Трансформация учета расходов организации

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Комиссарова, Ирина Петровна  
  
**Год:**

2003

**Автор научной работы:**

Комиссарова, Ирина Петровна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

327

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Комиссарова, Ирина Петровна

Введение.

Глава 1. Экономическая природа расходов организации

1.1. Сущность расходов на микроуровне.

1.2. Экономическое содержание себестоимости продукции.

1.3. Правовые основы регулирования расходов организации.

Глава 2. Развитие методологии бухгалтерского учета расходов организации

2.1. Становление учета расходов.

2.2. Развитие калькуляционного дела в годы советской власти.

2.3. Необходимость трансформации бухгалтерского учета расходов организации в современных условиях.

Глава 3. Концептуальные принципы формирования совокупных расходов организации

3.1. Принципы формирования совокупных расходов организации.

3.2. Проблемы научного обоснования состава расходов по обычным видам деятельности.

3.3. Экономическая сущность и структура прочих расходов организации.

Глава 4. Концепция трансформации бухгалтерского учета совокупных расходов организации

4.1. Трансформация бухгалтерского учета совокупных расходов по экономическим элементам.

4.2. Предпосылки организации бухгалтерского учета расходов по статьям.

Глава 5. Трансформация учета отдельных видов расходов организации

5.1. Трансформация учета амортизации.

5.2. Трансформация учета материальных расходов.

5.3. Трансформация учета других расходов организации.

5.4. Проблемы конвергенции (сближения) налогового учета с бухгалтерским учетом.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Трансформация учета расходов организации"

В последнее время в Российской Федерации происходит упрочение рыночных отношений в соответствии с национальными особенностями деятельности субъектов хозяйствования и с учетом международного опыта работы компаний экономически развитых стран. Хозяйствующие субъекты имеют право выбора видов экономической деятельности в условиях возрастающей конкуренции, установления цен и тарифов на производимые товары и оказываемые услуги, производства любых расходов с целью получения доходов и прибыли как основного источника прироста капитала.

Социально ориентированные рыночные отношения хозяйствования создали объективные условия для управления процессами формирования состава расходов хозяйствующих субъектов и процессами достоверного и прозрачного определения ресурсов, инвестированных в предпринимательскую деятельность. Тем самым обеспечивается своевременная оценка величины и эффективности использования капитала, авансированного в хозяйственный оборот. Объективный контроль за этой величиной и эффективностью способствует не только сохранению хозяйствующим субъектом капитала в обороте, но и наращиванию его, что в конечном итоге является целью предпринимательской деятельности.

В этих условиях исследование и разработка методологических проблем сохранения и приумножения капитала приобретает первостепенное значение. В первую очередь, это относится к основной составляющей формирования капитала - использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов при изготовлении и продаже товаров,

• выполнении работ, оказании услуг и осуществлении других видов предпринимательской деятельности, в частности инвестиционной и финансовой. Экономное использование имеющихся ресурсов - одно из условий рациональной деятельности хозяйствующего субъекта и наращивания прибыли. В этой связи представляет интерес вся совокупность расходов субъекта хозяйствования, т.е. все расходы, произведенные в интересах получения экономических выгод. Важнейшее значение среди них имеют расходы, связанные с производством и продажей продукции, товаров, работ и услуг, т.е. расходы тех видов деятельности, ради которых создан хозяйствующий субъект.

Необходимость проведения исследования всей совокупности расходов хозяйствующего субъекта обусловлена:

• правовыми условиями деятельности хозяйствующего субъекта как основного первичного звена экономики страны;

• превращением хозяйствующего субъекта в единый комплекс, для которого разумное регулирование всей совокупности расходов, а не только расходов по обычным видам предпринимательской деятельности, является основой оптимизации экономических выгод;

• экономико-правовыми взаимоотношениями хозяйствующего субъекта с государством как равноправных партнеров.

Данные предпосылки рыночных отношений объективно требуют трансформации общего подхода и конкретных методик учета расходов организации, системы правового регулирования его нормативной базы.

Необходимость создания научно обоснованной концепции учета совокупности расходов организации обусловлена рядом причин, важнейшими из которых являются:

• неразработанность всего комплекса проблем методологии формирования и бухгалтерского учета совокупных расходов в рыночных условиях и тех возможностей (прав), которые оптимально целесообразны хозяйствующим субъектам в этих условиях;

• отсутствие стройной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета расходов по обычным видам деятельности и прочих расходов в разрезе экономически однородных элементов и калькуляционных статей;

• практическая востребованность в разработке методологии учета расходов хозяйствующих субъектов в рамках Программы реформирования отечественной системы бухгалтерского учета на основе использования всего полезного и рационального, что содержится в Международных стандартах финансовой отчетности;

• неурегулированностью взаимодействия бухгалтерского и налогового учета при формировании базы для расчета налога на прибыль хозяйствующего субъекта.

Собственнику организации и администрации, уполномоченной им для управления, необходима информация о произведенных в течение отчетного периода расходах в разрезе экономических элементов по всей i совокупности предпринимательской (текущей, инвестиционной и финансовой) деятельности, независимо от их назначения и содержания. Любые расходы организации должны либо включаться в стоимость активов, либо через аккумулирующие счета учета расходов по экономическим элементам списываться на финансовые результаты. Других источников возмещения расходов не существует. Только таким образом можно обеспечить формирование точных и достоверных показателей о стоимости активов и величине конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Следовательно, каждая организация должна располагать полной информацией о валовой сумме материальных расходов, расходов на оплату труда и других одноэлементных расходов при планировании своей деятельности на следующий период.

После 2000 года рядом специалистов было предложено несколько вариантов методики учета расходов хозяйствующих субъектов в поэлементном разрезе. Среди авторов - П.С. Безруких, В.Ф. Палий, JI.3. Шнейдман.

Однако до настоящего времени исследование состава расходов организации и методологии их учета ограничивалось в основном расходами по основному виду деятельности хозяйствующего субъекта. Расходам инвестиционной и финансовой деятельности и их влиянию на получение экономических выгод и конечного результата предпринимательской деятельности не придавалось должного значения ни при составлении бизнес-планов, ни при организации бухгалтерского учета.

Изолированное изучение отдельных видов расходов приводило к тому, что многие факторы, оказывающие серьезное влияние на оперативное, тактическое и стратегическое управление расходами и принятие оптимальных решений по этим вопросам, оставались вне рамок научных исследований. О нерешенности данной проблемы свидетельствует также отсутствие специального стандарта в системе Международных стандартов финансовой отчетности.

Объективная необходимость подобного исследования и создания научно-обоснованной концепции бухгалтерского учета всей совокупности расходов хозяйствующего субъекта, а также большая практическая значимость разработки современного методологического аппарата такого учета определили выбор темы диссертации, ее цели, предмета и объекта исследования.

Целью диссертационного исследования является создание научно обоснованной концепции трансформации бухгалтерского учета расходов организации и методического аппарата ее применения.

Для достижения этой цели в работе поставлены следующие задачи.

Во-первых, исследовать экономическую сущность совокупных расходов организации как категории, имманентной предпринимательской деятельности:

V раскрыть экономическую природу категории «совокупные расходы хозяйствующего субъекта» в современных условиях;

V структурировать понятийный аппарат, используемый при определении расходов организации, вступающей в социально-ориентированные рыночные отношения;

V доказать необходимость рассмотрения всей совокупности расходов как важнейшей из составляющих финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта.

Во-вторых, научно обосновать принципы формирования совокупных расходов организации:

V исследовать модели формирования расходов по обычным видам деятельности хозяйствующего субъекта и выявить основные закономерности этого процесса на микроуровне;

V обосновать роль и место расходов, не связанных с производством и продажей товаров, продукции, работ и услуг, но существенно влияющих на финансовые результаты предпринимательской деятельности субъекта, сформулировать принципы их формирования;

V с научных позиций обосновать признаки классификации совокупных расходов организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности хозяйствующего субъекта, а также концепцию отнесения расходов к определенным группам совокупных расходов;

В-третьих, исследовать действующую методологию бухгалтерского учета расходов хозяйствующего субъекта и разработать концептуальные положения учета совокупных расходов:

V провести ретроспективный анализ становления и развития методологии бухгалтерского учета расходов;

V обосновать необходимость организации учета всей совокупности расходов исходя из их экономически однородного содержания и целевого назначения;

V разработать научно обоснованную классификацию совокупных расходов по экономически однородным элементам;

V обосновать возможность и целесообразность введения в План счетов бухгалтерского учета специальных синтетических счетов для получения достоверной и прозрачной учетной информации о расходах в разрезе экономически однородных элементов;

V разработать двухуровневую систему бухгалтерского учета совокупных расходов в разрезе калькуляционных статей и однородных экономических элементов.

В-четвертых, научно обосновать необходимость и основные направления трансформации учета расходов организации:

V установить взаимосвязь определенных видов расходов и доходов, их влияния на увеличение и уменьшение экономических выгод хозяйствующих субъектов;

V обосновать практическую целесообразность трансформации бухгалтерского учета совокупных расходов на примере материальных расходов, амортизации внеоборотных активов и других компонентов расходов.

