

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИК ОЦЕНКИ ЗАТРАТ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ШВЕЙНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

М.В. Линник

ВВЕДЕНИЕ

Важным этапом в системе учета производственных затрат является их распределение между остатками незавершенного производства и готовой продукцией. Главное условие адекватной оценки незавершенного производства состоит в выборе такого способа оценки, при котором себестоимость готовой продукции отражала бы результаты хозяйственной деятельности соответствующего отчетного периода [1]. В учетной практике организаций швейной промышленности незавершенное производство чаще всего оценивается по стоимости используемых в производстве материалов либо по стоимости прямых (материальных и трудовых) затрат. Данные методы оценки, на наш взгляд, не обеспечивают соответствия формируемых показателей (стоимость незавершенного производства, себестоимость готовой и реализованной продукции) критерию достоверности разграничения затрат по периодам. Для организаций швейной промышленности, имеющих структуру затрат, в которой ощутимый удельный вес занимают косвенные производственные затраты (общепроизводственные расходы), применение метода оценки незавершенного производства по прямым производственным затратам повлечет за собой значительное увеличение себестоимости готовой продукции. Следует также отметить, что международными стандартами бухгалтерского учета (МСБУ 2 «Запасы») при оценке затрат в незавершенном производстве и себестоимости готовой продукции рекомендовано использование метода «полного поглощения затрат», при котором в стоимость вышеуказанных статей актива баланса должны включаться как переменные, так и постоянные производственные затраты.

В связи с тем, что в настоящее время многие организации при выборе методики оценки отдельных статей оборотных активов руководствуются исключительно стремлением предельно снизить трудоемкость учетного процесса, становится актуальным вопрос о целесообразности ограничения оценки незавершенного производства только прямыми затратами.

ОЦЕНКА ЗАТРАТ В НЕЗАВЕРШЕННОМ ПРОИЗВОДСТВЕ НА ОСНОВЕ РЕКОМЕНДАЦИЙ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Принимая во внимание тот факт, что постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 694 от 04.05.1998 г. в Республике Беларусь декларирован переход на международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, проблему выбора критерия распределения косвенных затрат и метода оценки незавершенного производства в системе производственного учета, на наш взгляд, необходимо решать, руководствуясь положениями МСБУ 2 «Запасы» (IAS 2 'Inventories'). Согласно последней редакции данного стандарта (по состоянию на 31 января 2006 г.) к запасам относятся активы, предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности; в процессе производства для такой продажи или в форме сырья и материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при оказании услуг [2].

Таким образом, помимо сырья и материалов запасы включают в себя готовую продукцию и незавершенное производство. В данном стандарте содержатся рекомендации по распределению косвенных затрат производственного характера между готовой и не прошедшей всех стадий обработки продукцией, по

распределению услуг комплексных производств и по разграничению затрат между включаемыми в стоимость активов и подлежащими признанию в качестве расходов отчетного периода.

В МСБУ 2 «Запасы» не предусмотрено использование метода «директ-костинг» при составлении финансовой отчетности. На западных предприятиях директ-костинг применяется только для составления управленческой отчетности. Здесь необходимо отметить, что понимание сущности метода учета по полной себестоимости в отечественной и международной практике отличается полнотой включения затрат с себестоимостью готовой продукции. Согласно МСБУ 2, независимо от применяемого метода оценки товарно-материальных запасов и калькулирования себестоимости (метод полной себестоимости или директ-костинг), из себестоимости продукции всегда исключаются и признаются в качестве текущих расходов в период их возникновения следующие затраты:

- сверхнормативные потери сырья, труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему этапу;
- административные накладные расходы;
- расходы на реализацию [2].

Директ-костинг в зарубежной теории учета – это модель оценки товарно-материальных запасов и калькулирования себестоимости, которая предполагает, что в себестоимость продукции должны быть включены только переменные производственные затраты, то есть:

- прямые материальные затраты;
- прямые затраты на оплату труда;
- производственные переменные косвенные затраты (переменная часть тех затрат, которые в отечественном учете носят название общепроизводственных расходов).

Производственные постоянные косвенные затраты (постоянная часть общепроизводственных расходов) в соответствии с данной трактовкой метода «директ-костинг» относятся к расходам текущего периода.

