

УДК 35:159.955.4

УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Л.В. Ширяева, д.э.н., профессор

Одесский национальный морской университет, Одесса, Украина

В.В. Лаптева, соискатель

Одесский национальный университет имени И.И. Мечникова, Одесса, Украина

Ширяева Л.В., Лаптева В.В. Облікова політика та результати господарської діяльності підприємства.

У статті розглядаються різні методи обліку витрат на підприємстві. Пропонується порівняльний аналіз систем обліку собівартості продукції, який дозволить підприємству вибрати ефективну облікову політику ведення господарської діяльності.

Ключові слова: облік витрат, собівартість, амортизація, облікова політика

Ширяева Л.В., Лаптева В.В. Учётная политика и результаты хозяйственной деятельности предприятия.

В статье рассматриваются разные методы учёта затрат на предприятии. Предлагается сравнительный анализ систем учёта себестоимости продукции, который позволит предприятию выбрать эффективную учётную политику ведения хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: учёт расходов, себестоимость, амортизация, учётная политика.

Shiryayeva L.V., Lapteva V.V. The accounting policies and the results of business enterprises

The article discusses the various methods of cost accounting in the enterprise. It is proposed a comparative analysis of accounting systems in production costs, which will enable the company to choose an effective accounting policies of economic activity.

Keywords: cost accounting, cost, depreciation, accounting policy

При формировании учетной политики предприятию необходимо раскрыть принятые ею способы бухгалтерского учета, без знания которых невозможно достоверная оценка движения денежных средств, финансового положения организации и результатов финансово-хозяйственной деятельности. Формируя учетную политику, организация имеет право самостоятельно устанавливать следующее: метод начисления амортизации по объектам основных средств; метод начисления амортизации по объектам нематериальных активов; способ группировки и списания затрат на производство; вариант учета производственных запасов; способ учета выпуска готовой продукции (работ, услуг); метод оценки материально-производственных запасов, товаров, готовой продукции, незавершенного производства; сроки погашения расходов будущих периодов; метод определения выручки от реализации; способ распределения косвенных расходов; метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции; необходимость создания специальных фондов и резервов; способ учета курсовых разниц.

Постановка задачи

Учетная политика – это совокупность выбранных предприятием способов ведения бухгалтерского учета, то есть первичного наблюдения, стоимостного измерения, группировки и обобщения ресурсов и результатов хозяйственной деятельности. Целью учетной политики является обеспечение объективной информации о состоянии дел на предприятии. Учетная политика должна раскрываться для внешних пользователей финансовой информации. Основные элементы системы бухгалтерского учета должны быть описаны в отчетности, потому что для анализа состояния дел на предприятии и определения выводов по финансовой отчетности надо знать, каким образом формировались те или иные показатели и чем вызвано их изменение. Основные принципы построения учетной политики определяются нормативными документами: Положением об учетной политике, Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Планом счетов бухгалтерского учета.

Учетная политика включает три составляющие организации бухгалтерского учета:

1) Организационная составляющая отражает построение бухгалтерской службы. Бухучет на предприятии может осуществляться:

- специализированным подразделением предприятия (бухгалтерией) во главе которого стоит главный бухгалтер;
- специализированной аудиторской фирмой (специалистом – аудитором) на договорных началах;
- первичный учет специалистами предприятия, а бухгалтерская отчетность – аудиторской фирмой на основании договора.

2) Техническая составляющая определяет вариант учета. Для малых предприятий возможно использование упрощенных форм учета в соответствии с президентским указом «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства». Остальные субъекты предпринимательской деятельности используют утвержденный план счетов.

3) Методическая составляющая характеризует:

- способы оценки имущества и обязательств;
- начисление амортизации;
- учет затрат;
- методы исчисления выручки;
- формирование фондов специального назначения и резервных фондов.