В-пятых, разработать теоретико-методологические основы конвергенции (сближения) налогового учета с бухгалтерским учетом:

V исследовать целесообразность организации налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом;

•V предложить варианты конвергенции налогового учета с бухгалтерским учетом в части расходов организаций-налогоплательщиков в условиях действующего законодательства.

Предметом исследования являются теория и методология бухгалтерского учета всей совокупности расходов организации.

Объектом исследования является организация учета совокупных расходов, состоящих из расходов по обычным видам деятельности, операционных, внереализациолнных и чрезвычайных расходов, расходов инвестиционной и финансовой деятельности, а также расходов, производимых за счет специальных источников финансирования.

Методологической основой проведенного исследования является конкретное приложение теории научного познания к проблемам постановки и функционирования бухгалтерского учета. Обоснованность основных результатов исследования базируется на использовании современного научного инструментария - системного подхода к объекту исследования, подразумевающего декомпозицию сложных систем на подсистемы и их анализ с учетом взаимосвязи этих подсистем, диалектического метода, методов научной абстракции, сравнения, группировки и обобщения. В работе применялись статистические методы, а также методы экономического анализа.

В диссертационной работе сохраняется историческая преемственность в разработке теоретических и методологических проблем бухгалтерского учета расходов организаций. В процессе исследования использовалось обширное научное наследие отечественной бухгалтерской школы, труды ученых, внесших существенный вклад в становление и развитие учета, а именно И.А. Басманова, Р.Я. Вейцмана, М.Х. Жебрака,

A.Ш. Маргулиса, А.П. Рудановского, В.И. Стоцкого и др., а также работы современных ученых - А.С. Бакаева, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевского,

B.Б. Ивашкевича, З.В. Кирьяновой, Н.П. Кондракова, С.А. Николаевой,

В.Д. Новодворского, В.Ф. Палия, В.И. Петровой, Я.В. Соколова, В.А. Тереховой, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремета, JI.3. Шнейдмана.

Были изучены и использованы применительно к отечественным экономическим условиям работы зарубежных авторов: X. Андерсона, М.Ф. Ван Бреда, Ч. Гаррисона, Дж. Голдвелла, К. Друри, Б. Нидлза, Ж. Ришара, Т. Скоуна, Дж. Фостера, Э.С. Хендриксена, Ч. Т. Хоргена, Р. Энтони, Э. Шмаленбаха, А. Яруговой и др.

В процессе научной работы использованы законодательные и нормативные правовые акты по общеэкономическим вопросом, бухгалтерскому учету, налогообложению, публикации по проблематике исследования в экономических и компьютерных изданиях.

При разработке концепции трансформации бухгалтерского учета расходов организации были изучены Международные стандарты финансовой отчетности, различные материалы научных конференций и публичных дискуссий, общая и специальная литература в областях экономики, теории бухгалтерского учета, финансового и управленческого учета, учета затрат на производство и калькулированния себестоимости продукции.

Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» Паспорта специальности 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика» пунктов 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.5 «История развития методологии и организации бухгалтерского учета» и 1.9 «Проблемы учета затрат и калькулированния себестоимости, методы ее статистического анализа».

Научная новизна исследования. В диссертации научно обоснована необходимость и разработаны направления трансформации бухгалтерского учета всей совокупности расходов хозяйствующего субъекта в условиях социально-ориентированных рыночных отношений с учетом интересов собственника, инвесторов и государства.

В работе получены и выносятся на защиту следующие научные результаты:

1. Раскрыта экономическая природа совокупных расходов организации как категории, имманентной предпринимательской деятельности в условиях рыночных отношений, в частности:

V уточнено экономическое содержание расходов, связанных с производством и продажей товаров, работ, услуг в условиях современных производственных и технологических процессов, повышения рентабельности продукции и прибыльности;

V определена экономическая сущность других расходов, не связанных с производством и продажей, но существенно влияющих на финансовые результаты предпринимательской деятельности;

V обоснована необходимость исчисления всей совокупности расходов организации как важнейшей из составляющих финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта; структурирован понятийный аппарат, используемый при определении совокупных расходов организации с позиции современных рыночных отношений.

2. Развит теоретико-методологический аппарат и принципы формирования совокупных расходов организации, в частности: выявлены основные закономерности формирования расходов по обычным видам деятельности на микроуровне в интересах собственника, инвесторов и государства;

V раскрыты и обоснованы с научных позиций роль и место прочих расходов в составе совокупных расходов хозяйствующего субъекта с позиций увеличения экономических выгод организации и доходности предпринимательской деятельности;

V разработаны признаки классификации всей совокупности расходов организации и концепция отнесения отдельных видов расходов к их определенным группам.

3. Разработаны концептуальные положения механизма бухгалтерского учета совокупных расходов хозяйствующего субъекта, в частности:

V систематизированы этапы становления методологии бухгалтерского учета расходов с царских времен по настоящее время;

V доказана необходимость и сформулированы принципы организации бухгалтерского учета всей совокупности расходов исходя из их экономически однородного содержания и целевого назначения;

V разработана и научно обоснована классификация состава совокупных расходов по экономически однородным элементам;

V обоснована возможность и целесообразность трансформации Плана счетов бухгалтерского учета посредством введения специальных синтетических счетов для получения достоверной и прозрачной учетной информации о расходах в разрезе экономически однородных элементов;

V изложен механизм отражения совокупных расходов на счетах бухгалтерского учета в разрезе экономических элементов.

4. Научно обоснована необходимость и основные направления трансформации учета отдельных видов расходов в условиях рыночных отношений, в частности:

V разработаны основные положения концепции отнесения конкретных видов расходов к конкретным их группам, в первую очередь расходов по обычным видам деятельности;

V предложены направления трансформации бухгалтерского учета отдельных составляющих совокупных расходов, в первую очередь амортизации внеоборотных активов, материальных расходов и других составляющих указанных расходов;

V установлена взаимосвязь определенных видов доходов и расходов, и ее влияние на изменение экономических выгод хозяйствующих субъектов.

5. На основе исследования сущности созданного налогового учета в части расходов организации и его взаимосвязи с бухгалтерским учетом, в частности:

V установлено необоснованное дублирование информации в налоговом учете расходов организации с имеющейся информацией в системе бухгалтерского учета и содержащейся в бухгалтерских регистрах;

V методически обоснованы предложения по изменению и уточнению ряда положений налогового законодательства, без надобности приведшего к изменению методологии бухгалтерского учета;

V разработаны теоретико-методологические основы конвергенции налогового учета с бухгалтерским учетом в условиях действующего законодательства.

Практическая значимость полученных результатов. Основные положения, выводы и рекомендации диссертационного исследования направлены на широкое их практическое использование при трансформации бухгалтерского учета расходов хозяйствующих субъектов в условиях реформирования учета, в особенности расходов по обычным видам деятельности и прочих расходов, как в разрезе экономических элементов, так и статей расходов, а также их использования в учебном процессе.

Самостоятельное практическое значение, в частности, имеют: . > сформулированные принципы формирования расходов по обычным видам деятельности хозяйствующих субъектов для объективного определения экономического содержания себестоимости продукции; > выдвинутые принципы отнесения расходов к той или иной группе расходов (расходам по обычным видам деятельности, внереализационным, операционным и чрезвычайным расходам, расходам инвестиционной и финансовой деятельности) в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности хозяйствующего субъекта; предложенное подразделение расходов хозяйствующего субъекта по более детальным и экономически обоснованным однородным элементам с целью рационального оперативного, тактического и стратегического управления расходами и принятия управленческих решений для снижения уровня расходов предпринимательской деятельности и увеличения экономических выгод; разработанный детальный механизм двухуровневого учета совокупных расходов на счетах бухгалтерского учета; существенно уточненная номенклатура статей расходов по обычным видам деятельности организаций материального (промышленного) производства; предложения по упрощению учета объектов основных средств, определению сроков полезного использования объектов при полномначислении амортизационных отчислений в случаях дальнейшего использования этих объектов; предложения по корректировке действующих методик бухгалтерского и налогового учета остатков незавершенного производства и их оценки на основе методологии бухгалтерского учета; результаты сопоставления методики определения расходов, доходов и финансовых результатов по данным бухгалтерского учета и для целей налогообложения прибыли (налоговый учет), обоснование возможности и достаточности использования информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета.

Выводы и рекомендации, изложенные в диссертации, не ограничиваются рамками определенных хозяйствующих субъектов или отдельных отраслей экономики и применимы к предпринимательской деятельности любой отрасли экономики страны.

Внедрение и апробация результатов исследования. Материалы диссертационного исследования используются в практической деятельности ряда предприятий Министерства Российской Федерации по атомной энергии, в частности, апробирован и дал положительные результаты механизм бухгалтерского учета совокупных расходов в разрезе экономических элементов. Содержащиеся в диссертации разработки внедрены в ООО «Финансовые и бухгалтерские консультанты» (ФБК) и в ООО «Газнадзор».

