

2.6. ВЗАИМОСВЯЗЬ ОЦЕНОК НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И НЕФИНАНСОВЫХ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ: АНАЛИЗ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДА ОЦЕНОК

Ульянова Н.В., к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Представленная статья продолжает исследования автора в области тенденций развития управления себестоимостью и совершенствования методов калькулирования затрат и оценки нефинансовых оборотных активов. В работе анализируются методы оценки незавершенного производства, предлагается алгоритм расчета стоимости незавершенного производства путем применения балансового уравнения условных единиц готовой продукции, адаптированный к российской практике. Статья содержит предложения и рекомендации по разработке единой взаимосвязанной системы оценок запасов, которая может использоваться в целях принятия управленческих и финансовых решений.

ВВЕДЕНИЕ

Методы оценки и калькулирования в любой учетной системе взаимосвязаны. Оценка материальных запасов определяет величину и материальную стоимость незавершенного производства; калькулирование определяет методы включения косвенных затрат в оценку готовой продукции, и тем самым устанавливает порядок оценки незавершенного производства.

Оценка готовой продукции, работ, услуг (далее по тексту по продукции) могут пониматься работы и услуги) и незавершенного производства имеет прямую логическую и обратную математическую зависимость. С одной стороны готовая продукция является следствием незавершенного производства, поэтому оценка готовой продукции должна логично складываться из материальных и прочих затрат незавершенного производства. С другой стороны, чем больше затрат относится к незавершенному производству, тем меньше стоит готовая продукция. Следовательно, порядок распределения прямых и косвенных затрат между незавершенным производством и выпуском имеют прямое отношение к проблеме истинности себестоимости и эффективности управления затратами.

Следует отметить, что в большинстве российских изданий очень подробно излагаются методы калькулирования готовой продукции [3, с. 87-155, 5, с. 546-565, 10, с. 52-63], в то время как проблеме распределения затрат между незавершенным производством и готовой продукцией, по нашему мнению, не уделяется достаточного внимания. Следствием этого является несопоставимость, разрыв в оценке незавершенного производства и готовой продукции.

Наша цель состоит в разработке достоверных и рациональных системных методов оценки запасов незавершенного производства и других оборотных активов.

Для решения поставленной цели необходимо:

- проанализировать проблемы количественного учета запасов незавершенного производства и сформулировать практические рекомендации по проведению инвентаризации незавершенного производства;
- критически проанализировать различные методы оценки незавершенного производства с точки зрения их достоверности и рациональности относительно технологий управления производством и себестоимостью;
- сформулировать предложения по систематизации и совершенствованию методов оценки незавершенного производ-

ства и других нефинансовых оборотных запасов как единого взаимосвязанного комплекса активов предприятия.

Количественный учет запасов незавершенного производства

Независимо от технологии производства (химико-физическая или механическая обработка или их комбинирование) для определения количества первоначальных материальных запасов, находящихся в незавершенном производстве, используют оперативный и/или инвентарный методы учета. Суть их – определить истинное количество исходных материальных запасов в незавершенном производстве. Рассмотрим содержание этих методов, чтобы ниже иметь критическое представление о достоверности оценки незавершенного производства и готовой продукции.

Оперативный метод предполагает, что количество материальных ресурсов, находящихся в незавершенном производстве, определяется по формуле (для упрощения не учитываем затраты на производственные отходы и брак):

$$НЗП_{кп} = НЗП_{нп} + ОБ_{д} - ОБ_{к},$$

где

НЗП_{кп} – количество материальных запасов, находящихся в незавершенном производстве на конец отчетного периода;

НЗП_{нп} – количество материальных запасов, находящихся в незавершенном производстве на начало отчетного периода;

ОБ_д – количество материальных запасов, начатых обработкой в отчетном периоде;

ОБ_к – количество материальных запасов, законченных обработкой в отчетном периоде.

В указанной формуле мы не учитываем материальные запасы, которые могут находиться в производственных цехах, но не начаты обработкой. По нашему мнению, фактом, определяющим движение запасов по синтетическим счетам учета, является их преобразование (физико-химическое или механическое видоизменение). Поэтому материалы, не начатые обработкой, отражаются на синтетическом счете «Материалы» по подразделению – цех основного производства, и не могут участвовать в расчете незавершенного производства.

Из формулы видно, что показатель материальных запасов, списанных на выпуск готовых изделий, известен и принимается как истинный. Между тем, именно этот показатель имеет условный характер. Он определяется, как правило, по нормативам расходования материалов, приходящихся на фактически выпущенную готовую продукцию. Однако фактический расход материалов (который существовал в жизни) может отличаться от нормативного: в связи с качественными характеристиками материальных запасов, вынужденными заменами сырья, использованием возвратных отходов или по другим причинам. Поэтому показатель незавершенного производства на конец отчетного периода, рассчитанный оперативным путем, всегда имеет некоторую погрешность.

Инвентарный метод подразумевает проведение инвентаризации запасов незавершенного производства на конец отчетного периода. Показатель, который в данном случае принимается за истинный, – остатки материальных запасов в обработке на конец отчетного периода. Тогда с помощью этого показателя рассчи-

тывают оборот материальных запасов, приходящихся на фактический выпуск готовой продукции:

$$ОБ к = НЗП_{нп} + ОБ д - НЗП к.$$

Однако проведение инвентаризации имеет объективную сложность: материалы, отпущенные в производство, находятся, как мы говорили, в процессе преобразования, и пересчитать их в исходном виде, как правило, невозможно. Поэтому инвентаризацию незавершенного производства проводят в два этапа:

- пересчитывают запасы незавершенного производства в том виде, в котором они существуют на момент инвентаризации: смеси, сплавы, заготовки, штамповки, сборочные узлы, агрегаты и т.п.;
- переводят (разуконплектуют) запасы незавершенного производства в исходные материальные ресурсы.

Пересчет незавершенного производства в материальные запасы имеет также условный характер хотя бы по следующим причинам.

- Во-первых, пересчет проводится по нормам расходования, которые могут отличаться от факта, о чем сказано выше.
- Во-вторых, запасы незавершенного производства и исходные материальные ресурсы могут иметь различные единицы измерения.

Например, в незавершенном производстве количество смеси определяют объемным путем, затем при помощи нормативного или фактического показателя плотности смесь переводится в весовую единицу измерения; из весовой единицы измерения по нормам расходования рассчитывают материальные запасы исходных ресурсов в незавершенном производстве. Разумеется, такой расчет всегда имеет погрешность.

Следовательно, ни один, ни другой метод не являются абсолютно истинными, и определить остатки материальных запасов в обработке и материальных запасов, списанных на выпуск готовой продукции, можно лишь с относительной точностью.

