В ходе проведенного исследования обобщен накопленный материал по данной проблеме, во внутрифирменной системе учета непроизводственных затрат выделены и рассмотрены два основополагающих компонента (теоретический и прикладной), разработаны научные положения и практические рекомендации, обуславливающие трансформацию сложившихся, устоявшихся теоретико-методических подходов к учету непроизводственных затрат и определяющие направления дальнейших научных исследований в этой области.

Обзор экономической литературы по теме исследования позволил выделить и сгруппировать проблемы и факторы, определявшие вектор развития науки об учете затрат в целом и непроизводственных затрат в частности, а также установить, что каждой стадии экономического развития соответствует определенная система взглядов на природу производственных и непроизводственных затрат, и особый подход к учёту затрат, выработанный в ходе преодоления соответствующего кризиса релевантности бухгалтерской информации.

В результате проведенного анализа были выделены два подхода к учету затрат и определена роль непроизводственных затрат в каждом из них.

Первый подход, определенный нами как «производственный», сформированный в процессе преодоления первого кризиса релевантности представлен совокупностью систем, методов, методик, инструментов учета затрат, ориентированных на деление затрат по связи с процессом производства и максимальное отражение информации о производстве и о производственных

затратах, рассматривающий непроизводственные затраты как вынужденные, излишние, с минимальным объемом информации о них (вплоть до полного исключения их из расчетов).

Второй подход, определенный нами как «комплексный», сформировавшийся к 80-м годам XX века, с ориентацией на многоаспектность видения процесса образования затрат и их вклада в различные (независимо от связи с процессом производства) виды (или иные компоненты) деятельности компании, в рамках которого отмечается необходимость и важность осуществления непроизводственных затрат, которые становятся самостоятельным, самодостаточным объектом учета.

В рамках выделенных подходов конкретные методы, методики и системы учета затрат были обобщены и систематизированы, с акцентом на присущие им достоинства и недостатки, отмеченные в работах отечественных и зарубежных ученых.

Содержательный аспект комплексного подхода к учету затрат принят за основу дальнейшего исследования.

Категорию «непроизводственные затраты» необходимо рассматривать как производную от фундаментальной учетной категории «затраты», а сами непроизводственные затраты – как составную часть общих (суммарных) затрат фирмы. В попытках сформулировать определение непроизводственных затрат неизбежно возникают сложности, связанные как с неопределенностью в отношении понятия затрат, так и с неоднозначностью трактовки, дискуссионностью и открытостью вопроса о соотношении понятия со смежными категориями – «издержками», «расходами» и некоторыми другими.

Выявленные в ходе анализа сущностные характеристики рассматриваемых учетных категорий позволили уточнить их определения и обозначить критерии идентификации фактов, событий, объектов хозяйственной деятельности, подходящих под описание каждой из них. В результате была предложена концепция идентификации понятий «затраты», «издержки», «расходы», основанная на необходимости оценки ресурсов, находящихся на разных стадиях

движения внутри фирмы и предполагающая введение в терминологический аппарат учета затрат категории «вложения».

Уточненное представление о категории «затраты» и анализ природы непроизводственных затрат позволили сформировать авторское видение идентификации и актуализации понятия «непроизводственные затраты», как стоимостной оценки имеющихся в распоряжении фирмы ресурсов, потребленных (использованных) в непроизводственных внутрихозяйственных процессах с целью создания нового ресурса в форме материальных ценностей, либо внутрихозяйственных работ, услуг.

Дополнена и уточнена (с акцентом на место в ней непроизводственных затрат) общая классификация затрат. Выделяя в ней два блока: базовый – содержит сформировавшиеся, общепризнанные, традиционные группировки затрат, имеющие бесспорную научную значимость; и вариативный – перманентно расширяемый и дополняемый группировками затрат, проходящих стадию дискуссии и решения вопроса об их научной и практической значимости, предложено группировку затрат на производственные и непроизводственные (с основанием группировки – по характеру процессов потребления ресурсов), включить в базовый блок общей классификации, учитывая влияние данной группировки на формирование подходов к учету затрат и ее вклада в разработку различных методик и систем учета затрат.

Сформированная теоретическая компонента системы учета непроизводственных затрат является основой развития ее методической составляющей (разработки практических рекомендаций и положений прикладного характера по организации учета непроизводственных затрат).

Обобщение накопленного к настоящему моменту учетного инструментария позволило разработать концептуальную модель построения методики учета непроизводственных затрат фирмы, группирующую учетные инструменты по двум базовым составляющим (регистрация информации о затратах и калькулирование себестоимости), взаимосвязанным через систему аналитического учета, основанную на выбранной группировке затрат.

Использование такой модели дает возможность применять модульный принцип при формировании методики учета непроизводственных затрат конкретной компании – путем выбора методов, приемов и способов учета, позволяющих получать информацию о затратах необходимого качества, контролируя при этом сложность и стоимость ведения учета затрат. С развитием науки об учете затрат, варианты исполнения блоков методики могут дополняться, однако модульный принцип позволит упростить процесс внедрения в учетную практику новых инструментов.