Результаты диссертационного исследования и подготовленный на их основании проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов организации» переданы в Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства Финансов Российской Федерации, в целом одобрены и будут использованы при подготовке дополнений и изменений в нормативные документы по бухгалтерскому учету, утверждаемые Министерством.

Теоретические, методологические и практические результаты исследования докладывались на научных и научно-практических конференциях, в частности, на конференциях Всероссийского заочного финансово-экономического института (Москва, 1987 г., 2001 г.), на научных сессиях МИФИ (государственного университета) (Москва, 2001 г., 2002 г., 2003 г.), на выездном заседании учебно-методического объединения ВУЗов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ иаудит» (г. Анапа, 2002 г.).

Результаты выполненного исследования апробированы в учебном процессе Гуманитарного факультета Московского инженерно-физического института (государственного университета), Московской государственной академии приборостроения и информатики, в процессе переподготовки и повышения квалификации руководителей экономических служб предприятий ОАО «Газпром».

Публикации. Общее число публикаций составило 40 работ общим авторским объемом 75,2 п.л. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 24 работах, в том числе в научных, учебных, научно-практических изданиях и статьях, в которых автору принадлежит 51,4 п. л.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, пяти глав, включающих схемы и таблицы, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Комиссарова, Ирина Петровна

Какие выводы можно сделать из проведенного анализа развития и современного состояния организации бухгалтерского учета расходов организаций?

Во-первых, государство продолжает жестко регламентировать состав расходов организаций даже в условиях признания существования в Российской Федерации рыночных отношений.

Во-вторых, эти расходы в основном подразделены на расходы по обычным видам деятельности (расходы, связанные с производством и реализацией) и на прочие (внереализационные) расходы. Понятие "себестоимость продукции" в законодательстве вообще не упоминается, хотя в бухгалтерской отчетности о прибылях и убытках отражают себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

В-третьих, приоритет отдан составу расходов по обычным видам деятельности по их экономическому содержанию в целом по организации, иными словами, по определенному перечню экономических элементов. Состав же указанных расходов по статьям расходов (статьям калькуляции) в законодательных и нормативных актах не рассматривается.

Хозяйствующим субъектам предоставлено право определять, к каким расходам (по обычным видам деятельности или к прочим) относить конкретные виды расходов в зависимости от характера, условий осуществления и направлений их деятельности.

Следовательно, границы между расходами по обычным видам деятельности и прочими начинают постепенно размываться, что наводит на мысль о трансформации расходов организаций, с одной стороны, и конвергенции (сближении) всех видов расходов - с другой. Кроме того, мы считаем, что в расходы нужно включать все расходы организации при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение доходов.

В-четвертых, несмотря на разногласия представителей федеральных органов, ответственных за методологическое руководство бухгалтерским учетом в стране и разработку налоговой политики в части налога на прибыль, законодатели после длительной дискуссии пришли к выводу, что при налогообложении приоритет должен быть отдан бухгалтерскому учету. В учете для целей налогообложения прибыли может содержаться информация, отсутствующая в бухгалтерскомучете. А это означает, что самостоятельного налогового учета, отличного от бухгалтерского, существовать не должно.

Что же касается организации бухгалтерского учета расходов организации и калькулирования себестоимости продукции, то с отменой Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости на промышленных предприятиях и Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, вопросам учета расходов хозяйствующих субъектов посвящены только Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99), раздел "Правила оценки незавершенного производства" Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (пункты 63 и 64) и раздел III "Затраты на производство" Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению.

В ПБУ 10/99 определены базовые положения не столько учета, сколько состава расходов по обычным видам деятельности и прочих (операционных, внереализационных и чрезвычайных) расходов. Правила же учета затрат на производство продукции в разрезе экономических элементов и калькуляционных статей, исчисления себестоимости продукции должны устанавливаться отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету, в связи с предстоящей разработкой которых напрашиваются предложения об использовании действовавших ранее отечественных нормативных актов в области учета расходов и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), с одной стороны, и об изучении и разумном использовании международных стандартов финансовой отчетности - с другой.

Применительно к производственным расходам организации из ранее действовавших Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости на промышленных предприятиях могут быть полезными, на наш взгляд, следующие концептуальные принципы:

-классификация расходов, образующих себестоимость продукции, по их видам (статьям и элементам), местам возникновения и центрам ответственности, а также по видам (однородным группам) продукции;

-организация учета затрат по отклонениям от нормативной (плановой) себестоимости;

-применение оправдавших себя на практике методов учета и калькулирования себестоимости продукции;

-разумное определение состава прямых расходов, оптимальной возможности их отнесения на себестоимость конкретных видов продукции;

-рекомендация способов оценки незавершенного производства, полуфабрикатов собственного производства, возвратных отходов, потерь от брака, готовой продукции;

-рекомендация способов определения видов себестоимости в условиях разных производственных и технологических процессов (по полной себестоимости, прямым расходам и т. д.).

Много полезного, на наш взгляд, содержит зарубежный опыт, прежде всего применение таких методов, как "Standard Cost System" и "Direct Cost System", определение поведения затрат в зависимости от их отношения к производственному процессу (переменные и постоянные расходы) и др.

Нас можно упрекнуть в непоследовательности суждений: с одной стороны, вносятся предложения передать решение вопросов производственного учета самим хозяйствующим субъектам; с другой — предлагается издать централизованные указания (методические рекомендации) по вопросам учета расходов организации и принципам калькулирования себестоимости продукции.

В действительности никакого противоречия здесь нет: мы выступаем за свободу действий хозяйствующих субъектов в организации производственного учета, за передачу им права самостоятельно решать связанные с ним вопросы, но делать это следует постепенно, по мере становления цивилизованных рыночных отношений, повышения профессионализма сотрудников хозяйствующих субъектов, в первую очередь бухгалтеров, менеджеров, внутренних аудиторов, в организации производственного учета. Поэтому на данном этапе существования рыночных отношений им необходима методологическая помощь в виде качественных рекомендаций и разъяснений как положительных, так и негативных сторон тех или иных правил учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, товаров, работ, услуг.

Глава 3. Концептуальные принципы формирования совокупных расходов организации

3.1. Принципы формирования совокупных расходов организации

Как было отмечено, в отличие от отмененных Основных положений 1970 г. и Положения о составе затрат 1992 г. в официальных нормативных документах отсутствуют упоминания о себестоимости продукции (работ, услуг), а речь идет о расходах организации, признаваемых как фактор, уменьшающий ее экономические выгоды в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящий к уменьшению капитала этой организации (пункт 2 ПБУ 10/99).

По нашему мнению, такое определение расходов является односторонним и неполным.

Расходы организации в соответствии с ПБУ 10/99, с одной стороны, представляют использование финансовых средств (в основном денежных) без изменения формы активов организации, если они способны приносить доход в будущем. Такое использование финансовых средств (капитала) не должно рассматриваться как расход капитала, иными словами, как расходы организации. Примером может служить приобретение материально-производственных запасов, превращение которых в материальные расходы при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) предполагается после ее продажи и получения дохода.

С другой стороны, использование производственных запасов в процессе производства продукции, оплата затраченного живого труда в этом процессе, расходование финансовых средств организации на цели, связанные с производством и реализацией продукции, а также на цели, связанные с осуществлением непроизводственной деятельности, направленной на получение дохода, следует рассматривать как расходы организации, покрываемые в дальнейшем ее доходами.

Таким образом, для целей определения финансовых результатов доходы должны быть уменьшены на суммы соответствующих им расходов (расходов, понесенных в целях извлечения этих доходов) - в этом заключается принцип соответствия доходов и расходов.

Именно такое уменьшение экономических выгод организации, возмещаемое за счет прироста экономических выгод, в диссертации и рассматривается как расходы организации.

Из определения вытекает, что в состав расходов должны быть включены как расходы по обычным видам деятельности, так и прочие (операционные, внереализационные и чрезвычайные) расходы. Под прочими расходами в диссертационном исследовании понимаются не только операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы (т. е. расходы текущей деятельности), но и другие произведенные организацией в процессе предпринимательской деятельности расходы (расходы инвестиционной и финансовой деятельности, расходы за счет специальных источников финансирования). Вся совокупность расходов хозяйствующего субъекта изображена на схеме 3.1.

Целью данного исследования являются методологические аспекты бухгалтерского учета расходов организации в их совокупности. Эти положения будут раскрыты в последующих главах диссертации. Здесь же проведем наше исследование на примере определения расходов по обычным видам деятельности и прочих (операционных и внереализационных) расходов.

Расходами по обычным видам деятельности принято считать расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции (включая управленческие и коммерческие расходы), с приобретением и продажей

Схема 3.1. Предлагаемая группировка всей совокупности расходов организации товаров (включая издержки обращения), расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Иными словами расходами по обычным видам деятельности являются расходы по осуществлению деятельности организации, ради которой (деятельности) и создана организация.