На практике применяют комбинацию этих методов учета. В зависимости от технологии производства условно принимают один из методов за истинный и рассчитывают либо остаток материалов в незавершенном производстве, либо оборот материальных запасов, приходящихся на выпуск готовой продукции.

Для обеспечения надежности количественного показателя запасов незавершенного производства рекомендуется соблюдать хотя бы следующие два условия:

- списание материальных запасов, приходящихся на выпуск, должно производиться по факту расходования запасов; а для анализа выявленных отклонений должны использоваться не идеальные справочные, среднестатистические нормы, а нормы (сметы, спецификации, рецептуры), которые разрабатываются технологами специально для выпуска партии готовой продукции, с учетом индивидуальных характеристик материальных ресурсов и готовой продукции, замен и других факторов, влияющих на фактическое нормы расходования. По нашему мнению, контроль своевременности и содержания обновления норм относится к проблеме надежности первичной информации и должен решаться, как минимум, на уровне всего экономического субъекта (отрасли – если речь идет о государственном регулировании затрат и ценообразования);
- планирование производства таким образом, чтобы количество запасов незавершенного производства стремилось к минимуму.

Условный характер количественного показателя материальных запасов в незавершенном производстве определяет особенность отчетной информации.

На счете «Незавершенное производство» (20), как правило, не выделяют аналитику номенклатуры и не

ведут количественный учет запасов. Номенклатурный учет ведется, обычно, во вспомогательных регистрах, которые по содержанию представляют собой оборотно-сальдовые ведомости движения запасов в количестве и стоимости. Вспомогательные регистры используются как для учета исходных материалов, так и промежуточных изделий незавершенного производства. Вспомогательные регистры формируются на основании актов выработки полуфабрикатов, маршрутных листов движения деталей, прочей первичной учетной документации или расчетным путем на основании нормативов расходования материалов и выпуска готовой продукции (смет, спецификаций, рецептур).

На синтетическом счете «Незавершенное производство» отражается некая оценка незавершенного производства без его количественного измерения. Формирование стоимости запасов без количества как нельзя лучше демонстрирует условный характер любой оценки незавершенного производства, и как следствие готовой продукции.

Анализ оценок незавершенного производства и их адаптация к российской практике учета

Управление себестоимостью переориентируется на управление добавленными затратами – косвенными затратами функциональных подразделений. Проанализируем методы оценки незавершенного производства с точки зрения достоверности учета добавленных затрат.

На уровне нормативных документов [1, п. 64] в отечественном учете разрешается производить оценку незавершенного производства:

- в массовом и серийном производстве
 - по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
 - по прямым статьям затрат;
 - по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;
- при единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

Распределение добавленных затрат предусмотрено только в нормативной или фактической оценке незавершенного производства.

В учебнике «Управленческий учет» Соколов Я.В. [10, с. 195] указывает, что распределение добавленных затрат на незавершенное производство ухудшает качественные характеристики отчетности, прежде всего, надежность и оперативность, и приходит к выводу о целесообразности применения нормативного метода оценки.

Нормативы оценки разрабатываются на каждую номенклатуру готового изделия или полуфабриката. Нормативная себестоимость незавершенного производства определяется по формуле:

$$НЗП = (Сн * Кз) * (Т / Д),$$

где

НЗП – нормативная оценка незавершенного производства;

Сн – нормативная себестоимость номенклатуры, законченной обработкой;

Кз – коэффициент нарастания затрат;

Т – длительность обработки на момент оценки незавершенного производства;

Д – длительность производственного цикла.

Коэффициент нарастания затрат рассчитывается двумя способами. Для равномерного нарастания затрат применяется формула:

$$Kз = (M + 0,5 * ДЗ) / Сн,$$

Где *M* – стоимость материалов, которые условно включаются в незавершенное производство одновременно;

ДЗ – добавленные затраты.

При неравномерном нарастании затрат коэффициент нарастания затрат определяется по удельным весам периодов, в течение которых эти затраты нарастают:

$$Kз = ((M1 + ДЗ1) + (M1 + M2 + ДЗ1 + ДЗ2) + (M1 + M2 + ... Mi + ДЗ1 + ДЗ2 + ... ДЗi)) / Сн * i,$$

Где *M1* – материальные затраты в первом, втором и последующих периодах производственного цикла;

ДЗ1 – добавленные затраты в первом, втором и последующих периодах производственного цикла;

Сн – нормативная себестоимость номенклатуры, законченной обработкой;

i – количество периодов в производственном цикле.

Приведенный алгоритм расчета нормативной оценки незавершенного производства демонстрирует одновременно свои преимущества и недостатки.

Несомненным преимуществом является использование коэффициента нарастания затрат и постепенное увеличение оценки незавершенного производства по мере движения запасов в производственном цикле к стадии готовой продукции.

Недостатками являются следующие допущения при расчете коэффициентов нарастания затрат:

- единовременное признание стоимости материалов и распределение добавленных затрат между незавершенным производством и готовой продукцией с коэффициентом 0,5 (при использовании коэффициента равномерного нарастания затрат);
- использование средней нормативной себестоимости готового изделия за период, что усредняет нарастание затрат (при использовании коэффициента неравномерного распределения затрат).

Поэтому даже в условиях сложного многоступенчатого поддетально-пооперационного движения материальных запасов в производстве (для которого собственно и был разработан нормативный метод оценки незавершенного производства), практики склоняются к оценке по фактической себестоимости каждого полуфабриката или сборочной единицы. Так, Г. Дорохин, финансовый директор ОАО «Стройдормаш» (машиностроение, г. Алапаевск) отмечает, что применение нормативного метода оценки незавершенного производства, и, как следствие, отсутствие точной информации о фактической себестоимости каждой детали и сборочной единицы, имеет следующие недостатки:

- невозможно объяснить возникшие отклонения в себестоимости продукции;
- отсутствие причинно-следственной связи между принятием управленческих решений и изменениями в себестоимости выпуска и незавершенного производства (списание материалов и комплектующих по замене, некорректное списание материалов, изменение технологии производства, списание неучтенных материалов и т.д.);
- невозможность сверить фактический состав изделия с эталонным и т.д. [12].

Выходом из сложившейся ситуации является внедрение учета запасов незавершенного производства, промежуточных изделий и готовой продукции по производственной фактической себестоимости.

Здесь следует сразу отметить некоторую терминологическую несогласованность в понятии «оценка незавер-

шенного производства по фактической производственной себестоимости». В теории существует два метода оценки незавершенного производства по фактической производственной себестоимости.

