

Вопросы взаимосвязи бухгалтерского учета затрат и источников финансирования инвестиций в форме капитальных вложений

© 2010 Н.А. Жданкина

Великолукская государственная сельскохозяйственная академия

E-mail: lvls@mail.ru

В статье рассмотрены сложности и проблемы учета источников финансирования капитальных вложений. Описываются преимущества использования нормативного метода затрат для промышленных предприятий. Применение данного метода позволяет составлять отчетность, отвечающую требованиям инвесторов, и выявлять внутривыпускные резервы экономии затрат.

Ключевые слова: инвестиции, источники финансирования, капитальные вложения, нормативный метод затрат.

В условиях рыночных отношений важнейшими задачами развития экономики являются ускорение научно-технического прогресса, структурная перестройка производства, ориентированная на увеличение инвестиций в основной капитал, а именно: в новое строительство, реконструкцию и модернизацию объектов основных средств, приобретение новых видов машин и оборудования, новых технологий и т.д. В 2009 г. инвестиции в основной капитал в Российской Федерации составили 7 930 255,0 млн. руб., или 83,8% к уровню 2008 г., в том числе по Северо-Западному федеральному округу 911 240,1 млн. руб., или 81,3 % против 2008 г. По Псковской области размер инвестиций против уровня 2008 г. сократился на 25,1 % и достиг 12 877,5 млн. руб. По объему инвестиций Псковская область занимает последнее место в Северо-Западном федеральном округе и 5-е место из 7 регионов, допустивших снижение темпов инвестиций в основной капитал в 2009 г. против 2008 г.¹ Снижение темпов инвестиций в основной капитал в 2009 г. было обусловлено, главным образом, кризисным состоянием всей экономики. Тем не менее поиск путей увеличения затрат на создание и воспроизводство основных фондов невозможен без привлечения дополнительных источников финансирования инвестиций в форме капитальных вложений. Практика показала, что темпы внедрения новых технологий, обновления основных фондов неразрывно связаны с существующим порядком их финансирования. В настоящее время главными источниками финансирования капитальных вложений выступают собственные средства, а именно нераспределенная прибыль. На практике встает вопрос, как решить проблему использования прибыли в качестве стимулирующего фактора технического

прогресса. Дело в том, что организации, внедряющие новую технику и технологии, нередко испытывают значительные трудности в получении прибыли. Противоположная картина наблюдается на предприятиях, которые в меньшей степени занимаются обновлением основных фондов. Решение этой проблемы необходимо как на уровне государства через механизм совершенствования налоговой системы, предоставления льготных кредитов и т.д., так и на уровне предприятий путем применения эффективных методов экономического управления, основанных на современных приемах хозяйственного руководства.

Большую роль в решении указанных задач играет бухгалтерский учет как один из элементов системы управления и важнейший источник экономической информации. От оперативности и аналитичности бухгалтерского учета во многом зависит качество принимаемых управленческих решений, так как в рыночных условиях растет цена ошибочного решения на любом уровне управления предприятием. Теперь значительно чаще, чем раньше, возникают вопросы, требующие своевременного и достоверного решения практически на всех иерархических уровнях управления, существенно возрастает ответственность лиц, принимающих эти решения. Это в полной мере относится и к такому важному участку бухгалтерского учета, как учет затрат на производство, в системе которого формируется один из важнейших показателей эффективности производства - себестоимость продукции. Следует отметить, что снижение себестоимости продукции неразрывно связано с ростом прибыли как одного из основных источников финансирования капитальных вложений.

Сегодня необходимо ставить не просто задачу снижения себестоимости, а применить наи-

более прогрессивные методы учета и контроля, отвечающие требованиям современных автоматизированных систем управления. На наш взгляд, таким методом учета и контроля затрат служит нормативный метод. Практическая значимость этого метода проявляется в том, что он предполагает своевременное вмешательство в формирование производственных затрат в соответствии с научно обоснованными нормами и нормативами, строгое соблюдение производственной и технологической дисциплины, выступает активным элементом ресурсосбережения. Нормативный метод позволяет выявить внутрипроизводственные резервы экономии затрат.