Существующая нормативно-правовая база предусматривает возможность использования альтернативных вариантов ведения учета. Предприятия разрабатывают собственную учетную политику, исходя из условий деятельности и осуществляемой ими экономической политики. В общем случае учетная политика должна быть направлена на обеспечение прибыли, достаточной для осуществления расширенного воспроизводства. В условиях инфляции, значительного налогового бремени принятая учетная политика должна обеспечивать оптимизацию затрат и минимизацию налогов.

Целью статьи является сравнительный анализ систем учета себестоимости продукции, который позволит предприятию выбрать правильную учетную политику.

Изложение основного материала исследования

Учет производственных запасов включает способ оценки производственных запасов, формирование учетных групп материальных ценностей, способ учета заготовления и приобретения материальных ресурсов. В зависимости от условий производства и поставленных целей могут использоваться следующие методы оценки по цене запасов:

- средней;
- первой покупки (ФИФО);
- последней покупки (ЛИФО).

В условиях инфляции при постоянно увеличивающихся ценах на материальные

ресурсы очень важно правильно выбрать способ оценки и списания материалов в производстве.

Применение метода ФИФО, при котором материальные ресурсы списываются в производство по более ранней цене их приобретения, позволяет в условиях инфляции упрочить имущественное положение компании за счет увеличения остатков производственных запасов. Однако это влечет увеличение налога на имущество, занижает себестоимость производимой продукции и, следовательно, ведет к росту налога на прибыль.

Списание в производстве материальных ресурсов по последней цене их приобретения (метод ЛИФО) позволяет повысить себестоимость продукции (работ, услуг) за счет устранения ее инфляционного занижения и сократить налогооблагаемую базу. Использование данного метода целесообразно, если

- производимая продукция рентабельна и повышение себестоимости не приведет к убыткам;
- приобретение материальных ресурсов производится регулярно, с периодичностью не более месяца;
- себестоимость производимой в течение месяца товарной продукции систематически существенно превышает себестоимость остатков готовой продукции на складе на конец месяца.

Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП) включает установление лимита МБП, способа начисления износа по МБП и сроки проведения инвентаризации. Лимит МБП устанавливается законодательно. В 1997 году его величина составляла 100 размеров минимальной месячной оплаты труда. Списание в производстве МБП стоимостью не более одной двадцатой установленного лимита за единицу производится без начисления износа.

Учетной политикой может быть предусмотрен один из двух вариантов погашения стоимости эксплуатируемых МБП:

- начисление 100% износа МБП при передаче их со склада в эксплуатацию;
- 50% износа МБП начисляется при их передаче со склада в эксплуатацию, а оставшиеся 50% - при выбытии МБП в связи с непригодностью.

При использовании первого метода начисления износа МБП себестоимость продукции (работ, услуг) данного отчетного периода возрастает. Второй метод позволяет распределять затраты по периодам более равномерно.

При учете амортизационных отчислений предприятие, если это зафиксировано в его учетной политике, может использовать повышающие или понижающие коэффициенты амортизации.

Начисление амортизации по основным средствам производится в соответствии с Положением о порядке начисления амортизационных отчислений на основании их полной первоначальной (или восстановительной) стоимости и норм амортизационных отчислений на полное

восстановление, утвержденных соответствующим постановлением.

Применение метода ускоренной амортизации за счет использования повышающих коэффициентов возможно для активной части производственных основных средств со сроком службы более трех лет, введенных после 01.01.91г. Ускоренной амортизации подлежат основные средства в пределах перечня высокотехнологичных отраслей и эффективных видов машин и оборудования. Ускоренная амортизация может применяться предприятиями, осуществляющими значительные инвестиционные программы (при нецелевом использовании амортизационных отчислений их сумма в части ускоренной амортизации увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль). Норма амортизационных отчислений может увеличиваться не более чем в два раза.

Малые предприятия помимо ускоренной до двух раз амортизации могут в течении первого года эксплуатации списывать до 50% первоначальной стоимости основных средств со сроком службы более трех лет.

Применение ускоренной амортизации позволяет сократить сумму налога на прибыль (при сохранении цен на продукцию) и налога на имущество за счет более интенсивного уменьшения остаточной стоимости основных средств.