В первом случае – добавленные затраты распределяются на все материальные запасы, находящиеся в обработке, так как если бы эти добавленные затраты были уже потреблены полностью и одновременно еще в момент производства. Затем материальные затраты, приходящиеся на выпуск готовой продукцией и соответствующая им доля распределенных добавленных затрат, списывается на счет учета готовой продукции.

Эти методы распределения добавленных затрат подробно изложен в многочисленных изданиях по бухгалтерскому учету [3, с. 141-156, 5, с. 515-521].

Однако при его использовании незавершенное производство имеет завышенную оценку, о чем пишет в статье «Элементы метода activity-based costing в системе попередельного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» Самусенко С.А. [7]: оценка незавершенного производства по фактическим затратам уравнивает себестоимость единицы продукта, завершенного производством и продукта, не прошедшего всех стадий обработки.

Второй метод предполагает распределение добавленных затрат пропорционально условным единицам готовой продукции, т.е. распределяет добавленные затраты на незавершенное производство по мере их возникновения в производственном цикле. Именно этот метод предлагают иностранные исследователи в области управленческого учета – Рей Гаррисон, Эрик Норин, Питер Брюэр [4, с.175-183], Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. [8, с. 720-736] – как самый эффективный метод распределения затрат в целях управления себестоимостью и запасами незавершенного производства.

Однако в российских нормативных документах второй метод оценки с применением условных единиц не рассматривается. В практических пособиях по ведению бухгалтерского и управленческого учета он либо упоминается [1, с. 186], либо излагается путем логических рассуждений на узкопрактических примерах [9, с. 33-35, 6 с. 95-97, 3, с. 103-109], без обобщений, систематизации и выведения универсальных формул и рекомендаций по применению в практике учета.

Именно по этой причине, по нашему мнению, оценка незавершенного производства по фактической производственной себестоимости с использованием приема условных единиц готовой продукции, слабо развита.

Для адаптации этого приема к российской практике в предложенном ниже алгоритме расчет условно готовых единиц продукции мы раскрыли через балансовое уравнение условных единиц готовой продукции.

Пошагово расчет оценки фактической производственной себестоимости незавершенного производства сводится к следующему.

Первый шаг – рассчитывается коэффициент готовности для каждой добавленной статьи затрат:

$$K_{gom\ j} = \PhiЗПj / \PhiЗj,$$

где *K_{gom j}* – коэффициент готовности для *j*-й статьи затрат на конец периода;

ΦЗПj – фактор затрат для *j*-й статьи затрат, потребленной в течение периода;

ΦЗj – фактор затрат для *j*-й статьи затрат в течение периода.

Коэффициент готовности показывает, сколько одной затраты в относительном выражении поглощено при производстве в течение периода. Коэффициенты готовности рассчитываются технологами, инженерными работниками и другими специалистами, которые владеют первичной информацией о возникновении и поглощении добавленных затрат в процессе производства.

Второй шаг – для каждой статьи затрат рассчитываются эквивалентные единицы готовой продукции:

$$УЕ_{к j} = ФЕ_{к j} * K_{гот j},$$

где $УЕ_{к j}$ – условные (эквивалентные) единицы готовой продукции для j -й статьи затрат на конец отчетного периода;

$ФЕ_{к j}$ – физические единицы материальных запасов, незавершенные обработкой для j -й статьи затрат на конец отчетного периода;

j – перечень статей затрат, участвующих в оценке незавершенного производства и себестоимости готовой продукции.

Поскольку применяются различные коэффициенты готовности, то и условные единицы готовой продукции для каждой статьи затрат получаются разными.

Третий шаг – расчет баланса условных единиц готовой продукции для каждой статьи затрат. При этом необходимо иметь в виду, что:

- на начало и конец периода количество условных единиц известно посредством применения коэффициентов готовности;
- количество условных единиц, приходящихся на выпуск готовой продукции, всегда определяется с коэффициентом единицы (или 100%), так как выпущенная готовая продукция полностью потребила добавленные затраты в отчетном периоде.

Тогда условные единицы готовой продукции для j -й статьи затрат, начисленной в отчетном периоде, определяются по формуле:

$$УЕ_{п j} = УЕ_{к j} + УЕ_{в j} - УЕ_{н j},$$

где $УЕ_{п j}$ – условные единицы готовой продукции для j -й статьи затрат, поступившие в отчетном периоде;

$УЕ_{к j}$ – условные единицы готовой продукции на j -й статьи затрат на конец отчетного периода;

$УЕ_{в j}$ – условные единицы готовой продукции для j -й статьи затрат, выпущенные в отчетном периоде (учитываются с коэффициентом 1);

$УЕ_{н j}$ – условные единицы готовой продукции для j -й статьи затрат на начало отчетного периода.

Четвертый шаг – определяется удельная себестоимость j -й статьи затрат, приходящаяся на выпуск условной единицы готовой продукции.

В незавершенном производстве материальные запасы могут оцениваться методом средней или методом ФИФО. Поэтому и расчет удельной себестоимости может производиться одним из этих способов.

Если в незавершенном производстве материальные запасы оцениваются по средней цене, то удельная себестоимость определяется по формуле:

$$Себ_{УЕ_{ср j}} = (Зн_{j} + Зп_{j}) / (УЕ_{н j} + УЕ_{п j}),$$

где $Себ_{УЕ_{ср j}}$ – средняя удельная себестоимость условной единицы готовой продукции для j -й статьи затрат за отчетный период;

$Зн_{j}$ – стоимостная величина j -й статьи затрат на начало отчетного периода;

$Зп_{j}$ – стоимостная величина j -й статьи затрат, начисленной в отчетном периоде.

Если расчет производится по методу ФИФО, то удельная себестоимость определяется отдельно для условных единиц, находящихся в незавершенном производстве на начало месяца, и для условных единиц, поступивших в производство и оставшихся в производстве в отчетном периоде:

$$Себ_{УЕ_{н j}} = Зн_{j} / УЕ_{н j};$$

$$Себ_{УЕ_{п j}} = Зп_{j} / УЕ_{п j},$$

$Себ_{УЕ_{н j}}$ – удельная себестоимость условной единицы готовой продукции для j -й статьи затрат на начало отчетного периода;

$Себ_{УЕ_{п j}}$ – удельная себестоимость условной единицы готовой продукции для j -й статьи затрат в течение отчетного периода.

При использовании метода ФИФО оценка незавершенного производства осуществляется по удельной себестоимости условной единицы готовой продукции, поступившей в производство позднее.

Пятый шаг – расчет либо оценки незавершенного производства, либо оценки себестоимости готовой продукции (в зависимости от того, какой метод учета, оперативный или инвентарный, применяется для незавершенного производства).