Рассматривая значение и содержание нормативного метода управления затратами, следует отметить, что задачи внедрения данного метода ставились на протяжении всего периода развития экономики России, начиная с 20-х гг. прошлого столетия. При разработке основ нормативного метода ставилась цель построить учет затрат таким образом, чтобы было возможно определить, насколько нормы расхода тех или иных ресурсов отклонялись от фактического расхода. Данная проблема широко рассматривалась в трудах ученых, занимавшихся теоретическими вопросами нормативного метода. На уровне государства издавались нормативные акты, регулирующие процесс внедрения нормативного учета в производство. Так, в 1983 г. Минфином СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и ЦСУ СССР были утверждены Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ). Целью разработки данного нормативного документа являлось оказание практической помощи по применению нормативного метода учета затрат. Однако результаты были не утешительные. Многие предприятия вообще не внедрили данную систему учета затрат, другие подошли к этой проблеме формально. Главная причина, на наш взгляд, заключалась в том, что централизованное управление экономикой, а также существующий механизм распределения прибыли между предприятиями и государством не стимулировали в полной мере предприятия на применение нормативного метода управления затратами.

В рыночных условиях, при жесткой конкуренции производителей, управление затратами выступает первоочередной задачей менеджеров по управлению, так как создание конкурентоспособной продукции возможно только путем снижения ее цены и повышения качества. Следовательно, снижение себестоимости продукции служит одним из резервов роста прибыли, явля-

ющейся собственным источником финансирования обновления основных фондов.

Себестоимость произведенной продукции формируется в основном из трех элементов: расхода материалов, заработной платы с начислениями и накладных расходов. Для принятия правильных управленческих решений по снижению себестоимости продукции необходимо обладать достоверной, своевременной и полной информацией о каждом из элементов затрат. Важная роль в системе информационного обеспечения принадлежит рационализации документального оформления совершаемых хозяйственных операций по использованию всех видов ресурсов для производства продукции. Именно первичные документы представляют собой материальные носители информации о фактах хозяйственной деятельности, выполняющие многоцелевые функции: экономическую, юридическую, контрольную, аналитическую. Организация первичного учета затрат должна ориентироваться не только на повышение информативности данных, содержащихся в первичных документах, но и на общие принципы, формирующие наиболее действенные подходы к учетной методологии, в частности рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации. Следовательно, первичный учет затрат необходимо организовать таким образом, чтобы затраты на его постановку не превысили экономического эффекта от использования информации, содержащейся в первичных документах. Для решения этой проблемы важно иметь точное представление обо всех перечисленных элементах себестоимости.

Материальные затраты занимают доминирующее положение в структуре затрат предприятий машиностроения. Экономия материалов может привести к значительному снижению себестоимости продукции. В связи с этим необходимо тщательно изучить все количественные показатели используемых в процессе производства материалов, а именно для производства каждого составляющего (деталь, узел и т.д.) изготавливаемого изделия. При этом целесообразно знать не только чистый расход материалов на законченное изделие, но и определить заранее размеры возможных или неизбежных отходов на каждой последовательной стадии изготовления изделия. Отсюда следует, что необходимо выявить количественный расход каждого вида используемых материалов в соответствии с технологическим процессом изготовления продукции. Что касается способа оценки предполагаемого расхода материалов, то на первый план выдвигается не столько выбранный предприятием спо-

соб, сколько одинаковость его использования при планировании нормативного и фактического расхода материалов. Таким образом, расчет нормативного расхода материалов на производство изделий позволит определить потребность в материалах для данного производства, предотвратить затоваривание или перебой в снабжении, срыв выполнения бизнес-плана.