Широкому использованию ускоренной амортизации препятствуют следующие причины:

- применять ускоренную амортизацию могут лишь предприятия, имеющие запас рентабельности, так как ее использование увеличивает себестоимость производимой продукции (работ, услуг) и предприятие может попасть в зону риска за счет продажи продукции ниже себестоимости;
- высокая степень неопределенности внешней среды и значительный уровень инфляции не позволяют с достаточной степенью точности прогнозировать состояние предприятия на следующий год;
- при использовании для ценообразования метода полных издержек уровень рентабельности сохраняется, но в связи с ростом цены снижается конкурентоспособность продукции;
- до сих пор не утвержден список высокотехнологичных отраслей, и для многих отраслей отсутствуют перечни эффективного оборудования, на которые распространяется ускоренная амортизация;
- жесткий контроль над целевым использованием ускоренной амортизации.

Предприятия, финансово-экономические показатели которых после переоценки основных средств могут существенно ухудшиться имеют

право использовать замедленную амортизацию, применяя понижающие до 0.5 коэффициенты. Это дает возможность уменьшения себестоимости и роста прибыли за счет экономии на амортизационных отчислениях. Одновременно сокращается собственный источник финансирования пополнения основных средств и возрастает налогооблагаемая база по имуществу (табл. 1).

Введение повышающих или понижающих коэффициентов отражается в приказе об учетной политике предприятия. Необходимость применения повышающего коэффициента свыше 1.25 или понижающего – ниже 0.75 (для малых предприятий – 0.5) согласовывается с финансовыми органами.

С учетом существующих ограничений по использованию ускоренной и замедленной амортизации наиболее приемлемой является оптимизация налоговых платежей через переоценку основных средств, позволяющую на законных основаниях переоценить их в большую или меньшую сторону.

В учетной политике закрепляется также метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг):

- по мере оплаты продукции – по фактическому поступлению денежных средств на расчетный счет или в кассу предприятия;
- по отгрузке товаров (выполнению работ, услуг) и предъявлению покупателю (заказчику) расчетных документов.

При этом учитывается поэтапность оплаты (сдачи) работ.

Недостатком метода готовой продукции по оплате является то, что величина реализованной продукции в значительной мере определяется не только платежеспособностью заказчика, но и его платежной дисциплиной. При этом объем реализованной продукции в стоимостном выражении может быть несопоставим с затратами на изготовление продукции, востребованной заказчиками.

Сезонный спрос на продукцию (значительные колебания величины реализованной продукции по временным периодам), отсутствие 100% предоплаты и возрастающие неплатежи могут привести к банкротству предприятия, учитывающие реализацию по отгрузке.

Использование данного метода приводит к недостатку реальных финансовых ресурсов, так как величины и реализации, и прибыли не подтверждены фактически полученными денежными суммами. Однако это не освобождает предприятие от уплаты соответствующих налогов (на прибыль, на добавленную стоимость, на содержание дорог и т.д.) и штрафных санкций в случае их несвоевременной уплаты.

Таблица 1. Изменение величины прибыли и налога на имущество при использовании ускоренной и замедленной амортизации

Показатели	Ускоренная амортизация	Обычная амортизация	Замедленная амортизация
Полная восстановительная стоимость (C_6), млн. грн.	200	200	200
Остаточная стоимость (C_0), млн. грн.	60	60	60
Норма амортизационных отчислений, базовая (H_a), %	10	10	10
Коэффициент ускоренной (замедленной) амортизации (K)	1,25	1,00	0,75
Годовые амортизационные отчисления, млн. грн. ($A = C_6 \times H_a \div 100 \times K$)	$200 \times 10 \times 1,25 \div 100 = 25$	$200 \times 10 \times 1,00 \div 100 = 20$	$200 \times 10 \times 0,75 \div 100 = 15$
Изменение себестоимости по сравнению с базовой ($A - A_{баз}$), млн. грн.	+5	Базовый вариант	-5
Изменение прибыли по сравнению с базовой, млн. грн.	-5	Базовый вариант	+5
Среднегодовая остаточная стоимость, млн. грн. ($C_{oz} = C_0 - 0,5A$)	$60 - 0,5 \times 25 = 47,5$	$60 - 0,5 \times 20 = 50$	$60 - 0,5 \times 15 = 52,5$
Годовая сумма налога на имущество при ставке 2 % ($C_{oz} \times 0,02$), млн. грн.	$47,5 \times 0,02 = 0,95$	$50 \times 0,02 = 1,00$	$52,5 \times 0,02 = 1,05$