Одним из блоков методики регистрации информации о затратах является система счетов регистрации, при выборе которой важно учитывать необходимость совмещения нескольких видов учета – бухгалтерского, налогового и управленческого. С учетом авторского видения приоритетности ведения управленческого учета и его интеграции с информационными системами бухгалтерского и налогового учета, разработана интегрированная модель регистрации затрат. В предлагаемой модели для регистрации затрат в системе управленческого учета используются счета 20-29 Плана счетов с обязательным использованием в качестве аналитической группировки элементов затрат. На счетах 30-34 предлагается регистрировать затраты в разрезе элементов для целей бухгалтерского учета, а на счетах 36-39 – для целей налогового учета. На счете 35 «Себестоимость» будет формироваться информация об управленческой, бухгалтерской и налоговой себестоимости (для целей соответствующих видов учета), а также об отклонениях между ними. При такой системе регистрации затрат обеспечивается и выполнение требований законодательства относительно формирования информации о себестоимости, и сохранение коммерческой тайны в отношении информации о затратах.

Для реализации методического наполнения блока «Аналитический учет непроизводственных затрат» предложена модель формирования учетного объекта «Непроизводственное рабочее место», структурные компоненты которого дают возможность объединения нескольких направлений аналитического учета непроизводственных затрат и реализации механизмов повышения эффективности

расходования ресурсов в непроизводственных внутрихозяйственных процессах.

Создание учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» также позволило разработать систему показателей, отражающих себестоимость непроизводственных рабочих мест (в месяц, смену, час), себестоимость выполнения непроизводственных функций, непроизводственную часть налоговой и бухгалтерской себестоимости, применение которых расширит информационную основу контроля над эффективностью непроизводственных затрат и принятия обоснованных планово-управленческих решений.

Для практического исполнения блока «Методика калькулирования», на основе иерархического разделения внутрихозяйственных операций по принципу обеспечения различных аспектов функционирования компании, разработана модель пооперационной структуры деятельности фирмы, позволяющая систематизировать внутрихозяйственные операции для целей калькулирования и расширяющая возможности получения информации о различных видах себестоимости.

Для внедрения и адаптации в системе учета затрат компании учетного объекта «Непроизводственное рабочее место» разработаны: во-первых, алгоритмы формирования данного учетного объекта в нормативно-информационной системе компании и на счетах бухгалтерского учета; во-вторых, форма учетного документа – «Карточка непроизводственного рабочего места», путем формирования и заполнения которой предлагается закреплять создание учетного объекта; в-третьих, алгоритмы формирования ежемесячных начислений по элементам затрат для целей расчета себестоимости непроизводственного рабочего места; в-четвертых, внутрикорпоративная форма отчетности – «Отчет непроизводственного рабочего места за смену», введение которой позволит формировать периодическую отчетность и создать механизм контроля и оценки эффективности непроизводственных затрат.

В ходе исследования данные алгоритмы были апробированы при расчете себестоимости непроизводственного рабочего места «Главный бухгалтер» на примере ООО «НИСТА».

Предложенные в ходе исследования учетные инструменты, модели, экономические показатели и алгоритмизация их формирования и расчета, а также формы учетных документов обеспечивают возможность внедрения в учетную практику системы учета непроизводственных затрат по рабочим местам, элементы которой могут быть использованы в качестве основы при дальнейшей разработке инструментов нормативного учета непроизводственных затрат, с регистрацией затрат по нормам, выявлением отклонения фактических затрат от нормативных и т.п., открывающего более широкие возможности контроля и оценки эффективности непроизводственных затрат.

Полученные результаты исследования, по нашему мнению, являются определенным вкладом в развитие теории и методики учета непроизводственных затрат.

Использование разработанных и предложенных теоретических и методических положений данной работы позволит компаниям повысить объективность, достоверность, оперативность данных о непроизводственных затратах, внедрить элементы нормативного учета и расширить информационную основу для принятия обоснованных планово-управленческих решений, успешно конкурировать в системе рыночного хозяйства, обеспечивая эффективность своей производственно-финансовой деятельности.

Результаты проведенного исследования открывают перспективы дальнейших разработок в области учета непроизводственных затрат. Развитие представленных теоретико-методических положений с учетом специфики отраслей народного хозяйства, а также их рассмотрение с позиции смежных наук может стать основой создания моделей нормативного учета и систем эффективного управления непроизводственными затратами.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008: утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007: утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: утв. Приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.
11. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом Минфина России от 20.03.1992 г. № 10.
12. Постановление Правительства РФ "Об установлении норм расходов организаций на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, в пределах которых при

определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией" от 08.02.2002 № 92.

13. Межотраслевые укрупненные нормативы времени на работы по бухгалтерскому учету и финансовой деятельности в бюджетных организациях: утв. Постановлением Минтруда РФ от 26.09.1995 № 56.

14. Аксёнова, Е.А. Развитие функционального метода учёта «Точно вовремя» в финансово-хозяйственной деятельности организации / Е.А. Аксёнова // Науковедение. – 2013. – № 3. – С. 1 – 9.

15. Аладина, А.Н. Система таргет-костинг как инструмент стратегического контроллинга затрат / А.Н. Аладина // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2012. – № 8. – С. 5 – 9.

16. Артющенко, В.А. Развитие и современное состояние систем учета затрат / В.А. Артющенко // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 22. – С. 29 – 33.

17. Асаул, А.Н., Старовойтов М.К., Фалтинский Р.А. Управление затратами в строительстве /Под ред. д.э.н., профессора А. Н. Асаула. – СПб: ИПЭВ, 2009. – 392 с.

