**Пелымская И.С., Савченко Н.Л.,
Воронов Д.С.**

**ОСОБЕННОСТИ
УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ
НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**
монография

I. S. Pelymskaya, N. L. Savchenko, D. S. Voronov

**ACCOUNTING AND
CALCULATION FEATURES
AT INDUSTRIAL ENTERPRISES**

Moscow, 2019

Москва
КРЕАТИВНАЯ ЭКОНОМИКА

2019

УДК 657.4
ББК 65.052.24
П 246

Рецензенты:

Моисеева Н.Н. – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита УрГЭУ-СИНХ.

Шапошников В.А. – доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой экономики, менеджмента и маркетинга ФГАОУ ВО «Российский государственный профессионально-педагогический университет».

Пелымская И.С.

П 246 Особенности учета и калькулирования на промышленных предприятиях / И.С. Пелымская, Н.Л. Савченко, Д.С. Воронов. – М.: Креативная экономика, 2019. – 200 с.

ISBN 978-5-91292-283-1
DOI 10.18334/9785912922831

ISBN 978-5-91292-283-1

© Пелымская И.С., Савченко Н.Л.,
Воронов Д.С., 2019
© Оформление, дизайн обложки
ООО Издательство
«Креативная экономика», 2019

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	9
Глава 1. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ	12
1.1. Нормативное регулирование учета затрат на производство калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).....	12
1.2. Методические основы учета затрат на производство и системы калькулирования	20
1.3. Особенности учета затрат и системы калькулирования для медеплавильного производства	36
Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ГОСУДАРСТВЕННОМУ ОБОРОННОМУ ЗАКАЗУ	64
2.1. Нормативно-правовое регулирование в государственном оборонном заказе	64
2.2. Методы определения цены на продукцию при выполнении государственного оборонного заказа	76
2.3. Обеспечение учета затрат по государственному оборонному заказу на примере промышленного предприятия	85
Глава 3. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	103
3.1. Основные положения в системе учета основных средств на промышленном предприятии	103

3.2. Особенности учета основных средств и затрат на ремонт на примере промышленного предприятия	125
3.3. Совершенствование процесса инвентаризации на промышленном предприятии	132
3.4. Альтернативный метод расчета коэффициента износа основных средств по качественному состоянию	144
Глава 4. УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ПОИСКОВЫМИ АКТИВАМИ	156
4.1. Развитие концепций учета затрат на поиск, разведку и оценку полезных ископаемых	156
4.2. Сравнительный анализ понятий и хозяйственных операций с поисковыми активами согласно МФСО (IFRS) 6 и ПБУ 24/2011	166
4.3. Особенности признания, учета и оценки поисковых активов в соответствии с требованиями НК РФ	179
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	188
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	192

Монография посвящена исследованию повышения информативности учетной системы предприятия, включающей следующие основные направления: отчетность по учету затрат на производство для дальнейшего анализа и принятия управленческих решений, в том числе по гособоронзаказу; совершенствование учета основных средств; учетно-аналитическое обеспечение управления поисковыми активами. В монографии приведены как теоретические, так и методические основы учета затрат на производство и системы калькулирования, включая особенности гособоронзаказа. В монографии исследуются основные теоретические аспекты в системе учета основных средств и оценке поисковых активов, авторами определены и развиты методические основы совершенствования процесса инвентаризации основных средств на промышленном предприятии и расчета коэффициента износа основных средств по качественному состоянию, а также уделено внимание особенностям признания, учета и оценки поисковых активов.

Монография может быть полезна студентам, аспирантам, экономистам, руководителям предприятий и практическим работникам в области управленческого учета.

Ключевые слова: учет затрат, себестоимость продукции, государственный оборонный заказ, основные средства, поисковые активы, оценка, анализ, эффективность.

Contents

INTRODUCTION	9
Chapter 1. REGULATION AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF COST ACCOUNTING FOR PRODUCTION AND CALCULATION OF PRODUCTION COST	12
1.1. Regulation of cost accounting for production and calculation of the cost of production (work, services).....	12
1.2. Methodological foundations of cost accounting for production and calculation systems	20
1.3. Features of cost accounting and calculation systems for copper smelting.....	36
Chapter 2. ORGANIZING COST ACCOUNTING OF STATE DEFENSE ORDER	64
2.1. Legal regulation in the state defense order	64
2.2. .Methods for determining the price of products in the performance of the state defense order	76
2.3. Providing cost accounting for a state defense order by the example of an industrial enterprise	85
Chapter 3. DIRECTIONS FOR IMPROVING ACCOUNTING OF FIXED ASSETS	103
3.1. The main provisions in the system of accounting for fixed assets at industrial enterprise	103
3.2. Features of accounting for fixed assets and repair costs in the example of an industrial enterprise	125

3.3. Improving the inventory process at an industrial enterprise.....	132
3.4. Alternative method of calculating the depreciation rate of fixed assets by quality condition	144
Chapter 4. ACCOUNTING AND ANALYSIS OF MANAGEMENT OF SEARCH ASSETS	156
4.1. Development of cost accounting concepts for search, exploration and evaluation of minerals	156
4.2. Comparative analysis of concepts and business operations with search assets according to IFRS 6 and RAS 24/2011	166
4.3. Features of recognition, accounting and evaluation of search assets in accordance with the requirements of the Tax Code of the Russian Federation	179
CONCLUSION	188
BIBLIOGRAPHY	192

The monograph is devoted to the study of increasing the information content of the enterprise accounting system, which includes the following main areas: reporting on the accounting of production costs for further analysis and management decisions, including on state defense orders; improvement of fixed assets accounting; search and asset management accounting. The monograph gives theoretical and methodological foundations of cost accounting for production and calculation systems, including features of state defense orders. The monograph studies the main theoretical aspects in the system of accounting for fixed assets and the assessment of search assets. The authors define and develop methodological foundations for improving the inventory process of fixed assets at an industrial enterprise and calculating the depreciation rate of fixed assets for quality condition. We pay attention to the features of recognition, accounting and assessment of search assets.

The monograph may be useful to students, graduate students, economists, business leaders and practitioners in the field of management accounting.

Keywords: cost accounting, production costs, state defense orders, fixed assets, search assets, assessment, analysis, efficiency.

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях хозяйствования одним из ключевых вопросов управления предприятием является повышение экономической эффективности его деятельности. Важнейшим фактором влияния на формирование системы учета являются отраслевые, производственно-технологические и организационные особенности предприятия. Учитывая современные мировые тенденции информатизации общества, особую актуальность и сложность в настоящее время представляет проблема усиления ориентации учета на управление. В целом организация управленческого учета должна обеспечивать взаимосвязь разных информационных потоков как основу для взаимодействия всех функций управления. Отсюда его необходимость для эффективного функционирования предприятия.

Исходя из этого возникает потребность в повышении информативности учетной системы предприятия в части основных направлений:

- отчетности по учету затрат на производство для дальнейшего анализа и принятия управленческих решений, в том числе по гособоронзаказу;
- совершенствования учета основных средств;
- учетно-аналитического обеспечения управления поисковыми активами.

В связи с этим в рамках данной монографии рассмотрим выше-названные темы.

Во-первых, производственный учет как управленческий в части учета издержек производства и анализа данных об их экономии или перерасходе. Управленческий учет затрат обеспечивает в основном учетно-расчетные процедуры по определению затрат на производство: детальный учет и распределение затрат в разрезе необходимых

для управления объектов, расчет и калькулирование себестоимости продукции, сопоставление плановых и фактических данных, учет отклонений от норм и смет расходов.

Во-вторых, обеспечение учета затрат по государственному оборонному заказу. Актуальность этого раздела продиктована тем, что на сегодняшний момент интерес и объем вложений в закупки по государственному оборонному заказу ежегодно увеличиваются. Таким образом, предприятию, занимающемуся выполнением государственного оборонного заказа, необходимо уделять существенное внимание подготовке управленческой и бухгалтерской отчетности для проверки соответствующими органами. Также при выполнении государственного оборонного заказа исполнитель должен быть готов к тому, что ему в некоторой степени предстоит изменить схему учета затрат с учетом особенностей по формированию полной себестоимости продукции. В частности, часть накладных расходов законодательством исключается из формирования себестоимости. При этом процедура учета затрат определяется исполнителем самостоятельно.

В-третьих, это проблемы совершенствования учета основных средств. Наилучшей тактикой по сближению учета основных средств по стандартам РСБУ со стандартами МСФО остается допустимое соответствие учетных действий по объектам основных средств с положениями стандарта МСФО (IAS) 16, требующее наименьшую трансформацию отчетности с одной стороны, и не нарушающие положения действующего ПБУ 6/01 с другой стороны. Все учетные действия, связанные с движением основных средств и проведением расходов на ремонт основных средств, должны иметь системный характер и сопровождаться, по мере необходимости, проведением экономического анализа основных средств, с расчетом необходимых показателей.

В-четвертых, это вопросы признания, учета и оценки поисковых активов. При осуществлении затрат на освоение природных ресурсов возникает много вопросов с их учетом, таких как группировка, отнесение к затратам текущего или капитального характера, а также вопросы их последующего списания.

В совокупности мы ожидаем, что теоретические и практические материалы, изложенные в данном исследовании, помогут экономистам в расширении научных представлений об основных направлениях учета на промышленном предприятии.

Глава 1. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

1.1. Нормативное регулирование учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Учет затрат на производство и учетная информационная система, используемая на конкретном предприятии, должны удовлетворять целям, задачам и требованиям бухгалтерского учета, налогового учета, производственного учета (управленческого учета затрат).

В литературных источниках встречается различная трактовка понятий управленческого учета, производственного учета и контроллинга [6, 12, 41]. Некоторые авторы считают эти понятия равнозначными, другие формулируют различия и устанавливают взаимосвязи между ними. В зарубежной практике типичным является деление учета на финансовый и управленческий. Финансовый учет формирует информацию для внешних пользователей. Управленческий учет обрабатывает учетные данные и предоставляет информацию для управления внутри предприятия. Мнения исследователей о взаимосвязи управленческого и производственного учета можно разделить на три группы: эти понятия тождественны, производственный учет включает в себя управленческий, производственный учет является частью управленческого.

В рамках данной монографии рассмотрим производственный учет как управленческий в части учета издержек производства и анализа данных об их экономии или перерасходе.

Управленческий учет затрат обеспечивает в основном учетно-расчетные процедуры по определению затрат на производство: детальный учет и распределение затрат в разрезе необходимых для управления объектов, расчет и калькулирование себестоимости продукции, сопоставление плановых и фактических данных, учет отклонений от норм и смет расходов.

Система регулирования бухгалтерского учёта в России осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». К основным документам в области регулирования бухгалтерского учета в соответствии со ст. 21 ФЗ № 402 относятся:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта [ФЗ о бухучете].

Бухгалтерский учет ведется с использованием Плана счетов [25]. Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности может вестись на счетах 20–39, при этом счета 20–29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг); счета 30–39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Состав и методика использования счетов 20–39 при таком варианте учета устанавливается организацией исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации [9].

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлены два способа отражения готовой продукции в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат [29].

В настоящее время бухгалтерский учет расходов организации регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, в котором содержатся требования к группировке затрат при формировании расходов по следующим элементам:

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

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно [26]. Также в пункте 10 ПБУ 10/99 указано, что правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету. Однако на данный момент указанные нормативные документы не разработаны и не утверждены.

Следует отметить, что Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018–2020 годы предусмотрена разработка стандарта «Расходы» с предполагаемой датой вступления в силу для обязательного применения с 2022 года [36].

Особенности российского налогового законодательства накладывают на систему учета затрат дополнительные требования, система должна формировать полную и достоверную информацию о порядке учета для целей налогообложения. Глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ устанавливает понятие расходов, которыми признаются обоснованные (экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме) и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы [20].

В рамках данной работы рассматриваются расходы, согласно налоговому законодательству связанные с производством и реализацией и включающие в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Также НК РФ установлены следующие требования к классификации расходов в налоговом учете:

1) материальные расходы;

2) расходы на оплату труда;

3) суммы начисленной амортизации;

4) прочие расходы.

Рассмотрим подробнее нормативно-методическую базу для учета затрат на производство на металлургических предприятиях.

Существуют инструкции и рекомендации общего и отраслевого характера, описывающие основные методики планирования и учета себестоимости, которые в основном заимствованы из документов советского периода, разработанных в условиях плановой экономики [5].

В настоящее время основным документом, определяющим состав затрат, образующих себестоимость промышленной продукции, применение единых в своей основе методов планирования и учета этих затрат, а также калькулирования себестоимости продукции на всех промышленных предприятиях, являются «Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях». В соответствии с Основными положениями и с учетом отраслевых особенностей министерства разрабатывают и утверждают отраслевые инструкции по планированию, учету и кальку-

лированию себестоимости продукции, которые являются обязательными для всех предприятий соответствующей отрасли.

На рисунке 1.1 представлена схема нормативного регулирования бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса. Отметим особенности представленных отраслевых методических документов.

Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии 1973 года разработана и была актуальна в условиях плановой экономики советского периода, информация об отмене данной инструкции не найдена. Утвердившее ее Министерство цветной металлургии СССР упразднено.

Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса разработаны в соответствии с действующим по состоянию на 2004 год законодательством, носят рекомендательный характер, рассмотрены и рекомендованы к использованию экспертным советом по металлургии института профессиональных бухгалтеров РФ, высланы руководителям организаций письмом Департамента промышленности, отсутствуют в справочных информационных системах и открытых источниках информации. Утвердившее их Министерство промышленности и энергетики РФ реорганизовано.

На основе проведенного исследования нормативного регулирования учета затрат и калькулирования можно сделать следующие выводы.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) регламентируется законодательными и нормативными документами в области бухгалтерского и налогового учета.

Рисунок 1.1. Схема нормативного регулирования бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости

Организация управленческого учета затрат на производство в настоящее время законодательством не регламентирована и является внутренним делом предприятия. Предприятие в рамках учетной политики на отчетный период выбирает и принимает варианты учета, удовлетворяющие его потребностям.

В зависимости от управленческих задач и потребностей, управленческий учет затрат создается как гибкая система учета, связанная с процессом формирования, контроля и планирования затрат, направленная на интересы бизнеса. Полученная информация предназначена для внутренних пользователей, используется руководством предприятия в целях принятия соответствующих управленческих решений. Предприятие самостоятельно решает, в каких разрезах классифицировать затраты, определяет необходимый уровень детализации затрат, места возникновения затрат, калькуляционные статьи затрат и методы калькулирования.