Рассмотрим алгоритм оценки незавершенного производства и себестоимости выпуска для оперативного метода.

При применении оперативного метода расчет оценки незавершенного производства осуществляется по формуле:

$$V_{к нзп} = ФЕ * ОМ + ТЗ + \sum (Себ_{УЕ_{ср j}} * УЕ_{к j}),$$

где $V_{к нзп}$ – оценка незавершенного производства на конец отчетного периода;

$ФЕ$ – количество исходных материальных запасов, незаконченных обработкой на конец отчетного периода;

$ОМ$ – оценка материальных запасов на конец отчетного периода (методом средней или ФИФО);

$ТЗ$ – оплата труда, начисленная на j -й операции и относящаяся к незаконченной обработке;

$Себ_{УЕ_{ср j}}$ – средняя удельная себестоимость условной единицы готовой продукции для j -й статьи затрат в течение отчетного периода;

$УЕ_{к j}$ – условные единицы готовой продукции для j -й статьи затрат на конец отчетного периода.

Для метода ФИФО в этой формуле изменится удельная себестоимость условной единицы готовой продукции на конец отчетного периода:

$$V_{к нзп} = ФЕ * ОМ + ТЗ + \sum (Себ_{УЕ_{п j}} * УЕ_{п j}),$$

Заметим, что в приведенных формулах мы выделили прямые трудовые затраты, относящиеся к незавершенному производству. Как правило, их можно довольно справедливо определить на основании первичных документов, которые не были закрыты в отчетном периоде. Хотя здесь уже проявляется некоторая условность расчета. Если при закрытии наряда кроме сдельного тарифа, рабочим будет начислена премия, то она будет относиться уже к выпуску готовой продукции и затратам следующего отчетного периода, хотя можно предположить, что рабочие «начали зарабатывать эту премию» еще в текущем отчетном периоде.

Шестой шаг – расчет себестоимости выпуска. Расчет себестоимости выпуска производится в обычном порядке, но для каждой статьи затрат, учтенной в незавершенном производстве:

$$V = \sum (Зн_{j} + Зп_{j} - Зк_{j}),$$

где V – себестоимость выпуска в отчетном периоде;
 $3н j$ – стоимостная величина j -й статьи затрат на начало отчетного периода;

$3п j$ – стоимостная величина j -й статьи затрат, начисленной в отчетном периоде;

$3к j$ – стоимостная величина j -й статьи затрат на конец отчетного периода.

Если бы мы применяли инвентарный метод учета незавершенного производства, то следовало бы на пятом шаге удельную себестоимость условной единицы готовой продукции для каждой статьи затрат умножить на количество условных единиц готовой продукции, выпущенных в отчетном периоде. Тогда на шестом шаге затраты, оставшиеся в незавершенном производстве, рассчитываются по формуле:

$$V_{к нзп} = \sum(3н j + 3п j - 3в j),$$

где $3в j$ – стоимостная величина для j -й статьи затрат, приходящаяся на выпуск готовой продукции в отчетном периоде.

Приведенный алгоритм, в зависимости, от технологии производства и востребованности информации со стороны управления может представлять оценку незавершенного производства и готовой продукции той или иной глупины измерения и может применяться относительно:

- каждой операции;
- передела (номенклатуры полуфабриката);
- номенклатуры готовой продукции;
- укрупненных видов готовой продукции.

Далее рассмотрим пример по оценке незавершенного производства и расчету себестоимости выпуска по фактическим производственным затратам.

Пример

Организация применяет функциональный метод управления и однопредельное процессное калькули-

рование, косвенные затраты распределяются непосредственно на цех основного производства.

Организация выпускает готовую продукцию. Для учета незавершенного производства применяется оперативный метод. Оценка незавершенного производства и готовой продукции осуществляется по фактической производственной себестоимости с применением приема условных единиц готовой продукции. Здание склада и здание основного цеха расположены отдельно. Предприятие содержит лабораторию для определения качества исходного сырья. Лаборатория находится в здании цеха.

На предприятии функционирует транспортный цех, силами которого осуществляется:

- доставка приобретенных материалов от поставщиков до склада предприятия (внешние перевозки);
- доставка материалов от склада до цеха основного производства (внутренние перевозки).

Транспортно-заготовительные затраты в соответствии с учетной политикой включаются в стоимость материальных запасов.

Для упрощения примера будем считать, что предприятие выпускает одну номенклатуру готовой продукции, отходы не образуются, незавершенное производство на начало отчетного периода отсутствует. В бухгалтерских проводках опустим аналитические счета.

В отчетном периоде были произведены следующие записи по учету затрат (табл. 1-3).

В количественном выражении сальдо на счете «Материалы» на конец периода осталось 10 000 кг (20 000 – 10 000); в регистре «Незавершенное производство» – 4 000 кг (10 000 – 6 000). В стоимостном выражении на счете «Материалы» и «Незавершенное производство» материалы учитываются по цене поставщика 50 руб. / кг и транспортно-заготовительные затраты на 10,5 руб. / кг (60,5 руб. / кг).

Таблица 1

ЖУРНАЛ УЧЕТА ПРЯМЫХ И КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ

| Содержание | Корреспонденция счетов | Сумма |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|---------|
| Начислена заработная плата рабочим цеха за выпущенную продукцию | Дт 20 Кт 70 | 500 000 |
| Начислена заработная плата рабочим цеха за продукцию, незаконченную обработкой | Дт 20 Кт 70 | 120 000 |
| Начислена стоимость топливно-энергетических ресурсов, потребленных в основном цехе в отчетном периоде | Дт 20 Кт 60 | 150 000 |
| Начислена амортизация здания цеха за отчетный период | Дт 25 Кт 02 | 30 000 |
| Отпущены реактивы в лабораторию в отчетном периоде | Дт 25 Кт 10 | 25 000 |
| Начислена заработная плата работникам лаборатории за отчетный период | Дт 25 Кт 70 | 60 000 |
| Начислена амортизация склада за отчетный период | Дт 23 Кт 02 | 8 000 |
| Начислена заработная плата кладовщиков за отчетный период | Дт 23 Кт 70 | 70 000 |
| Отпущены горюче-смазочные материалы для грузовых автомобилей (для внешних перевозок) в транспортный цех в отчетном периоде | Дт 23 Кт 10 | 40 000 |
| Отпущены горюче-смазочные материалы для автопогрузчиков (для внутренних перевозок) в транспортный цех в отчетном периоде | Дт 23 Кт 10 | 20 000 |
| Начислена амортизация по грузовым автомобилям за отчетный период | Дт 23 Кт 02 | 12 000 |
| Начислена амортизация автопогрузчиков за отчетный период | Дт 23 Кт 02 | 12 000 |
| Начислена заработная плата водителям грузовых автомобилей за отчетный период | Дт 23 Кт 70 | 80 000 |
| Начислена заработная плата водителям автопогрузчиков за отчетный период | Дт 23 Кт 70 | 40 000 |