18. Атаманов, Д. Расчёт себестоимости продукции методом ABC / Д. Атаманов // Финансовый директор. – 2003. – № 7 – 8.

19. Аткинсон, Э.А. Управленческий учет / Э. А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, Марк С. Янг. – 3-е изд.: пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2007. – 880 с.

20. Баранов, И.Н. Оценка деятельности организаций: подход Р.Каплана и Д.Нортон / И.Н. Баранов // Российский журнал менеджмента. – 2004. – № 3. – С. 63 – 70.

21. Безруких, П.С. Комментарий к Положению о составе затрат / П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1999. – 256 с.

22. Белл, Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. Перевод с английского. – М.: Academia, 1999. – 956 с.

23. Валебникова, Н.В. Современные тенденции управленческого учета / Н.В. Валебникова, И.П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С.53 – 58.

24. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство/ Л.С.Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М.: Эксмо, 2007. – 320 с.

25. Васин, Ф.П. Системы учета «стандарт-кост» и нормативного метода – основа организации управленческого учета / Ф.П. Васин // Вестник Финансовой Академии. – 1999. – № 4. – С. 38 – 43.

26. Вахрушина, М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учёта: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12/ Вахрушина Мария Арамовна, — Москва, 2002. – 405с.

27. Вахрушина, М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. / М.А. Вахрушина. – М.: ИКФ Омега-Л: Высш. шк., 2002. – 528 с.

28. Вахрушина, М.А. Управленческий учет. Учебное пособие по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров. Базовый курс. / М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, М.И. Сидорова – М.: Издательский дом БИНФА, 2011. – 141 с.

29. Воронова, Е.Ю. Учет затрат: функциональный и традиционный подходы / Е.Ю. Воронова // Аудитор. – 2007. – № 12. – С. 11 – 14.

30. Воронова, Е.Ю. Метод ABC: иллюстративный пример / Е.Ю. Воронова // Аудитор. – 2008. – № 2. – С. 22 – 25.

31. Воронова, Е.Ю. Взаимосвязь управленческого и финансового учета / Е.Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 81 – 87.

32. Врублевский, Н.Д. Управленческий учет издержек производства: концепция развития: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12/ Врублевский Николай Дмитриевич. – Москва, 2002. – 368 с.

33. Галкина, Е.В. Экономическая сущность затрат и расходов в бухгалтерском учете / Е.В. Галкина // Бухгалтерский учет и налоги в общественном питании. – 2006. –

№ 4, С. 95 – 102.

34. Гаррисон, Р. Норин Э., Брюэр П. Управленческий учёт. 12-е изд. / пер. с англ. под ред. М.А. Карлика / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. – СПб.: Питер, 2010. – 592 с.

35. Гаррисон, Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта / пер. с англ. Б. Вакман; общ. ред. и предисл. Ю. О. Любович. – М.: Техника управления, 1930. – 296 с.

36. Горелова, М.Ю. Управленческий учет: методы калькулирования себестоимости / М.Ю. Горелова. – М.: НалогИнформ, 2007. – 56 с.

37. Городкова, С.А. Управление затратами в потребительской кооперации: теория, методология, практика: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук: (08.00.05) / Городкова Светлана Александровна. – Новосибирск, 2011. – 35 с.

38. Друри, К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

39. Евдокимов, Н.А. Учёт затрат по видам деятельности: дис ... канд. экон. наук: 08.00.12/ Евдокимов Николай Анатольевич. – Москва, 2004. – 160 с.

40. Егорова, Л.И. Бухгалтерский управленческий учет / Л.И. Егорова; Московская финансово-промышленная академия. – М., 2004. – 52 с.

41. Ефремова, А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А.А. Ефремова. – М.: Вершина, 2006. – 208 с.

42. Жебрак, М.Х. Основы нормативного метода калькуляции / М.Х. Жебрак. – М.: Машгиз, 1948. – 196 с.

43. Жигунова, О.А., Ковалёв, А.С. К вопросу об эволюции методов учета затрат / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Академический вестник ТГАМЭУП. – 2013. – № 3. – С. 83 – 89.

44. Жигунова, О.А., Ковалёв, А.С. К вопросу о сущности и соотношении понятий «затраты», «издержки», «расходы» / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Нефть, газ и бизнес. – 2014. - № 12. – С. 14 – 17.

45. Жигунова, О.А., Ковалёв, А.С. Место и содержание группировки затрат на производственные и внепроизводственные в общей классификации затрат /

О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Актуальные проблемы строительства, экологии и энергосбережения в условиях Западной Сибири: сборник материалов международной научно-практической конференции в трех томах, Тюмень, 15 апр. 2014 г. / Тюменский архитектурно-строительный университет. – Тюмень, 2014. – Т.1. – С. 120 – 123.

46. Жигунова, О.А., Ковалёв, А.С. Идентификация подходов к учету затрат / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Академический вестник ТГАМЭУП. – 2014. – № 1. – С. 76 – 82.

47. Жигунова, О.А., Ковалёв, А.С. Затраты, издержки, расходы. Трактовка с позиции ресурсов / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв // Бухгалтерский учет. – 2015. – № 1. – С. 97 – 102.