Организация управленческого учета затрат должна происходить в едином информационном пространстве, обеспечивая соблюдение вышеописанных требований законодательства и нормативных актов в области бухгалтерского и налогового учета.

Все виды учет затрат на производство (бухгалтерский, налоговый, управленческий) базируются на информации о фактах хозяйственной жизни предприятия, содержащейся в первичных учетных документах.

Проведенный анализ требований этих видов учета показывает, что при формировании системы учета затрат на производство классификация затрат должна соответствовать соответствующим законодательным требованиям, а принципы, способы и методы управленческого учета затрат должны основываться на отраслевых рекомендациях и учитывать информационные потребности, характерные

технологические особенности и практический опыт конкретного предприятия. При этом предприятиям металлургического комплекса, в частности для вида производства по обогащению руд полезных ископаемых, целесообразно учитывать актуальные отраслевые Методические рекомендации 2004 г. [16]. Данный документ рассмотрен и рекомендован к использованию экспертным Советом по металлургии института профессиональных бухгалтеров РФ. Основными задачами, сформулированными в рекомендациях, являются:

- определение состава затрат на производство и реализацию продукции, их группировки и распределения;
- формирование номенклатуры калькуляционных статей расходов;
- выбор методов планирования калькулирования и прогнозирования затрат на производство и реализацию продукции;
- регламентация порядка отражения издержек производства в бухгалтерском учете и отчетности для формирования фактической себестоимости продукции.

1.2. Методические основы учета затрат на производство и системы калькулирования

Одним из базовых показателей работы предприятия и основой для решения управленческих задач является себестоимость продукции (работ, услуг), от уровня которой зависит объем прибыли и уровень рентабельности. Себестоимость считается основным прибылеобразующим фактором, анализ которого позволяет произвести оценку эффективности использования производственных ресурсов предприятия и резервов увеличения его прибыли.

В то время как в нормативных документах не содержится определение понятия себестоимости, авторы большинства учебных пособий и научных публикаций по бухгалтерскому и управленческому учету под себестоимостью продукции считают затраты предприятия на ее производство и продажу.

На состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, оказывает влияние государственное регулирование, которое проявляется в следующем:

- разграничение затрат на текущие (расходы по обычным видам деятельности и прочие в соответствии с ПБУ 10/99) и инвестиционные (создание внеоборотных активов);
- разграничение затрат на относимые на себестоимость продукции и возмещаемые за счет других источников финансирования;
- установленные виды и размеры отчислений на социальные нужды;
- установленные виды и размеры налогов и сборов.

В себестоимость продукции включают [24]:

а) затраты на подготовку производства: поиск, разведку и подготовку к использованию природных ресурсов, подготовительные работы в добывающих отраслях промышленности, освоение производства новых видов продукции и т. п.;

б) затраты, непосредственно связанные с производством продукции, обусловленные технологией и организацией производства, включая расходы на управление;

в) затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, осуществляемым в ходе производственного процесса (кроме затрат, производимых за счет капитальных вложе-

ний), улучшением качества продукции, повышением ее надежности, долговечности и других эксплуатационных свойств;

г) затраты на улучшение условий труда и техники безопасности, повышение квалификации работников производства;

д) сбытовые расходы, кроме тех, которые по условиям поставки возмещаются покупателями сверх цены соответствующего вида продукции

Затраты по своему составу, значению в изготовлении продукции, методам включения в себестоимость продукции и прочим критериям разнообразны и подлежат классификации по группировочным признакам.

Классификация расходов предприятия по разным группировочным признакам является одним из инструментов управления расходами. Для целей планирования, учета и калькулирования в отечественной практике применяется классификация затрат:

1. *По виду производства* – основное, вспомогательное, обслуживающее.

2. *По месту возникновения затрат* – производство, цех, участок, передел и прочие структурные подразделения (при этом данная группировка обеспечивает формирование производственной себестоимости продукции и основывается на организационной структуре предприятия).

3. *По экономическому содержанию* – по элементам и статьям затрат (характеризует все затраты на производство в соответствии с их экономическим содержанием, без привязки к месту возникновения и виду продукции; ПБУ 10/99 устанавливает обязательный для всех коммерческих организаций перечень элементов; не подходит для определения себестоимости отдельных видов продукции).

При калькулировании себестоимости отдельных видов продукции применяется группировка по статьям калькуляции, учитывающая место возникновения, целевое назначение и роль затрат. В современных условиях перечень статей калькуляции определяется предприятием в соответствии с особенностями технологии, отраслевой организации производства, удельным весом в себестоимости продукции отдельных видов затрат. В качестве типовой применяется следующая группировка затрат по статьям: сырье и материалы (возвратные отходы вычитаются), покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, топливо и энергия на технологические цели, основная заработная плата производственных рабочих, дополнительная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование, расходы на подготовку и освоение производства, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые расходы, общезаводские (общехозяйственные) расходы, прочие производственные расходы, внепроизводственные расходы (расходы на продажу).

4. *По калькуляционным объектам* – для отдельных изделий, групп однородной продукции, работ, услуг.

5. *По способу включения в себестоимость продукции* – прямые и косвенные. Прямые расходы могут быть точно отнесены к производству конкретного вида продукции. Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции (например, цеховые расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования), включаются в себестоимость с помощью распределительных расчетов. В бухгалтерском учете прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство», косвенные расходы обобщаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем списываются на счета 20, 23.

6. *По роли и степени участия в процессе производства* – основные (непосредственно связанные с технологическим процессом

производства) и накладные (связанные с организацией, обслуживанием производства и управлением). Такая группировка характерна при применении системы учета «директ-костинг».

7. *По составу* – одноэлементные и комплексные (состоят из нескольких элементов, например общепроизводственные расходы).

8. *По отношению к объему производства* – постоянные (не изменяются или слабо изменяются при изменении объема производства, но на единицу зависят от объема) и переменные (изменяются в прямой пропорции от объема производства, но на единицу продукции постоянны).

9. *По времени их возникновения и отнесения на себестоимость продукции* – текущие, расходы будущих периодов, предстоящие.

10. *По центрам ответственности* – подразделение расходов по различным уровням их формирования в зависимости от производственной и организационной структуры предприятия.

Как уже отмечалось, организация управленческого учета затрат должна обеспечивать классификацию затрат в соответствии с нормативным регулированием учета затрат на производство. В таблице 1.1 приведено сравнение классификации видов затрат в соответствии с нормативными требованиями и для целей калькулирования в управленческом учете.

Большинство методик современных методов учета затрат базируются на учете затрат с точки зрения основной деятельности предприятия. Деятельности вспомогательных производств, а также учету их затрат уделяется значительно меньше внимания.

Таблица 1.1. Сравнение классификации затрат по видам учета

Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Управленческий учет
Регулируется п. 8 ПБУ 10/99	Регулируется ст. 253 главы 25 НК РФ	Устанавливается предприятием самостоятельно
<p>Группировка по следующим элементам:</p> <p>1) материальные затраты;</p> <p>2) затраты на оплату труда;</p> <p>3) отчисления на социальные нужды;</p> <p>4) амортизация;</p> <p>5) прочие затраты.</p>	<p>Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:</p> <p>1) материальные расходы;</p> <p>2) расходы на оплату труда;</p> <p>3) суммы начисленной амортизации;</p> <p>4) прочие расходы.</p>	<p>Согласно п.21 Основных положений (по планированию, учету...), типовая группировка затрат по статьям:</p> <p>1) сырье и материалы;</p> <p>2) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;</p> <p>3) топливо и энергия на технологические цели;</p> <p>4) заработная плата производственных рабочих;</p> <p>5) отчисления на социальное страхование;</p> <p>6) расходы на подготовку и освоение производства;</p> <p>7) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;</p> <p>8) цеховые расходы.</p>

Традиционные методы учета затрат на производство имеют следующую классификацию:

- *по отношению к технологическому процессу*: позаказный, попередельный;
- *по объекту калькуляции*: деталь, узел, изделие, группа однородных изделий, процесс, передел, производство, заказ;
- *по способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами*: нормативный метод (с предварительным контролем), текущий (с последующим контролем).

Позаказный метод учета используется в производствах с механической сборкой деталей, узлов и изделий в целом. Технологический процесс между цехами тесно взаимосвязан, готовую продукцию выпускает только один, последний в технологической цепочке, цех. Производственные затраты обобщаются в первую очередь по цехам, затем суммируются по организации в целом. Далее производится расчет себестоимости единицы продукции по сумме затрат всех цехов предприятия.

Практика свидетельствует, что позаказный метод учета затрат является широко распространенным среди отечественных промышленных предприятий. Традиционно при этом методе объектом учета затрат и объектом калькулирования является отдельный производственный заказ, содержание и стоимость которого определяется договором с заказчиком. Все прямые затраты, относящиеся на конкретный заказ, до момента его выполнения считаются незавершенным производством. Косвенные затраты на отечественных предприятиях чаще всего в течение месяца предварительно группируются в разрезе общепроизводственных и общехозяйственных расходов и в последующем распределяются пропорционально закреплённой в учетной политике базе распределения.

Основным документом для выполнения работ является договор между заказчиком (плательщиком) и производителем (поставщиком) на производство (поставку) продукции. Группировка затрат по заказам осуществляется в таблицах распределения расхода материалов, заработной платы в карточках учета производства. Себестоимость одного вида продукции определяется отношением суммы затрат по заказу на количество изготовленных единиц продукции. В итоге получается постатейная сумма на единицу продукции. При сравнении полученной суммы с плановыми затратами определяется сумма экономии или перерасхода на производство продукции.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных этапов обработки – переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой завершенную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах производства, но и могут быть проданы сторонним организациям в качестве комплектующих изделий и полуфабрикатов. Попередельный метод учета затрат на производство предпочтителен для предприятий металлургии.

Затраты на изготовление продукции учитываются по видам однородных изделий, статьям калькуляции и переделам. Например, переделами в черной металлургии являются: выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), металлопрокат (прокатный цех) – конечный продукт.

На некоторых предприятиях прямые затраты в бухгалтерском учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость

исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость конечного продукта будет составлять сумму затрат всех переделов.

Оперативный контроль движения полуфабрикатов внутри цехов и между ними осуществляется бухгалтерской службой в натуральном выражении. Этот вариант попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции называется бесполуфабрикатным. В процессе производства используется и полуфабрикатный вариант попередельного метода учёта производства и калькулирования себестоимости продукции. Себестоимость определяется не только на конечный продукт, но и на продукцию каждого передела в отдельности. В этом случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдаются цехам на склад и отпускаются следующему переделу со склада. Другой способ – затраты одного производства передаются следующему по дебету счета основного производства одного цеха и кредиту счета основного производства другого цеха в аналитических показателях.

На предприятиях, применяющих полуфабрикатный вариант учета, себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела. Другими словами, одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз и подлежат исключению при суммировании затрат по предприятию в целом.

Преимущество попередельного метода в том, что он позволяет определить себестоимость отдельных этапов обработки продукции по цехам, выявить место возникновения и причины отклонений фактической себестоимости продукции от плановой или нормативной себестоимости.

Как правило, предприятия, реализующие продукцию каждого отдельного передела сторонним организациям, применяют полуфаб-

рикатный вариант учета затрат, остальные – бесполуфабрикатный вариант учета затрат.

В таблице 1.2 приведем сравнительный анализ позаказного и попередельного методов учета затрат.

Таблица 1.2. Сравнительный анализ позаказного и попередельного методов учета затрат

Основные критерии	Позаказный метод	Попередельный метод
1. Направления использования	Используется в индивидуальном и мелкосерийном производствах сложных изделий, на предприятиях с предметной специализацией цехов и небольшой номенклатурой выпускаемой продукции, состоящей из оригинальных деталей и других составных элементов	<p>– Применяется на предприятиях с однородной по исходному материалу и характеру обработки массовой продукцией, при которой преобладают физико-химические и термические производственные процессы с превращением сырья в готовую продукцию;</p> <p>– Основан на делении затрат на производство за определенный период времени по предприятию в целом, либо в разрезе технологических стадий, процессов, переделов изготовления, на количество продукции или полуфабрикатов в данном периоде</p>

Продолжение Таблицы 1.2

<p>2. Объект учета</p>	<p>– Объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий);</p> <p>– Затраты цехов учитываются по отдельным заказам (объект калькуляции или носитель издержек) и статьям калькуляции, а затраты сырья, материалов, топлива и энергии – по отдельным группам</p>	<p>В качестве объекта учета и калькулирования могут быть приняты как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т. д.</p>
<p>3. Методика определения себестоимости</p>	<p>Фактическая себестоимость единицы изделий или работ определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат на количество изготовленной по этому заказу продукции (изделий)</p>	<p>Себестоимость продукции каждого последующего цеха складывается из произведенных им затрат и себестоимости полуфабрикатов</p>
<p>4. Возможность отнесения затрат на конкретный вид продукции</p>	<p>Главный отличительный признак позаказного калькулирования – возможность отнесения затрат или их части на конкретные обособленные виды изделий и услуг</p>	<p>Отсутствие возможности отнесения затрат на конкретную номенклатурную позицию продукции</p>

Как уже было отмечено, учет затрат на металлургических предприятиях позаказным методом невозможен. Следовательно, предприятиям металлургического комплекса необходимо в рамках поперечного метода учета затрат разработать способ формирования полной себестоимости продукции максимально соблюдая требования законодательства.

Технологический процесс и объекты калькулирования на любом промышленном предприятии устанавливаются технологической документацией и сметой. Особое значение при организации учета производства имеет выбор метода сбора информации о затратах на производство. Достижение таких целей, как снижение трудоемкости изделий, сокращение потерь рабочего времени, внедрение современной техники и технологии, совершенствование нормирования и т. д., способствует ведению нормативного метода учета производственных затрат.

При нормативном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции основной целью является предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, содействие выявлению имеющихся в производстве резервов. Нормативный метод в основе своей содержит технически обоснованные расчетные величины затрат рабочего времени, материальных и денежных ресурсов на единицу продукции, работ, услуг. Нормы производственных затрат – существенный фактор в управлении производством. Нормы отражают технический и организационный уровень развития производства, влияют на конечный результат деятельности предприятия. Нормы применяются в зависимости от длительности их действия и времени расчёта, они подразделяются на текущие и плановые.

