

<http://imct.rags.ru/upload/> (дата обращения: 18. 03. 2011).

13. Исследование: пользователи «любят» делиться данными с хакерами. [Электронный ресурс] // Исследование Cnews:сайт.URL:<http://safe.cnews.ru/new.s>. (дата обращения: 4. 03. 2011).

14. ГАС «Выборы»: автоматизация избирательных процессов. [Электронный

ресурс]: РИАНовости: сайт. URL: <http://www.rian.ru/online> (дата обращения 15. 03. 2011).

15. Эра технической модернизации избирательной системы [Электронный ресурс]: Избирательная комиссия Иркутской области: сайт. URL: <http://www.irkutsk.izbirkom.ru> (дата обращения 8. 03. 2011).

УДК 658.15

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ИЗДЕРЖКАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

*И.Г. Трофимова, канд. экон. наук
БрГУ, Братск*

Обозначена проблема реализации общих функций управления, в частности функции учета, в системе управления издержками предприятия. Выявлены противоречия налогового и бухгалтерского учета с точки зрения их влияния на возможность использования на предприятии известных методов управленческого учета, а также построения и функционирования системы управления издержками предприятия.

Ключевые слова: учет, управление, издержки, затраты, расходы, налоговый учет, бухгалтерский учет, управление издержками.

Экономическая реформа, проводимая в нашей стране в течение последних более чем двадцати лет, к сожалению, пока не дала не только ожидаемых, но и сколько-нибудь положительных результатов. Причин тому множество, однако одной из главных является то, что механизм хозяйствования на российских предприятиях по-прежнему остается исключительно «затратным» (слово «затратный» приведено в кавычках, поскольку оно неточно отражает экономическое содержание используемого понятия, но является широко применяемым и хорошо понятным широкому кругу читателей). До тех пор, пока эта проблема не будет преодолена, любые инновационные разработки обречены на провал на внедренческой стадии.

С другой стороны, «затратность» хозяйственного механизма не дает возмож-

ности предприятию как хозяйствующему субъекту, являющемуся основой всей экономической системы, в условиях изменения экономической среды решать важнейшую задачу – обеспечение устойчивости функционирования и развития. В решении названной задачи важнейшую роль играет деятельность предприятия по управлению издержками. Успешности такой деятельности будет способствовать создание системы управления издержками, которая позволила бы оперативно выявлять, использовать и расширять возможности предприятия по «приспособлению» своих издержек к изменяющимся экономическим условиям в зависимости от направления этих изменений. Понятие «издержки» используется в соответствии с его общеэкономическим смыслом – как интегральные отто-

ки, связанные с деятельностью предприятия.

В современной экономической литературе широко обсуждаются, а на практике предпринимаются попытки использования различных подходов к реализации общих функций управления применительно к управлению издержками. Так, в рамках управленческого анализа широкое распространение получили такие концепции, как «CVP – анализ», основной идеей которого является определение безубыточного объема производства и продаж и на этой основе – различных сочетаний «издержки – объем – прибыль»; концепция релевантных доходов и затрат, в соответствии с которой при разработке и принятии управленческих решений принимаются во внимание те доходы и затраты, которые являются релевантными по отношению к рассматриваемой проблеме; концепция управления по отклонениям, суть которой заключается в выявлении расхождений между бюджетными и фактическими показателями или между бюджетными показателями и целями организации и осуществлении действий, направленных на преодоление выявленных отклонений.

Практическое использование перечисленных методов управленческого анализа предъявляет достаточно жесткие требования к учету издержек на предприятии. В настоящее время используется много различных методов учета затрат и расчета себестоимости продукции, каждый из которых имеет свои особенности и область применения. Оговоримся, что под затратами в данном случае мы будем подразумевать не все издержки, а только фактические затраты предприятия на приобретение ресурсов для производства и реализации продукции, выраженные в денежной форме, то есть затраты, включаемые в себестоимость продукции. Итак, основными методами учета затрат и расчета себестоимости являются следующие.