По нашему мнению, не может быть доходов по обычным видам деятельности, для извлечения которых не понесены соответствующие расходы, и наоборот, расходам по обычным видам деятельности всегда должны соответствовать доходы.

В качестве операционных доходов признаются доходы по самостоятельным хозяйственным операциям и сделкам, осуществленным с целью получения данных доходов, но при этом не считающимися доходами по обычным видам деятельности данного хозяйствующего субъекта.

Соответственно, операционными расходами признаются расходы по исполнению хозяйственных операций и сделок, не принадлежащих к обычным видам деятельности данной организации.

Когда расходы являются причиной извлечения дохода, но не могут быть соотнесены с каким-то конкретным доходом, а относятся ко всей предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта (уплата определенных видов налогов, например, налога на имущество, формирование оценочных резервов и др.), такие расходы признаются операционными расходами.

Когда становится очевидным, что понесенные расходы не принесут никакого дохода, а также, если хозяйствующий субъект признает появление у него обязательств без встречного поступления активов, такие расходы признаются внереализационными расходами. Как правило, такие расходы зависят от действий хозяйствующего субъекта (уплата штрафов и пени, расходы прошлых лет, выявленные в отчетном году, списание безнадежной дебиторской задолженности и др.).

На операционные доходы и расходы, как и на внереализационные доходы и расходы принцип бухгалтерского учета соответствия доходов и расходов не распространяется. Иными словами прочие доходы могут не встречать соответствующих расходов, и наоборот. Сказанное подтверждает положение, высказанное в начале этого параграфа: если осуществленные расходы не привели к созданию актива, то эти расходы сразу считаются расходами. Этот принцип относится как к расходам по обычным видам деятельности, так и к прочим расходам, в общем виде представляющим собой совокупность расходов хозяйствующего субъекта.

Такая трансформация расходов организации, когда таковыми признается вся их совокупность (любые расходы) при условии, что они произведены для осуществления предпринимательской деятельности, независимо от намерения получения дохода, имеет принципиальное значение.

Во-первых, хозяйствующему субъекту предоставляется право внутри всей совокупности расходов относить произведенные расходы к расходам по обычным видам деятельности (расходам, связанным с производством и реализацией) либо к прочим (по терминологии системы бухгалтерского учета) или внереализационным (по терминологии Налогового кодекса Российской Федерации) расходам исходя из их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации.

Из практики последних лет известны случаи отнесения одних расходов в состав расходов по обычным видам деятельности из операционных и (или) внереализационных расходов, и наоборот. Так, произведен перенос процентов за пользование кредитами банков из расходов по обычным видам деятельности в состав операционных расходов. В то же время отрицательные суммовые разницы стали учитывать в составе транспортно-заготовительных расходов по материалам, что равносильно включению их в расходы по обычным видам деятельности (в последующем фактическая себестоимость материалов, в основном, включается в расходы на производство и реализацию).

Для предоставления дополнительных прав хозяйствующим субъектам стало условие, что при перенесении конкретных видов расходов из одной группы в другую это не должно оказывать влияния на определение финансовых результатов деятельности организации, исчисляемых по данным бухгалтерского учета.

Во-вторых, объединение всей совокупности расходов организации благоприятно скажется на планировании, прогнозировании и формировании ее бизнес-планов. В учебно-практических изданиях по составлению бизнес-планов в части расходов в основном рассматриваются только производственные расходы (издержки производства и обращения) и их связь с финансовыми результатами (в основном с выручкой и доходами от продажи). Прочие доходы и расходы зачастую остаются вне поля зрения авторов учебников и пособий [121; 156; 160 и др.].

В-третьих, объединение всей совокупности расходов организации повысит интерес ее администрации ко всем прочим расходам (расходам, отличным от расходов по обычным видам деятельности) с позиции их влияния на формирование финансовых результатов организации.

В-четвертых, как справедливо отмечает В. Ф. Палий, в условиях рыночной экономики необходима более достоверная, а главное, более детальная информация о расходах организации по элементам [111, с. 38].

В-пятых, объединение всей совокупности расходов позволит построить их экономически обоснованную классификацию по более широкому количеству признаков, характеризующих влияние расходов на рентабельность деятельности хозяйствующего субъекта.

Основным из таких признаков является классификация расходов организации по экономическим элементам.

Применительно к расходам по обычным видам деятельности экономическим элементом принято называть первичный однородный вид затрат на производство и продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг, который на уровне конкретного предприятия (организации) невозможно разложить на составляющие [24, с. 217].

Как отмечено в учебнике, группировку расходов по экономическим элементам осуществляют с целью определения расходов, связанных с производством и реализацией, в целом по организации безотносительно к их целевому назначению (непосредственно на изготовление и выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, на обслуживание производства и управление, на продажу продукции и товаров и т. д.). Кроме того, такое подразделение позволяет установить вид затрат по организации в целом независимо от места их возникновения и назначения, создает возможность выявлять качественные показатели деятельности организации, контролировать расходы в соответствии с их экономическим содержанием [24, с. 218].

Нужно отметить, что необходимость учета расходов не только по калькуляционным статьям, но и в разрезе экономических элементов была принята на съезде бухгалтеров еще в 1928 г. [150, с. 42].

По нашему мнению, с полным основанием можно предложить распространить на всю совокупность расходов организации их определение в разрезе экономических элементов.

В самом деле, такие однородные экономические элементы, как материальные затраты, затраты на оплату труда, содержатся не только в расходах по обычным видам деятельности, но и в прочих расходах, и в расходах инвестиционной деятельности и др. Так, в составе операционных расходов, связанных с продажей и списанием (ликвидацией) объектов основных средств, отражены материальные затраты (приспособления для демонтажа оборудования, разборки зданий и сооружений), затраты на оплату труда (по разборке объектов основных средств, доставке реализуемых объектов основных средств) и другие одноэлементные затраты.

Собственнику организации и уполномоченной им для управления администрации необходима информация о произведенных в течение отчетного периода расходах в разрезе экономических элементов по всей совокупности предпринимательской (текущей, инвестиционной и финансовой) деятельности независимо от их назначения и содержания. Любые расходы организации должны либо включаться в стоимость активов, либо через аккумулирующие счета учета расходов по экономическим элементам списываться на финансовые результаты. Других источников возмещения расходов не существует. Только таким образом можно обеспечить формирование точных и достоверных показателей о стоимости активов и величине конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Следовательно, каждая организация должна располагать полной информацией о валовой сумме материальных расходов, расходов на оплату труда и других одноэлементных расходов при планировании своей деятельности на следующий период, что очень важно для соблюдения экономических закономерностей функционирования организации, иначе она обанкротится.

По установившейся за многие годы методологии комплексные многоэлементные расходы распределяются (разлагаются) по одноэлементным видам, характеризующим их однородное экономическое содержание. Так, согласно пункту 41 Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях 1970 г. затраты, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) сырья и основных материалов (а также вспомогательных материалов и топлива) промышленным (собственным,- И. К.) транспортом и персоналом предприятия, подлежали включению в соответствующие однородные элементы затрат на производство (заработную плату, материалы, амортизацию и т. д.).

Аналогичная методика включения в элемент "Материальные затраты" покупных товарно-материальных ценностей содержалась и в части других составляющих этих затрат. Так, расходы на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемой самим предприятием, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включались в соответствующие элементы затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда и др.).

В элемент "Амортизация основных фондов" включалась сумма амортизационных отчислений, исчисленных исходя из стоимости всех производственных основных средств предприятия и норм амортизационных отчислений. В этом элементе затрат отражались также амортизационные отчисления от стоимости основных средств (зданий, помещений, сооружений и т. п.), предназначенных для культурно-просветительской, оздоровительной, физкультурно-спортивной работы и общественного питания работников предприятия.

Исходя из приведенной концепции было рекомендовано составлять смету затрат на производство по отдельным экономическим элементам в целом по предприятию.

Упомянутая выше методология определения затрат на производство в разрезе однородных экономических элементов содержалась и в Положении о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Напомним, что согласно Положению о составе затрат перечень состоял из следующих элементов:

-материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

-затраты на оплату труда;

-отчисления на социальные нужды;

-амортизация основных фондов;

-прочие затраты.

Эта же номенклатура экономических элементов предусмотрена в Положении по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99) и в форме № 5 "Приложение к бухгалтерскому балансу" бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, где речь идет о поэлементном разрезе только расходов по обычным видам деятельности.

3.2. Проблемы научного обоснования состава расходов по обычным видам деятельности

Казалось бы, несмотря на отдельные недостатки (см. ниже), было бы целесообразно сохранить единообразие в применяемом многие годы перечне экономических элементов и для целей налогообложения. Между тем в статье 253 "Расходы, связанные с производством и реализацией" части второй НК РФ эта номенклатура видоизменена. Она состоит из следующих элементов: материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы.

Таким образом, из ранее действовавшей по Положению о составе затрат номенклатуры исключен экономический элемент "Отчисления на социальные нужды". Как можно понять из содержания статьи 264 "Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией", отчисления на социальные нужды (единый социальный налог) в составе других сумм налогов и сборов, относимых в издержки производства и обращения, включены в состав элемента "Прочие расходы".