Таблица 2

ЖУРНАЛ УЧЕТА РАСПРЕДЕЛЕНИЯ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ

| Содержание | Корреспонденция счетов | Сумма |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|----------------------------------|
| Списаны амортизация здания цеха | Дт 20 Кт 25 | 30 000 |
| Списаны затраты на содержание лаборатории: стоимость реактивов и заработная плата | Дт 20 Кт 25 | 85 000 (60 000+25 000) |
| Списаны затраты транспортного цеха на доставку материалов от склада в цех основного производства: горюче-смазочные материалы, амортизация и заработная плата водителей автопогрузчиков | Дт 20 Кт 23 | 72 000 (20 000+12 000+40 000) |

Таблица 3

ЖУРНАЛ УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ И ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ ЗАТРАТ

| Содержание | Корреспонденция | Сумма |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| Приобретены материалы у поставщика | Дт 10 Кт 60 | 1 000 000 (50 руб. * 20 000 кг) |
| Списаны затраты на содержание склада: амортизация склада и заработная плата кладовщиков | Дт 10 субсчет «Транспортно-заготовительные затраты» (Далее по тексту – ТЗР) Кт 23 | 78 000 (8 000+70 000) |
| Списаны затраты на доставку материалов грузовым транспортом: горюче-смазочные материалы, амортизация и заработная плата водителей грузовых автомобилей | Дт 10 ТЗР Кт 23 | 132 000 (40 000+12 000+80 000) |
| Отпущены материалы в производство по цене поставщика | Дт 20 Кт 10 | 500 000 (50 руб. * 10 000) |
| Списаны ТЗР (пропорционально количеству отпущенных материалов) (78 000+132 000) / 20 000 * 10 000 | Дт 20 Кт 10 ТЗР | 105 000 (10,5 руб. * 10 000) |
| Списаны материалы по нормам на выпуск готовой продукции | Дт 43 Кт 20 | 300 000 (50 руб. * 6 000 кг) |
| Списаны ТЗР, относящиеся к выпуску готовой продукции | Дт 43 Кт 20 | 63 000 (10,5 руб. * 6 000 кг) |

На конец отчетного периода на счете «Незавершенное производство» отражены следующие затраты:

- материалы;
- транспортно-заготовительные затраты;
- заработная плата;
- амортизация здания цеха;
- топливно-энергетические ресурсы;
- содержание лаборатории;
- затраты транспортного цеха по внутренним перевозкам.

Далее пошагово произведем расчет оценки незавершенного производства и себестоимости готовой продукции.

Первый шаг – расчет коэффициентов готовности. Из перечисленных затрат одновременно не переносят свою стоимость на готовую продукцию только:

- амортизация;
- топливно-энергетические ресурсы.

В оценке незавершенного производства заработная плата участвует на основании первичных документов. Поэтому коэффициент готовности не применяется.

Для амортизации коэффициент готовности рассчитывается исходя из продолжительности производственного цикла. Производственный цикл составляет 18 дней. Если производственный цикл начался в первый день отчетного периода, то на конец периода незаконченный производственный цикл составил 12 дней. Коэффициент готовности для амортизации равен:

$$K_{\text{гот}} = 12/30 = 0,4.$$

Для топливно-энергетических ресурсов по расчетам инженеров коэффициент готовности на конец периода равен 0,3.

Второй шаг – расчет условных единиц готовой продукции.

Для статьи затрат амортизация:

$$УЕ_k = 4\ 000 * 0,4 = 1\ 600 \text{ (у.е.)}$$

Для статьи затрат топливно-энергетические ресурсы:

$$УЕ_k = 4\ 000 * 0,3 = 1\ 200 \text{ (у.е.)}$$

Третий шаг – расчет баланса в условных единицах. Условные единицы готовой продукции, поступившие в производство, для статьи амортизация равны:

$$УЕ_n = 1\ 600 + 6\ 000 - 0 = 7\ 600 \text{ (у.е.)}$$

Условные единицы готовой продукции, поступившие в производство, для статьи топливно-энергетические ресурсы равны:

$$УЕ_n = 1\ 200 + 6\ 000 - 0 = 7\ 200 \text{ (у.е.)}$$

Четвертый шаг – расчет удельной себестоимости условной единицы продукции методом средней.

Для статьи амортизация:

$$Себ_{уе} = 30\ 000 / 7\ 600 = 3,95 \text{ (руб.)}$$

Для статьи топливно-энергетические ресурсы:

$$Себ_{уе} = 150\ 000 / 7\ 200 = 20,83 \text{ (руб.)}$$

Пятый шаг – расчет оценки незавершенного производства:

$$V_{k \text{ нзп}} = 4\ 000 * 50 + 4\ 000 * 10,5 + 120\ 000 + 1\ 600 * 3,95 + 1\ 200 * 20,83 = 200\ 000 + 42\ 000 + 120\ 000 + 6\ 320 + 24\ 996 = 393\ 316 \text{ (руб.)}$$

Шестой шаг – расчет себестоимости выпуска. Как мы говорили выше, расчет незавершенного производства производят во вспомогательных количественно-суммовых регистрах. В нашем случае для этого используется Регистр учета затрат в незавершенном производстве (табл. 4).

На основании регистра делаются записи в журнале учета хозяйственных операций (табл. 5).

Из приведенного примера видно, что фактически к готовой продукции и незавершенному производству мы

применили единую оценку, с той лишь разницей, что в незавершенном производстве эта оценка постепенно

увеличивается по мере возникновения добавленных затрат.