Попередельный метод, суть которого состоит в том, что прямые затраты отражаются в учете не по продуктам (видам

продукции), а по переделам (стадиям производства). Косвенные затраты распределяются пропорционально установленным базам. Данный метод применяется в массовых производствах с последовательной переработкой сырья и материалов, которая осуществляется в несколько законченных стадий.

Попроцессный метод, в соответствии с которым прямые и косвенные затраты учитываются по калькуляционным статьям на весь объем произведенной продукции, а средняя себестоимость единицы продукции рассчитывается делением суммы всех затрат за расчетный период на количество выпущенной в данном периоде продукции. Этот метод используется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где объем незавершенного производства незначителен.

Позаказный метод, при котором прямые основные затраты учитываются по калькуляционным статьям на каждый производственный заказ, остальные затраты учитываются по местам возникновения и включаются в себестоимость заказа путем распределения. Применяется позаказный метод в индивидуальном и мелкосерийном производстве отдельных партий сложных изделий.

Нормативный метод, сущность которого заключается в том, что производственные затраты учитываются по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями, обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения и причин отклонений.

В настоящее время на российских предприятиях предпринимаются попытки внедрения учета затрат и расчета себестоимости, заимствованные из зарубежной практики. Использование этих методов на отечественных предприятиях нельзя назвать особенно успешным, однако оно имеет определенные положительные перспективы. К таким методам, в частности, относятся следующие.

«Стандарт-Костинг» – метод, который представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости по нормативным затратам. Нормирование затрат осуществляется предварительно по калькуляционным статьям в расчете на одно изделие. По общепроизводственным затратам нормы разрабатываются на определенный период в расчете на запланированный объем производства продукции. В течение отчетного периода ведется учет отклонений фактических затрат от нормированных. В конце периода отклонения списываются на финансовые результаты и анализируются.

«Директ-Костинг». В соответствии с данным методом в себестоимости продукции учитываются только переменные затраты; постоянные затраты учитываются в целом по предприятию и относятся на уменьшение операционной прибыли. При использовании метода «Директ-Костинг» определяются маржинальный доход (как разница между выручкой от реализации продукции и переменными затратами) и прибыль (как разница между маржинальным доходом и постоянными затратами). Изменение величины маржинального дохода обусловливается влиянием цен реализации продукции и переменных затрат в составе себестоимости. Величина прибыли зависит от суммы постоянных затрат.

Функционально-стоимостной анализ (ФСА), сущность которого состоит в анализе затрат на выполнение изделием его функций. Функции анализируются на предмет необходимости и полезности и подразделяются на основные, вспомогательные и ненужные. Основные функции определяют назначение изделия, вспомогательные – способствуют выполнению основных, а ненужные – не способствуют выполнению основных функций. Целью ФСА является развитие полезных функций при оптимальном соотношении между их значимостью для потребителя и затратами на производство изделия, обладающего данными функциями. ФСА применяется для разрабатываемых и уже выпускаемых продуктов

с целью снижения затрат без потери качества. Данный метод используется в отраслях, где в себестоимости продукции большую часть составляют накладные расходы.

«Таргет-Костинг» (Target Costing) – метод, который применяется на этапе проектирования нового изделия или модернизации устаревающей продукции. «Таргет-Костинг» можно назвать также методом «целевой себестоимости», поскольку он рассматривает себестоимость не как заранее рассчитанный по нормативам показатель, а как величину, к которой должно стремиться предприятие. Эта величина рассчитывается как разность между ценой единицы продукции и прибылью, которую рассчитывает получить предприятие в результате производства и продажи данной единицы. Поэтому главной задачей является разработка изделия, плановая себестоимость которого равна целевой себестоимости. Если решение этой задачи невозможно без ухудшения качества, то принимается решение о прекращении разработки. Система «Таргет-Костинг» нашла достаточно широкое применение в инновационных отраслях.