48. Жигунова, О.А., Ковалёв, А.С. Учет непроизводственных затрат: исторический аспект, проблемы, подходы: монография / О.А. Жигунова, А.С. Ковалёв.– Тюмень: РИО ТюмГАСУ, 2015. – 120 с.

49. Зимакова, Л.А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12/ Зимакова Лилия Александровна. – Мичуринск - наукоград, 2009. – 41 с.

50. Зимакова, Л.А. Создание интегрированной системы финансового и управленческого учета / Л.А. Зимакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. - № 8. – С. 25 – 31.

51. Зимакова, Л.А. Создание интегрированной системы финансового и налогового учета на российских предприятиях / Л.А. Зимакова, В.И. Болтенков // Научные ведомости БелГУ. – 2009. – № 2.

52. Золотарева, И.В. Контрольно-методическое обеспечение учета деятельности строительных организаций в период перехода на международные стандарты финансовой отчетности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12: / Золотарева Ирина Владимировна. – Ростов-на-Дону, 2014. – 146 с.

53. Зырянова, Т.В., Тарновская, Ю.С. Методика создания унифицированных справочников аналитического учета бизнес-процессов компании / Т.В. Зырянова,

Ю.С. Тарновская // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 36. – С.2 – 14.

54. Зырянова, Т.В., Тарновская, Ю.С. Моделирование процессного подхода для целей управленческого учета / Т.В. Зырянова, Ю.С. Тарновская // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 44. – С.15 – 28.

55. Иванова, В.Г. Методические подходы к автоматизации системы управленческого учета в организациях / В.Г. Иванова // Управленческий учет. – 2008. – № 1. – С. 19 – 26.

56. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.

57. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник/ В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2010. – 574 с.

58. Илышева, Н.Н., Ляпкина, А.М. Достаточно ли данных учета по МСФО для построения эффективной системы управленческого учета / Н.Н. Илышева, А.М. Ляпкина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 22. – С. 2 – 7.

59. Илышева, Н.Н., Быстрова, А.Н. О теоретико-методологических основах управленческого учета в условиях перехода на инновационный путь развития / Н.Н. Илышева, А.Н. Быстрова // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 5. – С. 7 – 14.

60. Калинин, Д.М. Формирование комплексной системы управления накладными расходами на промышленных предприятиях: Автореф. дис. ... канд. экон. наук: (08.00.05) / Калинин Денис Михайлович [Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов]. – Санкт-Петербург, 2006. – 22 с.

61. Карпова, Т.П. Основы управленческого учета: учебное пособие / Т.П. Карпова. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.

62. Карпова, Т.П. Бухгалтерский управленческий учет производства: концепция совершенствования: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12: /Карпова Татьяна Петровна. – Москва, 2004. – 350 с.

63. Карпова, Т.П. Управленческий учет. 2-е изд., перераб. и доп. / Т.П. Карпова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.

64. Керимов, В.Э. Управленческий учёт производственной деятельности: Учебное пособие. / В.Э. Керимов, А.А. Епифанов, П.В. Селиванов, М.С. Крятов. – М.: Изд-во «Экзамен», 2002. – 160с.

65. Ковалёв, А.С. Методы учета затрат. Кризисы релевантности или история постановки проблем / А.С. Ковалёв // Экономическая наука: прошлое, настоящее, будущее: сборник статей Международной научно-практической конференции, Уфа, 26 мая 2014 г. / Аэтерна. – Уфа, 2014. – С. 61 – 65.

66. Ковалёв, А.С. К вопросу об актуальности некоторых традиционных группировок затрат / А.С. Ковалёв // Сборник материалов XIV научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и соискателей ТюмГАСУ, Тюмень, 27 нояб. 2014 г. / Тюменский государственный архитектурно-строительный университет. – Тюмень, 2015. – С. 197 – 202.

67. Ковалёв, А.С. Модульный подход к формированию методики учета затрат предприятия / А.С. Ковалёв // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы: сборник статей III Всероссийской научно-практической конференции, Пенза, 01-31 янв. 2015 г. / МНИЦ АГСХА. – Пенза, 2015. – С. 90 – 94.

68. Ковалёв, А.С. Непроизводственные затраты. Теоретический аспект / А.С. Ковалёв // Управленческий учет. – 2015. - № 6. – С. 3 – 10.

69. Ковалёв, А.С. Концептуальный подход к построению системы учета затрат предприятия / А.С. Ковалёв // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2015. Т.9. – № 2. – С.97 – 104.

70. Кольцова, Т.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Т.А. Кольцова. – Тюмень: ТюмГУ, 2009. – 244 с.

71. Кольцова, Т.А. Об управленческом учете в сфере малого бизнеса / Т.А. Кольцова // Академический вестник ТГАМЭУП. – 2010. – № 5. – С. 57 – 60.

72. Комиссарова, И.П. Трансформация учёта расходов организации: методология и практика / И.П. Комиссарова. – М.: Бухгалтерский учёт, 2002. – 224 с.

73. Кубышкин, И.В., Пчелинцев, А.В. Особенности учета затрат на

газотранспортном предприятии / И.В. Кубышкин, А.В. Пчелинцев // Газовая промышленность. – 2005. - № 6. – С. 100 – 101.

74. Кутер, М.И. Бухгалтерский учет: основы теории / М.И. Кутер. – М.: Экспертное бюро, 1997. – 496 с.

75. Ластовецкий, В.Е. Учёт затрат по факторам производства и центрам ответственности / В.Е. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.

