

обращении там находится, в среднем, 75% акций одного эмитента, но законодательство развитых стран построено так, что позволяет не бояться недружественных захватов собственности с использованием инструментов фондового рынка (в основном договариваются или используют процедуру банкротства). Эти семьдесят пять процентов, находящиеся в руках частных инвесторов, в том числе и иностранных, выступают как барометр эффективности деятельности компании и она сделает все необходимое, чтоб инвесторы доверяли ей, в противном случае, если компания потерпит крах как эмитент, она потерпит крах и как хозяйствующий субъект. В России же, отсутствие института частных инвесторов делает невозможным не только процесс перераспределения собственности при помощи инструментов фондового рынка, провоцируя этим корпоративные войны, но и тормозит процесс экономической интеграции в целом.

## **ПЕРЕХОД НА МСФО, КАК ШАГ К ВСТУПЛЕНИЮ В ВТО**

*Манец Т.В., Хацкевич Р.А.*

*(Уральский государственный университет им. А.М.Горького,  
Екатеринбург)*

Вступление России в ВТО и переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) формально не связаны между собой. Тем не менее, и расширение ВТО, и принятие МСФО являются равноправными и неотъемлемыми частями процесса глобализации мировой экономики и поэтому можно рассматривать проблему внедрения МСФО на российских предприятиях, как фактор, связанный со вступлением в ВТО. К тому же официальная позиция российского Министерства финансов гласит, что внедрение МСФО является необходимым условием интеграции России в мировую экономику и, прежде всего, в свете предстоящего присоединения России к ВТО<sup>13</sup>.

К настоящему моменту издано достаточно большое количество литературы, посвященной общим вопросам применения российскими предприятиями МСФО. К сожалению, в большинстве своем этой литературе свойственно «скольжение по поверхности» вопроса, а именно, простой пересказ текста стандартов и сравнение положений МСФО с требованиями российских положений по бухгалтерскому учету. Практически отсутствует «сегментированная» литература по особенностям применения МСФО на предприятиях с определенными типами производств или отдельных отраслей (за исключением пионера применения МСФО – банковской сферы).

Особенно сложным является применение МСФО на предприятиях, на которых в течение отчетного периода производится разнородная, часто адаптированная под каждого заказчика продукция, а производство характеризуется крайне изменчивой технологией и большим разнообразием технологических маршрутов. Сложность при внедрении МСФО на таких предприятиях заключается, в первую очередь, в выполнении требования матчнга (соотнесения доходов и расходов<sup>14</sup>), для чего следует создать эффективную оперативную систему позаказного учета затрат, и минимизировать долю затрат, не относимых на заказы.

<sup>13</sup> Петров А.Ю. – зам. министра финансов РФ на Третьем Всероссийском Собрании бухгалтеров и аудиторов по практическим вопросам внедрения МСФО и МСА в Российской Федерации

<sup>14</sup> Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

Применение традиционных систем учета затрат (job order cost system, process cost system) [1,2], а также относительно нового метода ABC (activity based costing) для таких предприятий крайне ограничено по следующим причинам. Во-первых, попроцессный метод (process cost system) разрабатывался для серийных производств с непрерывным циклом и допущения этой модели делают ее несовместимой с другими типами производств. Во-вторых, применение традиционного позаказного метода (job order cost system) требует от предприятия достаточно высокого уровня описания технологии и технической подготовки, что нечасто встречается на современных российских предприятиях. В-третьих, внедрение метода ABC предусматривает наличие на предприятии качественных и детальных функциональных моделей деятельности, что опять же не очень характерно для отечественных предприятий.

Подведем итоги, требуется построить такую систему учета затрат, которая

- дает возможность вести учет фактически понесенных затрат в ходе выполнения подрядных работ по заказу;
- позволяет рассчитывать плановую величину экономически обоснованных затрат, возникающих при выполнении подрядных работ по заказу;
- определяет источники возникающих отклонений;
- является не очень требовательной к описанию технологии и системе управления предприятием;
- содержит внутреннюю логику развития и позволяет предприятию адаптировать учет затрат по мере улучшения собственной системы управления.

Предлагается модель экономической структуры организации, включающая в себя два типа элементов: генерирующие единицы (ГЕ) и центры учета затрат (ЦУЗ). ГЕ – наименьшая определяемая группа активов, продолжающееся использование которых обеспечивает поступление денежных средств. Эксплуатация ГЕ заключается в задействовании ее мощностей и персонала для выполнения функций в рамках обычной деятельности предприятия. В качестве генерирующих единиц рекомендуется рассматривать отдельные объекты внеоборотных активов; имущественные комплексы; отдельные единицы штатного расписания или структурные подразделения предприятия.

Не следует отождествлять ГЕ и такие элементы финансовой структуры предприятия, как центры дохода или центры прибыли. ГЕ – элемент скорее производственной структуры, а не финансовой, поскольку не отвечает за поступление денежных средств (качественное выполнение ГЕ возложенных на нее производственных процессов не гарантирует реализацию продукции и расчет за нее).