Составление сменных планов работ, отпуск материалов на рабочие места, оплата труда рабочих за выполненные работы производятся на основе текущих или действующих в данное время норм,

ежемесячно составляются нормативные калькуляции по деталям, узлам, изделиям. Путем сопоставления фактически производственных затрат с утвержденными текущими нормативами осуществляется анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, выявляются внутрипроизводственные резервы, разрабатываются новые нормативы затрат на следующий отчетный период. Соответственно, возникает необходимость в организации учета изменения текущих норм затрат на единицу продукции. Эти нормы могут изменяться при внедрении новой технологии, реализации рационализаторских предложений, организационно-технических мероприятий, при повышении качества конструкций, деталей, узлов и изделий, а также при сокращении технологических операций, повышении производительности труда, замене дорогостоящих материалов.

Отдельно также можно рассмотреть использование системы учета себестоимости «точно в срок», которая может изменить ранее применяемые позаказный или попроцессный методы учета затрат. В системе «точно в срок» используется метод обратного списания для избегания многократного отражения издержек на протяжении всего производственного цикла. Данная методика была разработана в 70-х годах 20 века в Японии и впервые применена на предприятиях компании «Тойота». Вслед за японскими компаниями на данную систему перешли многие автомобильные предприятия в США, например «Форд». Данная методика стала весьма популярна во многих развитых странах, но, по ряду причин, в России она не получила широкого применения.

Позаказный и попроцессный методы учета затрат подразумевают по мере прохождения продукцией стадий обработки обязательное ведение бухгалтерских записей на счетах для учета незавершенного производства, в то время как система калькуляции методом обратного списания отличается отсутствием детализированных бухгалтерских записей, затрагивающих данные счета. Данная методика уделяет в первую очередь внимание выходу продукции предприятия, а затем идет по произ-

водственному процессу назад, распределяя затраты между стоимостями реализованной продукции и товарно-материальных запасов, не выделяя при этом отдельно учет незавершенного производства.

Наряду с основными вышеназванными методами может также применяться метод «директ-костинг» (или метод сокращенной себестоимости продукции). Данный метод основан на разделении затрат на переменные и постоянные в зависимости от объемов производства. Применение метода «директ-костинг» распространено в странах с развитой экономикой, ориентировано на получение информации о себестоимости конкретной продукции. Себестоимость по данному методу исчисляется только по прямым переменным и условно-переменным затратам [12, 41].

В российской литературе по бухгалтерскому учету при описании данного метода может применяться термин «сокращенной или неполной производственной себестоимости». Возможность применения метода калькулирования сокращенной себестоимости в российском учете установлена в пунктах 9 и 10 ПБУ 10/99, порядок признания управленческих расходов подлежит раскрытию в учетной политике организации.

Применительно к российскому бухгалтерскому учету, прямые переменные затраты сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). Условно-переменные затраты в течение отчетного периода учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании периода списываются на счета учета прямых переменных затрат. Постоянные затраты учитываются в течение отчетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании периода списываются на

счет 90 «Продажи», то есть в производственную себестоимость продукции не включаются [14].

При практической реализации методов калькулирования и исчисления производственной себестоимости продукции (работ, услуг) актуальными для предприятия являются вопросы распределения косвенных затрат между видами выпускаемой продукции (работ, услуг). От обоснованного алгоритма распределительных расчетов и выбора базы распределения косвенных затрат зависит точность определения производственной себестоимости по видам продукции.

Для отнесения косвенных расходов могут быть использованы два типа систем распределения: традиционная система распределения затрат и функциональная система ABC (от англ. activity-based-costing). По данным английского профессора К. Друдри системы учета нового типа используют от 20 до 30 % проанализированных организаций многих стран [6].

В российском учете преобладают традиционные методы распределения на основе общезаводской базы распределения производственных косвенных затрат и распределение производственных затрат на уровне подразделений. При выборе базы распределения на уровне подразделений руководствуются отраслевой спецификой, технологией производства подразделения, степенью трудоемкости, капиталоемкости и материалоемкости производства.

Наиболее распространенными базами распределения косвенных затрат являются следующие методы:

- пропорционально показателям, связанным с использованием трудовых ресурсов, например по затратам на оплату труда (для трудоемких производств);

- пропорционально показателям, связанным с использованием основных средств, например по величине амортизации (для капиталоемких производств);
- пропорционально прямым затратам сырья и материалов (для материалоемких производств);
- комбинированные базы, рассчитанные на основе двух или более ресурсов;
- пропорционально полным прямым затратам, например при отсутствии приоритета каких-либо ресурсов;
- дополнительные базы распределения на основе финансовых и других показателей (объема выпуска или продаж, выручки от реализации, цены реализации и другие);
- пропорционально условным коэффициентам, рассчитанным и принятым на предприятии [12].

Методику по учету затрат на производство продукции каждое предприятие вправе выбрать для себя самостоятельно, обязательно фиксируя в учетной политике. В Методических рекомендациях указывается, что отдельные статьи косвенных затрат могут иметь различные базы распределения [16].

В комплексных производствах, когда из одного вида сырья в едином технологическом процессе получают несколько продуктов, подлежат распределению также и прямые затраты. Метод их распределения зависит от отраслевых особенностей производства. Так, в Методических рекомендациях рекомендуется при комплексной переработке сырья распределять затраты пропорционально удельному весу выручки от реализации отдельных видов продукции.

Таким образом, для эффективного управления затратами предприятие при организации учета и настройке информационной учетной системы должно применять обоснованную классификацию затрат, не только соответствующую нормативным требованиям в области бухгалтерского и налогового учета, но и служащую управленческим целям предприятия, то есть способствующую:

- оптимальному планированию и анализу затрат;
- выявлению степени влияния типов затрат на себестоимость и рентабельность продукции
- выявлению типов затрат, поддающихся управленческим решениям руководства.

1.3. Особенности учета затрат и системы калькулирования для медеплавильного производства

Как было отмечено ранее, к важнейшим факторам влияния на формирование системы учета затрат относятся отраслевые, производственно-технологические и организационные особенности предприятия. Рассмотрим условное российское металлургическое предприятие АО «Медь», основной деятельностью которого является производство черновой меди, являющейся в свою очередь сырьем для производства рафинированной меди. А рафинированная медь в настоящее время широко используется в машиностроительной отрасли, кабельной, электронной и ряде других. Деятельность компании напрямую зависит от ситуации на российском и мировом рынках меди и цинка, ценообразование практически полностью определяется биржей и слабо контролируется производителями.

АО «Медь» является предприятием полного технологического цикла получения черновой меди, включает в себя горное производ-

ство, обогащение руд, металлургическое производство, утилизацию отходящих газов в серную кислоту и производство продукции на ее основе. Основная товарная продукция предприятия – черновая медь с попутными драгоценными металлами. Предприятие перерабатывает как собственное сырье, так и привозные руды и концентраты. При этом доля собственного сырья в металлургическом производстве не превышает 5 %.

Сочетание нескольких видов взаимосвязанных производств в едином производственном цикле предприятия от добычи руды до металлургического производства, когда на каждом переделе формируется себестоимость продукта, являющимся полуфабрикатом и сырьем для следующей стадии, позволяет охарактеризовать в целом метод учета затрат основного производства предприятия как попередельный полуфабрикатный. При этом попередельный полуфабрикатный метод усложнен тем обстоятельством, что на втором и третьем переделе помимо полуфабрикатов, поступающих с предыдущего передела, в производственный процесс вовлекается привозное сырье (руды на обогащение, медные концентраты в металлургическое производство).

С учетом вышесказанного, попередельный полуфабрикатный метод учета затрат применительно к основной производственной цепочке АО «Медь» схематично изображен на рисунке 1.2.

Вместе с тем, в отдельно взятом производстве (добыча, обогащение, металлургическое производство), используется попроцессный (простой) метод учета затрат, где для каждого вида производства используются присущие ему способы и элементы калькулирования с учетом технологических особенностей.

Рисунок 1.2. Схема попередельного полуфабрикатного метода учета затрат на производство черновой меди АО «Медь»

Размещение и производственный процесс предприятий цветной металлургии зависит от особенностей сырьевой базы. Руды цветных металлов отличаются крайне низким содержанием полезных компонентов в сырье, цветная металлургия обладает значительной материалоемкостью, обогащение территориально привязано к местам добычи. Руды цветных металлов многокомпонентные. Например, в уральских медно-колчеданных рудах также присутствует сера, цинк, золото, серебро, железо [11, 19]. Исходя из указанных сырьевых особенностей, большое практическое значение имеют близость обогатительного производства к местам добычи и комплексная переработка сырья.

Характерной чертой металлургических предприятий является максимально полное самообеспечение предприятия, что ведет к обширной организационной структуре, включающей помимо основных производств целый ряд вспомогательных и обслуживающих. Структурные подразделения вспомогательных производств обеспечивают функционирование основного производства. При этом наиболее важную роль имеют транспортные подразделения для перевозки сырья и прочих грузов, ремонтные подразделения для технического обслуживания специализированного технологического оборудования. Подразделения вспомогательных производств основной производственной площадки АО «Медь» приведены в таблице 1.3.

Таблица 1.3. Подразделения вспомогательных производств
АО «Медь»

№ п/п	Структурное подразделение	Виды деятельности
1	Ремонтно-механический завод	– Ремонтные и монтажные работы – Кузнечные и механосборочные работы
2	Железнодорожный цех	– Перевозка грузов – Погрузо-разгрузочные работы

Продолжение Таблицы 1.3

3	Цех автомобильного транспорта	– Автоуслуги – Механизированная погрузка
4	Энергетический цех	– Передача электроэнергии – Обслуживание электросетей и подстанций, – Теплогазоснабжение – Производство кислорода и сжатого воздуха – Подача воды и водоотведение – Пусконаладочные и монтажные работы – Ремонт электрооборудования
5	Отдел технического контроля	– Технический контроль – Взвешивание грузов
6	Химическая лаборатория	– Проведение химических анализов
7	Цех контрольно-измерительных приборов и автоматики	– Обслуживание контрольно-измерительных приборов

Рассмотрим влияние вспомогательных производств на построение системы учета затрат и калькулирования.

Во-первых, организация учета затрат и калькулирование продукции (услуг, работ) вспомогательных подразделений основывается на их производственной специфике. Так, для энергетических и транспортных служб применяется попроцессный метод учета затрат, для ремонтных и монтажных служб – позаказный.

Во-вторых, наличие взаимных услуг между вспомогательными подразделениями значительно усложняет систему калькулирования. В этом случае возникают проблемы оценки таких услуг и последовательности закрытия себестоимости таких подразделений. Отсюда

следует, что исчисление и списание себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств оказывает существенное влияние на систему калькулирования основных видов готовой продукции предприятия. Было выявлено, что в наибольшей мере на формирование системы учета затрат и калькулирования АО «Медь» оказывают влияние факторы, представленные в таблице 1.4.

Из таблицы 1.4 следует, что медная подотрасль цветной металлургии имеет ряд характерных особенностей, оказывающих существенное влияние на формирование системы учета затрат и калькулирования, выбор методов и способов учета. Далее более подробно рассмотрим обогатительное производство АО «Медь», которое обладает целым рядом характерных технологических особенностей и поэтому является привлекательным для изучения в аспекте формирования системы учета затрат и калькулирования.

Таблица 1.4. Влияние отраслевых, производственно-технологических и организационных особенностей на формирование системы учета затрат и калькулирования АО «Медь»

№ п/п	Отраслевые, технологические, организационные особенности	Влияние на формирование системы учета затрат и калькулирования
1	Стадийность технологического процесса, различные виды основной производственной деятельности: – добыча, – обогащение, – металлургическое производство	– По основной производственной цепочке используется попередельный полуфабрикатный метод учета затрат, формирование себестоимости полуфабрикатов – Применение разных методов учета затрат и способов калькулирования, характерных для конкретного вида деятельности

Продолжение Таблицы 1.4

2	Переработка собственного и привозного сырья. Вовлечение привозного сырья, как на стадии обогащения, так и на стадии металлургического производства	<ul style="list-style-type: none"> – Усложнение поперечного полуфабрикатного метода учета затрат – Выбор и применение способов пропорционального распределения затрат – Применение комбинированных способов калькулирования
3	Полиметаллическое сырье, комплексность переработки сырья	<ul style="list-style-type: none"> – Выбор и применение способов пропорционального распределения затрат – Выбор метода оценки затрат на попутную продукцию – Применение способов исключения затрат на попутную продукцию
4	Применяемая технология приводит к выделению соединений серы, комбинирование с химическим производством (производство серной кислоты и продукции на ее основе)	– Применение методов учета затрат и способов калькулирования, характерных для химического производства
5	Материалоемкость производства, привязка производства к сырьевой базе, низкое содержание полезных компонентов в исходном сырье	<ul style="list-style-type: none"> – Особенности учета затрат, связанных с транспортировкой сырья от места добычи до обогатительного производства – Значительная доля материальных затрат

Продолжение Таблицы 1.4

6	Топливо- и энергоемкость производственного процесса	– Значительная доля топливных и энергетических затрат на технологические цели
7	Комплекс вспомогательных производств, обслуживающих нужды основного производства	– Выделение затрат основного и вспомогательных производств – Применение разных методов учета затрат и калькулирования, характерных для конкретного вида деятельности – Усложнение системы калькулирования в связи с наличием взаимных услуг, проблемы оценки услуг и последовательности закрытия себестоимости вспомогательных подразделений
8	Использование специализированной техники и оборудования	– Применение позаказного метода учета для ремонтных и монтажных служб, усложнение системы калькулирования
9	Наличие незавершенного производства на всех стадиях основного технологического цикла	– Выбор и применение методов определения фактических объемов незавершенного производства – Выбор и применение методов оценок незавершенного производства

Сравнение положений методических документов в части структуры калькуляции обогащения руды приведем в таблице 1.5.