76. Литвин, Б.М. Учёт затрат и калькулирование себестоимости в строительстве / Б.М. Литвин, М.С. Пушкарь, А.С. Наринский. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 125 с.

77. Лукьяненко, О.В., Сальманова, К.Ю. Использование интегрированной и автономной моделей организации управленческого учета на производственном предприятии // Бухгалтерский учет, аудит, налогообложение и социально-экономические аспекты развития коммерческих организаций на современном этапе: материалы XVI научно-образовательной конференции, Тюмень / Тюменский государственный архитектурно-строительный университет. – Тюмень, 2013. – С. 95 – 107.

78. Лупикова, Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие / Е.В. Лупикова. – М.: КНОРУС, 2006. – 240 с.

79. Лысенко, Д. В. Бухгалтерский управленческий учет / Д. В. Лысенко. – М: ИНФРА-М, 2011. – 478 с.

80. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг) / В.А. Маздоров. – М.: Финансы, 1972. – 320 с.

81. Макконнелл, К.Р., Брю, С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. с 14-го англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 2003. – XXXVI. - 972 с.

82. Максимочкина, О.В. Управленческий учет в птицеводстве: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Максимочкина Ольга Валерьевна. – Москва, 2004. – 236 с.

83. Маничкина, М.В. Современная трактовка понятий «расходы» и «затраты» с позиции бухгалтерского профессионального суждения / М.В. Маничкина // Российское предпринимательство. – 2008. – № 10 Вып. 2 (121). – С. 34 – 38.

84. Маскел, Б., Баггали, Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

85. Медведев, М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы / М.Ю. Медведев. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2001. – 752 с.

86. Мизиковский, Е.А., Мизиковский, И.Е. Производственный учет / Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. – 272 с.

87. Мизиковский, И.Е. Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Мизиковский Игорь Ефимович. – Нижний Новгород, 2006. – 328 с.

88. Мировая экономика: глобальные тенденции за 100 лет / под ред. И.С. Королева. – М.: Юристъ, 2003. – 604 с.

89. Мицкевич, А. А. ABC-Costing для практического использования / А. А. Мицкевич // Экономические стратегии. – 2005. – № 3. – С. 118 – 122.

90. Мишин, А.Ю. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности: монография. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2002. – 176 с.

91. Молвинский, А.В. Учет и анализ затрат для принятия управленческих решений: материалы бизнес-класса международного центра финансово-экономического развития (МЦФЭР), Москва, 06-07 февр. 2006 г. / Международный центр финансово-экономического развития (МЦФЭР). – М., 2006. – 252 с.

92. Николаева, С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.

93. Николаева, С.А., Шебек, С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 288 с.

94. Николаева, С.А. Шебек, С.В. Корпоративные стандарты: от концепции

до инструкции, практики разработки / С.А Николаева, С.В. Шебек. – М.: Книжный мир, 2002. – 333с.

95. Нимокс, С. Управление накладными расходами / С. Нимокс, О. Райт, Р. Росиелло // Вестник McKinsey (The McKinsey Quarterly). – 2005. – № 2. – С. 77 – 89.

96. О'Шонесси, Дж. Принципы организации управления фирмой / пер. с англ., предисл. Д.И. Евенко / Дж. О'Шонесси. – М.: Прогресс, 1979. – 133 с.;

97. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.

98. Палий, В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 287 с.

99. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА-М, 2006. — 279 с.

100. Петросян, А.П. Формирование управленческой информации на основе данных функционально-процессного учета затрат: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Петросян Армен Петрович. – Казань, 2003. – 211 с.

101. Пивкин, С.А. Развитие теории и методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции производственного предприятия: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Пивкин Сергей Анатольевич. - Нижний Новгород, 2009. – 205 с.

102. Пронина, Т.В. Организация учета затрат по центрам ответственности / Т.В. Пронина // Аграрная наука. – 2009. - № 3. – С. 11 – 12.

103. Протасов, А.Е. Учет и анализ накладных расходов предприятия по видам деятельности на основе метода ABC: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Протасов Алексей Евгеньевич. – Саратов, 2008. – 255 с.

104. Рыбакова, О.В. Бухгалтерский управленческий учёт и управленческое планирование / О.В. Рыбакова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

105. Садыкова, Р.Ш. Разработка научных основ формирования и использования накладных расходов на предприятии: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / Садыкова Роза Шайнуровна. – Уфа, 2001. – 140 с.

106. Сатубалдин, С.С. Учёт затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатубалдин. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
107. Сидорова, М.И. Становление и развитие учета затрат по нормам в коммерческих организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Сидорова Марина Ильинична. – Москва, 2006. – 231 с.
108. Скляренко, В.К. Классификация и состав затрат на производство и реализацию продукции / В.К. Скляренко // Справочник экономиста. – 2005. – № 8. – с.40 – 47.
109. Соколов, А.Ю. Теория и методология управленческого учета целевых затрат: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Соколов Андрей Юрьевич. – Казань, 2008. – 542 с.
110. Соколов, А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А.Ю. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
111. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
112. Соколов, Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
113. Соколов Я.В., Ковалев В.В. Учет в эпоху Петра I / Я.В. Соколов, В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 1993. - № 1. – С. 36 – 38.
114. Стратегический управленческий учет для бизнеса: учебник / Н.Н. Илышева, Л.В. Юрьева, А.В. Караваева, А.Н. Быстрова. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 336 с.
115. Теория бухгалтерского учета: учебник / под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2002. – 400 с.
116. Управленческий учёт / под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005 – 344с.
117. Управленческий учет по видам деятельности/ Т.Е Гварлиани, Е.А. Быков, Е.В. Мостовая, С.В. Черемшанов / под. ред. проф. Т.Е Гварлиани. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 304 с.
118. Хендриксен, Э.С., Ван Бреда, М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер

с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

119. Хорнгрен, Ч., Фостер, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

120. Хорнгрен, Ч. Управленческий учёт, 10-е изд. / пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.

