

ВЫБОР СИСТЕМЫ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Н.И. Косарская¹, Л.В. Акопян²

¹⁻²Тверской государственный университет, г. Тверь, Россия

В статье рассматриваются вопросы влияния элементов учетной политики на финансовые результаты деятельности коммерческой организации. Рассмотрены факторы, влияющие на выбор системы учета полных и неполных затрат.

Ключевые слова: *элементы учетной политики; система учета полных затрат; система учета неполных затрат, управленческие расходы.*

В хозяйственной жизни организаций, целью деятельности которых является получение прибыли, принимают участие разные группы лиц, имеющие прямой или косвенный интерес в формировании и распределении прибыли. Акционеры, контрагенты, конкуренты, государство и персонал организации имеют разные, порой противоположные, интересы. Финансовые результаты могут искажаться в угоду той или иной группы. Так, единичный собственник предприятия заинтересован получить как можно больше прибыли, однако если в стране действует весьма жесткая система налогообложения доходов, то основной его заботой может стать сокрытие прибыли [2, с.197].

Величина прибыли, отражаемая в бухгалтерской отчетности, носит субъективный характер, поскольку она создается не только собственниками, руководством и персоналом организации, но и бухгалтером, который выбирает варианты учета хозяйственных операций, влияющих на формирование финансового результата.

Ученый-экономист Соколов Я.В. писал: «Экономисты выдвинули множество часто взаимоисключающих теорий, объясняющих, что такое прибыль. Но ее подлинная величина известна только бухгалтеру, ибо только он, делая выбор из множества методологических проблем, предопределяемых учетной политикой, в конечном счете, говорит: прибыль (убыток) составляет столько-то» [4, с. 327].

Выбор элементов учетной политики оказывает существенное влияние на формирование финансового результата.

В целях изучения влияния отдельных элементов учетной политики на финансовый результат рассмотрим различия между системами учета полных и неполных затрат и определим их влияние на финансовый результат компании.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» общехозяйственные или управленческие расходы, которые являются условно-постоянными, могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг

полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности [1]. Они либо включаются в состав расходов отчетного периода (списываются на счет 90.2 «Себестоимость продаж»), либо распределяются на себестоимость готовой продукции (списываются на счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательное производство»).

Таким образом, в зависимости от выбранного варианта учета общехозяйственных расходов формируется сокращенная или полная производственная себестоимость продукции. Указанные варианты имеют различия в оценке незавершенного производства, остатков готовой продукции, что приводит также к колебанию значения показателя «нераспределенная прибыль».

Составим расчет формирования финансового результата при учете затрат по полной и сокращенной себестоимости, используя данные АО «Тверьстекло». Согласно учетной политике общество ведет учет полной производственной себестоимости выпущенной и проданной продукции.

Расчеты дополним следующей информацией: за отчетный месяц выпуск готовой продукции составил 2 930 тыс. руб., себестоимость проданной продукция - 2 802 тыс. руб. Доля реализованной за месяц готовой продукции составила 95,6%. Сумму общехозяйственных расходов в составе реализованной готовой продукции определим путем умножения общей суммы данных расходов на долю реализованной готовой продукции.

Представим результаты расчетов финансовых показателей по двум системам учета затрат на производство и продажу продукции (табл. 1).

Таблица 1

Финансовый результат АО «Тверьстекло» при использовании систем учета полных и неполных затрат

Показатели	По системе учета полных затрат, тыс. руб.	По системе учета неполных затрат, тыс. руб.
Общехозяйственные расходы	1524	1 524
Производственная себестоимость готовой продукции	2930	1473
Выручка от продаж (без НДС)	5594	5594
Себестоимость проданных товаров	1935	1 935
Производственная себестоимость проданной продукции	2802	1345
Коммерческие расходы	246	246
Прибыль от продаж	611	544

Проведенные расчеты позволяют сделать вывод о том, что при системе учета сокращенной себестоимости выпущенной продукции прибыль от продаж составляет значительно меньшую величину, чем при системе учета полных затрат. Прибыль от продаж по второму варианту оказалась меньше на 11%. Данный факт объясняется тем, что часть общехозяйственных расходов включена в стоимость остатка готовой продукции на складе.

Система учета неполных затрат имеет ряд преимуществ. Во-первых, снизилась налоговая нагрузка хозяйствующего субъекта. При системе учета

затрат по полной себестоимости налог на прибыль в анализируемом периоде составил в АО «Тверьстекло» 53 тыс. руб., а при системе сокращенной себестоимости – 39 тыс. руб., что на 26% меньше. Это существенный аргумент в современных условиях финансовой нестабильности и экономического кризиса.

Во-вторых, снижается трудоемкость распределения накладных затрат. Значимая для целей управления производственными затратами информация может быть получена без дополнительных учетных процедур.