Выше уже отмечалось, что в части регламентации расходов организации приоритет сохраняется за правилами, изложенными в целях налогообложения прибыли в главе 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ. Несмотря на заявления законодателей об упрощении определения налогооблагаемой базы, упразднении понятия "себестоимость продукции (работ, услуг)", ликвидации детального перечня затрат, включаемых в расходы, связанные с производством и реализацией, т. е. о том, что является камнем преткновения между налогоплательщиками и налоговыми органами, сохранилось довольно большое количество норм и правил, ограничивающих права и деятельность хозяйствующих субъектов в осуществлении расходов.

В развитие общего перечня расходов, связанных с производством и реализацией продукции, в главе 25 НК РФ приведены подробный состав расходов, разрешенных для включения в издержки производства и обращения, а также номенклатура статей расходов, подлежащих вычету из доходов при превышении установленных норм, нормативов и лимитов. Во избежание применения такого термина, как "себестоимость продукции", вводится понятие "расходы, связанные с производством и реализацией". В ПБУ 10/99 используется другое понятие - "расходы по обычным видам деятельности".

По сравнению с Положением о составе затрат перечень расходов, относимых в издержки производства и обращения, в главе 25 НК РФ существенно увеличен. Достаточно указать, что в составе прочих расходов предусмотрен перечень затрат, состоящий из 47 наименований, прямо или косвенно связанных с производством и (или) реализацией продукции, товаров, работ, услуг. В Положении о составе затрат перечень расходов имел 29 наименований. На наш взгляд, оптимальным вариантом было бы установление перечня расходов, не подлежащих включению в состав издержек производства и обращения. Но раз уж этого не произошло, наиболее разумным представляется использование в системе бухгалтерского учета перечня состава расходов, связанных с производством и (или) реализацией продукции, товаров, работ, услуг, приведенного в целях налогообложения. Было бы целесообразным издание соответствующих указаний со стороны методологического центра в области бухгалтерского учета - Минфина России.

Что касается составов каждого экономического элемента, то они для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения существенно различаются.

Приведем таблицу (табл. 3.1) сопоставления составов элементов

Материальные затраты" и "Материальные расходы", предусмотренных в Положении о составе затрат (используется для целей бухгалтерского учета, несмотря на отмену документа) и в главе 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ (по остальным элементам сравнение проведено и представлено в приложении 1 к диссертации).

Заключение

Как было отмечено во введении, рыночные преобразования в российской экономике неминуемо затронули и методологические основы бухгалтерского учета и отчетности, способствуя адаптации их к решению разнообразных задач, стоящих перед хозяйствующими субъектами. Исследования показывают, что преобразования (трансформация) бухгалтерского учета должна производиться с учетом двух основных факторов — национальных особенностей и сложившихся традиций отечественного бухгалтерского учета, и современного международного опыта.

Одной из особенностей рыночной экономики является экономическая и юридическая обособленность хозяйствующего субъекта, т.е. полная самостоятельность распоряжения своим имуществом и ответственность за результаты своей деятельности. Поэтому для любого хозяйствующего субъекта важно иметь полную и достоверную информацию о всей своей деятельности, об имущественном и финансовом состоянии. В первую очередь это касается информации о доходах, расходах и финансовых результатах.

Наибольшую актуальность в настоящее время приобретает информация о расходах, т.к. на этот показатель своей деятельности организации могут влиять.

Такая информация необходима внутренним пользователям информации (собственникам и наемным менеджерам) для принятия управленческих решений не только о затратах на производство, но и других расходах, производимых организацией, для определения окупаемости и обоснованности этих расходов, необходимости осуществления их администрацией с целью получения экономических выгод.

По мере освоения основ рыночной экономики для внешних пользователей (настоящих и потенциальных инвесторов, партнеров) будет важна информация о всесторонней предпринимательской деятельности организации, о степени кооперирования хозяйствующего субъекта и его связях с другими организациями, о материалоемкости и энергоемкости производственного процесса, о влиянии различных видов расходов на конечный финансовый результат. И если исходить из указанных выше позиций, то для формирования профессиональных суждений пользователей бухгалтерской информации, приблизительной информации о расходах по экономическим элементам явно недостаточно.

Построение же системы формирования достоверной и детальной информации о расходах в разрезе экономических элементов для хозяйствующих субъектов имеет важное значение. Особенно важна такая информация для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций, т.к. согласно требованиям главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ при определении базы для расчета налога на прибыль расходы формируются по элементам расходов.

В системе бухгалтерского учета и в системе налогообложения прибыли расходы хозяйствующего субъекта в соответствии с действующим законодательством подразделяют на расходы, связанные с производством и реализацией (расходы по обычным видам деятельности) и на внереализационные (операционные, внереализационные и чрезвычайные) расходы.

За последние годы издано не мало научной отечественной и зарубежной литературы в области финансового и производственного (управленческого) учета. Однако исследования в части расходов организации, как правило, посвящены учету издержек производства и калькулированию себестоимости продукции, как одному из составляющих управленческого учета.

Но в современных условиях особую актуальность приобретает исследование всего комплекса проблем относительно методологии бухгалтерского учета совокупных расходов организации в условиях рыночной системы и тех возможностей (прав), которые оптимально целесообразны хозяйствующим субъектам в этих условиях.

Известно, что хозяйствующим субъектам предоставлено право внутри всей совокупности расходов относить конкретные виды произведенных расходов к расходам по обычным видам деятельности либо к прочим (внереализационным) расходам исходя из их характера, условий осуществления и направления деятельности субъекта.

Анализ действующих законодательных и нормативных актов показывает, что в них отдельные виды расходов отнесены в ту или иную группу без должного научно-экономического обоснования.

Так, немало расходов, непосредственно связанных с производством и реализацией продукции, товаров, работ и услуг, отнесены в состав расходов, не имеющих непосредственной связи с производственным и технологическим процессами, но экономически оправданные в процессе осуществления предпринимательской деятельности. В качестве примера приведем перенос сумм потерь от простоев по внутрипроизводственным и внешним причинам в состав внереализационных расходов. Такие расходы связаны с качеством производственного процесса и характеризуют уровень взаимоотношений между организациями. То же можно сказать о судебных расходах и арбитражных сборах, т.к. по ним можно оценивать деятельность администрации организации в части процессов заготовления производственных запасов и продажи произведенной продукции, выполненных работ и оказаных услуг. К тому же аналогичные по экономическому содержанию расходы на оплату юридических и консультационных услуг включены в состав расходов, связанных с производством и реализацией продукции.

Известно, что одной из причин предоставления прав хозяйствующим субъектам стало условие, что перенесение конкретных видов расходов из одной группы в другую не должно оказывать влияние на определение финансовых результатов деятельности организации, исчисленных по данным бухгалтерского учета.

Исследование содержания расходов по обычным видам деятельности и прочих расходов (по терминологии бухгалтерского учета) показало, что в современных условиях признания любых расходов хозяйствующего субъекта при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (в чем заинтересованы как собственник, так и государство), объединение всей совокупности расходов представляется вполне экономически обоснованным при учете этих расходов по экономическим элементам, не нарушая принципов и прав при отнесении конкретных видов расходов по своему экономическому содержанию и целевому назначению к той или иной группе расходов.

По нашему мнению, объединение всей совокупности расходов . организации, как основы и первичного звена экономики общества, благоприятно скажется на прогнозировании и формировании бизнес-планов организаций - известно, что основой любого бизнес-плана является согласованный и сбалансированный краткосрочный план, объединяющий в себе текущую, финансовую и инвестиционную деятельность хозяйствующего субъекта. Именно через бизнес-план и его важнейшую составляющую -бюджетирование - осуществляется координация всех сторон деятельности субъекта.

Объединение в учете и бизнес-плане, а следовательно и в бюджете организации, всей совокупности расходов повысит интерес ее администрации ко всем прочим расходам, т.е. к расходам, отличным от расходов по обычным видам деятельности, с позиции их влияния на формирование финансовых результатов организации.

Формирование информации обо всей совокупности расходов в разрезе экономических элементов позволит построить их экономически обоснованную группировку по более широкому количеству признаков, характеризующих влияние расходов на показатели предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта.

Такие однородные экономические элементы, как материальные расходы, расходы на оплату труда, содержаться не только в расходах по обычным видам деятельности (расходам, связанным с производством и реализацией), но и в операционных, внереализационных и других видах расходов. Для примера отметим, что в составе операционных расходов отражены материальные расходы, расходы на оплату труда и другие элементы, в связи с демонтажем и списанием (разборкой) объектов основных средств.