Таблица 1.5. Сравнение положений методических документов в части структуры калькуляции обогащения руды

Методический документ	Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях [24]	Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии [8]	Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса, раздел 4 «Обогащение полезных ископаемых» Приложение № 1 [18]
Реквизиты утверждения	утв. ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Гокомцен СССР и Минфин СССР 20.07.1970 № АБ-21-Д в ред. от 17.01.1983	утв. Министерством цветной металлургии СССР 21.11.1973	утв. Департаментом промышленности Министерства промышленности и энергетики РФ 08.10.2004
Калькуляционные статьи затрат	– сырье и материалы – транспортно-заготовительные расходы (выделяются при большой доле в стоимости сырья и материалов) – возвратные отходы (вычитаются)	01. Руда 02. Транспортно-заготовительные расходы (по руде) 03. Вспомогательные материалы на технологические цели	1. Заданное 1.1. Сырье, полуфабрикаты, в т. ч. по видам; из них: расходы на транспортировку сырья 1.2. Основные материалы, в т. ч. по видам

Продолжение Таблицы 1.5

	<p>– покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций</p> <p>– топливо и энергия на технологические цели</p> <p>– основная заработная плата производственных рабочих;</p> <p>– дополнительная заработная плата производственных рабочих</p> <p>– отчисления на социальное страхование</p> <p>– расходы на подготовку и освоение производства</p> <p>– расходы на содержание и эксплуатацию оборудования</p> <p>– цеховые расходы</p> <p>– общезаводские расходы</p>	<p>04. Топливо на технологические цели</p> <p>05. Энергия на технологические цели</p> <p>06. Основная заработная плата производственных рабочих</p> <p>07. Дополнительная заработная плата производственных рабочих</p> <p>08. Отчисления на социальное страхование</p> <p>09. Расходы по подготовке и освоению производства</p> <p>10. Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования</p> <p>11. Цеховые расходы</p>	<p>1.3. Отходы (-)</p> <p>2. Расходы по переделу</p> <p>2.1. Вспомогательные материалы, в т.ч. по основным видам</p> <p>2.2. Энергия на технологические цели, в т.ч. по основным видам</p> <p>2.3. Топливо на технологические цели, в т.ч. по видам</p> <p>2.4. Расходы на оплату труда производственного персонала</p> <p>2.5. Единый социальный налог</p> <p>2.6. Общепроизводственные расходы, в т.ч.</p> <p>2.6.1 Амортизация основных средств</p> <p>2.6.2 Расходы на ремонт и содержание основных средств</p>
--	---	--	---

Продолжение Таблицы 1.5

	<p>– потери от брака</p> <p>– прочие производственные расходы;</p> <p>– внепроизводственные расходы</p>	<p>12. Попутные полуфабрикаты (-)</p> <p>ЦЕХОВАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ</p> <p>13. Общезаводские расходы</p> <p>14. Незавершенное производство:</p> <p>на начало месяца (+)</p> <p>на конец месяца (-)</p> <p>15. Попутная продукция (-)</p> <p>16. Прочие производственные расходы</p> <p>ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ</p>	<p>2.6.3 Расходы на внутризаводское перемещение грузов</p> <p>2.6.4 Расходы на рекультивацию нарушенных земель и природоохранные мероприятия</p> <p>2.6.5 Прочие производственные расходы подразделения</p> <p>3. Попутная продукция (-)</p> <p>СЕБЕСТОИМОСТЬ</p> <p>ПО ПОДРАЗДЕЛЕНИЮ</p> <p>4. Незавершенное производство:</p> <p>на начало периода (+)</p> <p>на конец периода (-)</p> <p>5. Общехозяйственные расходы</p> <p>ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ</p>
--	---	--	--

Продолжение Таблицы 1.5

Примечание	<p>приведена типовая номенклатура статей затрат, в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости могут вноситься изменения с учетом особенностей техники, технологии и организации производства в соответствующей отрасли и удельного веса в себестоимости продукции отдельных видов затрат</p>	<p>показатели по статьям 1, 3, 4, 5 дополнительно расшифровываются по видам ресурсов</p>	
------------	---	--	--

Процесс обогащения руды, осуществляемый на обогатительных фабриках, состоит в отделении полезных минералов от пустой породы с целью получения обогащенного металлом продукта, называемого концентратом. Готовой продукцией обогатительных фабрик являются концентраты, соответствующие установленным стандартам (техническим условиям предприятия) и принятые отделом технического контроля предприятия.

В процессе обогащения образуются отходы – хвосты, в которые переходит большая часть пустой породы. При наличии в сырье нескольких полезных компонентов в результате обогащения получают несколько концентратов [39].

В зависимости от характеристики перерабатываемых руд и требований к качеству получаемого из нее концентрата технологический процесс обогащения может включать несколько производственных стадий. Технологический процесс обогащения руды на обогатительной фабрике АО «Медь» состоит из стадий, приведенных в таблице 1.6.

В настоящее время обогатительная фабрика перерабатывает несколько видов сырья – медную и медно-цинковую руду. Сырье поступает железнодорожным и автомобильным транспортом.

Затраты по способу включения в себестоимость продукции подразделяют на прямые и косвенные. К прямым производственным затратам обогащения на АО «Медь» относятся: стоимость собственного сырья, транспортные и прочие аналогичные расходы, связанные с подготовкой сырья, материалы для обеспечения технологического процесса, амортизация основного технологического оборудования, энергия на технологические нужды (электроэнергия, вода чистая и оборотная, пар, сжатый воздух), расходы на оплату труда производственного персонала, страховые взносы. Косвенными расходами являются общепроизводственные расходы обогатительной

фабрики (цеховые расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования).

Таблица 1.6. Стадии технологического процесса обогащения руды на
АО «Медь» [1]

№ п/п	Стадия	Краткое описание процесса	Основное техноло- гическое оборудо- вание
1	Подготови- тельные про- цессы: сред- нее, мелкое дробление и грохочение	<ul style="list-style-type: none"> – Дробление – процесс уменьшения раз- меров кусков (зерен) полезных ископае- мых путем разрушения их под действием внешних сил – Грохочение – процесс разделения сы- пучих материалов на классы крупности путем просеивания через сита или ре- шета с калиброванным отверстиями 	Дробилки, грохоты
2	Измельчение	– Доведение сырья до необходимой крупности следующими способами: раздавливание, удар, истирание, излом	Барабан- ные мель- ницы, спираль- ные клас- сифика- торы и гидроци- клоны

Продолжение Таблицы 1.6

3	Флотация	<p>– Флотация основана на различиях в физико-химических свойствах поверхности разделяемых минералов, их способности в тонкоизмельченном состоянии смачиваться водой. Путем подбора флотационных реагентов создаются условия, при которых смачиваются водой одни частицы (гидрофильные) и не смачиваются другие (гидрофобные). Гидрофобные частицы прилипают к пузырькам воздуха и выносятся на поверхность пульпы, которая снимается в виде пенного продукта или концентрата, гидрофильные остаются в пульпе и далее выносятся из флотационной камеры в отвальные хвосты</p> <p>– При обогащении медно-цинковых руд дополнительно применяется разделительная флотация</p>	Флотационные камеры, флотомашины
4	Магнитная сепарация	<p>– Хвосты обогащенной руды подвергаются мокрой магнитной сепарации с получением железного концентрата</p> <p>– Магнитное обогащение в постоянном магнитном поле основано на использовании различий в магнитной восприимчивости разделяемых минеральных частиц</p>	Сепараторы магнитные

Продолжение Таблицы 1.6

5	Обезвоживание (сгущение, фильтрование, сушка) концентрата	<ul style="list-style-type: none"> – Сгущение – разделение твердой и жидкой фаз, основанной на естественном осаждении минеральных частиц под действием силы тяжести – Фильтрование – разделение твердой и жидкой фазы сгущенного продукта под действием разности давлений – Сушка – испарение влаги в окружающую среду при нагревании 	Сгустители, фильтр-прессы, вакуум-фильтры, насосы, барабанные сушилки
6	Удаление хвостов и очистка промышленных стоков	<ul style="list-style-type: none"> – Удаление хвостов обогащения через систему гидротранспорта; – Складирование отвальных хвостов обогащения; – Обратное водоснабжение 	Пульпонасосные станции, пульповоды, насосы

Для обеспечения работы основного технологического оборудования применяются следующие расходные материалы: шары помольные и стержни мелющие (стирающиеся при измельчении руды в мельницах), футеровка мельниц, фильтроткани и фильтровальные полотна для концентратов, просеивающие поверхности и модули, конвейерные ленты. В технологическом процессе используются вспомогательные материалы и реагенты: бутиловый ксантогенат калия (реагент-собиратель для повышения гидрофобности полезных минералов), вспениватель (повышает дисперсное состояние флотационной пульпы), известь, медный купорос, цинковый купорос, гидросульфид натрия, флотореагент М-ТФ. Расход вышеперечисленных материалов на технологию является нормируемым и соответствует конкретному виду перерабатываемой руды, закреплен в режимных картах по переработке руд. Удельные нормы расхода нормируемых

материалов утверждаются на предприятии ежегодно с учетом качественных характеристик поступающего сырья и технологических изменений. Различия в расходе материалов на технологические цели оказывает влияние на систему учета затрат и калькулирования, а именно, учет таких затрат и, следовательно, калькулирование процесса обогащения руд ведется в разрезе видов перерабатываемого сырья.

Таким образом, для обоганительного производства АО «Медь», прямые затраты в части материалов на технологические цели и транспортные расходы могут быть точно отнесены к себестоимости обогащения конкретного вида рудного сырья. Остальные прямые затраты и косвенные затраты включаются в себестоимость с помощью распределительных расчетов, базой распределения которых установлены количественные показатели отдельных видов рудного сырья, загруженного в производство.

Незавершенное производство на обоганительных фабриках при калькулировании себестоимости, как правило, не учитывается, так как его остатки на всех стадиях производства являются незначительными и обычно остаются постоянными. Возможен учет незавершенного производства двух видов: по дробленой руде в бункерах, остатки концентрата в сгустителях [8]. Ввиду производственно-технологических особенностей обогащения на АО «Медь» (переработка руд как собственных, так и привозных по договорам переработки, формирование себестоимости обогащения в разрезе видов сырья) незавершенное производство в обоганительном производстве предприятия учитывается (в порядке, установленном учетной политикой):

– по дробленой руде в бункерах – по видам перерабатываемых руд;

– по основным металлам в товарных медных и цинковых сгустителях – по видам перерабатываемых руд.

Согласно Методическим рекомендациям в качестве калькуляционной единицы на обогатительных фабриках цветной металлургии может применяться одна тонна переработанной руды или одна тонна концентрата в пересчете на содержание в нем металла. В связи с переработкой полиметаллических руд с получением трех видов концентратов и невозможностью планирования и учета фактических затрат по отдельным видам концентратов, АО «Медь» установило объектом калькулирования на обогатительной фабрике – обогащение руды и, соответственно, калькуляционной единицей на стадии обогащения – одну тонну переработанной руды. Далее себестоимость отдельных концентратов определяется расчетом по итогу затрат в порядке, установленном учетной политикой предприятия.

При переработке комплексных полиметаллических руд одновременно получают несколько разноименных концентратов. При этом в концентраты, помимо основных металлов, переходят другие сопутствующие металлы и компоненты. Кроме того, в процессе обогащения могут получаться попутные товарные продукты, стоимость которых для определения себестоимости основной продукции исключается из общей суммы затрат на производство (по установленным предприятием ценам).

Готовой продукцией обогатительной фабрики АО «Медь» являются три вида концентратов:

- медный концентрат, который поступает в металлургический цех предприятия для дальнейшей переработки;
- цинковый концентрат, отгружается на другие предприятия для дальнейшей переработки;

– железный концентрат, отгружается и реализуется потребителям.

Для целей калькулирования обогащения предприятием приняты: основной продукцией – медь в медном концентрате и цинк в цинковом концентрате, попутной продукцией – золото и серебро в медном и цинковом концентратах, железный концентрат. Порядок оценки попутной продукции и порядок распределения затрат между основными металлами (для медно-цинковых руд) установлены учетной политикой предприятия.

Вышеописанные производственно-технологические особенности нашли отражение в системе учета затрат и калькулирования обогащения руд на АО «Медь», общая схема которой представлена на рисунке 1.3.

Характер производственного процесса обогащения руд определяет использование попроцессного (простого) метода учета затрат и калькулирования. При этом в таблице 2.3 уже были выделены производственно-технологические особенности обогатительного производства АО «Медь», оказывающие влияние на организацию системы калькулирования:

– переработка как собственной руды, так и привозных руд по договорам переработки;

– технологические особенности обогащения конкретных видов руд, различные для видов сырья удельные нормы расхода вспомогательных материалов на технологию;

– комплексное полиметаллическое сырье;

– попутная продукция;

– незавершенное производство.

Рисунок 1.3. Общая схема учета затрат и калькулирования в обогатительном производстве АО «Медь»

Таким образом, при калькулировании применяется комбинация нескольких *методов калькулирования*:

- метод прямой локализации затрат – для отнесения прямых затрат, связанных с конкретным видом перерабатываемой руды: нормируемые материалы на технологию, транспортные и прочие расходы, связанные с подготовкой сырья, стоимость собственного сырья;

- метод распределения затрат – для распределения прямых производственных затрат: амортизация, энергия на технологические цели, заработная плата производственного персонала, страховые взносы;

- метод распределения затрат – для распределения косвенных затрат, а именно общепроизводственных расходов обогатительной фабрики;

- метод распределения затрат – для распределения затрат между основными металлами (Cu, Zn) при переработке медно-цинковых руд с получением медного и цинкового концентратов;

- метод исключения затрат – стоимость попутной продукции вычитается из величины затрат на производство основной продукции (железный концентрат, драгоценные металлы в медном и цинковых концентратах).

Структура себестоимости обогащения на обогатительной фабрике АО «Медь» представлена в таблице 1.7.

В результате проведенного анализа структуры расходов по разделу себестоимости обогащения, можно сделать вывод о материалоёмком и энергоёмком характере производственного процесса. Так, материальные затраты на обеспечение технологического процесса занимают наибольший удельный вес 33–35 %, на электроэнергию приходится 25–26 % затрат.

Таблица 1.7. Структура расходов по переделу себестоимости
обогащения АО «Медь» за 2015–2017 гг.