Учет себестоимости или способ группировки и списания затрат на производство. В данном разделе отражаются:

- способ группировки затрат на производство;
- метод калькулирования затрат (метод полных затрат или метод директ-костинг);
- вариант распределения косвенных расходов между калькуляционными единицами (при использовании метода полных затрат).

В общем виде системы учета затрат делятся на две группы: система «absorption – costing» (полное калькулирование) и система «direct – costing» (косвенное калькулирование), которые отличаются методами отнесения косвенных расходов на себестоимость единицы продукции.

Первая система предполагает расчет полной себестоимости единицы продукции и отнесение косвенных расходов пропорционально какой-либо базе (наиболее часто – пропорционально основной заработной плате основных рабочих), при использовании второй системы ограничиваются калькулированием только прямых затрат, а все накладные косвенные расходы вычитаются непосредственно из дохода от реализации.

Решение о выборе системы учета затрат оформляется приказом руководителя предприятия.

Рассмотрим различия этих систем на условном примере.

В качестве примера возьмем предприятие, выпускающее два вида продукции: «А» и «Б». Структура затрат на выпуск и реализацию продукции приведена в таблице 2.

При совпадении объемов произведенной (товарной) и реализуемой продукции итоговые значения прибыли одинаковы при использовании различных систем учета.

Если объем произведенной продукции больше объема реализованной, то итоговая прибыль от реализации меньше при использовании системы «direct – costing» (табл. 3).

В противоположном случае, если объемы реализованной продукции больше объемов произведенной за счет дополнительной реализации остатков готовой продукции со склада или оплаты отгруженной продукции прошлого периода, расчетная прибыль при использовании системы «direct – costing» увеличивается (табл. 4).

Сравнительный анализ двух систем позволяет сделать следующие выводы (табл. 5).

Таблица 2. Сравнительный анализ систем учета себестоимости продукции, грн.

Показатель	«Absorption – costing»		«Direct – costing»	
	«А»	«Б»	«А»	«Б»
Объем производства, штук	20	20	20	20
Переменные затраты на ед. продукции	5	12	5	12
Постоянные затраты на ед. продукции	2	4	—	—
Полная себестоимость ед. продукции	7	16	—	—
Цена за штуку	10	15	10	15
Объем реализации, штук	20	20	20	20
Доход от реализации	—		160	
Постоянные расходы на объем реализации	—		120	
Прибыль от реализации	40		40	

Таблица 3. Сравнительный анализ систем учета себестоимости продукции при превышении объема производства над объемом реализации, грн.

Показатель	Система «absorption-costing»		Система «direct-costing»	
	«А»	«В»	«А»	«В»
Объем реализации, штук	10	20	10	20
Полная себестоимость	390		—	
Переменные затраты	—		290	
Постоянные затраты	—		120	
Доход от реализации	—		110	
Прибыль от реализации	10		-10	

Таблица 4. Сравнительный анализ систем учета себестоимости продукции при превышении объема реализации над объемом производства

Показатели	Система «absorption-costing»		Система «direct-costing»	
	«А»	«В»	«А»	«В»
Объем реализации, штук	21	20	21	20
Полная себестоимость	467		—	
Переменные затраты	—		345	
Постоянные затраты	—		120	
Доход от реализации	—		165	
Прибыль от реализации	43		45	

Таблица 5. Сравнительный анализ двух систем учета затрат

Система «absorption-costing»	Система «direct-costing»
<ol style="list-style-type: none"> 1. Применяется, когда сумма косвенных расходов существенно меняется от периода к периоду или существуют долгосрочные контракты на поставку продукции. 2. Используется для обоснования цены затратным методом 3. Запасы готовой продукции на складе оцениваются по полной себестоимости, что увеличивает величину оборотных средств. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Применяется при широкой номенклатуре продукции и не стабильных объемах продаж. 2. Позволяет проводить анализ безубыточности и осуществлять гибкую ценовую политику. 3. Запасы готовой продукции на складе оцениваются только по переменным затратам, что исключает накопление постоянных накладных расходов в неликвидных запасах.