Таблица 4

РЕГИСТР УЧЕТА ЗАТРАТ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

| Статья затрат | Физические единицы материалов | Коэффициент готовности | Условные единицы готовой продукции | Стоимость показателя в денежном эквиваленте |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------|------------------------|------------------------------------|---------------------------------------------|
| Незавершенное производство на начало периода | | | | 0 |
| Поступило в незавершенное производство в отчетном периоде | | | | 1 562 000 |
| Материалы | 10 000 | 1 | 10 000 | 500 000 |
| ТЗР | 10 000 | 1 | 10 000 | 105 000 |
| Заработная плата рабочих | 10 000 | 1 | 10 000 | 620 000 |
| Амортизация здания цеха | 10 000 | - | 7 600 | 30 000 |
| Топливо-энергетические ресурсы | 10 000 | - | 7 200 | 150 000 |
| Содержание лаборатории | 10 000 | 1 | 10 000 | 85 000 |
| Затраты транспортного цеха | 10 000 | 1 | 10 000 | 72 000 |
| Незавершенное производство на конец отчетного периода | | | | 393 316 |
| Материалы | 4 000 | 1 | 4 000 | 200 000 |
| ТЗР | 4 000 | 1 | 4 000 | 42 000 |
| Заработная плата рабочих | 4 000 | 1 | 4 000 | 120 000 |
| Амортизация здания цеха | 4 000 | 0,4 | 1 600 | 6 320 |
| Топливо-энергетические ресурсы | 4 000 | 0,3 | 1 200 | 24 996 |
| Содержание лаборатории | 4 000 | 0 | 0 | 0 |
| Затраты транспортного цеха | 4 000 | 0 | 0 | 0 |
| Выпущено из незавершенного производства | | | | 1 168 684 |
| Материалы | 6 000 | 1 | 6 000 | 300 000 |
| ТЗР | 6 000 | 1 | 6 000 | 63 000 |
| Заработная плата рабочих | 6 000 | 1 | 6 000 | 500 000 |
| Амортизация здания цеха | 6 000 | - | 6 000 | 23 680 |
| Топливо-энергетические ресурсы | 6 000 | - | 6 000 | 125 004 |
| Содержание лаборатории | 6 000 | 1 | 6 000 | 85 000 |
| Затраты транспортного цеха | 6 000 | 1 | 6 000 | 72 000 |

Таблица 5

ЖУРНАЛ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ВЫПУСКУ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

| Содержание | Корреспонденция счетов | Сумма |
|-------------------------------------------------------------|------------------------|---------|
| Списана заработная плата рабочих | Дт 43 Кт 20 | 500 000 |
| Списана амортизация здания цеха | Дт 43 Кт 20 | 23 680 |
| Списаны топливо-энергетические ресурсы | Дт 43 Кт 20 | 125 004 |
| Списаны затраты на содержание лаборатории | Дт 43 Кт 20 | 85 000 |
| Списаны затраты транспортного цеха по внутренним перевозкам | Дт 43 Кт 20 | 72 000 |

Очевидно, что единство оценки (хотя оно и не регламентируется нормативными документами) является необходимым условием эффективного управления запасами и признаком достоверной отчетной информации об оценке запасов и себестоимости выпуска.

Например, готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости, а полуфабрикаты по прямым затратам. При реализации рентабельность полуфабрикатов всегда выше, чем рентабельность готовой продукции, хотя этот факт обусловлен лишь некорректным распределением затрат между незавершенным производством и готовой продукцией.

В этой связи мы считаем, что к незавершенному производству и готовой продукции может применяться любая оценка, главное, чтобы между оценками была прямая логическая связь, и завершение процесса обработки формировало полную себестоимость готовой

продукции, по сравнению с оценкой запасов, находящихся в обработке.

Совершенствование методов оценки незавершенного производства и нефинансовых оборотных активов

Возвращаясь к алгоритму оценки незавершенного производства по фактической себестоимости с применением приема условных единиц готовой продукции, следует отметить, что этот метод не лишен недостатков погрешности расчетов.

- Во-первых, количество материальных запасов, находящихся в обработке или приходящихся на выпуск готовой продукции, всегда имеет некоторую условность расчета, о чем мы говорили выше.
- Во-вторых – использование коэффициентов готовности, рассчитанных от материальных запасов (число которых

условно), а затем распределение затрат по коэффициентам готовности снижает достоверность любой оценки.

Нам видится, что дальнейшее совершенствование методов оценок незавершенного производства и себестоимости выпуска связано с сокращением распределяемых добавленных затрат, в первую очередь, тех, которые списываются на выпуск готовой продукции с коэффициентом готовности, равным единице. Это означает, что потребление указанных затрат происходит одновременно и относится либо к материалам, либо к готовой продукции.

Фактически это является переходом от функционального к процессно-ориентированному управлению и учет добавленных (косвенных) затрат по ресурсам и их «выходному» полезному свойству. Интересно заметить, что в данном случае мы являемся свидетелями синтеза развития методологии управления себестоимостью и методов оценки в учете – свидетелями методологии гармонизации учетной системы. По нашему мнению, совершенствование методов учета должно развиваться только во взаимосвязи с другими сопряжёнными экономическими науками.

Существует множество критериев выделения бизнес-процессов. В обобщенном виде бизнес-процессы производственного предприятия могут быть представлены в следующем виде в табл. 5 [11].

Таблица 6

ОБЪЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ И БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ

| Объект управления | Бизнес-процесс первого уровня |
|-----------------------|---------------------------------------------------------|
| Бизнес-система | Выработка согласованных условий деятельности |
| Продукт | Разработка и модификация продуктов |
| Клиент | Продвижение и продажи |
| Производственный цикл | Производство продукции |
| Ресурсы | Материально-техническое обеспечение |
| Технология | Воспроизводство средств производства |
| Персонал | Воспроизводство трудовых ресурсов |
| Финансы | Финансирование деятельности и расчеты по обязательствам |

Из представленной таблицы видно, что к затратам производства (кроме прямых производственных затрат) относятся бизнес-процессы:

- производства, в части обеспечения производства необходимой энергией;
- воспроизводство средств производства, в части поддержания средств производства в нормальном рабочем состоянии;
- воспроизводство трудовых ресурсов, в части обеспечения производства нормальной квалифицированной рабочей силой.

Остальные бизнес-процессы связаны с содержанием и управлением либо определенной группы активов, либо с управлением предприятия в целом. Поэтому себестоимость указанных бизнес-процессов мы предлагаем отно-

сить на счета активов, управление которыми обеспечивается этими бизнес-процессами (табл. 7).

Таблица 7

ПОРЯДОК КАПИТАЛИЗАЦИИ ЗАТРАТ БИЗНЕС ПРОЦЕССОВ ПО СЧЕТАМ УЧЕТА

| Бизнес-процессы | Наименование группы активов или расходов | Счет первоначального признания себестоимости бизнес-процессов |
|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| Материально-техническое обеспечение | Запасы | Материалы |
| Реализацией готовой продукции | Готовая продукция | Готовая продукция или Расходы на продажу |
| Разработка и модификация продуктов | Расходы будущих периодов и/или внеоборотные активы | Расходы будущих периодов и/или Внеоборотные активы |
| Воспроизводство средств производства | | |
| Выработка согласованных условий деятельности | Текущие расходы на управление | Общехозяйственные расходы |
| Воспроизводство трудовых ресурсов | | |
| Финансирование деятельности и расчеты по обязательствам | | |

Рассмотрим, как изменилась бы оценка незавершенного производства и оборотных активов, если бы затраты бизнес-процессов учитывались на одноименных счетах.