Заработная плата с начислениями является вторым по значимости элементом себестоимости. Если говорить об установлении нормативного расхода по данному виду расходов, то, как и при нормировании материалов, речь идет о количественных показателях, а именно о расходе рабочего времени, рассчитанного на основе научно обоснованных норм и нормативов. При этом такой расчет необходимо проводить по каждой рабочей операции, через которую проходит изделие в процессе производства. Важна не только сама длительность рабочего времени, необходимого для производства каждой операции, но и должная квалификация работников, производящих эти операции. Таким образом, расчет рабочего времени по всем операциям, а также квалификация работников, выполняющих эти операции, являются определяющими факторами при расчете нормативной величины заработной платы, требуемой на изготовление планируемого изделия.

Наконец, что касается третьего элемента себестоимости, т.е. накладных расходов, то предполагаемый бюджет этих расходов, как правило, исчисляется на основании данных, фактически имевших место за предыдущий отчетный период. Причем все статьи накладных расходов необходимо проанализировать с точки зрения их состава и вероятностных изменений. Следует отметить, что большинство статей накладных расходов (расходы на оплату труда аппарата управления, канцелярские расходы, отопление, освещение, текущий ремонт и т.д.) с большей степенью вероятности поддаются предварительному нормированию с точностью, довольно близкой к действительности. Особенно это характерно для предприятий с отлаженным процессом производства, где придерживаются разработанного бизнес-плана. При нормировании накладных расходов следует обратить внимание на квалификацию расходов. В теории и на практике некоторые расходы, отражаемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», автоматически включаются в состав накладных расходов. Речь идет, в частности, о земельном, транспортном налогах и т.д. Эти и другие аналогичные расходы не связаны с управлением организацией, а следовательно, их необходимо включать, по нашему мнению, в состав прочих расходов. Определив общую сумму наклад-

ных расходов по всем статьям, важно определить методику их распределения между видами продукции. Если организация примет решение о списании накладных расходов в части общехозяйственных в качестве условно-постоянных на счет 90 «Продажи», то при определении нормативной себестоимости накладные расходы будут учитываться только в составе общепроизводственных.

Переход к нормативному контролю управления затратами позволит изменить систему учета затрат, а именно отказаться от детального подробного учета всех фактически имевших место затрат по изготовлению продукции и ограничиться только учетом отклонений от норм.

В настоящее время действующая система учета постепенно собирающихся затрат на деле ведет к потере контроля за формированием себестоимости в процессе производства продукции. Автор изучала данную проблему на примере предприятий машиностроения, расположенных в Псковской области, где применяется позаказный метод учета затрат. В данных производствах на каждый заказ открывается отдельный лицевой счет или карточка, куда постоянно заносятся на основании первичных документов все затраты материалов, заработной платы, прочих расходов. Чем больше заказов, тем больше первичных документов, а следовательно, и времени на их обработку и обобщение. Окончательное выявление себестоимости заказа возможно только после окончания всех записей в лицевом счете, а это зависит от многих факторов, в частности, от учета затрат вспомогательного производства, распределения накладных расходов и т.д. Что же касается сведений о факторах, повлиявших на формирование себестоимости с целью ее снижения, то они могут быть выявлены только лишь по окончании всех работ, связанных с расчетом фактической себестоимости. Если построить учет затрат, базируясь на предварительном расчете нормативной себестоимости, то необходимость документального учета всех затрат, связанных с выполнением заказа, по нашему мнению, отпадет. В этом случае калькуляция изготовленного заказа будет рассчитываться немедленно вслед за выходом его из производства. В открытом документе на выполнение заказа заранее следует проставить количество и перечень материалов или полуфабрикатов, используемых в процессе производства. Материальное снабжение необходимо организовать таким образом, чтобы на производство заказа не было отпущено материалов больше, чем указано в заказе, т.е. отпуск материалов должен производиться только в пределах норм, указанных в спецификации на заказ. В этом случае нет надобности оформлять норма-

тивный расход материалов первичными документами, а отпуск материалов со склада можно отражать непосредственно в карточках складского учета материалов. Однако на практике не может быть идеального производства, в котором нет отступлений от нормативов. Ведь могут быть и ошибки в чертежах, расчетах норм, замена материалов, брак в производстве и другие факторы, влияющие на расход материалов. В этом случае необходимо выяснить причину отклонения от норм, а сверхнормативный расход оформить первичным документом, например, требованием с сигнальной полосой или рапортом. Данные первичные документы сразу поступают в бухгалтерию для учета отклонений от нормативной себестоимости заказа.