Собственнику и уполномоченной им для управления хозяйствующим субъектом администрации необходима информация о произведенных в течение отчетного периода расходов в разрезе однородных, первичных экономических элементов по всей совокупности предпринимательской (текущей, финансовой, инвестиционной) деятельности не зависимо от их назначения и содержания. По научно-обоснованной методологии любые расходы организации должны либо включаться в стоимость активов, либо через аккумулирующие счета учета расходов по экономическим элементам списываться на финансовые результаты в виде уменьшения экономических выгод организации. Других источников возмещения расходов не существует. Только таким образом можно обеспечить формирование прозрачных и достоверных показателей о стоимости активов и величине конечного финансового результата деятельности за отчетный период.

Следовательно, одним из основных принципов предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта в условиях социально-ориентированной рыночной экономики, является наличие достоверной и детальной информации о валовой сумме всей совокупности расходов в разрезе одноэлементных расходов для целей планирования и бюджетирования своей деятельности на следующий период, что очень важно для соблюдения экономических закономерностей функционирования организации, иначе она обанкротится.

На основе исследований, изучения практики формирования учетной информации для принятия управленческих решений и других факторов наиболее оптимальным составом экономических элементов совокупных расходов хозяйствующих субъектов предлагается следующий перечень:

• Расходы сырья и материалов

• Расходы комплектующих изделий и полуфабрикатов

• Расходы топлива и энергии

• Расходы на оплату труда

• Амортизация внеоборотных активов

• Начисленные налоги и сборы

• Прочие расходы

В диссертации приведены обоснования по формированию указанной номенклатуры расходов по экономическим элементам и методология бухгалтерского учета совокупных расходов на счетах Плана счетов бухгалтерского учета с пояснениями по применению каждого счета наряду с действующей группировкой расходов по обычным видам деятельности и прочих расходов по статьям расходов на соответствующих счетах. Иными словами в работе обоснована возможность двухуровневого учета расходов организации по статьям и экономическим элементам расходов.

За последнее время проблеме себестоимости как экономической категории в условиях социально-ориентированной рыночной экономики не придается должного значения. Одной из причин такого отношения является регламентация со стороны государства состава расходов по обычным видам деятельности, установление границ между расходами, принимаемыми и не принимаемыми при определении налогооблагаемой базы для расчета налога на прибыль, либерализацияустановления цен и тарифов без экономической связи с уровнем себестоимости вырабатываемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Все это привело к тому, что в законодательных и нормативных актах в области бухгалтерского учета и налогообложения упоминании о себестоимости продукции, как одного из факторов увеличения экономических выгод организации отсутствует.

Доводами о второстепенном значении себестоимости служат отсутствие такового в международных стандартах финансовой отчетности, передача методики и организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции на решение самих хозяйствующих субъектов.

Можно ли в настоящее время, реформируя систему бухгалтерского учета с учетом использования международных стандартов финансовой отчетности, отказаться от нормативного регулирования такого важнейшего участка (раздела) учета, каким является учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)?

По нашим расчетам, такие условия в экономике страны еще не наступили, т.к. большинство хозяйствующих субъектов пока не готово на основе общих рекомендаций самостоятельно принимать решения по организации бухгалтерского учета. Видимо, пройдет немало времени, когда орган, регулирующий бухгалтерский учет (Минфин России), постепенно передаст вопросы регламентации бухгалтерского учета в ведение общественных профессиональных организаций (например, Института профессиональных бухгалтеров России и др.). Эти рекомендации в равной степени должны восприниматься как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Только в этом случае можно говорить о цивилизованных отношениях участников рыночных отношений.

Необходимо учитывать, что российские хозяйствующие субъекты по старой привычке нуждаются в квалифицированных рекомендациях, особенно по вопросам организации системного учета затрат в разрезе экономических элементов и создания рациональной номенклатуры статей расходов (статей калькуляции). Но если первой проблеме посвящено данное исследование, то второй проблеме в диссертационной работе отведено мало место в связи с тем, что это выходит за рамки наших исследований. Здесь лишь повторим следующее.

Как было отмечено в главе 4, построение номенклатуры статей расходов зависит от многих факторов. Важнейшие из них — степень зависимости этих расходов от технологии и организации производства, специфики нормирования и контроля за их поведением. Можно создать детальную номенклатуру статей расходов, но она не будет иметь успеха из-за невозможности прямой связи с производством конкретных видов продукции, а также осуществления контроля за затратами, если не определены ответственные за эти расходы.

Можно, наоборот, создать укрупненную номенклатуру, но и ее действенность будет зависеть от перечисленных выше основных факторов.

Из этого следует, что создание оптимальной номенклатуры статей расходов - сложная проблема, при разработке которой необходимо учитывать интересы организации аналитического учета издержек производства и исчисления себестоимости конкретного вида продукции.

По нашему мнению, прежде всего, следует определить связь конкретных видов расходов с технологическим и производственным процессами изготовления продукции, ради которой создан хозяйствующий субъект. На основе такого анализа целесообразно выделить те расходы, которые непосредственно связаны с этими процессами и которые без излишней трудоемкости и с достаточной достоверностью можно отнести к прямым, т. е. к расходам, которые можно включить в себестоимость конкретного вида продукции непосредственно, не прибегая к методам распределения. Все остальные расходы можно считать косвенными, подлежащими распределению между видами продукции по принятому в организации способу распределения (базе распределения).

В свою очередь, из состава косвенных следует выделить те расходы, которые подлежат нормированию, за которые могут отвечать должностные лица и которые можно проконтролировать.

Ясно, что на предприятиях даже родственных отраслей экономики могут применяться разные номенклатуры калькуляционных статей расходов.

Как справедливо отмечено в разделе «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» Международных стандартов финансовой отчетности при разграничении между статьями необходимо учитывать характер компании и ее операции: «Статьи, возникающие в результате обычной деятельности одной компании, могут быть необычными для другой компании» (см. пункт 70).

Поэтому наши исследования этой проблемы носят общий характер. Они подтверждают, что к прямым расходам целесообразно отнести лишь стоимость материалов и покупных полуфабрикатов, составляющих основу вырабатываемых конкретных видов продукции и (или) являющихся необходимыми компонентами при их изготовлении, а также заработную плату за труд, непосредственно затраченный на изготовление этих видов продукции.

По нашему мнению, речь идет не столько о высокой точности определения себестоимости конкретного вида продукции, сколько о возможности обеспечения своевременного получения информации об этих затратах.

Здесь уместно вспомнить мнение одного из основателей системы "Standard Cost System" американского ученого Ч. Гаррисона. По его словам, со времени фараонов в методы бухгалтерии были внесены два основных улучшения, из которых одно появилось приблизительно 700 лет назад, в то время как другое получило свое развитие уже в текущем (двадцатом.— И. К.) столетии. Первым из этих основных положений следует считать введение двойной системы бухгалтерии, вторым — введение принципа стандартной себестоимости. По мнению Ч. Гаррисона, данный принцип вынуждает полностью или частично перестроить способ учета, а именно отказаться от детального подробного учета всех фактически имевших место затрат на изготовление изделий, ограничиваясь только сигнализацией об отступлениях от стандартов, от предварительной (стандартной) калькуляции [34]. Все другие расходы с равным правом можно сначала подразделить на условно-переменные и условно-постоянные. К условно-переменным расходам следует отнести те, которые изменяются в своих размерах в зависимости от объема производства продукции, иными словами, зависят от процесса производства: стоимость топлива и энергии всех видов, израсходованных в процессе изготовления продукции (топливо и энергия для технологических целей); расходы по эксплуатации и содержанию оборудования (включая амортизацию), занятого в изготовлении продукции; другие расходы, зависимость которых от объема производства является очевидной.

К условно-постоянным (периодическим) целесообразно отнести расходы, зависимость которых от объема производства прослеживается не столь очевидно, но которые подвержены строгому нормированию за определенный период времени: затраты на оплату труда (кроме заработной платы производственных рабочих) на основе рассчитанного фонда оплаты труда персонала организации; налоги и сборы, источником выплаты которых являются издержки производства; амортизацию зданий и сооружений; общехозяйственные расходы и др. Из новых видов расходов, разрешенных к включению в себестоимость продукции, к постоянным можно отнести расходы на обязательное и добровольное страхование, расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, расходы на природоохранные мероприятия и др.

Таково наше представление о классификации издержек производства при формировании номенклатуры калькуляционных статей расходов. При обоснованном отнесении расходов к прямым, условно-переменным и условно-постоянным составить перечень статей с учетом возможности их нормирования и обеспечения контроля за отклонениями от норм не составит большого труда.

Построение системы бухгалтерского учета расходов строится на группировке расходов по их назначению и роли в производстве и реализации продукции, работ, услуг, что прослеживается из состава синтетических счетов раздела III "Затраты на производство" Плана счетов.

Так, прямые расходы, т. е. расходы, непосредственно связанные с изготовлением отдельных видов продукции (состав прямых расходов организация определяет самостоятельно), отражают непосредственно в аналитическом учете к счету "Основное производство". Косвенные расходы (перечень их организация также определяет самостоятельно) отражают на собирательно-распределительных счетах ("Общепроизводственные расходы", "Общехозяйственные расходы", "Брак в производстве") в разрезе статей расходов, группируя их по перечню, целесообразность и уместность которого организация определяет в рабочих инструкциях, разрабатываемых с учетом особенностей производственного и технологического процессов ее деятельности.