N п/п	Статья расходов	Структура %		
		2015 год	2016 год	2017 год
1	Вспомогательные материалы, в том числе по основным видам:	32.66	33.85	35.83
	– известь	9.18	9.15	8.68
	– мелющие тела	7.82	8.64	10.54
	– реагенты	8.69	7.63	8.92
	– прочие	6.98	8.43	7.69
2	Энергия на технологические цели, в том числе	25.48	25.79	26.00
	– электроэнергия	20.76	20.77	20.41
	– вода	0.29	0.38	0.36
	– вода оборотная	3.25	3.36	3.57
	– пар	0.06	0.11	0.45
	– сжатый воздух	1.13	1.17	1.21
3	Расходы на оплату труда	6.57	6.85	6.67
4	Страховые взносы	2.45	2.56	2.50
5	Амортизация	5.89	4.35	2.41

Продолжение Таблицы 1.7

6	Общепроизводственные расходы фабрики, в том числе	26.94	26.61	26.59
	– амортизация	1.75	1.61	1.76
	– содержание основных средств	10.09	9.43	10.18
	– расходы на ремонт основных средств	8.10	8.37	7.85
	– охрана труда	1.89	1.56	1.38
	– прочие расходы	5.10	5.64	5.42
	Итого: расходы по переделу	100.00	100.00	100.00

Обратим внимание на относительно низкую долю величины амортизации основных средств (4–6 %) наряду с более значительной долей затрат на ремонт основных средств (7–9 %). Такое соотношение косвенно может свидетельствовать об износе основных средств обогатительной фабрики, общий процент износа которых по состоянию на конец 2017 года составил 61,2 %. На рисунке 1.4 графически в укрупненном виде представлена структура расходов по переделу себестоимости производственного процесса обогащения АО «Медь» за 2017 год.

В таблице 1.8 приведены аналитические данные по структуре расходов себестоимости обогащения за 2017 год без учета изменения НЗП в разрезе видов рудного сырья.

Рисунок 1.4. Структура расходов по переделу себестоимости обогащения АО «Медь» за 2017 год

Таблица 1.8. Структура расходов себестоимости обогащения АО «Медь»

№	Статья расходов	Расход на единицу (1 СМТ), руб.	Структура, %
Руда месторождения 1 (собственная)			
1.1	Стоимость сырья (добыча, доставка с рудника)	1 455.33	76.0
1.2	Расходы на транспортировку и подготовку сырья	2.62	0.1
2	Расходы по переделу		
2.1	Вспомогательные материалы	109.55	5.7
2.2	Энергия на технологические цели	135.48	7.1

Продолжение Таблицы 1.8

2.3	Расходы на оплату труда	37.22	1.9
2.4	Страховые взносы	13.91	0.7
2.5	Амортизация	12.81	0.7
2.6	Общепроизводственные расходы фабрики	147.19	7.7
	Итого: расходы по переделу	456.17	
	Итого	1 914.12	100.0
Медная руда месторождения 2			
1	Расходы на транспортировку и подготовку сырья	112.93	18.4
2	Расходы по переделу		
2.1	Вспомогательные материалы	156.29	25.5
2.2	Энергия на технологические цели	136.45	22.3
2.3	Расходы на оплату труда	35.87	5.9
2.4	Страховые взносы	13.42	2.2
2.5	Амортизация	13.32	2.2
2.6	Общепроизводственные расходы фабрики	144.49	23.6
	Итого: расходы по переделу	499.85	
	Итого	612.78	100.0
Медная руда месторождения 3			
1	Расходы на транспортировку и подготовку сырья	104.91	16.7

Продолжение Таблицы 1.8

2	Расходы по переделу		
2.1	Вспомогательные материалы	181.70	29.0
2.2	Энергия на технологические цели	131.96	21.1
2.3	Расходы на оплату труда	36.09	5.8
2.4	Страховые взносы	13.50	2.2
2.5	Амортизация	12.90	2.1
2.6	Общепроизводственные расходы фабрики	145.56	23.2
	Итого: расходы по переделу	521.71	
	Итого	626.62	100.0
Медно-цинковая руда месторождения 4			
1	Расходы на транспортировку и подготовку сырья	105.93	12.5
2	Расходы по переделу		
2.1	Вспомогательные материалы	365.06	43.1
2.2	Энергия на технологические цели	166.05	19.6
2.3	Расходы на оплату труда	36.48	4.3
2.4	Страховые взносы	13.65	1.6
2.5	Амортизация	13.79	1.6
2.6	Общепроизводственные расходы фабрики	145.47	17.2
	Итого: расходы по переделу	740.50	
	Итого	846.43	100.0

По результатам таблицы 1.8 можно выделить следующие особенности формирования себестоимости обогащения конкретных видов сырья:

- качественные характеристики сырья и соответствующее нормирование технологических материалов приводят к существенным различиям величин материальных расходов и далее себестоимости обогащения видов сырья;

- материальные расходы на обогащение комплексных медно-цинковых руд в 2–3 раза превышают такие расходы на обогащение медных руд;

- основную долю расходов в себестоимости обогащения собственной руды месторождения 1 (76 %) занимает стоимость самого сырья, сформированного из себестоимости его добычи и доставки с места добычи до фабрики;

- помимо рассмотренных выше расходов по переделу себестоимости обогащения, значительную долю расходов (12–18 %) при обогащении привозного сырья занимают расходы на его транспортировку и подготовку (железнодорожная доставка со станции общего назначения на рудный двор, погрузо-разгрузочные работы, транспортировка с рудного двора до фабрики).

Следует отметить, что предприятием в качестве учетной системы с 2009 года используется информационная система SAP ERP, специализированный модуль «контроллинг» обеспечивает систему формирования затрат. Также модуль «контроллинг» обеспечивает высокую степень детализации и группировку затрат: по видам производств, по местам возникновения затрат, по экономическим элементам, по статьям затрат. Данный модуль формирует необходимую отчетную информацию по структуре затрат и себестоимости продукции (работ, услуг) по вышеперечисленным группировочным при-

знакам в плановом и фактическом варианте, а также в их сравнении. Сбор и отражение первичных затрат на производство основывается на данных первичных учетных документов. Необходимая группировка, классификация и детализация затрат в учетной системе обеспечена отнесением затрат на места возникновения, объекты и статьи затрат путем кодировки каждого документа. Расчет плановой и фактической себестоимости, а также калькулирование продукции (работ, услуг) на предприятии реализовано посредством последовательности расчетных процедур информационной системы SAP ERP.

Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО ГОСУДАРСТВЕННОМУ ОБОРОННОМУ ЗАКАЗУ

2.1. Нормативно-правовое регулирование в государственном оборонном заказе

Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» на сегодняшний день является одним из основных документов, регламентирующих деятельность предприятий в рамках государственного оборонного заказа. Данный закон пришел на смену ранее действовавшего Федерального закона от 27.12.1995 № 213-ФЗ «О государственном оборонном заказе».

Государственный оборонный заказ (далее гособоронзаказ, ГОЗ) – это установленные Правительством РФ задания на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для федеральных нужд в целях обеспечения обороны и безопасности РФ, а также поставки продукции в области военно-технического сотрудничества РФ с иностранными государствами в соответствии с международными обязательствами РФ [40].

Под «военно-техническим сотрудничеством РФ» понимается деятельность в области международных отношений, связанная с вывозом и ввозом, в т.ч. с поставкой или закупкой продукции военного назначения, а также с разработкой и производством продукции военного назначения.

Авторы законопроекта по гособоронзаказу указывают, что Закон разработан в целях законодательного решения назревших проблем в области формирования, размещения и выполнения гособоронзаказа и направлен на:

- повышение эффективности расходования бюджетных средств, выделяемых государством на обеспечение обороны и безопасности;
- определение особенностей размещения гособоронзаказа;
- совершенствование механизма регулирования цен на продукцию, поставляемую по оборонному заказу;
- уточнение круга государственных заказчиков, а также обязанностей государственных заказчиков, головных исполнителей гособоронзаказа в целях повышения их ответственности за обеспечение эффективного размещения и выполнения оборонного заказа.

В ФЗ также определены особенности размещения государственного оборонного заказа, такие как:

- предоставление права госзаказчику при определенных условиях не устанавливать требование обеспечения исполнения госконтракта;
- определение требований к конкурсной документации, в соответствии с которыми при размещении оборонного заказа на продукцию, принятую на вооружение (снабжение, в эксплуатацию), конкурсная документация должна содержать указание на товарные знаки или наименование продукции;
- определение начальной (максимальной) цены госконтракта при размещении оборонного заказа путем проведения торгов, а также определение цены госконтракта в случае размещения оборонного заказа у единственного поставщика (исполнителя, подрядчика) в порядке, определяемом Правительством РФ;
- возможность изменения цены заключенного госконтракта на поставку продукции с длительным производственным циклом по

решению Правительства РФ при утверждении оборонного заказа на очередной год или при уточнении оборонного заказа на текущий год.

Таким образом, Законом о гособоронзаказе определены основные принципы и методы государственного регулирования цен на продукцию, поставляемую по оборонному заказу, в целях эффективного использования бюджетных средств и создания оптимальных условий для рационального размещения и своевременного исполнения оборонного заказа при соблюдении баланса интересов госзаказчика и исполнителя. При этом порядок регулирования цен и полномочия федеральных органов исполнительной власти в этой области устанавливаются Правительством РФ. Данной задаче посвящены и другие нормативно-правовые акты, в частности Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2017 г. № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу» [33]. Следует отметить, что при работе с государственным оборонным заказом учет затрат на производство следует осуществлять, руководствуясь Приказом Минпромэнерго России от 23.08.2006 № 200 «Порядок определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу» [34]. Несмотря на то что данный документ достаточно «возрастной», он до настоящего момента применяется в работе и регламентирует порядок учета соответствующих затрат. Полный перечень нормативных актов, содержащих обязательные требования в сфере государственного оборонного заказа, представлен в таблице 2.1. В перечень входят федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления и распоряжения Правительства Российской Федерации, нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти.

Таблица 2.1. Перечень основных нормативных актов, содержащих обязательные требования в сфере государственного оборонного заказа

	Наименование документа	Сведения об утверждении
<i>1. Федеральные Законы</i>		
1.1	Федеральный закон № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе»	От 29.12.2012 № 275-ФЗ (в редакции ФЗ от 27.12.2018 № 571-ФЗ)
1.2	Федеральный закон № 135-ФЗ «О защите конкуренции»	От 26.07.2006 № 135-ФЗ (в редакции ФЗ от 18.07.2019 № 187-ФЗ)
1.3	Федеральный закон № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»	От 05.04.2013 № 44-ФЗ (в редакции ФЗ от 27.12.2018 № 518-ФЗ)
1.4	Федеральный закон № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»	От 18.07.2011 № 223-ФЗ (в редакции ФЗ от 01.05.2019 № 70-ФЗ)
<i>2. Постановления Правительства РФ</i>		
2.1	Постановление Правительства РФ № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу...»	От 02.12.2017 №1465
2.2	Постановление Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 «О Правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности»	От 19.01.1998 № 47 (в редакции от 22.06.2019)

Продолжение Таблицы 2.1

2.3	Постановление Правительства РФ № 639 «Об утверждении Правил установления квот обязательных поставок (государственное бронирование) важнейших видов материально-технических ресурсов и формирования их перечня и объема для выполнения государственного оборонного заказа»	От 29.07.2013 № 639 (в редакции от 25.12.2014 № 1489)
<i>3. Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти</i>		
3.1	Приказ ФАС России № 271/13 «Об утверждении формы представления антимонопольному органу головным исполнителем поставок продукции по государственному оборонному заказу сведений о фактах повышения поставщиками (исполнителями, подрядчиками) цен на сырье, материалы и комплектующие изделия, работы, услуги, необходимые для выполнения государственного оборонного заказа»	От 18.04.2013 № 271/13 (в редакции от 17.06.2014)
3.2	Приказ Минпромэнерго России от 23.08.2006 № 200 «Об утверждении Порядка определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу»	От 23.08.2006 № 200 (в редакции от 07.11.2013)
3.3	Приказ ФСТ России № 469-а «Об утверждении формы запроса о прогнозных ценах на продукцию, удовлетворяющую требованиям государственного заказчика, а также форм документов для формирования предложения о прогнозной цене на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу»	От 24.03.2014 № 469-а (в редакции от 17.07.2017)

Продолжение Таблицы 2.1

3.4	Приказ ФСТ РФ N 118 «Об утверждении Методических рекомендаций по расчету цен на вооружение и военную технику, которые не имеют российских аналогов и производство которых осуществляется единственным производителем»	От 18.04.2008 № 118 (в редакции от 09.02.2010 № 44а)
3.5	Приказ ФСТ России № 134 «Об утверждении Перечня статей затрат, величина которых подлежит индексации, на производство товаров (работ, услуг), поставляемых по государственному оборонному заказу»	От 02.08.2012 № 134
3.6	Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции	Утверждены Миннауки России 15.06.1994 № ОР-22-2-46

Для определения взаимодействия участников в рамках государственного оборонного заказа необходимо ввести основные понятия, закрепленные в Федеральном законе № 275-ФЗ:

– *государственный заказчик государственного оборонного заказа* – федеральный орган исполнительной власти, Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом» или Государственная корпорация по космической деятельности «Роскосмос», обеспечивающие поставки продукции по государственному оборонному заказу. В свою очередь федеральными органами исполнительной власти являются Министерство обороны РФ (Минобороны России), Министерство внутренних дел РФ (МВД России), Министерство РФ по делам гражданской обороны, чрезвычайным ситуациям и ликвидации последствий стихийных бедствий (МЧС России), Служба внешней разведки РФ (СВР России), Федеральная служба безопасности РФ (ФСБ России), Федеральная служба охраны РФ (ФСО России),

Федеральная служба исполнения наказаний (ФСИН России), Прокуратура РФ, Следственный комитет РФ;

– *головной исполнитель поставок продукции по государственному оборонному заказу* – юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством РФ и заключившее с государственным заказчиком государственный контракт по государственному оборонному заказу;

– *исполнитель, участвующий в поставках продукции по государственному оборонному заказу* – лицо, входящее в кооперацию головного исполнителя и заключившее контракт с головным исполнителем или исполнителем. Исполнителем может быть как юридическое лицо, так и индивидуальный предприниматель;

– *кооперация головного исполнителя* – совокупность взаимодействующих между собой лиц, участвующих в поставках продукции по государственному оборонному заказу в рамках сопровождаемых сделок. В кооперацию входят головной исполнитель, заключающий государственный контракт с государственным заказчиком, исполнители, заключающие контракты с головным исполнителем, и исполнители, заключающие контракты с исполнителями;

– *основные показатели государственного оборонного заказа* – финансовое обеспечение государственного оборонного заказа, утверждаемое ФЗ о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период;

– *государственный контракт по государственному оборонному заказу* – договор, заключенный государственным заказчиком от имени РФ с головным исполнителем на поставки продукции по государственному оборонному заказу и предусматривающий обязательства сторон, их ответственность;

– *контракт* – договор, заключенный в письменной форме головным исполнителем с исполнителем или между исполнителями на поставки продукции, необходимой главному исполнителю, исполнителю для выполнения государственного оборонного заказа, и предусматривающий в том числе обязательства сторон и их ответственность;

– *идентификатор государственного контракта* – уникальный номер, присваиваемый конкретному государственному контракту, и подлежащий указанию во всех контрактах, а также в распоряжениях, составляемых государственными заказчиками, головными исполнителями и исполнителями при осуществлении расчетов по государственному оборонному заказу в рамках сопровождаемой сделки. Идентификатор государственного контракта в первоначальной редакции Закона № 275-ФЗ отсутствовал. Статья 6.1. «Идентификатор государственного контракта» введена ФЗ от 29.06.2015 № 159-ФЗ;

– *контролирующий орган* – федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по государственному контролю (надзору) в сфере государственного оборонного заказа.