Согласно подходу, принятому в отечественной практике учета, метод полного поглощения затрат (полной себестоимости) – это модель оценки товарно-материальных запасов и калькулирования себестоимости, которая предполагает, что в себестоимость запасов наряду с прямыми материальными, прямыми трудовыми, а также переменными и постоянными производственными косвенными затратами (общепроизводственными расходами) должны включаться и общехозяйственные расходы. Если же общехозяйственные расходы относят к расходам периода и не включают в себестоимость произведенной продукции (согласно МСБУ это единственно правильный вариант учета независимо от применяемого метода учета затрат), то тогда применяется термин «директ-костинг», что, на наш взгляд, искажает содержание данного метода оценки товарно-материальных запасов. Термин «директ-костинг» в отечественной практике учета применяется также и для обозначения модели оценки товарно-материальных запасов и калькулирования себестоимости которая предполагает, что в себестоимость продукции должны быть включены только переменные производственные затраты, то есть суммы, учтенные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» (в части условно-постоянных затрат) и 26 «Общехозяйственные расходы» списываются непосредственно в дебет счета 90 «Реализация» (такая трактовка термина совпадает с его значением в зарубежной теории учета). Причем применение директ-костинга в последней трактовке в Республике Беларусь разрешено для целей составления финансовой отчетности [3]. Таким образом, здесь имеет место противоречие между порядком формирования показателей финансовой отчетности субъектов хозяйствования

Республики Беларусь и методикой оценки соответствующих показателей, предусмотренной международными стандартами.

Согласно МСБУ 2 «Запасы» переменные косвенные производственные затраты включаются в себестоимость готовой продукции и в оценку незавершенного производства на основе фактического объема производства. Постоянные косвенные производственные затраты включаются в себестоимость готовой продукции и в оценку незавершенного производства на основе прогнозного объема производства продукции при работе в нормальных условиях. Для обозначения прогнозного объема производства продукции при работе в нормальных условиях в стандарте применяется термин «нормальная мощность».

В стандарте дается следующее определение нормальной мощности.

Нормальная мощность – это ожидаемый уровень производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания.

Необходимо отметить, что в МСБУ 2 лишь общие рекомендации, касающиеся методики оценки запасов.

АДАПТАЦИЯ РЕКОМЕНДАЦИЙ МСБУ 2 «ЗАПАСЫ» К УЧЕТНОЙ ПРАКТИКЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ШВЕЙНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Для применения термина «нормальная мощность» в отечественной учетной практике считаем целесообразным уточнить трактовку данного термина и предлагаем следующее определение.

Нормальная мощность – это прогнозируемый объем производства продукции (выполнения работ, оказания услуг промышленного характера), выраженный в натуральных единицах, рассчитанный по формуле средней арифметической на основании данных об объеме производства по ассортиментным позициям (видам продукции, моделям, артикулам и т.д.) за два финансовых года, предшествующих отчетному.

Необходимо отметить, что МСБУ 2 не задает жестко принципов распределения косвенных производственных затрат, главное, чтобы методика применялась последовательно и обоснованно. Кроме того, стандарт содержит ряд терминов, определения которых отсутствуют, что вызывает вопрос дискуссионного характера, следует ли относить их трактовку к компетенции бухгалтера, полагаясь на его профессиональное суждение.

В частности, в п. 13 МСБУ 2 сказано, что «сумма постоянных производственных косвенных затрат, относимых на каждую единицу продукции, не увеличивается вследствие необычно низкого объема производства или остановки организации... В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных производственных косвенных затрат, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не оцениваются сверх себестоимости». Кроме того, стандартом допускается альтернативный вариант распределения косвенных затрат – пропорционально фактическому уровню производства в том случае, когда он «приблизительно соответствует мощности в нормальных условиях». Таким образом, вопрос о том, что понимается под «необычно высоким (низким) уровнем производства», и какое отклонение фактического объема производства от уровня нормальной мощности позволяет судить о «приблизительном соответствии» одного показателя второму, остается открытым.