Таким образом, в заключение следует отметить, что в условиях цивилизованных рыночных отношений объективно возникает необходимость в трансформации бухгалтерского учета вообще, учета расходов организации в особенности. В первую очередь сказанное относится к определению совокупных расходов предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов, столь необходимых при решении управленческих вопросов и во взаимоотношениях с государством (по налогу на прибыль и др.).

Кроме того, возникает необходимость в максимальном сближении (конвергенции) методики налогового учета с методиками бухгалтерского учета, расширении прав хозяйствующих субъектов в экономическом обосновании расходов с позиции достоверного определения финансовых результатов их деятельности и справедливого определения суммы налога на прибыль.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Комиссарова, Ирина Петровна, 2003 год

1. Абрамов А. И., Аксененко А. Ф., Эйдинов А. М. Себестоимость продукции в социалистическом производстве.—М.: Мысль, 1977.

2. Аксененко А. Ф. Себестоимость в системе управления отраслью. Учет и анализ-М.: Экономика, 1984.

3. Бакаев А. С. Бухгалтерские термины и определения.- М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002.

4. Бакаев А. С. Налоговый кодекс отменяет бухгалтерский учет!?//Российский налоговый курьер.- 2001 № 9.

5. Бакаев А. С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения //Бухгалтерский учет.- 1999-№ 10.

6. Бакаев А. С., Шнейдман JI. 3. Учетная политика предприятия М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 1995.

7. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции-М.: Финансы, 1970.

8. Безруких П. С. Как работать с новым Планом счетов М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2001.

9. Безруких П. С. Комментарий к Положению о составе затрат М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 1999.

10. Безруких П. С. Состав и учет издержек производства и обращения.— М.: Изд-во ФБК, 1996.

11. Безруких П. С. Учет и калькулирование себестоимости продукции.-М.: Финансы, 1974.

12. Безруких П. С., Кашаев А. Н., Комиссарова И. П. Учет затрат и калькулирование в промышленности-М.: Финансы и статистика, 1989.

13. Белобжецкий И. А. Издержки производства: бухгалтерский учет и аудит//Бухгалтерский учет.— 1994 № 2, 3, 4.

14. Березин И. С. Краткая история экономической мысли.- М.: Изд-во РДЛ, 2000.

15. Бетге И. Балансоведение.- М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000.

16. Блатов Н. А. Основы промышленного учета — М—JL: Госфиниздат,1935.

17. Бородкин А. С. Учет производственных затрат в промышленности.— М.: Финансы, 1973.

18. Брызгалин А.В., Бердник В. Р., Головкин А. Н., Демешова Е. В. Налоговый учет и налоговая политика предприятия.-2-е изд., перераб. и доп.-М.: Аналитика-Пресс, 1998.

19. Брызгалин А. В., Бердник В. Р., Головкин А. Н. Налог на прибыль организаций. Профессиональный комментарий.— 2-е. изд.- Екатеринбург: Изд-во "Налоги и финансовое право", 2002.

20. Брызгалин А. В., Бердник В. Р., Головкин А. Н. Профессиональный и официальный комментарий к Положению о составе затрат — М.: Налоги и налоговое право, Аналитика-Пресс, 2000.

21. Бунимович В. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции.-М.: Финансы, 1967.

22. Бухгалтерский словарь-М.: Финансы и статистика, 1996.

23. Бухгалтерский учет: Сборник нормативных документов.— В 3-х ч./ Под. ред. П. С. Безруких М.: Финансы и статистика, 1988.

24. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов/Бакаев А. С., Безруких П. С., Врублевский Н. Д. и др.; Под ред. П. С. Безруких- М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002.

25. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов/Ю. А. Бабаев, И. П.

26. Комиссарова, М. С. Крашенинникова; Под ред. проф. Ю. А. Бабаева.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

27. Валебникова Н. В., Василевич И. П. Современные тенденции управленческогоучета//Бухгалтерскийучет.-2000-№ 8.

28. Вандер Вил Р., Палий В. Управленческий учет М.: Инфра-М,1997.

29. Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособ. ВЗФЭИ.-М.: ЗАО "Финстатинформ", 1999.

30. Вейцман Р. Я. Курс учета M.-JL: В/О "Союзоргучет", 1935.

31. Вейцман Р. Я. Фабрично-заводское счетоводство въ связи съ калькуляцией и коммерческой организацией фабрикъ и заводовъ — 2-е изд-Одесса, 1916.

32. Волков Н. Г. Практическое пособие по бухгалтерскому учету.- М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002.

33. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика-М.: Финансы и статистика, 2002.

34. Гариффулин К. М., Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский финансовый учет.- 2-е изд.- Казань, 2002.

35. Гаррисон Чартер. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта JT.-M.: Техника управления, 1931.

36. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности М.: Финансы,1976.

37. Глебов С. Ф. Калькуляция и учет производства в условиях падающей валюты-М., 1923.

38. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая— М.: Юридическая литература, 1994.

39. Готовим бухгалтерскую отчетность /М. А. Волович, А. А.

40. Салтыкова, В. Я. Соколов, JI. 3. Шнейдман; Под ред. проф. JI. 3. Шнейдмана.-М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002.

41. Гуляев А. И. Курс фабрично-заводского счетоводства-М., 1905.

42. Гуляев А. И. Фабрично-заводское счетоводство — М., 1914.

43. Даль В. Толковый словарь живаго великорускаго языка. Т.4.-Издание книготорговца-типографа М.О. Вольфа, 1882.

44. До донов А. А. Амортизация и износ основных средств.- М.: Финансы, 1975.

45. До донов А. А. Амортизация и ремонт основных средств в промышленности-М.: Госфиниздат, 1960.

46. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ./ Под ред. С. А. Табалиной М.: Аудит, 1998.

47. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост М.: Аудит, ЮНИТИ,1998.

48. Ефимкин В. С. Оперативный контроль за издержками производства-М.: Финансы, 1967.

49. Ефимова О. В. Финансовый анализ.- М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002.

50. Жебрак М. X. Курс промышленного учета- М.: В/О "Союзоргучет", 1937.

51. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции.-М.: Финансы, 1974.

52. Ивашкевич В. Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия//Бухгалтерский учет.- 1999.-№ 4.

53. Каланов А. Н. Налог на прибыль организаций М.: ИД ФБК-Пресс,

54. Калькуляция себестоимости в промышленности: Учебник/Под ред.

55. А. Ш. Маргулиса.-М.: Финансы, 1980.

56. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник М.: ЮНИТИ, 2000.

57. Керимов В. Э. Теория и практика организации управленческого учета на производственных предприятиях- М.: ИВЦ "Маркетинг", 2001.

58. Кирьянова 3. В. Теория бухгалтерского учета: Учебник.- М.: Финансы и статистика, 1999.

59. Кирьянова 3. В. Учет производства и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях химической промышленности с использованием ЭВМ.-М.: МИУ, 1978.

60. Ключевский В. Курс русской истории. Ч. IV М.: Соцэкгиз, 1937.

61. Комментарии к новому Плану счетов. Комментарий изменений в Плане счетов бухгалтерского учета/Под ред. А. С. Бакаева- М.: ИПБ-БИНФА, 2001.

62. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие.- 4-е изд.— М.: ИНФРА-М, 2001.

63. Кондраков Н. П., Краснова JI. П. Принципы бухгалтерского учетаМ.: ФБК-Пресс, 1997.

64. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета.- М.: Финансы и статистика, 2000.

65. Котляров С. А. Управление затратами СПб: Питер, 2001.

66. Кроуз Р. Фирма, рынок, право М.: Дело, 1993.

67. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета- М.: Финансы и статистика, 2002.

68. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности-М.: Финансы и статистика, 1988.

69. Левин В. С. Внутризаводской контроль издержек производстваМ.: Финансы, 1977.

70. Левин В. С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учета М.: Финансы и статистика, 1990.

71. Маздоров В. А. История развития бухгалтерского учета в СССР-М.: Финансы, 1972.

72. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем. Ю. Г. Жукова и С. М. Зайцева/Под ред. С. А. Николаевой — М.: Финансы и статистика, 1993.

73. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства.— 6-е изд.- М.: Финансы, 1979.

74. Маркс К. Капитал. К критике политической экономии — В 3-х т. Т. 1.- М.: Политиздат, 1969.

75. Маркс К. Капитал. К критике политической экономии.— В 3-х т. Т.З.-М.: Политиздат, 1970.

76. Маркс К., Энгельс Ф. Соч.- 2-е изд., т. 26, ч. Ill М.: Политиздат,1968.

77. Мацкевичюс И. С. Себестоимость промышленной продукции.-Вильнюс, 1978.

78. Мацкевичюс И. С., Кальчинскас Г. JL Управление затратами в АСУП М.: Финансы и статистика, 1988.

79. Медведев М. Ю. Положения по бухгалтерскому учету — М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.