На украинских предприятиях наиболее часто используется система «absorption – costing» в различных вариантах.

Варианты системы различаются выбором базы отнесения косвенных расходов на единицу

продукции. Наиболее известны два способа распределения косвенных расходов:

— пропорционально основной заработной плате основных рабочих;

— пропорционально коэффициенто-машиночасам.

Первый способ означает, что величина косвенных расходов (общепроизводственных и общехозяйственных) на единицу продукции определяется умножением основной заработной

платы основных рабочих, приходящейся на единицу продукции, на коэффициент соответствующих косвенных расходов.

Коэффициент общепроизводственных расходов рассчитывается как:

$$K = \frac{\text{сумма общепроизводственных расходов}}{\text{часовой фонд заработной платы основных рабочих}}$$

Аналогичным образом рассчитывается и коэффициент общехозяйственных расходов.

При использовании второго способа определяются затраты на один час работы оборудования по каждой технологической группе на основании общей сметы затрат на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) и действительного фонда времени работы оборудования. Затраты на

содержание и эксплуатацию оборудования на единицу продукции определяются прямым счетом в зависимости от станкочасов ее изготовления, а прочие косвенные расходы распределяются пропорционально сумме затрат на основную заработную плату основных рабочих и РСЭО. Рассмотрим различия этих способов на условном примере.

Таблица 6. Структура станкочасов и затраты на час работы единицы оборудования

Группа оборудования	Станкочасов изделия «А»	Станкочасов изделия «Б»	Затраты на час работы, грн.
Станки универсальные токарно-винторезные	1	–	1
Станки токарные с ЧПУ	–	0.5	10
Оборудование для электрохимической обработки	0.1	0.4	12

Общая смета затрат РСЭО – 12,0, часовой фонд заработной платы основных рабочих – 60, причем основная заработная плата за час работы на всех группах оборудования – 3 грн.

Распределяя СЭО прямым методом, получим:

на изделие «А»: $1 + 0,1 \cdot 12 = 2,2$;

на изделие «Б»: $0,5 \cdot 10 + 0,4 \cdot 12 = 9,8$.

Используя способ распределения пропорционально основной заработной плате, получим:

на изделие «А»: $(1 + 0,1) \cdot 3 = 3,3$;

на изделие «Б»: $(0,5 + 0,4) \cdot 3 = 2,7$.

Сравнивая результаты, можно сделать вывод, что использование первого способа дает значительные искажения при расчете себестоимости (а в дальнейшем – при расчете рентабельности) для фондоемкой продукции.

Выводы

Рассмотренные примеры показывают, какое значение для эффективной работы предприятия имеет правильно выбранная учетная политика, так как от этого зависит и величина учетных производственных затрат и, соответственно, получаемая предприятием прибыль.

Список литературы:

1. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : [учебник] /К. Друри : [пер. с англ.] – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
2. Захарченко В.И. Взаимодействие систем финансового, управленческого и налогового учета / В.И. Захарченко // Ринкова економіка: сучасна теорія та практика управління. – 2008. – Т. 11. – Вип. 22. – С. 5–11.
3. Захарченко В.И. Методологические подходы к развитию стратегического аудита / В.И. Захарченко, Л.В. Ширяева // Прометей: регион. сб. научн. работ. – 2011. – № 2. – С. 233–239.

Надано до редакції 09.02.2012

Ширяева Л.В./ Ludmila V. Shiryayeva

Лаптева В.В. / Victoria V. Lapteva
vizach@mail.ru