121. Цыганков, К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М.: Магистр, 2009. – 462 с.

122. Чая, В.Т., Чупахина, Н.И. Этапы развития управленческого учета / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21. – С.56 – 62.

123. Шевелев, А.Е. Организация бухгалтерского учета в современных условиях / А.Е. Шевелев // Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент». – 2013. – Т.7. – №3. – С. 188 – 190.

124. Шим, Дж.К., Сигел, Дж.Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1996. – 344 с.

125. Шумейко, М.В. Методология интернационального финансового учета в строительстве / М.В. Шумейко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 9. – С. 26 – 33.

126. Шумейко, М.В., Гуляева, А.Ю. Анализ состояния традиционного финансового учета в России / М.В. Шумейко, А.Ю. Гуляева // Электронный научный журнал «Инженерный вестник Дона». – 2012. – № 4 (ч.2).

127. Шумилина, В.Е. Организация финансового учета в интернациональной модели производственной оптики / В.Е. Шумилина // Учет и статистика. – 2008. – № 2 (12). – С. 38 – 42.

128. Эмерсон, Г. 12 принципов производительности / пер. с англ. – М.: Экономика, 1992. – 224 с.

129. Энтони, Р., Рис, Дж. Учет: ситуации и примеры / пер. с англ. под ред. и с пред. А.М. Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

130. Юрьева, Л.В Анализ категорий расходы, затраты и себестоимость в системе стоимостного измерения в российском учете / Л.В. Юрьева // Региональная экономика и управление: электронный научный журнал. – 2007. – № 9. – С. 50 – 56.
131. Chatfield, M., Vangermeersch, R. The History of Accounting: An International Encyclopedia. – New York & London: Garland Publishing, Inc., 1996. – 656 p.
132. Church, A. H. The Proper Distribution of Expense Burden. – New York: The Engineering Magazine, 1908. – 116 p.
133. Clark, J.M. Studies in Economics of Overhead Costs. – Chicago: University of Chicago Press, 1923. – 502 p.
134. Cooper, R., Kaplan, R.S. Measure Cost Right: Make the Right Decisions // Harvard Business Review. – (September-October 1988). – pp.96-102.
135. Garcke, E., Fells, J.M. Factory Accounts: Their Principles and Practice. – London: Crosby, Lockwood & Son, 1887. Reprint. New York: Arno Press, 1976. – 242 p.
136. Kaplan, R.S., Johnson, H.T. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. – Boston: Harvard Business School Press, 1987. – 270 p.
137. Statements on Management Accounting «Implementing Process Management for Improving Products and Services» №4 NN / Institute of Management Accountants, March 2000.

Обзор дефиниций: «затраты», «издержки», «расходы»

Таблица 1 – Обзор дефиниции «затраты»

Понятие затрат	Автор
Затраты - стоимостная оценка используемых производственных ресурсов организации	С.А. Николаева, С.В. Шебек [93, с.95]
Затраты - принятая к учету стоимостная оценка используемых ресурсов различного вида – материальных, финансовых, трудовых и прочих – стоимость которых может быть измерена с достаточной степенью надежности	А.А. Ефремова [41, с.18]
Затраты предприятия – это расходы на создание производственных запасов материально-технических ресурсов, услуги поставщиков и приобретение трудовых ресурсов, включая потребленную в процессе производства часть затрат, а также расходы предприятия, непосредственно не связанные с его хозяйственно-производственной деятельностью Затраты на производство – стоимость части ресурсов (затрат) предприятия, которые израсходованы на изготовление продукции (работ, услуг) за определенный период	Н.Д. Врублевский [32, с.60]
Затраты - денежная оценка стоимости материальных, финансовых, природных, информационных и других ресурсов, задействованных на производство и реализацию продукции	В.К. Скляренко [108, с. 41]
Затраты - стоимость ресурсов, использованных в процессе хозяйственной деятельности компании	А.В. Молвинский, [91, с. 5]
Затраты - явные (фактические) издержки предприятия... средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющихся в наличии	С.А. Пивкин [101, с.21]
Затраты - выраженные в натуральной и денежной формах совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени Текущие затраты основной деятельности отражают стоимость ресурсов, использованных в процессе изготовления (добычи) продукции, выполнения работ, оказания услуг	В.Б. Ивашкевич [57, с. 57-58, 61]
Затраты - израсходованные ресурсы или активы, оцененные в стоимостном выражении для тех или иных целей ведения бизнеса	А.Ю. Соколов [109, с.58]
Затраты организации – это средства, израсходованные на приобретение ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и иных), имеющихся в наличии	Л.С. Васильева [24, с.24]
Затраты – это объем ресурсов, используемых на производство и сбыт строительной продукции, трансформирующихся в себестоимость продукции, строительного-монтажных работ (СМР) или услуг. Затраты всегда измеряются в денежном выражении, так как имеют расчетную природу оценки и отражаются во внутреннем учете организации на момент их потребления в процессе производства.	А.Н. Асаул и др. [17]
Затраты - оцененное в денежном выражении потребление производственных факторов с целью изготовления и сбыта продукции и поддержанию работоспособности предприятия	Д. В. Лысенко [79]