80. Международные стандарты финансовой отчетности.- М.: Аскери,2000.

81. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета/Под ред. С. А. Николаевой-М.: Аналитика-Пресс, 2001.

82. Мельник М. В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях-М.: Финансы и статистика, 1990.

83. Меньшиков С. М. Новая экономика-М.: Международные отношения, 1999.

84. Методика учета и анализа себестоимости продукции/Аксененко А. Ф., Новиков В. В., Сидоров В. JI. и др.; Под ред. А. Д. Шеремета М.: Финансы и статистика, 1987.

85. Методы снижения издержек производства/Под ред. Б. И. Майданчика, Г. В. Сергеевой-М.: Экономика, 1987.

86. Миддлтон Дэвид. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений.-М.: ИД ЮНИТИ, 1997.

87. Миневский А. И. Пути совершенствования методики распределения издержек производства в промышленности М.: Финансы, 1976.

88. Миненко Б. И., Новодворский В. Д. Калькулирование продукции заготовительных производств в машиностроении,- М.: Машиностроение, 1982.

89. Мишин Ю. А. Управленческий учет М.: Дело и Сервис, 2002.

90. Мюллендорф В., Карренбауэр М. Производственный учет- М.: ФБК-Пресс, 1996.

91. Мюллер Г., Гернон X., Минк Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ.—М.: Финансы и статистика, 1992.

92. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 М.: Изд-во "Ось-89", 2002.

93. Налоговый учет в 2002 г./Под ред. С. А. Николаевой,- М.: Аналитика-Пресс, 2002.

94. Нидлз Б., Андерсон X., Голдвелл Дж. Основные принципы управленческого учета//Бухгалтерский учет 1991,-№ 6, 9, 11, 12.

95. Нидлз Б., Андерсон X., Голдвелл Дж. Принципы учета//Бухгалтерский учет.- 1992- № 2, 3.

96. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности —М.: УРСС, 2001.

97. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Управленческий учет М.: УРСС,1997.

98. Николаева С. А. Доходы и расходы организации М.: Аналитика-Пресс, 2000.

99. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система директ-костинг-М.: Аналитика-Пресс, 1997.

100. Николаева С. А. Система директ-костинг и возможности ее применения//Бухгалтерский учет 1991-№ 9.

101. Николаева С. А. Формирование себестоимости в современных условиях//Бухгалтерский учет.- 1997.-№ 11.

102. Никольсон Дж., Рорбаз Дж. Основы калькуляции- М.: Экономическая жизнь, 1926.

103. Новиченко П. П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности —М.: Экономика, 1970.

104. Новиченко П. П., Рендухов И. М. Учет затрат на производство в промышленности-М.: Финансы и статистика, 1981.

105. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет в системе управленияМ.: Финансы и статистика, 1981.

106. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов.-М.: Финансы и статистика, 1989.

107. Нормативная база бухгалтерского учета- М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000.

108. Основные документы. Профессиональные комментарии.- М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.

109. Основные положения по планированию, учету и калькулированиюсебестоимости продукции на промышленных предприятиях — М.: Прейскурантиздат, 1970.

110. Основы управленческого учета.- М.: Финансы и статистика, 1998.

111. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации-М.: Финансы, 1975.

112. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. Комментарии-М.: Аскери, 1999.

113. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности.-М.: Инфра-М, 2002.

114. Палий В. Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учета-М.: Изд-во "Проспект", 2001.

115. Палий В. Ф. Основы калькулирования- М.: Финансы и статистика, 1987.

116. Палий В. В., Палий В. Ф. Финансовый учет. Учебное пособие. -М.: ФБК- Пресс, Изд-е 2-е, 2001.

117. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Введение в теорию бухгалтерского учета-М.: Финансы, 1979.

118. Петрова В. И. Системный анализ себестоимости-М.: Финансы и статистика; 1986.

119. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению-М.: ИПБ-БИНФА, 2001.

120. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции-М.: Финансы, 1966.

121. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика М.: Финансы и статистика, 2000.

122. Рожнова О. В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат М.: Экзамен, 2001.

123. Савин В. П. Оперативный учет затрат на производство — М.: Финансы, 1970.

124. Сборник бизнес-планов/Под ред. В. М. Попова,- 3-е изд.- М.,2000.

125. Сборник Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 1-15).- М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000.

126. Скоун Т. Управленческий учет: Пер. с англ. Н. Д. Эриашвили.-М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

127. Словарь бухгалтера: Англо-русский толковый словарь учетно-финансовых терминов.—М.: Изд-во "Финансовая газета", 1993.

128. Смирницкий К. Н. Калькуляция в промышленности и торговле-М.: Госфиниздат, 1930.

129. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Сер. "Антология экономической классики".-Вып. 2, т. 1.—М., 1991.

130. Современный экономический словарь/Райзберг Б. А., Розовский JI. Ш., Стародубцева Е. Б 3-е изд.- М.: Инфра-М, 2001.

131. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней —М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

132. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета- М.: Финансы и статистика, 1985.

133. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета.-М.: Финансы и статистика, 2000.

134. Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность?//Бухгалтерский учет 2000 - № 18.

135. Соловьева О. В. Зарубежные стандарты учета и отчетности — М.: Аналитика-Пресс, 1998.

136. Составление бизнес-плана- 2-е изд. Пособия Эрнст Янг.- М.,

137. Статистический словарь,- 2-е изд.- М.: Финансы и статистика,1989.

138. Стоцкий В. И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости-J1.-M.: Соцэкгиз, 1934.

139. Стоцкий В. И. Теория и практика калькуляции— М — Л. :Госнаучтехиздат, 1931.

140. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля.- М.: Финансы и статистика, 1988.

141. Стуков С. А., Стуков Л. С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности — М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 1998.

142. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности: Практ. пособие.- М.: Перспектива, АКДИ "Экономика и жизнь", 2000.

143. Ткач В. И. Управленческий учет: международный опыт— М.: Финансы и статистика, 1994.

144. Трусов А. Д. Учет затрат в комплексных производствах — М.: Финансы и статистика, 1987.

145. Управление затратами на предприятии: Учебник/В. Г. Лебедев, Т. Г. Дроздова, В. П. Кустарев, А. Н. Асаул, И. Б. Осорьева СПб.: ИД "Бизнес-пресса", 2000.

146. Управленческий учет: Учеб. пособие/ Под ред. проф. А. Д. Шеремета.- 2-е изд.- М.: ИД ФБК-Пресс, 2001.

147. Учет себестоимости в управлении произвол ством/П. П. Новиченко, А. Д. Карбышев, С.С. Тимошенко и др.-М.: Финансы, 1978.

148. Финансово-кредитный энциклопедический словарь/Под общ. ред. проф. А. Г. Грязновой.-М.: Финансы и статистика, 2002.

149. Финансовый учет: Учебник/Под ред. проф. В. Г. Гетьмана- М.: Финансы и статистика, 2002.

150. Характер и тенденции экономического роста развитых капиталистических стран. Экономический рост в стратегии монополий/Под ред. И. К. Ключникова- JL, 1986.

151. Хендриксен Э. С., Ван Бред М. Ф. Теория бухгалтерского учетаМ.: Финансы и статистика, 1995.

152. Хоргрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект-М.: Финансы и статистика, 2001.

153. Юзефович В. Г. Основы промышленной калькуляции— JI.—М.: Техника управления, 1931.

154. Чмель А. В. Англо-русский словарь бухгалтерских терминов/Под ред. Я. В. Соколова-М.: Финансы и статистика, 2000.

155. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции.-М.: Финансы, 1965.

156. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США.-М.: Финансы, 1971.

157. Шапошников А. А. Классификационные модели в бухгалтерском учете-М.: Финансы и статистика, 1982.

158. Шашурин Ю. С., Черезов А. В. Себестоимость в оперативном управлении предприятием-М.: ДеКа, 2000.

159. Шим Ждай К., Сигал Джойл Г. Основы коммерческого бюджетирования-СПб.: Азбука, 2001.

160. Шмаленбах Э. Счетные планы- JL, 1928.

161. Шнейдман JI. 3. Рекомендации по переходу на новый План счетов.-М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000.

162. Щенков С. А. Система счетов и бухгалтерский баланспредприятия-М.: Финансы, 1969.

163. Экономический атлас предприятия (фирмы): Учеб. пособие/Под ред. О. И. Волкова-М.: ИД ФБК-Пресс, 2002.

164. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред. и с пред. А. М. Петрачкова.-М.: Финансы и статистика, 1993.

165. Энтони Р. Основы бухгалтерского учета.- М.: СП "Триза НТТ" совместно с Центром внедрения рыночных отношений, 1992.

166. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск./Под ред. Я. В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1991.

167. Derek Т. Bailey. Accounting in Socialist Countries. Routledge-London and New York, 1988.

168. International Accouting Standarts Paris, 1997.

169. Principles Accouting. Nonghton Mifflin Compani.-Boston, 1998.