«Кайзен-Костинг» (Kaizen Costing). Применение данного метода подразумевает постепенное снижение затрат на этапе производства продукции. Положительных результатов предприятие может добиться в результате совместного применения двух систем: «Таргет-Костинг» и «Кайзен-Костинг», поскольку обе системы имеют одинаковую цель – достижение целевой себестоимости, первая – на этапе проектирования нового изделия, вторая – на этапе его производства.

Из перечисленных выше методов не все являются просто системами учета затрат и расчета себестоимости продукции. Нормативный метод, «Стандарт-Костинг» и «Директ-Костинг» можно отнести к системам управленческого учета, поскольку помимо собственно учета, то есть регистрации данных о затратах, эти системы предполагают реализацию других функций управления (таких, как

планирование и контроль), а также использование данных о затратах для принятия управленческих решений. А методы функционально-стоимостного анализа, «Таргет-Костинг» и «Кайзен-Костинг», по нашему мнению, являются системами управления затратами, так как целью их применения является достижение предприятием определенного экономического результата посредством снижения затрат. Таким образом, существует довольно много методов, применение которых позволит предприятию эффективно управлять издержками на разных временных горизонтах. Успешность использования этих методов во многом зависит от того, насколько четко руководство предприятия представляет себе различия между ними и то, как применение того или иного метода (либо совокупности методов) отразится на результатах деятельности предприятия в зависимости от конкретных условий внешней и внутренней среды.

Однако успешному применению вышеперечисленных методов учета затрат на российских предприятиях в определенной степени препятствует наличие некоторых расхождений в актах законодательства и нормативно-правовых актах, определяющих порядок учета доходов и расходов и формирования финансовых результатов предприятия. Порядок формирования прибыли организаций определяется Налоговым кодексом Российской Федерации (глава 25 «Налог на прибыль организаций»), а также Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 32н, Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н, Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н, Положени-

ем по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденным приказом министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н.

Порядок формирования расходов предприятия законодательно установлен Налоговым кодексом Российской Федерации, а также Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» ПБУ 10/99, утвержденным приказом министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком (предприятием). Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Важным положением является то, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Таким образом, Налоговый кодекс трактует расходы как затраты, выраженные в денежной форме, экономически оправданные, документально подтвержденные и связанные с извлечением дохода, то есть полностью перенесшие свою стоимость на стоимость реализованной продукции.

В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются на:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя: расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг; расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных фондов и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; расходы на ос-

воение природных ресурсов; расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; расходы на обязательное и добровольное страхование; прочие расходы, связанные с производством и реализацией продукции.

Данные расходы подразделяются на:

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

К материальным расходам относятся следующие затраты предприятия: на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг); на приобретение материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг) для обеспечения технологического процесса, для упаковки и иной подготовки произведенных и реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку), на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных фондов и иные подобные цели); на приобретение запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества; на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся монтажу или дополнительной обработке в организации; на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии; на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ структурными подразделениями организации

(выполнение отдельных операций, контроль за соблюдением технологических процессов, техническое обслуживание основных фондов, транспортные услуги по перевозкам грузов внутри организации); связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, фильтров, золоуловителей, расходы на захоронение экологически опасных отходов, платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ и др.).

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

К материальным расходам приравниваются:

- расходы на рекультивацию земель или природоохранные мероприятия;
- потери от недостачи (порчи) при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли;
- технологические потери при производстве и транспортировке;
- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых.

В расходы на оплату труда включаются:

- 1) суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- 2) стимулирующие начисления и надбавки (премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные

подобные показатели; надбавки к тарифным ставкам и окладам за совмещение профессий, расширение зон обслуживания; единовременные вознаграждения за выслугу лет и др.);

3) компенсационные начисления, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации (связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки за работу в ночное время, в многосменном режиме, в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни; надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях; надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями);

4) расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами и коллективными договорами, в том числе: стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания и продуктов, бесплатного жилья, форменной одежды и обмундирования; суммы начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных или общественных обязанностей; расходы на оплату труда, сохраняемую на время отпуска (в том числе учебного); денежные компенсации за неиспользованный отпуск; начисления работникам в связи с реорганизацией, ликвидацией или сокращением численности работников предприятия; расходы на оплату труда за время вынужденного прогула; суммы взносов работодателей по договорам обязательного и добровольного страхования; доплаты инвалидам и др.