Продолжение таблицы 1

Затраты - экономическая категория, характеризующая расход ресурсов конкретного экономического субъекта в денежной форме на выполнение экономической деятельности	Д.М. Калинин [60, с.5]
Затраты - отток или истощение активов, которое может привести к признанию актива или расхода. Затраты признаются расходами, когда связаны с получением доходов за отчетный период	Е.В. Галкина [33]
Затраты – структурно детерминированные проявления деловой активности хозяйствующего субъекта, сущность которых состоит в фактическом производственном потреблении хозяйственных средств, измеряемом по заранее принятым правилам в натуральных и стоимостных единицах и мотивированным получением прогнозируемых экономических выгод Затраты – это стоимость хозяйственных средств, израсходованных в обычной деятельности, которые принесли доход в настоящем и перестали приносить его в будущем (образуют себестоимость произведенных и проданных продуктов труда)	Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский [86, с.20]
Затраты - стоимостное выражение использованных в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов	М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова- Николаева, [28, с. 13]
Затраты - явные (фактические, расчётные) издержки предприятия	В.Э. Керимов и др. [64, с.42]
Категория «затраты» трактуется как использование различных видов ресурсов (в стоимостной или иной оценке), направленное на достижение конкретной цели, произведенное за определенный период времени (отчетный период). Осуществление затрат не предполагает уменьшения экономических выгод в результате выбытия активов, происходит смена одного актива на другой.	Л.В. Юрьева [130, с. 54]

Таблица 2 – Обзор дефиниции «издержки»

Понятие издержек	Автор
Издержки производства - затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг)	Л.И. Егорова [40, с.12]
Издержки - совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство продуктов	В.Ф. Палий, [98, с.7]
Издержки производства и сбыта рассматриваются как совокупность затрат живого и овеществленного труда на производство и реализацию товаров, выраженных преимущественно в натуральной форме	В.Б. Ивашкевич [56, с.4]
Издержки - денежное выражение общей суммы ресурсов, используемых с определенной целью	Л.С. Васильева [24, с.26]
Экономические издержки – те выплаты, которые фирма обязана сделать, или те доходы, которые фирма должна обеспечить поставщикам ресурсов для того, чтобы отвлечь эти ресурсы от альтернативных вариантов использования Издержки производства – все платежи – как явные, так и скрытые, включая нормальную прибыль – необходимые для того, чтобы привлечь ресурсы в конкретную сферу производства и удержать их здесь	К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю, [81, с.509]
Издержки производства – затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг)	М.А. Вахрушина [27, с.44]
Издержки - экономическая категория, выражающая расход всех ресурсов обществом в денежной форме на создание продукции (услуг)	Д.М. Калинин [60, с.5]
Издержки – это суммарные жертвы предприятия, связанные с выполнением определённых функций	В.Э. Керимов и др. [64, с.42]
Издержки характеризуют в денежном выражении объём расходов, направленных на определённые цели	И.П. Комиссарова [72, с.12]

Таблица 3 – Обзор дефиниции «расходы»

Понятие расходов	Автор
Расходы - обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.	Налоговый кодекс РФ [1]
Расходы – объект учета, характеризующий выбытие объекта хозяйственной деятельности из хозяйственного комплекса	М.Ю. Медведев [85, с.476]
Расходы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)	Ст. 2 ПБУ 10/99 [8] (Поддерживают: М.А. Вахрушина [27, с.45], Д.М. Калинин [60, с.5])
Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.	Международные стандарты финансовой отчетности
Расходы – все затраты, которые в данный период времени в ходе хозяйственной деятельности приводят к изменению активов организации и служат для получения соответствующих доходов	Л.С. Васильева [24, с.24]
Расходы – уменьшение совокупной величины ресурсов организации	С.А Николаева, С.В. Шебек [93, с.98]
Расходы по обычным видам деятельности – платежи и кредиторская задолженность, связанная с приобретением материально-производственных запасов и других активов	В.Б. Ивашкевич [57, с.57]
Расходы – уменьшение экономических выгод предприятия в результате выбытия текущих производственных активов в обычной деятельности хозяйствующего субъекта	М.В. Маничкина [83]
Расходы – часть затрат, соответствующая признанным за отчетный период доходам (связанная с их получением)	Е.В. Галкина [33]
Расходы – отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала и отличный от распределения капитала между участниками организации	М.А. Вахрушина, С.А. Рассказова-Николаева, [28, с. 13]
Расходы - уменьшение средств или увеличение долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности	В.Э. Керимов и др. [64, с.42]
Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения её обязательств, приводящий к уменьшению капитала, отличный от распределения капитала между участниками организации	А.Д. Шеремет [116, с.18]
Расходы – это уменьшение средств предприятия или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности.	О.В. Рыбакова [104, с.451]
Расходы - совокупность использованных финансовых средств, относящихся к активам, если они способны приносить доходы организации в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет	И.П. Комиссарова [72, с.12]