Продолжение примера. В нашем примере затраты лаборатории и транспортного цеха в части внутренних перевозок распределялись на незавершенное производство. Между тем, эти затраты связаны с бизнес-процессом материально-технического обеспечения. Если применить философию процессно-ориентированного управления, то стоимость бизнес-процесса «Материально-техническое обеспечение» должна была бы учитываться в составе затрат на счете «Материалы», например, на отдельном субсчете «Бизнес процесс материально-технического обеспечения». Для упрощения примера затраты на содержание отдела закупок не учитываем, драйверы распределения затрат материально-технического обеспечения не меняем (табл. 8).

В количественном выражении сальдо на счете «Материалы» на конец периода осталось 10 000 кг (20 000 – 10 000); в регистре «Незавершенное производство» – 4 000 кг (10 000 – 6 000). В стоимостном выражении на счете «Материалы» и «Незавершенное производство» материалы учитываются по цене поставщика 50 руб. / кг и затратам бизнес-процесса «Материально-техническое обеспечение» 18,35 руб. / кг (68,35 руб. / кг).

Если мы сравним, данные табл. 4 и 9, то мы получим следующий фрагмент финансовой отчетности (табл. 10).

Таблица 8

УЧЕТ ЗАТРАТ НА БИЗНЕС-ПРОЦЕСС «МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ»

| Содержание | Корреспонденция | Сумма |
|-------------------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------------|
| Приобретены материалы у поставщика | Дт 10 Кт 60 | 1 000 000 (50 руб. * 20 000 кг) |
| Списаны затраты на содержание склада | Дт 10 МТО Кт 23 | 78 000 (8 000 + 70 000) |
| Списаны затраты на доставку материалов грузовым транспортом | Дт 10 МТО Кт 23 | 132 000 (40 000 + 12 000 + 80 000) |
| Списаны затраты на лабораторию | Дт 10 МТО Кт 25 | 85 000 (60 000 + 25 000) |

| Содержание | Корреспонденция | Сумма |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------------------------------|
| Списаны затраты на внутренние перевозки материалов | Дт 10 МТО Кт 23 | 72 000 (20 000 + 12 000 + 40 000) |
| Отпущены материалы в производство по цене поставщика | Дт 20 Кт 10 | 500 000 (50 руб. * 10 000) |
| Списаны затраты МТО пропорционально количеству материалов, отпущенных в незавершенное производство (78.000 + 132.000 + 85.000 + 72.000) / 20.000 * 10.000 | Дт 20 Кт 10 МТО | 183 500 (18,35 руб. * 10 000) |
| Списаны материалы по нормам на выпуск готовой продукции | Дт 43 Кт 20 | 300 000 (50 руб. * 6 000 кг) |
| Списаны затраты МТО, относящиеся к выпуску готовой продукции | Дт 43 Кт 20 | 110 100 (18,35 руб. * 6 000 кг) |

Таблица 9

РЕГИСТР УЧЕТА ЗАТРАТ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ

| Статья затрат | Физические единицы материалов | Кэффициент готовности в (коэффициент поглощения затрат) | Условные единицы готовой продукции | Стоимость показателя в денежном эквиваленте |
|-----------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------------------------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------------|
| Незавершенное производство на начало периода | | | | 0 |
| Поступило в незавершенное производство в отчетном периоде | | | | 1 483 500 |
| Материалы | 10 000 | 1 | 10 000 | 500 000 |
| МТО | 10 000 | 1 | 10 000 | 183 000 |
| Заработная плата рабочих | 10 000 | 1 | 10 000 | 620 000 |
| Амортизация здания цеха | 10 000 | XX | 7 600 | 30 000 |
| Топливо-энергетические ресурсы | 10 000 | XX | 7 200 | 150 000 |
| Незавершенное производство на конец отчетного периода | | | | 424 716 |
| Материалы | 4 000 | 1 | 4 000 | 200 000 |
| МТО | 4 000 | 1 | 4 000 | 73 400 |
| Заработная плата рабочих | 4 000 | 1 | 4 000 | 120 000 |
| Амортизация здания цеха | 4 000 | 0,4 | 1 600 | 6 320 |
| Топливо-энергетические ресурсы | 4 000 | 0,3 | 1 200 | 24 996 |
| Выпущено из незавершенного производства | | | | 1 058 784 |
| Материалы | 6 000 | 1 | 6 000 | 300 000 |
| МТО | 6 000 | 1 | 6 000 | 110 100 |
| Заработная плата рабочих | 6 000 | 1 | 6 000 | 500 000 |
| Амортизация здания цеха | 6 000 | XX | 6 000 | 23 680 |
| Топливо-энергетические ресурсы | 6 000 | XX | 6 000 | 125 004 |

Таблица 10

СРАВНЕНИЕ ФРАГМЕНТОВ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ФУНКЦИОНАЛЬНОМ И ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННОМ УПРАВЛЕНИИ

| Статья затрат | Функциональное управление | Статья затрат | Процессно-ориентированное управление |
|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------|------------------------------|--------------------------------------|
| Запасы, в том числе: | 2 167 000 | Запасы, в том числе: | 2 167 000 |
| Материалы 10 000 * (50 + 10,5) | 605 000 | Материалы 10 000* (50+18,35) | 683 500 |
| В том числе затраты на материально-техническое обеспечение 10 000 * 18,35 | - | - | 183 500 |
| Незавершенное производство | 393 316 | - | 424 716 |
| Готовая продукция | 1 168 684 | - | 1 058 784 |

Из табл. 10 видно, что при процессно-ориентированном управлении мы получили меньшую себестоимость. Но это уменьшение достигнуто не за счет оптимизации процессов заготовки или производства, а за счет капитализации затрат, связанных с материально-техническим обеспечением. Разумеется, что этот пример можно продолжить, и затраты, связанные с содержанием и реализацией готовой продукции, учитывать на счете «Готовая продукция»; затраты, связанные с доставкой готовой продукции до покупателя учитывать на счете «Товары отгруженные» и т.д. Следовательно, хотя общепризнанным является постулат, о том, что организация должна быть в большей степени готова к убыткам, чем к признанию активов [2, п. 6], применение этого постулата на практике лишает менеджмент и внешних инвесторов информации о реальном финансовом состоянии активов организации. Активы организации целесообразно учиты-

вать по накопленной стоимости, т.е. по первоначальной исторической цене и накопленным затратам, связанным с этими активами.