Суммы начисленной амортизации определяются предприятием самостоятель-

но в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации, в соответствии с которым амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода, и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции, относятся следующие расходы:

1) суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке;

2) расходы на сертификацию продукции и услуг; на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию; расходы на текущее изучение конъюнктуры рынка, сбор информации, связанной с производством и реализацией продукции; расходы на рекламу производимых товаров (работ, услуг); расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов; расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления; расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы; расходы на ремонт основных фондов; потери от брака;

3) расходы по набору работников; суммы выплаченных подъемных в пределах установленных законодательством норм; расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности; расходы на командировки; расходы на подготовку и переподготовку кадров; расходы на обеспечение социальной защиты работников-инвалидов; расходы по договорам гражданско-правового характера с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации; взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

4) расходы на обеспечение пожарной безопасности, на услуги по охране имущества, обслуживанию пожарно-охранной сигнализации, на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности; расходы на юридические, информационные, консультационные, аудиторские услуги; расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета; расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги; расходы на оплату услуг вычислительных центров и банков, услуг спутниковой связи и электронной почты, а также информационных систем;

5) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; расходы на содержание служебного транспорта; расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных; платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю; расходы на обязательное и добровольное страхование имущества;

6) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности; расходы, связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения; представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах; расходы на канцелярские товары;

7) другие расходы, связанные с производством и реализацией продукции.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам, в частности, относятся: расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая аренду по этому имуществу); расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным предприятием; расходы на организацию выпуска и обслуживание собственных ценных бумаг (подготовку проспекта эмиссии, изготовление бланков, регистрацию ценных бумаг, услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам и т. п.); расходы, связанные с обслуживанием приобретенных предприятием ценных бумаг (оплата услуг реестродержателя, депозитария и т. п.); расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте; расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных фондов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства, охрану недр и другие аналогичные работы; расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов; судебные расходы и арбитражные сборы; затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции; расходы в виде присужденных или признанных штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмеще-

ние причиненного ущерба; другие обоснованные расходы

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные предприятием в отчетном периоде, в частности: в виде убытков прошлых лет, выявленных в текущем отчетном периоде; суммы безнадежных долгов; потери от простоев по внутрипроизводственным причинам; не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам; расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены; потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). То есть, в соответствии с бухгалтерским учетом под расходами понимается уменьшение экономических выгод в форме оттока активов и (или) увеличения обязательств, в результате чего происходит уменьшение капитала организации.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

– расходы по обычным видам деятельности;

– прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение

стоимости основных средств, нематериальных активов и иного амортизируемого имущества, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности формируют: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов; расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.). Указанные расходы обычно принимают форму уменьшения стоимости активов (таких, как денежные средства, запасы, основные средства).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Прочими расходами являются: расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов; расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности; расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций; расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции; проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов); расходы, свя-

занные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.); штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы; сумма уценки активов; перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий; прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

При этом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (налоговый учет) себестоимость продукции предприятия формируют расходы, связанные с производством и реализацией продукции. Внереализационные расходы не распределяются по видам изготавливаемой продукции, а, следовательно, не учитываются в ее себестоимости.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н (бухгалтерским учетом) на себестоимость продукции относятся расходы по обычным видам деятельности за исключением коммерческих и управленческих расходов. При этом в себестоимость проданных товаров, работ, услуг включаются следующие расходы

по обычным видам деятельности: расходы, связанные с изготовлением продукции; расходы, связанные с приобретением товаров; расходы, связанные с выполнением работ; расходы, связанные с оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности, включаемыми в состав коммерческих, являются расходы, связанные с продажей товаров, работ, услуг. В состав управленческих включаются расходы по обычным видам деятельности, связанные с управлением организацией.