В-третьих, появляется возможность определить вклад каждого вида продукции в формирование прибыли организации. При этом прибыль периода не зависит от величины постоянных расходов при колебаниях остатков запасов.

Проведенные в АО «Тверьстекло» расчеты выявили также следующие недостатки перехода на систему учета неполных затрат.

Доля общехозяйственных расходов в себестоимости продукции АО «Тверьстекло» составляет значительную величину (в периоде исследования – более 40% от производственной себестоимости выпущенной продукции). В данном случае целесообразно перенести часть общехозяйственных расходов на следующий период путем включения в себестоимость продукции.

Объем производства в отчетном периоде больше, чем объем продаж на 128 тыс. руб. При этом запасы готовой продукции с каждым месяцем увеличиваются. Так, на начало предыдущего месяца анализируемого года остаток готовой продукции составлял 9 844 тыс. руб., а на начало следующего месяца – 9 972 тыс. руб. (на 1,3% больше). Такая тенденция прослеживается в течение ряда отчетных периодов анализируемого года, поэтому финансовый результат при системе учета сокращенной себестоимости в динамике будет меньше, чем при системе учета полной себестоимости. Возможно искажение финансового результата вследствие занижения или завышения себестоимости ранее произведенной продукции.

Усложняется процесс ценообразования, так как отсутствует представление о полной производственной себестоимости продукции.

Проведенные по данным АО «Тверьстекло» расчеты требуют дальнейшей детализации. В частности, необходим углубленный анализ величины и состава общехозяйственных расходов. Их удельный вес непомерно высок. Практические исследования в этой области показывают, что выделение затрат в группу общехозяйственных достаточно условно. Такие расходы, как расходы на электроэнергию и тепловую энергию тяжело разделить на постоянную и переменную части. Следует проинвентаризировать состав общехозяйственных расходов на наличие в их составе полупеременной части и рассмотреть возможность выведения полупеременных расходов в отдельную контролируемую группу.

Для обозначения затрат на продукт, связанных с его производством, МСФО «Запасы» ввел термин «затраты на переработку». Эти затраты включают в себя три группы: 1) прямые затраты, непосредственно связанные

с производством вида продукции; 2) переменные производственные накладные затраты, зависящие от изменения объемов производства; 3) постоянные производственные накладные затраты, не зависящие от изменения объемов производства [3]. Для каждой группы устанавливаются собственные принципы включения в себестоимость продукции. Целесообразно руководствоваться этим правилом при классификации производственных управленческих затрат и построении системы их учета и распределения.

Таким образом, при выборе метода списания косвенных расходов необходимо учитывать указанные преимущества и недостатки, а также интересы лиц, участвующих в хозяйственной деятельности предприятия. Расчет переменных затрат обеспечивает контроль связей между производством и продажами в краткосрочном периоде, позволяет установить нижнюю границу цены и обеспечивает информацией для адаптации производственной программы к условиям рынка. Полное покрытие всех затрат является основой принятия долгосрочных управленческих решений и перспективного планирования.

Список литературы

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации (ПБУ 10/99)» [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=179199;fld=134;dst=100014,0;rnd=0.9307180461137168>
2. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: Учебное пособие / Я.В. Соколов. М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. 224 с.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» [Электронный ресурс]. М.: Министерство финансов России. URL: http://minfin.ru/common/upload/library/2016/03/main/RU_BlueBook_GVT_2015_IAS_2.pdf
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука: Сб. статей, М.: 1-С Паблишинг, 2011. – 638 с.

SELECTION SYSTEM PRODUCTION COST ACCOUNTING

N.I.Kosarskaja, L.V. Akopjan
Tver State University, Tver, Russia

The article deals with the accounting policies of elements affect the financial results of the business organization. The factors influencing the choice of the accounting system of complete and incomplete costs.

Keywords: *accounting policies; System account full costs; incomplete accounting system costs, management costs.*

Об авторах:

КОСАРСКАЯ Надежда Ивановна – старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, Тверской государственный университет (170100, Тверь, ул. Желябова, д. 33), e-mail: kosarskaya@yandex.ru

АКОПЯН Лилит Володяевна – студентка экономического факультета, Тверской государственный университет (170100, Тверь, ул. Желябова, д. 33), e-mail: lilitusnu-akop@ya.ru

About the authors:

KOSARSKAJA Nadezhda Ivanovna - Senior Lecturer, Department of Accounting, Tver State University (33, Zhelyabova St., Tver, 170000), e-mail: kosarskaya@yandex.ru

AKOPJAN Lilit Volodjaevna - student at the Faculty of Economics, Tver State University (33, Zhelyabova St., Tver, 170000), e-mail: lilitusnu-akop@ya.ru