Что касается оценки материалов, то она производится одним из методов, зафиксированных в учетной политике: по средней себестоимости, способ ФИФО, по себестоимости каждой единицы. При этом оценка, как было отмечено выше, должна быть единой при расчете нормативного и фактического расхода. Учитывая большое количество используемых материалов, на практике, как правило, применяется оценка материалов по средней себестоимости.

Включение в себестоимость второго основного элемента - заработной платы с начислениями - необходимо организовать несколько иначе. Каждый первичный документ по начислению заработной платы при выполнении заказа служит одновременно и основанием для расчетов с работниками по заработной плате. В этой связи они должны передаваться не только бухгалтеру, ведущему учет затрат, но и бухгалтеру, осуществляющему расчет с работниками. Однако в пределах нормативной величины заработной платы, рассчитанной на заказ, никакие операции оформлять первичными документами по начислению заработной платы нет необходимости. В расчете затрат на производство заказа в части заработной платы будут применяться только те первичные документы, которые фиксируют отклонения от предусмотренных норм и нормативов (оплата брака, простоев, сверхурочных работ и т.д.).

Переходя к третьему элементу затрат, т.е. к накладным расходам, следует отметить, что они включаются в калькуляцию в заранее рассчитанном проценте, из установленного бюджета накладных расходов на определенный операционный период и служат одновременно способом контроля за этим видом расходов. В течение отчетного периода фактический учет накладных расходов ведется в разрезе статей затрат. Таким образом, всегда есть возможность сравнить бюд-

жет накладных расходов с его выполнением, выяснить причины несовпадения накладных расходов, включенных в себестоимость заказов, с фактическими расходами. Такими причинами могут быть либо невыполнение плана выпуска заказов, либо наличие непроизводительных расходов и потерь. В любом случае это дает возможность менеджерам предприятия анализировать и предотвращать всякого рода отклонения от прогнозируемых сумм накладных расходов.

Исходя из вышесказанного, применение нормативного метода контроля над затратами дает возможность получить калькуляцию выпускаемого изделия вслед за получением сообщения о поступлении заказа на склад или о сдаче его заказчику. Разница между фактическим и нормативным расходами материалов и заработной платы с начислениями будет зафиксирована документально уже в процессе изготовления заказа. При хорошо отлаженной технологии производства, сбалансированной работе всех отделов, обеспечивающих выполнение заказов, эти различия будут незначительными. Если отклонения все же будут существенными, то это указывает на необходимость пересмотра норм. Что касается накладных расходов, то их нормирование зависит от принятой методики списания общехозяйственных расходов либо на счет продаж, либо путем включения их в производственную себестоимость.

Таким образом, подводя итог сказанному, следует отметить, что учет отклонений от предварительных, заранее разработанных норм и нормативов затрат на производство продукции как раз и есть то, что должно быть основой перестройки учета затрат. Чем лучше эта работа будет организована на предприятии, тем меньше потребуются вычислений, что в свою очередь приведет к сокращению документооборота. Учет расхода материалов и заработной платы ограничился бы документально подтвержденными отклонениями от норм. При этом появится информация обо всех причинах отклонений от норм и нормативов не после окончания отчетного периода, а по мере осуществления таких расходов. В целях оптимизации управления затратами следует заранее определить учетно-аналитические данные, необходимые менеджерам разных уровней управления. Поскольку информационные связи не могут осуществляться без вещественных носителей, вопросы обеспечения необходимой информацией о затратах руководителей организации требуется решать в условиях автоматизированных систем управления предприятием.

¹ Российская газета. 2010. 12 марта. □ 51.