В условиях отсутствия четкой трактовки вышеуказанных терминов возникает возможность манипулирования показателями «затраты в незавершенном производстве» и «себестоимость готовой продукции», так как сумма недораспределенных постоянных производственных косвенных затрат, согласно требованиям стандарта, списывается на расходы отчетного периода, и следовательно, напрямую влияет на величину прибыли организации за отчетный период. Поэтому предлагаем авторскую интерпретацию терминов «низкий объем

производства», «необычно высокий объем производства» и способ определения границы «приблизительного соответствия» фактического объема производства уровню нормальной мощности в контексте данного стандарта.

При фактическом объеме производства, превышающем уровень нормальной мощности, в том случае, если постоянные производственные косвенные затраты будут распределены между себестоимостью готовой продукции и стоимостью незавершенного производства пропорционально нормальной мощности, общая сумма распределенных постоянных производственных косвенных затрат за отчетный период (сальдо по кредиту соответствующего счета) превысит фактическую величину постоянных производственных косвенных затрат за отчетный период (сальдо по дебету соответствующего счета). То есть появится объективная необходимость решить, куда же списать сумму перераспределенных затрат, чтобы закрыть собирательно-распределительный счет для учета постоянных производственных косвенных затрат по окончании отчетного периода. Так как в МСБУ 2 «Запасы» предусмотрено списание недораспределенных постоянных производственных косвенных затрат на расходы периода, но ничего не сказано о возможности списать сумму перераспределенных косвенных затрат на доходы соответствующего периода, делаем вывод, что такое перераспределение в принципе недопустимо, таким образом, под «необычно высоким объемом производства» понимается фактический объем производства в натуральном выражении, превышающий уровень нормальной мощности хотя бы на одну единицу. По аналогии, под «необычно низким объемом производства» предлагаем считать фактический объем производства в натуральном выражении, величина которого ниже уровня нормальной мощности хотя бы на одну единицу. Для того чтобы определить, выполняется ли условие «приблизительного соответствия» фактического объема производства уровню нормальной мощности, предлагаем использовать формулу для расчета среднеквадратического отклонения (формула 1).

$$\delta_j = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (V_{ji} - H_j)^2}{n}}, \quad (1)$$

где δ_j - максимально возможное отклонение (как в большую, так и в меньшую сторону) фактического объема производства j -го вида продукции от нормальной мощности для данного вида продукции, при котором можно говорить о том, что фактический объем производства «приблизительно соответствует» нормальной мощности;

H_j - нормальная мощность организации в натуральном выражении, рассчитанная для j -го вида продукции на основании данных о фактических объемах производства за два года, предшествующих отчетному, по формуле средней арифметической;

V_{ji} - фактическая величина объема производства продукции j -го вида в натуральном выражении за i -й год, взятый для расчета нормальной мощности;

n – количество лет, взятых для расчета нормальной мощности.

Таким образом, говорить о «приблизительном соответствии» фактического объема производства уровню нормальной мощности, а следовательно, и производить распределение постоянных производственных косвенных затрат на основе показателя фактического объема производства можно лишь в том случае, если выполняется условие неравенства 2.

$$H_j - \delta_j \leq V_j \leq H_j + \delta_j, \quad (2)$$

где V_j – фактический объем производства j -го вида продукции за отчетный период.

При распределении постоянных косвенных производственных затрат на себестоимость готовой продукции и стоимость незавершенного производства на основе показателя «нормальная мощность» нам удастся избежать завышенной оценки запасов (т.е. маскировки состоявшихся убытков в виде балансовых активов) в периоды существенного падения объема производства, обусловленного снижением спроса на конкретный вид продукции, нехваткой материальных и трудовых ресурсов и прочими факторами, а также не допустить оценки запасов выше их себестоимости в периоды увеличения объема производства (по сравнению с нормальной мощностью).

Применяя методику оценки незавершенного производства по полной производственной себестоимости, мы увеличим степень точности разграничения затрат по периодам и тем самым добьемся большего соответствия статей актива баланса критерию достоверности и повысим надежность финансовой отчетности. При этом не следует забывать о том, что согласно МСБУ полная производственная себестоимость не включает в себя административные накладные расходы (общехозяйственные расходы). Величину расходов, собираемых по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы», следует признавать расходами того периода, в котором они возникли, причем необходимо отметить, что предложенную методику учета затрат не следует отождествлять с директ-костингом.