Прочие расходы, перечень которых соответствует составу внереализационных расходов (в соответствии с налоговым учетом), в себестоимость продукции предприятия не включаются.

При этом необходимо отметить, что и в Налоговом кодексе Российской Федерации, и в Положении по бухгалтерскому учету перечни расходов приведены в виде несистематизированных списков, что значительно затрудняет использование данных налогового и бухгалтерского учета для управленческого учета. Но еще более важной проблемой является невозможность использования этих данных в целях управления издержками в силу того, что законодательно установленные нормы учета не позволяют классифицировать расходы на переменные и постоянные. Предприятиям необходимо вести дополнительный внутренний учет, что требует значительных усилий и дополнительных расходов. Проблема эта не нова, уже довольно долго обсуждается, однако до сих пор попытки использования известных методов управления издержками не являются успешными. Важной причиной сложившейся ситуации представляется недостаточная научная, методологическая и методическая проработка вопросов управления издержками применительно к российским предприятиям.

Хотелось бы сказать, что для построения и эффективного функционирования системы управления издержками на предприятии необходимо радикальное изменение и унифицирование системы

учета и отчетности, максимальное приближение ее к целям управления издержками. Однако с учетом того, что за более чем двадцать лет бухгалтерский и налоговый учет так и не смогли сблизиться ни на йоту, реализация данного тезиса в обозримом будущем представляется весьма сомнительной. Это не аргумент в пользу отказа от обоснования и построения системы управления издержками, применимой на любом предприятии. Такая система необходима предприятиям. Причем, целью системы управления издержками должно быть не снижение издержек, как это понимается в большинстве случаев. Целью должно быть «приспособление» издержек предприятия к любым изменениям экономических условий, а изменения эти, как мы очень хорошо убедились на опыте последних лет, могут быть разнонаправленными.

Эффективная система управления издержками должна обладать способностью «модифицироваться» в зависимости от направления изменений, происходящих в экономической среде. При экономическом спаде система должна работать на «сжатие» издержек с целью минимизации потерь предприятия в форме снижения доходов и прибыли. При экономическом росте, напротив, система управления издержками должна способствовать росту издержек и направлению их на усиление производственного и экономического потенциала предприятия. Функционирующая таким образом система управления издержками позволит предприятию не просто выживать в кризисные периоды, не просто функционировать, а развиваться и наращи-

вать свои конкурентные преимущества. Тогда дополнительные затраты на организацию и осуществление учета, соответствующего целям управления издержками, будут не просто экономически оправданными, а жизненно необходимыми для предприятия и высокоэффективными.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая. М.: Велби : Проспект, 2011. 624 с.

2. Расходы организации: положение по бух. учету ПБУ 10/99: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 6 мая 1999 г. № 33 н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант+»

3. Бухгалтерская отчетность организаций : положение по бух. учету ПБУ 4/99 : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 6 июля 1999 г. № 43 н. // Там же.

4. Бескоровайная С.А. Вопросы сущности и терминологии при исследовании понятий «затраты», «расходы», «издержки» // Бух. учёт в изд-ве и полиграфии. 2010. № 8

5. Дойл Дэвид П. Управление затратами: стратегическое руководство / [пер. с англ. И.В. Козырь, Н.С. Сологуб]. М.: Волтерс Клувер, 2006. 264 с.

6. Невешкина Е.В., Савонина С.В., Фадеева О.В. Управление затратами и ценообразованием в условиях кризиса: практ. пособие. 20-е изд., стер. М.: Омега-Л, 2011. 134 с.