Нормативные документы по государственному оборонному заказу периодически пересматриваются и претерпевают изменения. Все изменения направлены на совершенствование правовых основ государственного регулирования отношений, связанных с формированием, особенностями размещения, выполнения государственного оборонного заказа и государственного контроля (надзора) в сфере государственного оборонного заказа.

Основным изменением Закона № 275-ФЗ стало изменение, согласно которому для работы по каждому государственному контракту в уполномоченном банке должен быть открыт отдельный расчетный счет для осуществления расчетов по государственному оборон-

ному заказу. Контроль расходования средств по данному счету осуществляют государственный заказчик и уполномоченный банк. При этом исполнитель информирует государственного заказчика обо всех расходах по контракту и не вправе осуществлять с отдельного счета расходы, не предусмотренные первоначальной структурой цены контракта (за исключением оговоренных случаев). Эти факты определяются рядом условий, которые должен выполнять исполнитель, в том числе:

- обосновать цену на продукцию по государственному оборонному заказу, сроки и условия финансирования, в том числе авансирования, поставок такой продукции (в целом и по отдельным этапам);
- вести отдельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому государственному контракту;
- представлять по запросу государственного заказчика, контролирующего органа информацию о цене предлагаемой к поставке продукции, соответствующие расчетно-калькуляционные материалы, а также информацию о затратах по исполненным государственным контрактам;
- представлять государственному заказчику обоснования, необходимые для изменения цены государственного контракта, а в случае увеличения цены государственного контракта представлять также перечень мер, направленных на сокращение издержек;
- обеспечивать невозможность действий, влекущих за собой необоснованное завышение цен путем включения в себестоимость производства (реализации) продукции затрат, не связанных с ее производством (реализацией) или путем установления необоснованной цены на продукцию.

Для выполнения вышеперечисленных условий исполнителем рассмотрим их по отдельности.

1. *Обоснование цены* по государственному оборонному заказу. Для осуществления данного условия утверждено Положение № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу...». Основной целью регулирования является регламентация действий участников. В частности, данным положением установлено, что:

- государственный заказчик должен определять прогнозную цену на продукцию, а также подготовку предложений по определению вида цены на продукцию, поставка которой планируется единственным поставщиком;

- прогнозные цены на продукцию будут использоваться для определения начальной (максимальной) цены государственного контракта;

- прогнозная цена на продукцию, поставка которой планируется единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), будет формироваться с участием организации-исполнителя, отраслевого органа (Минпромторг России, госкорпорации «Роскосмос» или госкорпорации «Росатом») и государственного заказчика.

Необходимо отметить, что при заключении государственного контракта прогнозная цена выступает в качестве начальной (максимальной) цены контракта.

2. *Ведение раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности* по каждому государственному контракту. Для осуществления данного условия необходимо руководствоваться Порядком, утвержденным приказом Минпромэнерго России от 23.08.2006 г. № 200. Однако Закон № 275-ФЗ не говорит,

как именно реализовать такое требование. Основной целью при определении состава затрат на производство продукции оборонного значения является экономическое обоснование определения величины затрат, необходимых для производства и реализации каждой единицы продукции. Раздел 2 Порядка определяет состав и содержание затрат для расчета себестоимости единицы продукции по статьям калькуляции. При калькулировании себестоимости продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу, должны преимущественно использоваться прямые методы отнесения затрат на себестоимость конкретной продукции. Основанием для включения затрат в себестоимость продукции является их принадлежность к производству этой продукции в соответствии с Правилами ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-экономической деятельности, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 19.01.1998 № 47. В организациях, выполняющих оборонный заказ, учет затрат, связанный с его выполнением, следует осуществлять отдельно по каждому виду продукции. Несоблюдение критерия обоснованности (экономической оправданности) и документального подтверждения является основанием для исключения затрат из себестоимости продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу.

3. *Предоставление по запросу государственного заказчика, (контролирующего органа) информации о цене предлагаемой к поставке продукции, соответствующих расчетно-калькуляционных материалов, а также информации о затратах по исполненным государственным контрактам.*

Отметим, что контроль (надзор) в сфере государственного оборонного заказа осуществляется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю (надзору) в сфере государственного оборонного заказа, в соответствии с ФЗ от

26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля», ФЗ от 05.04.2013 года № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд». Функцию по контролю в сфере ГОЗ (за исключением лицензирования) с 1 января 2015 года осуществляет Федеральная антимонопольная служба.

4. Предоставление государственному заказчику обоснования, необходимого для изменения цены государственного контракта, а в случае увеличения цены необходимо представлять перечень мер, направленных на сокращение издержек. В интересах исполнителя данное условие требует тщательного рассмотрения. Как показывает практика, многие организации при выполнении государственного оборонного заказа имеют отклонения от прогнозной цены государственного контракта. Заложенный уровень рентабельности в 20 % при первоначальном рассмотрении контракта после его исполнения может оказаться гораздо ниже. Снижение уровня рентабельности, соответственно, приведет к снижению уровня прибыли организаций, для которых этот уровень является основным источником финансирования мероприятий, направляемых на развитие производства и инфраструктуры.

Кроме того, фактические затраты организаций ОПК с многоуровневой кооперацией, выпускающих сложную технику, во многих случаях превышают принятые нормативные затраты в связи с опережающим ростом цен на материалы, комплектующие изделия, которые в основном являются продукцией предприятий-монополистов. Ценовая разница погашается за счет прибыли этих организаций. В результате производство высокотехнологичной продукции и продукции с длительным производственным циклом ряда организаций становится низкорентабельным или убыточным.

Также необходимо отметить, что указанные документы, регулирующие деятельность в рамках ГОЗ, не содержат отраслевой специфики и применяются всеми исполнителями и соисполнителями по государственному оборонному заказу независимо от осуществляемого вида деятельности.

2.2. Методы определения цены на продукцию при выполнении государственного оборонного заказа

Одним из наиболее важных и часто обсуждаемых видов государственного контроля в сфере гособоронзаказа является контроль за ценообразованием на продукцию. Цель осуществления этого контроля состоит не в том, чтобы максимально снизить стоимость закупаемой государством продукции оборонного назначения, а в том, чтобы были соблюдены установленные государством процедуры ценообразования на данную продукцию.

Имеется в виду, что строгое соблюдение данной процедуры позволит нормативно установить цену, в которой будет соблюден баланс интересов производителей продукции (в лице исполнителей, задействованных в производстве на всех уровнях цепочки производственной кооперации) и государства как ее покупателя (в лице государственных заказчиков) [15].

Исполнители государственного оборонного заказа помимо того, что должны обеспечивать ведение раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности по госконтракту, должны определиться с ценообразованием в данной области. Постановлением Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 «О правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» установлено, что финансовый резуль-

тат по контракту определяется как разница между ценой, предусмотренной в контракте (ценой реализации), и суммой фактических расходов.

Следует также напомнить, что ведение бухгалтерского учета на предприятии подчиняется в первую очередь федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». То есть для бухгалтера приоритетный характер всегда имеют правовые акты по бухгалтерскому учету и налогообложению. В связи с этим необходимо определить, каким образом бухгалтерский учет влияет на отношения, которые возникают между исполнителем и заказчиком в связи с выполнением ГОЗ, как можно и как нельзя использовать бухгалтерскую информацию.

В первую очередь проблемы начинают возникать из-за того, что цели исполнения Закона № 275-ФЗ, цели контроля за использованием средств в госзаказе не совпадают с целями бухгалтерского учета. Так, Федеральный закон № 275-ФЗ не регламентирует порядок распределения накладных (косвенных) расходов между конкретными государственными контрактами, выполняемыми предприятиями. Данный порядок, в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, устанавливается Учетной политикой предприятия и применяется при осуществлении раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Известно, что для целей бухгалтерского учета конечным финансовым результатом деятельности организации является прибыль. Также Закон № 402-ФЗ ставит целью бухгалтерского учета формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и денежных потоках экономического субъекта. Но в то же время данный Закон не ставит целей о формировании информации по отдельным видам продукции, отдельным контрактам.

Нормативные документы, которые регулируют вопросы бухгалтерского учета, вообще не устанавливают требования к распределению затрат между отдельными видами продукции, так как это не имеет отношения к формированию финансового результата юридического лица. Как уже было отмечено, для целей же исчисления результатов финансово-хозяйственной деятельности в рамках исполнения госконтрактов определяется разница между договорной ценой, предусмотренной в госзаказе, и фактическими затратами.

Так как цена является важнейшим показателем, участвующим в расчете финансового результата по государственному контракту, рассмотрим более подробно особенности нормативно-правового регулирования цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу.

Вопросу ценообразования посвящена глава четвертая ФЗ № 275. В частности, в п. 1 ст. 9 данного закона изложено, что «государственное регулирование цен на продукцию по государственному оборонному заказу осуществляется в целях эффективного использования бюджетных средств и создания оптимальных условий для рационального размещения и своевременного выполнения государственного оборонного заказа при соблюдении баланса интересов государственного заказчика и головного исполнителя, исполнителя». В п. 2 ст. 9 указано, что государственное регулирование цен на продукцию по государственному оборонному заказу основывается на следующих основных принципах:

- 1) единое нормативно-правовое обеспечение для всех участников размещения и выполнения государственного оборонного заказа;
- 2) стимулирование снижения затрат на поставки продукции по государственному оборонному заказу;

3) обеспечение прибыльности поставок продукции по государственному оборонному заказу;

4) обоснованность затрат головного исполнителя, исполнителя;

5) применение мер антимонопольного регулирования;

6) соблюдение баланса интересов государственного заказчика и головного исполнителя, исполнителя.

Следует заметить, что между основными принципами имеется противоречие. В частности, можно ли обеспечить стимулирование снижения затрат на поставку продукции и одновременно пытаться обеспечить прибыльность данных поставок?

Методы определения цены на продукцию, поставляемую для выполнения гособоронзаказа, подробно изложены в Положении № 1465. Надо отметить, что данный документ достаточно объемный. В нем подробно указаны все «тонкости» ценообразования в рамках гособоронзаказа. Остановимся на самых основных моментах. Государственное регулирование осуществляется в отношении:

а) продукции, включенной в перечни продукции по гособоронзаказу;

б) продукции, поставляемой по госконтрактам в связи с разработкой, изготовлением, сервисным обслуживанием, модернизацией, ремонтом и утилизацией продукции, включенной в перечни продукции по гособоронзаказу;

в) российских вооружения и военной техники, которые не имеют российских аналогов и производство которых осуществляется единственными производителями (единственными поставщиками);

г) работ (услуг) в области космической деятельности в части мероприятий, предусмотренных государственными (федеральными

целевыми) программами в области космической деятельности, реализация которых осуществляется в рамках государственного оборонного заказа;

д) сырья, материалов, покупных комплектующих изделий (полуфабрикатов), специального оборудования и иной продукции, поставляемых в рамках кооперации головного исполнителя госконтракта для выполнения гособоронзаказа по поставке продукции, указанной в предыдущих пунктах.

Превышение цен на продукцию, поставляемую по госконтракту государственному заказчику (заказчику), по отношению к ценам на эту продукцию, определенным в соответствии с Положением № 1465, является признаком запрещенного ч. 3 ст. 8 Закона №275-ФЗ необоснованного завышения цены на продукцию по государственному оборонному заказу. Для того чтобы не допустить нарушения этого запрета, исполнителю надлежит выяснить, какая цена на продукцию, поставляемую им заказчику или головному исполнителю, исполнителю, сложилась на соответствующем товарном рынке.

Цена на продукцию, поставляемую по госконтракту, определяется с применением одного из следующих методов:

- метода анализа рыночных индикаторов;
- метода сравнимой цены;
- затратного метода.

Если метод анализа рыночных индикаторов и метод сравнимой цены не применимы для определения цены на продукцию и ранее не была сформирована ее базовая цена, цена на продукцию определяется затратным методом. Если базовая цена на продукцию ранее была сформирована, то цена на продукцию на очередной год и плановый период определяется с использованием:

- метода индексации базовой цены;
- метода индексации по статьям затрат.

Метод анализа рыночных индикаторов применяется в случаях, если продукция является биржевым товаром и (или) имеются данные о цене на продукцию в официальной статистической информации, распространяемой, либо предоставляемой Федеральной службой государственной статистики (субъектами официального статистического учета) в соответствии с законодательством РФ об официальном статистическом учете. Данный метод не применяется для определения цен на вооружение, военную, специальную и ракетно-космическую технику, а также в случае, если продукция не является биржевым товаром (либо если в течение 45 календарных дней до дня определения цены на продукцию сделки с продукцией на бирже не совершались), и при этом отсутствуют данные официальной статистической информации о цене продукции.

Метод сравнимой цены применяется для определения цены на продукцию в случае, если не применим метод анализа рыночных индикаторов, но при этом на соответствующем рынке товаров, работ, услуг обращается сравнимая продукция, либо в случае, если уполномоченными государственными или муниципальными органами утверждены в установленном порядке соответствующие тарифы (цены) на рассматриваемую продукцию.

Затратный метод применяется в случаях, если применение иных методов определения цены невозможно. При применении затратного метода цена на продукцию определяется как цена единицы продукции, формируемая исходя из определенного в установленном порядке состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, в виде суммы величин указанных затрат и прибыли. После определения метода цены на продукцию перейдем к порядку определения начальной (максимальной) цены госконтракта.