Для успешного применения методики распределения косвенных затрат и оценки незавершенного производства на основе вышеизложенного подхода считаем целесообразным произвести классификацию косвенных производственных затрат на постоянные и переменные. Для учета переменных производственных косвенных затрат, которые должны распределяться на себестоимость отдельных видов продукции на основе показателя «фактический объем производства», ввести отдельный счет синтетического учета 24 «Переменные косвенные затраты на производство». Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предлагаем переименовать в «Постоянные косвенные затраты на производство» и использовать для учета косвенных затрат, которые должны распределяться на себестоимость отдельных видов продукции на основе показателя «нормальная производственная мощность».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Применяемые организациями швейной промышленности методы оценки незавершенного производства наряду с основным своим достоинством – невысокой трудоемкостью учетных процедур – обладают и рядом недостатков. Основным недостатком методов оценки незавершенного производства по стоимости материалов и по прямым (материальным и трудовым) статьям затрат является то, что данные методы ведут к искажению таких показателей, как «себестоимость готовой продукции», «себестоимость реализованной продукции», «прибыль (убыток) от реализации продукции», «прибыль организации за отчетный период», так как не обеспечивают необходимой степени точности разграничения затрат по периодам.

Методика оценки стоимости незавершенного производства по методу «полного поглощения затрат» позволит организациям швейной промышленности:

- обеспечить соответствие формируемых показателей (стоимость незавершенного производства, себестоимость готовой и реализованной продукции) критерию достоверности разграничения затрат по периодам;
- избежать завышенной оценки незавершенного производства и готовой продукции в периоды существенного уменьшения объемов производства;
- обеспечить соответствие применяемых методик оценки запасов рекомендациям международных стандартов бухгалтерского учета и повысить надежность финансовой отчетности.

Проблема увеличения трудоемкости учетных процедур при использовании предлагаемой методики оценки затрат в незавершенном производстве может быть решена при условии автоматизации учетного процесса.

Список использованных источников

1. Ефремова, А. А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов. – М.: Вершина, 2006. – 208 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке. – М.: Аскери – АССА, 2006. – 1060 с.
3. Инструкция о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности: утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17 февраля 2004 № 16: в ред. постановлений от 22 декабря 2004 №174, от 31 марта 2005 № 40.
4. Матвеева, Т.И. Учет незавершенного производства. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 187 с.
5. Савичев, П.И. Учет и инвентаризация незавершенного производства в промышленных предприятиях. – М.: Госфиниздат, 1954. - 142 с.

SUMMARY

The author of this paper offers an estimation of the work-in process to use a technique based on the recommendations of the International Accounting Standards. The allocation of fixed production overheads to the cost of conversion should be based on the normal capacity of the production facilities.

УДК 658.1

ОБОСНОВАНИЕ МОДЕЛИ ФОРМИРОВАНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВЕ КЛАСТЕРНОЙ КОНЦЕПЦИИ

Г.А. Яшева

Введение

Повышение конкурентоспособности предприятий является основой реального экономического роста национальной экономики. Характер новой экономики и ее отличительные процессы: глобализация, усиление конкуренции, развитие информационно-компьютерных технологий, в т.ч. Интернет и активизация их использования в бизнес-процессах - все это предопределило новые методы создания конкурентных преимуществ и повышения конкурентоспособности экономических систем. Таким инновационным методом, отвечающим современным процессам, является кластерный подход, который основан на концепции производственного кластера. Кластер представляет собой сетевую организацию территориально взаимосвязанных и комплементарных предприятий (включая специализированных поставщиков, в т.ч. услуг, а также производителей и покупателей), объединенных вокруг научно-образовательного центра, которая связана взаимоотношениями с местными учреждениями и органами власти с целью повышения конкурентоспособности предприятий и регионов.

Кластерная концепция является объективной закономерностью современного экономического развития стран. Это подтверждается фактами распространения кластеров во многих странах. Так, в Италии насчитывается 150 индустриальных кластеров, в Индии - 400, в Бразилии, Таиланде, Китае, Японии - около 2000 кластеров [7]. Кластеризацией уже охвачено более 50% экономик ведущих стран, начинаются процессы кластеризации и в странах постсоветского пространства – России, Латвии, Украине, Таджикистане, Казахстане и др.