При этом указанные затраты никак нельзя признать истекшими, безвозвратными, так как именно наличие и величина этих затрат задает пути оптимизации управления запасами. Накопленные затраты становятся безвозвратными только тогда, когда актив и накопленные с ним затраты выбывают из системы учета (продаются, ликвидируются и т.п.). В нашем понимании безвозвратность затрат – это их признание в виде расходов и формирование либо прибыли, либо убытка по операции выбытия. До момента выбытия активов затраты, связанные с активами, являются релевантными (альтернативными) для принятия любых управленческих решений в отношении оборотных активов.

В бухгалтерском учете такие затраты следует учитывать на регулирующих дополнительных счетах в разрезе номенклатуры оборотных запасов.

В бухгалтерской отчетности накопленные затраты должны быть показаны отдельной строкой, чтобы не вводить в заблуждение пользователей относительно исторической и рыночной (справедливой) цены активов. Сопоставление первоначальной и последующей рыночной (справедливой) оценки демонстрирует изменение (тенденцию) оценки запасов в связи с изменением конъюнктуры рынка и качественных характеристик запасов.

Сравнение первоначальной и накопленной оценки указывает на изменение оценки запасов в связи с эффективностью их использованием в операционном цикле. Например, при внедрении технологий «бережливого производства» и «точно вовремя» разница между первоначальной и накопленной оценкой стремится к нулю.

Сравнение накопленной и стоимости и рыночной цены показывает, как соотносятся вложения в активы, произведенные за какой-то период времени, с их рыночной (справедливой) ценой сегодняшнего дня.

ВЫВОДЫ

Оценка незавершенного производства и готовой продукции должна строиться на принципах единства с учетом допущения, что оценка незавершенного производства возрастает по мере завершения обработки.

В этой связи метод оценки по фактической производственной себестоимости с применением коэффициентов готовности, является наиболее рациональным и достоверным. При этом в российской практике он может использоваться как в управленческом, так и финансовом учете. Метод оценки незавершенного производства по нормативной производственной себестоимости является также допустимым, если нормативы своевременно актуализируются и удовлетворяют качественным характеристикам незавершенного производства и готовой продукции. При этом следует учитывать, что в управленческой и финансовой отчетности готовая продукция должна отражаться по фактической производственной себестоимости без использования коэффициентов готовности (поскольку постепенное поглощение добавленных затрат учтено при расчете коэффициентов нарастания затрат). Что касается оценки по прямым производственным затратам, то она приемлема для материалоемких отраслей с коротким производственным циклом и добавленными затратами, которые имеют незначительный и постоянный характер. Для оценки готовой продукции в этом случае можно применять метод калькулирования директ-костинг. В настоящее время, такая оценка может применяться только в сфере управленческого учета. При использовании метода учета незавершенного производства и готовой продукции по фактической себестоимости с использованием приема условных единиц готовой продукции, следует учитывать, что капитализация затрат на одноименных счетах оборотных активов представляет двойной эффект:

- во-первых, за счет сокращения добавленных затрат повышается истинность оценки незавершенного производства и себестоимости выпуска продукции;
- во-вторых, в отчетности формируется информация о накопленной стоимости оборотных активов, т.е. стоимости, которая сложилась для индивидуального экономического субъекта и является основой для принятия эффективных управленческих и финансовых решений.

По нашему мнению, организациям следует представить право выбора единовременного признания затрат общепроизводственных и обслуживающих подразделений (вспомогательных и обслуживающих бизнес-процессов) на счетах оборотных активов или в составе затрат незавершенного производства и, в последствии, в себестоимости готовой продукции. Право выбора должно быть реализовано не только в управленческом, но и в финансовом учете. Это в значительной степени повысит удобство, рациональность и полезность отчетной информации о мультиоценке запасов для разных групп пользователей.

Литература

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : утв. приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Бахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / 2-е изд. доп. и пер. – М. : ИКФ Омега-Л; Высшая школа, 2002. – 528 с.
4. Гаррисон Р. и др. Управленческий учет. [Текст] / Рэй Гаррисон, Эрик Норин, Питер Брюэр ; пер. с англ под ред. М.А. арлика. – 12-е изд. – СПб. : Питер, 2012. – 592 с.
5. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 592 с.
6. Машиностроительный портал [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.mashport.ru/annonce/show/426/Upravlenie_proizvodstvennymi_zatratami_mashinostroitel'nogo_predpriyatiya_OAO_Stroydormash_na_osnove_podetalno_pooperacionnogo
7. Николаева О.Е. Классический управленческий учет [Текст] / Ольга Николаева, Татьяна Шишкова. – М. : Изд-во ЛКИ, 2010 – 400 с.
8. Самусенко С.А. Элементы метода activity-based costing в системе попередельного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [Электронный ресурс] // Управленческий учет. – 2006. – №5. Режим доступа: <http://www.dis.ru/library/detail.php?ID=26097>
9. Система бизнес-моделирования [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.businessstudio.ru/procedures/models>
10. Управленческий учет [Текст] : учеб. / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
11. Хорнгрен Ч. и др. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1007 с.
12. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / А.Д. Шеремет. ; под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 274 с.

Ключевые слова

Функциональное управление; процессно-ориентированное управление; прямые производственные затраты; добавленные затраты; оценка незавершенного производства; методы калькулирования готовой продукции; коэффициент нарастания затрат; условные единицы готовой продукции; капитализация затрат; накопленная стоимость.

Ульянова Наталья Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

В представленной статье автор исследует методы оценок оборотных запасов с точки зрения управления себестоимостью. В экономической среде поддержание конкурентоспособности является жизненно важным условием успешного функционирования хозяйствующего субъекта. Поэтому анализ достоверности оценок, методов калькулирования, выявляющих «бесполезные» для потребителя затраты, разработка практических приемов оценки незавершенного производства и готовой продукции, следует признать своевременным и актуальным. Научную новизну представляет комплексный подход автора к оценке оборотных нефинансовых активов. Автор доказывает целесообразность и рациональность единой оценки оборотных запасов, как объектов, которые логично и последовательно преобразуются в процессе производственного цикла. Особый интерес представляют идеи автора о формировании, так называемой, «накопительной» стоимости, которая необходима при использовании процессно-ориентированного управления и внедрении технологии «бережливого производства».

Практическая ценность заключается в адаптации методов оценки и приемов распределения добавленных затрат через условные единицы готовой продукции к российской практике учета. Рекомендации автора могут использоваться практикующими специалистами при подготовке инвариантной отчетной внешней и внутренней информации.

В целом предложенная статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным работам, и рекомендуется для опубликования в научном журнале.

Суиц В.П., д.э.н., профессор, зав. кафедрой учета, анализа и аудита Экономического факультета Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)