Начальная (максимальная) цена госконтракта определяется исходя из цены единицы продукции, объема поставки продукции, предусмотренного гособоронзаказом, с включением в цену государственного контракта стоимости вспомогательных работ (услуг), предусмотренных его условиями.

Положением о государственном регулировании цен на продукцию № 1465 также вносятся некоторые понятия в отношении себестоимости продукции. Так, себестоимость продукции формируется в виде суммы затрат, состав и размеры которых определяются исходя из:

а) особенностей поставки (в т.ч. производства) продукции, выполнения НИОКР и иных работ, оказания услуг, установленных нормативно-технической документацией, техническими заданиями и иными документами;

б) учетной политики и решений организации, которыми определяется специфика учета и планирования затрат;

в) обоснованных экономических показателей по статьям затрат, включаемых в себестоимость, в числе которых:

— для материальных расходов – номенклатура сырья, материалов, иных материальных ресурсов, нормы их расхода и цена единицы ресурса;

— для оплаты труда – трудоемкость изготовления продукции, стоимость единицы труда (нормо-часа, человеко-часа, человеко-дня, человеко-месяца);

— обоснованные головным исполнителем (исполнителем) нормативы для отнесения отдельных затрат организации на себестоимость продукции, в том числе уровень общепроизводственных,

общехозяйственных, транспортно-заготовительных расходов, специальных затрат и (или) затрат на подготовку и освоение производства.

Определение себестоимости продукции необходимо ввиду следующих требований нормативных правовых актов. В соответствии с п. 6 ст. 10 Закона № 275-ФЗ государственное регулирование цен на продукцию по государственному оборонному заказу осуществляется посредством определения минимального и максимального размеров рентабельности (прибыли) и порядка их применения при расчете цен на продукцию по государственному оборонному заказу. Также ст. 8 данного закона запрещены действия (бездействие) головного исполнителя, исполнителя, влекущие за собой необоснованное завышение цены на продукцию по государственному оборонному заказу, неисполнение или ненадлежащее исполнение государственного контракта, в том числе действия (бездействие), направленные:

1) на включение в себестоимость производства (реализации) продукции затрат, не связанных с ее производством (реализацией);

2) на установление экономически, технологически и (или) иным образом не обоснованной цены на продукцию, поставляемую заказчику или головному исполнителю, исполнителю, превышающей цену, сложившуюся на соответствующем товарном рынке;

3) на использование полученных по государственному контракту, контракту средств на цели, не связанные с выполнением государственного оборонного заказа.

В пункте 54 Положения № 1465, в частности, сказано, что «при определении цены на продукцию с применением затратного метода размер плановой рентабельности (прибыли) в составе цены на продукцию не может превышать 1 % плановых привлеченных затрат и 20 % плановых собственных затрат организации на поставку (включая производство) продукции». Из пункта 57 указанного Положения

следует, что в случае, если в результате выполнения контракта на поставку продукции или его этапов, фактическая прибыль организации превысила величину плановой рентабельности (прибыли), учтенную в составе цены контракта, сформированной при его заключении в соответствии с установленным порядком, за счет проведения мероприятий по снижению затрат на поставку продукции (снижению трудоемкости, материалоемкости и энергоемкости производства, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, сокращению расходов на приобретение покупных комплектующих изделий, совершенствованию технологии, управления и других мероприятий, оформленных документально), и при этом условия контракта выполнены надлежащим образом и в полном объеме, а также соблюдены требования законодательства о государственном оборонном заказе, фактическая прибыль не ограничивается величиной плановой рентабельности (прибыли), принятой в цене контракта.

Можно сделать вывод, что в случае, если соблюдены все названные условия, фактическая прибыль является законной (в том числе в части, превышающей плановую рентабельность) и переходит в собственность исполнителя. В этом случае исполнитель гособоронзаказа не подлежит привлечению к какой-либо ответственности, поскольку его действия являются правомерными. Но в ситуации, когда фактическая прибыль исполнителя государственного оборонного заказа превысила плановую рентабельность и хотя бы одно из названных выше условий не соблюдено, действия исполнителя по извлечению прибыли, превышающей плановую рентабельность, правомерными признать нельзя.

В то же время, если при определении цены продукции, поставляемой по госконтракту затратным методом, исполнителем ошибочно запланирована меньшая себестоимость продукции, а фактическая себестоимость оказалась существенно выше, то по общему правилу,

имеющему лишь некоторые исключения, риск убытков возлагается на исполнителя, государство их ему не возместит.

Таким образом, выполнение государственного оборонного заказа сопровождается рядом особенностей, которые необходимо учитывать исполнителю для безрисковой работы в данной области.

2.3. Обеспечение учета затрат по государственному оборонному заказу на примере промышленного предприятия

Многие промышленные предприятия в процессе своей деятельности встречаются с рядом проблем по учету затрат на производство продукции по государственному оборонному заказу. Особенностью учета и калькулирования в деятельности предприятий оборонно-промышленного комплекса (ОПК) является то, что вся информация о планируемых и фактических затратах в рамках государственного оборонного заказа подвергается аудиту со стороны государственного заказчика. Это, как было отмечено ранее, регламентировано рядом нормативных документов, регулирующих деятельность по государственному оборонному заказу. Следует заметить, что законодательство в данной области довольно часто меняется. При этом заказчик проверяет финансовую информацию на соответствие как требованиям действующего законодательства, так и внутренним распоряжениям аудирующего ведомства. Кроме того, аудиту подвергаются не только учетные документы, но и система организации учетных данных. Немаловажными факторами, влияющими на положительность заключения заказчика, являются прозрачность и достоверность представляемой информации.

В данном разделе рассмотрим организацию системы учета затрат по государственному оборонному заказу на примере металлургического предприятия (АО «Металлург»). Данное предприятие относится к

предприятиям черной металлургии и является одним из исполнителей, участвующих в поставках продукции по государственному оборонному заказу. Продукция предприятия конкурентоспособна и пользуется спросом как на внутреннем, так и на внешнем рынках.

После анализа в предыдущих разделах нормативно-правовых актов, рекомендаций по ведению учета исполнителями при выполнении государственного оборонного заказа перейдем к поэтапному выполнению требований законодателя. Предположим, что заказчик в рамках своих обязанностей по гособоронзаказу организовал и осуществил размещение заказа на поставку продукции по ГОЗ на предприятии АО «Металлург», определил головного исполнителя. Головной исполнитель привлекает для выполнения ГОЗ исполнителей, тем самым организовывается кооперация головного исполнителя. Как отмечалось выше, несмотря на уровень кооперации, каждый исполнитель обязан организовывать отдельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому государственному контракту. Для четкого понимания действий исполнителя при выполнении ГОЗ можно выделить основные требования заказчика к исполнителю и объединить их следующим образом:

1. Банковское сопровождение.
2. Организация отдельного учета.
3. Формирование документации и получение отчетности.

«Красной линией» при выполнении гособоронзаказа условно можно обозначить идентификатор ГОЗ (двадцатизначный цифровой код). При этом данный реквизит должен быть указан на всех этапах выполнения ГОЗ. Головной исполнитель должен сообщать идентификатор государственного контракта до заключения контракта, именно эта информация позволяет идентифицировать компанию как исполнителя в цепочке кооперации. Указанный идентификатор государственного контракта действует на протяжении всего периода

исполнения контракта и подлежит указанию во всех контрактах (договорах) в рамках сопровождаемых сделок. Если подобная информация от головного исполнителя не поступала, исполнять обязанности, возложенные на исполнителя частью 2 ст.8 № 275-ФЗ компания не должна. Далее, при заключении договора на поставку и ввода данных в учетную систему, идентификатор ГОЗ вносится в справочник котировок дебитора (покупателя, заказчика) и указывается в электронной форме договора. После этого при формировании всех последующих документов со ссылкой на договор, данный реквизит будет копироваться из первоначально созданного документа – договора.

Исполнитель в рамках банковского сопровождения:

- заключает с уполномоченным банком договор о банковском сопровождении (исполнитель выбрать уполномоченный банк не может, он обязан открыть отдельный счет в том банке, в котором отдельный счет открыл головной исполнитель);

- соблюдает режим использования отдельного счета;

- определяет в контрактах, заключаемых с другими исполнителями, обязательное условие об осуществлении расчетов по таким контрактам с использованием для каждого контракта отдельного счета, открытого в уполномоченном банке, выбранном головным исполнителем;

- использует для расчетов по контрактам только отдельные счета, открытые в уполномоченном банке другими исполнителями, с которыми у исполнителя заключены контракты, при наличии у исполнителей договоров о банковском сопровождении, заключенных с уполномоченным банком;

- указывает в распоряжении идентификатор государственного контракта.

Таким образом, для расчетов по гособоронзаказу необходимо открывать отдельные расчетные счета в аккредитованных банках под каждый контракт. То есть в одном банке может быть открыто несколько счетов по числу контрактов.

Для ведения бухгалтерского учета при выполнении операций по расчетному счету необходимо данные операции отделить от основных операций, не связанных с деятельностью по выполнению ГОЗ. Для каждого из собственных банков в плане счетов организации определяются отдельные балансовые счета. Отметим также, что управление бизнес-процессами на АО «Металлург» осуществляется на основе модуля системы SAP (в том числе учет затрат на основе системы SAP R/3).

Отчеты по заказам, отгрузке и счетам-фактурам, а также различные аналитические отчеты, ведомость отгруженной продукции, отчет по товарному выпуску продукции и другие отчеты были доработаны на предприятии для обеспечения выборки данных и формирования показателей по ГОЗ. Например, на рисунке 2.1 представлен отчет по счетам-фактурам.

Фактура	ИдГосКонтракта	ДатаСФ	ДатаОтр	ПозФ	Заказ	ПозЗ	НаимЗак	ИНН Зак	КПП Зак	ГородЗак	Материал	Наименование позиции
901637077	1520187310181020104009116	19.12.2016	19.12.2016	1	2016600011	30	ООО "Росметаллопрокат"	6632019695	668001001	г. Серов	1611113	Прокат сорт.констр 38ХМ кр 210
901637078	1520187310181020104009116	19.12.2016	19.12.2016	1	2016600006	40	ООО "Росметаллопрокат"	6632019695	668001001	г. Серов	1611804	Прокат сорт.констр.ник 38ХМ2МА кр 2
901637079	1520187310181020104009116	19.12.2016	19.12.2016	1	2016600007	20	ООО "Росметаллопрокат"	6632019695	668001001	г. Серов	1500727	Прокат сорт.констр 38ХМ кр 65
901637079	1520187310181020104009116	19.12.2016	19.12.2016	2	2016600007	30	ООО "Росметаллопрокат"	6632019695	668001001	г. Серов	1501359	Прокат сорт.констр 38ХМ кр 75
901637079	1520187310181020104009116	19.12.2016	19.12.2016	3	2016600007	30	ООО "Росметаллопрокат"	6632019695	668001001	г. Серов	1501359	Прокат сорт.констр 38ХМ кр 75
901637079	1520187310181020104009116	19.12.2016	19.12.2016	4	2016600007	50	ООО "Росметаллопрокат"	6632019695	668001001	г. Серов	1500907	Прокат сорт.констр 38ХМ кр 110

Рисунок 2.1. Отчет по счетам-фактурам

Присутствие аналитики в отчетах является положительным моментом для оперативного получения информации по продажам ГОЗ в общем объеме продаж, что в свою очередь способствует выполнению условия ведения раздельного учета. Данная обязанность исполнителя, как уже отмечалось, закреплена в ст. 8 Закона № 275-

ФЗ. Помимо этого в статье 15.37 Кодекса РФ об административных правонарушениях предусмотрена ответственность за нарушение требования о ведении раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности [13]:

1. Неисполнение головным исполнителем, исполнителем по государственному оборонному заказу требования о ведении раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности – влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двадцати тысяч до пятидесяти тысяч рублей; на юридических лиц – от трехсот тысяч до пятисот тысяч рублей.

2. Грубое нарушение головным исполнителем, исполнителем по государственному оборонному заказу правил ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности – влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пятидесяти тысяч до ста тысяч рублей или дисквалификацию на срок до трех лет; на юридических лиц – от пятисот тысяч до одного миллиона рублей.

Под грубым нарушением правил ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности понимается искажение совокупных сумм понесенных расходов не менее чем на 10 процентов.

На сегодняшний день судебная практика по основаниям отсутствия ведения раздельного учета складывается в основном в пользу контролирующих органов, т. е. исполнителю сложно в судебном процессе доказать наличие раздельного учета фактов хозяйственной жизни.

Часть затрат, которые включаются в расходы при выполнении коммерческого контракта, не могут участвовать при выполнении ГОЗ. Такие ограничения определяют разную схему расчета финансовых результатов, о чем также упоминалось в предыдущем разделе работы.

В рабочем плане счетов, который целесообразно оформить в виде приложения к Учетной политике предприятия, необходимо закрепить субсчета на счетах бухгалтерского учета доходов, расходов, имущества и обязательств предприятия, соответствующие каждому виду деятельности или объекту налогообложения.

К «запрещенным» затратам по ГОЗ относятся часть накладных расходов. Из общехозяйственных расходов для учета финансового результата по ГОЗ исключаются [34]:

- представительские расходы;
- расходы на содержание и ремонт зданий и оборудования, увеличивающие стоимость амортизируемого имущества;
- рекламные расходы (включая рекламные мероприятия и презентации);
- расходы на сувенирную продукцию;
- расходы на симпозиумы, семинары, конференции;
- расходы по зарубежным командировкам;
- расходы на добровольное медицинское и пенсионное страхование.

Формирование «затратной части» в рамках ГОЗ имеет важное значение, так как данный показатель лежит в основе ценообразования. Именно полная себестоимость, увеличенная на допустимый процент рентабельности, входит в основу затратного метода для расчета цены продукции. Для обеспечения раздельного учета продаж по ГОЗ в Плане счетов анализируемого предприятия были созданы отдельные счета Главной книги. Также в Плане счетов были созданы отдельные счета Главной книги для выделения расчетов с контрагентами по ГОЗ. Для учета полученных авансов был настроен отдельный код главной книги.

Для учета НДС были определены и настроены отдельные коды налогов с соответствующими кодами видов операций. Для обеспечения раздельного учета себестоимости продаж и формирования автоматических проводок по отпуску материалов, выборки и аналитики по отгрузке, были настроены отдельные виды движения материалов.