Обзор классификаций затрат, представленных в работах отечественных и зарубежных ученых

Классификационный признак	Предлагаемые группировки затрат	Целевая направленность	Автор
1	2	3	4
По состоянию затрат	Входящие и истекшие	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; Л.С. Васильева и др. [24, с.28]
По способу отнесения на себестоимость (калькуляционный объект)	Прямые и косвенные	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; Л.С. Васильева и др. [24, с.28]; А.А. Ефремова [41, с.24]; Д.М. Калинин [60, с.6]; Т.П. Карпова [62, с.120]; К. Друри, [38, с.24]; Палий В.Ф. [98, с.92]
По отношению к технологическому процессу	Основные и накладные (расходы по обслуживанию производства и управлению)	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; Л.С. Васильева и др. [24, с.27]; А.А. Ефремова [41, с.24]; Д.М. Калинин [60, с.7]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]; С.С. Сатубалдин [106, с. 24-25]
По методу списания (по роли в процессе производства)	Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические, непроизводственные)	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; Д.М. Калинин [60, с.7]; С.С. Сатубалдин [106, с. 24-25]; Р. Гаррисон и др. [34, с. 62-65]; К. Друри, [38, с.24]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]
По составу	Одноэлементные и комплексные	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Л.С. Васильева и др. [24, с.28]
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Л.С. Васильева и др. [24, с.28]
По экономическим элементам	Элементы затрат	Для расчета себестоимости произведенной продукции и	М.А. Вахрушина [27, с.47]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Л.С. Васильева и др. [24, с.28]

Продолжение таблицы

1	2	3	4
		определения размера полученной прибыли	
По статьям	статьи калькуляции	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]; В.Ф. Палий [98, с.86]
По носителям	Виды продукции	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	М.А. Вахрушина [27, с.47]
По отношению к готовому продукту	Готовый продукт и незавершенное производство	Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли	Л.С. Васильева и др. [24, с.28]
По отношению к объему производства (к загрузке производственных мощностей)	Постоянные (условно-постоянные) и переменные (условно-переменные) (пропорциональные, прогрессивные, дегрессивные)	Для принятия управленческих решений и планирования	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; А.А. Ефремова [41, с.24]; Д.М. Калинин [60, с.7]; К. Друри, [38, с.24]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Н.Д. Врублевский [32, с.71]; Л.С. Васильева и др. [24, с.29]
	Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках	Для принятия управленческих решений и планирования	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]
	Безвозвратные затраты (необратимые)	Для принятия управленческих решений и планирования	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; К. Друри, [38, с.24]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]
	Вмененные (упущенная выгода, альтернативные)	Для принятия управленческих решений и планирования	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; К. Друри [38, с.24]; Т.П. Карпова [62, с.116]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]
	Предельные и приростные	Для принятия управленческих решений и планирования	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]

Продолжение таблицы

1	2	3	4
По охвату планированием	Планируемые и непланируемые	Для принятия управленческих решений и планирования	М.А. Вахрушина [27, с.47]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]; Л.С. Васильева и др. [24, с.28]
По устранимости затрат	Устранимые и неустраиваемые	Для принятия управленческих решений и планирования	К. Друри [38, с.24]
По уровню риска	Затраты с повышенным и умеренным риском	Для принятия управленческих решений и планирования	А.Ю. Соколов [109, с. 86]
По эффективности (целесообразности)	Непроизводительные и производительные	Для принятия управленческих решений и планирования	А.А. Ефремова [41, с.24]; Палий В.Ф., с.92; Врублевский, с.74; Васильева Л.С. и др., с.28
По периоду	Прошлых периодов, текущего периода и будущих периодов	Для принятия управленческих решений и планирования	Ефремова с.24; В.Ф. Палий [98, с.92]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]; Л.С. Васильева и др. [24, с.29]
По релевантности	Релевантные и нерелевантные	Для принятия управленческих решений и планирования	Д.М. Калинин [60, с.7]; К. Друри, [38, с.24]
По степени управляемости	Управляемые, ограниченно управляемые, неуправляемые	Для принятия управленческих решений и планирования	А.Ю. Соколов [109, с. 85]
По возможности контроля в данном подразделении и на данном уровне управления	Регулируемые и нерегулируемые (контролируемые и неконтролируемые)	Для контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности	М.А. Вахрушина [27, с.47]; О.В. Максимочкина [82, с.35]; Т.Е. Гварлиани и др. [117, с.16]; Д.М. Калинин [60, с.7]; В.Ф. Палий [98, с.92]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]; А.Ю. Соколов [109, с. 86]
По охвату нормированием	Нормируемые и ненормируемые	Для контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности	В.Ф. Палий [98, с.92]; Н.Д. Врублевский [32, с.74]
По местам возникновения	Производство, цех, участок etc	Для контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности	М.А. Вахрушина [27, с.46]; В.Ф. Палий [98, с.93]
По факторам производства	Средства труда, предметы труда, рабочая сила	Для контроля и регулирования производственной деятельности центров	В.Е. Ластовецкий [75, с.6]
По видам деятельности		Для контроля и регулирования производственной деятельности центров ответственности	Т.П. Карпова [62, с.97-98]