Количественно производство ГЕ измеряется в единицах процессной мощности генерирующей единицы (ПМГЕ). Примерами ПМГЕ являются время работы оборудования ГЕ (в машино-часах), количество выпущенных изделий, оказанных услуг в натуральном выражении и т.п. Таким образом, нормальная процессная мощность генерирующей единицы – ожидаемый объем производства ГЕ, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания.

Центр учета затрат (ЦУЗ) – подразделение (возможно, объединение нескольких подразделений) предприятия, которое отвечает за выполнение функций, несвязанных напрямую с профильными видами деятельности предприятия. ЦУЗ выполняют обслуживающие функции (например, ведение бухгалтерского учета, делопроизводство, обеспечение сотрудников питанием и т.п.)

Деятельность организации рассматривается как набор производственных процессов четырех типов: основных, связанных, вспомогательных, обслуживающих. Производственный процесс относят к основным, если он выполняется в рамках профильных видов деятельности предприятия и задействует персонал и мощности в точности одной генерирующей единицы. Производственный процесс называется связанным, если он выполняется в рамках профильных видов деятельности организации и относится не менее чем к двум генерирующим единицам. Вспомогательный производственный процесс – это производственный процесс, который выполняется в рамках профильных видов деятельности предприятия, требуется для осуществления нескольких основных или связанных производственных процессов и относится не менее чем к двум генерирующим единицам. Производственные процессы, не связанные напрямую с профильными видами деятельности предприятия, и задействующие персонал и мощности в точности одного центра учета затрат, относят к обслуживающим.

Все затраты, возникающие на предприятии, должны быть отнесены к одному из следующих элементов:

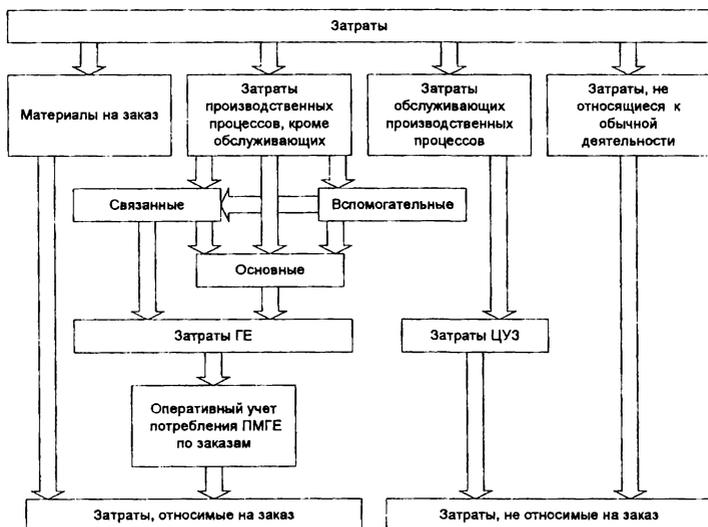
Элемент затрат	Признаки аналитического учета
Материалы на заказ	1. Номенклатура; 2. Заказ; 3. Место возникновения затрат.
Затраты производственных процессов, кроме обслуживающих	1. Производственный процесс; 2. Статья затрат.
Затраты обслуживающих производственных процессов	1. Производственный процесс; 2. Статья затрат.
Затраты, не относящиеся к обычной деятельности организации	1. Статья затрат

Общая схема отнесения затрат выглядит так, как это показано на рисунке.

К элементу затрат «Материалы на заказ» относят затраты, связанные с расходом основного сырья и материалов, предусмотренных калькуляцией заказа. Отнесение таких затрат на заказ производится напрямую по данным аналитического учета. Стоимостью прочего сырья и материалов, относят на затраты заказа опосредованно через производственные процессы и генерирующие единицы.

Затраты каждого вспомогательного производственного процесса относят на затраты связанных и основных производственных процессов. Затраты связанного производственного процесса распределяют по генерирующим единицам, с эксплуатацией которых связано существование данного процесса. Затраты основного производственного процесса относят на связанную с ним генерирующую единицу напрямую. Распределение затрат генерирующих

единиц по заказам производится пропорционально потреблению процессной мощности генерирующей единицы.



На заказ не относят только затраты обслуживающих производственных процессов и затраты, не относящиеся к обычной деятельности предприятия; все остальные затраты прямо или косвенно относят на заказ.

Предлагаемую систему учета затрат можно применять не только при внедрении МСФО, но так же и при постановке управленческого учета. Нетребовательность к детальному описанию технологии и структурированию деятельности предприятия позволяет достаточно быстро разработать весь необходимый методический материал и поставить позаказный учет затрат.

По мере упорядочения системы управления предприятием и перехода к более детальному описанию технологии производства данная система учета затрат может эволюционировать за счет пересмотра «границ» генерирующих единиц, расширения номенклатуры производственных процессов и улучшения методик распределения затрат.

### УМЕНЬШЕНИЕ АДМИНИСТРАТИВНОГО СЕКТОРА ЭКОНОМИКИ КАК СПОСОБ ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ РОССИЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

*Петухина А.А.  
(Уральский государственный университет им. А.М.Горького,  
Екатеринбург)*

Многие эксперты прогнозируют, что к концу 2006 года Россия станет членом ВТО. Это означает, что на российские рынки товаров и услуг придут новые сильные зарубежные компании, с которыми нашим отечественным производителям придется конкурировать, при чем государство не сможет уже