Согласно принятой Учетной политике на предприятии АО «Металлург» учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции производится *попередельным методом*.

Перечень переделов, по которым осуществляется учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, представлен ниже:

- производство агломерата;
- производство чугуна;
- производство стали;
- производство заготовки;
- производство проката;
- производство калиброванной стали.

Учет затрат на предприятии в системе SAPR/3 ведется средствами модуля СО (Controlling) – Контроллинг. Данная система предоставляет все функции планирования затрат, в том числе планирование себестоимости продукции (работ/услуг), фактический учет затрат, анализ отклонений, формирование внутренней отчетности по структуре затрат. Для учета затрат в системе SAPR/3 создается контроллинговая единица, к которой в свою очередь присваивается балансовая единица.

*Контроллинг*овая единица – организационная единица учета затрат, включающая одну или несколько балансовых единиц, внутри которой производится полный замкнутый учет затрат.

Балансовая единица – организационная единица, которая самостоятельно готовит отдельную бухгалтерскую отчетность для внутреннего потребления или полный пакет отчетности, требуемый законодательством для предоставления в налоговые и другие органы.

К компонентам Контроллинга относятся:

1. *Учет по видам затрат.* Учет по видам затрат предоставляет обзор затрат, возникших на предприятии. Большинство значений автоматически передается в Контроллинг из модулей «Финансовая бухгалтерия» и «Управление материальными потоками».

2. *Учет по местам возникновения затрат (МВЗ).* Учет по местам возникновения затрат используется в Контроллинге в целях обеспечения прозрачности возникающих затрат предприятия, что позволяет получить информацию, необходимую для принятия решений. Компонент позволяет анализировать косвенные затраты в соответствии с тем, в какой структурной единице предприятия они возникли. Использование такого подхода требует, чтобы все затраты были учтены в соответствии со своим происхождением.

3. *Внутренние заказы.* Внутренние заказы используются для сбора и управления данными в соответствии с мероприятием, ставшим причиной возникновения этих заказов, например:

- текущие ремонты оборудования, зданий, сооружений;
- капитальные ремонты по объектам;
- учет затрат по транспортно-заготовительным расходам;

- учет затрат по НИОКР и расходам будущих периодов;
- учет затрат по отдельным мероприятиям за счет прибыли;
- учет затрат по услугам вспомогательного производства для сторонних потребителей;
- перенос затрат с МВЗ на основные бухгалтерские счета (26, 44);
- учет затрат на производство продукции по калькуляционным группам;
- учет потерь от брака.

Ниже приведено более детальное описание перечисленных компонентов Контроллинга.

Для учета затрат на отдельных объектах (МВЗ, заказы и др.) необходимо представлять, какие именно затраты «попали» на объект. Для данных целей используют различные виды затрат, их объединяют в группы, чтобы была возможность строить иерархию видов затрат. Пример видов затрат (фрагмент) АО «Металлург» приведен на рисунке 2.2.

Виды затрат применяются для классификации оцененного потребления производственных факторов в пределах контроллинговой единицы предприятия. Выделяют *первичные виды затрат и вторичные*.

Первичные виды затрат – это позиции плана счетов организации, относящиеся к затратам, для которых в модуле «Финансы» (FI) существует соответствующий основной счет. Модуль «Финансы» в свою очередь является одним из компонентов системы SAPR/3, в нем аккумулируются все данные, необходимые для ведения бух-

галтерского учета и получения бухгалтерской финансовой отчетности. Первичный вид затрат может быть создан только в том случае, если он предварительно определен как основной счет в плане счетов и создан как счет в Финансах. Система выполняет проверку, существует ли в Финансах соответствующий счет.

Рисунок 2.2. Виды затрат

К первичным видам затрат относятся:

- затраты на материалы;
- затраты на содержание персонала;
- затраты на электроэнергию;
- затраты на амортизацию ОС и т. д.

Вторичные виды затрат могут создаваться и обрабатываться только в учете затрат (модуле «Контроллинг»). Они отражают внутренние стоимостные потоки, например, возникающие в операциях внутрипроизводственного перерасчета работ, вычислении косвенных затрат и т. д.

При создании вторичного вида затрат система проверяет, существует ли уже соответствующий счет в Финансах. Если такой счет существует, то в учете затрат невозможно создать вторичный вид затрат.

К вторичным видам затрат относятся:

- виды затрат раскладки;
- виды затрат для внутрипроизводственного перерасчета работ;
- виды затрат для расчета заказов.

Виды затрат в Контроллинге (CO) во многом аналогичны основным счетам, используемым в Финансах (FI).

Виды затрат документально фиксируют, какие затраты (с дифференциацией по типам) и на какие суммы были осуществлены в течение расчетного периода. Здесь содержатся сведения о стоимостных потоках и сумме расходов на предприятии. В системе SAP R/3 компоненты «Учет по видам затрат» и «Учет по местам возникновения затрат» (внутренние заказы) тесно связаны между собой. Каждая проводка на счет, который одновременно является видом затрат, присваивается либо месту возникновения затрат, либо конкретному заказу. Это гарантиру-

ет, что к концу расчетного периода данные будут разделены по видам затрат и МВЗ (внутренним заказам) для осуществления анализа.

Место возникновения затрат – это организационная единица в рамках контроллинговой единицы, представляющая собой четко ограниченное место, где возникают затраты. МВЗ выделяются на основе таких признаков, как выполняемые функции, вид деятельности, пространственное расположение и/или сфера ответственности. МВЗ является объектом планирования и учета затрат и самостоятельной единицей континговки. При закрытии периода тем или иным способом производится перенос затрат с МВЗ на объекты-получатели до обнуления сальдо на МВЗ.

Деление предприятия на места возникновения затрат преследует несколько целей в зависимости от метода учета затрат:

- отнесение затрат на МВЗ позволяет определять, где в структуре предприятия возникают затраты;
- при планировании затрат по уровням МВЗ возможно определять эффективность работы с точки зрения затрат именно в тех точках, где они возникают;
- при необходимости отнесения косвенных затрат на отдельные продукты, услуги или сегменты рынка, целесообразно дополнительно присвоить затраты местам возникновения затрат, непосредственно участвующим в создании этих продуктов или услуг.

МВЗ могут объединяться в группы МВЗ. С использованием групп МВЗ можно создавать иерархии МВЗ путем объединения групп в соответствии со сферами управления, выполняемыми функциями, видами деятельности и т. д.

Перед созданием МВЗ определяется *стандартная иерархия* – древовидная (иерархическая) структура, содержащая все МВЗ, принадлежащие определенной контроллинговой единице, и отражающая организационную структуру предприятия в целом.

Каждое место возникновения затрат может быть присвоено только одной группе в стандартной иерархии, но любому числу альтернативных групп.

Внутренний заказ – это объект системы SAP R/3 (модуля «Контроллинг»), предназначенный для сбора затрат на производство основной продукции по калькуляционным группам и на различные мероприятия (текущий и капитальный ремонт, расходы за счет прибыли, расходы будущих периодов и т. д.). Является объектом планирования и учета затрат и самостоятельной единицей континговки. Подлежит полному расчету в конце периода. В ходе данного исследования была разработана концепция изменения порядка учета общехозяйственных расходов (ОХР) и коммерческих расходов (КР) при выполнении ГОЗ.

Были проанализированы используемые виды затрат в АО «Металлург» и по результатам анализа разработаны следующие предложения и технические решения.

Во-первых, были внесены некоторые изменения в систему по представлению затрат, не включаемым в ГОЗ. Например, была изменена группа видов затрат «Страховые платежи» (рисунок 2.3).

Также была изменена группа видов затрат «Командировочные расходы» (рисунок 2.4).

Создана отдельная группа видов затрат «Расходы, исключаемые для ГОЗ» (рисунок 2.5).

Рисунок 2.3. Группа видов затрат для страховых платежей

Рисунок 2.4. Группа видов затрат для командировочных расходов

Рисунок 2.5. Группа видов затрат, исключаемых для ГОЗ

6.4.4. Проверка контировок.

Для корректного учета КР в соответствии с правилами, описанными в п.6.4.3., стандартными средствами модуля СО выполнять проверку на недопустимость следующих контировок ВЗ на заказы вида 0540:

ВЗ	Наименование ВЗ	500048 «КР Экс- порт+С НГ»	500047 «КР ВнРын об- щие»	501171 «КР ВнРын, искл. для ГОЗ»	501170 «КР ВнРын только для ГОЗ»
32190005	Усл-транспорт_грузов	+	-	+	+
32190006	Услуги ТехПД	+	-	+	+
32190011- 32190013	Грузовые автомобили (АвП)+	+	-	+	+
32503001	Страхование объектов	+	+	-	-
32503004	ДопРсхКомНеПрДляПр	+	-	+	-
32504001	Командиров. РФ норм	+	+	-	-
32504002	Командиров. РФ св. норм	+	-	+	-
32504003	Суточные РФ норм	+	+	-	-
32504004	Суточные РФ св. норм	+	-	+	-
32510000	Аудиторские услуги	+	+	-	-
32511000	Информ/выч_обсл_усл	+	+	-	-
32513000	Услуги охраны	+	-	+	+
32520000	Услуги_тамож_оформл	+	-	-	-
32581002	Специпитание	+	+	-	-
32591000	ГОСТ_Спрвчн_ПдпИзд	+	+	-	-
32400001	Амортизация	-	-	+	-
32523000	Рекламные услуги	-	-	+	-
32570000	Представительские расхо- ды	-	-	+	-
32504101- 32504104	Зарубеж. командировочные расходы	+	-	-	-
33202910	Ж/д перевозки	-	+	-	-

+ контировка допускается.

- контировка не допускается.

При обнаружении недопустимой контировки в процессе создания/изменения заказа на поставку закупаемой услуги и/или проведения документа выдается запрещающее сообщение «Для заказа <XXXXXX> проводки вида затрат <NNNNN> запрещены!».

Рисунок 2.6. Фрагмент протокола технического решения по учету
ОХР и КР

Техническое решение для проверки возможности отнесения общехозяйственных и коммерческих расходов при выполнении ГОЗ представлено на рисунке 2.6.

Методика распределения расходов для ГОЗ базируется на следующих допущениях:

- распределение ОХР, как для ГОЗ, так и для иных коммерческих контрактов, осуществляется пропорционально выручке от реализованной продукции, что не противоречит п.3 Постановления от 19.01.1998 № 47 [32];

- распределение КР, как для ГОЗ, так и для иных коммерческих контрактов, осуществляется пропорционально себестоимости отгруженной продукции, в соответствии с п. 3 Постановления № 47.

Данные допущения были учтены при реализации технических решений в SAPR/3. Пример измененной схемы учета коммерческих расходов представлен на рисунке 2.7.

В результате выполнения всех этапов учета должны быть получены данные о полной себестоимости продукции предприятия, а результат распределения затрат должен быть отражен в ведомости отгруженной продукции. В заключении отметим, что в рамках данного исследования был проведен анализ технико-экономических решений в системе SAPR/3 для учета деятельности при выполнении ГОЗ. Методика ведения отдельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности по ГОЗ, разработанная и принятая в АО «Металлург», соответствует требованиям законодательства и может быть использована аналогичными предприятиями.

А.2. Схема учета и распределения КР

Рисунок 2.7. Измененная схема учета коммерческих расходов

Глава 3. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Основные положения в системе учета основных средств на промышленном предприятии

Для крупных промышленных предприятий актуальна тема совершенствования учета основных средств. Особенно это касается тех производств, где ежегодно наблюдается рост количества объектов основного и вспомогательного технологического оборудования в связи с внедрением новых инвестиционных программ и увеличением производственных мощностей.

Основным нормативным документом, регламентирующим учет основных средств (ОС), является Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 от 30.03.2001 № 26н. Учет ОС для цели исчисления налога на прибыль, регламентируется главой 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

В соответствии с ПБУ 6/01, в качестве ОС принимаются к бухгалтерскому учету активы организации, если одновременно выполняются следующие условия:

- 1) актив предназначен для производства продукции, при выполнении работ или оказании услуг, управленческих нужд предприятия, либо для предоставления за плату в аренду различного вида;
- 2) актив предназначен для использования в течение длительного времени, срока продолжительностью свыше 12 месяцев или срока больше обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 3) не предполагается дальнейшая перепродажа актива;

4) актив потенциально способен приносить предприятию экономические выгоды в будущем.

Стоимостной лимит отнесения активов к ОС, устанавливается в учетной политике каждой организации, но не менее сорока тысяч рублей за единицу.

В НК РФ «амортизируемым имуществом» признаются объекты стоимостью в сто тысяч рублей и более и сроком полезного использования, превышающим 12 месяцев.

Единицей бухгалтерского учета ОС является инвентарный объект. Все инвентарные объекты условно можно разделить на три вида:

- 1) объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- 2) отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения самостоятельных функций;
- 3) обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

К тому же под комплексом конструктивно сочлененных предметов может пониматься и несколько предметов разного назначения, смонтированных на одном фундаменте, при этом каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса. Если же сроки полезного использования каждого такого предмета существенно отличаются, то они должны быть учтены как самостоятельный инвентарный объект. При вводе в эксплуатацию законченных строительством объектов, бывает сложно определить, из каких элементов должен сформироваться инвентарный объект (рисунок 3.1).

Рисунок 3.1. Пример инвентарного объекта

На рисунке 3.1 представлен пример комплекса конструктивно сочлененных предметов современного образца – модульной компрессорной станции низкого давления, состоящей из следующих основных элементов, обозначенных номерами:

- 1) номер 1 – контейнерный блок-модуль с установленным внутри оборудованием;
- 2) номер 2 – трубопровод с опорами и обслуживающими площадками;
- 3) номер 3 – ресиверы сжатого воздуха, работающие под давлением;
- 4) номер 4 – бетонная площадка с ограждением.

С одной стороны, данный комплекс представляет собой единое целое, и предназначен для выполнения определенной работы. С другой стороны, каждый элемент может иметь свой срок полезного использования, который отличен от срока других объектов, и должен быть учтен обособленно. Соответственно, возникает вопрос: каким образом должны приниматься решения в подобных ситуациях?

Как правило, на крупных производственных предприятиях определение инвентарного объекта производится постоянно действующей или специально сформированной для конкретного случая комиссией, при этом изучается техническая документация всех элементов комплекса, условия эксплуатации, предполагаемые сроки службы, функциональная составляющая и регламент обслуживания. По итогу рассмотрения составляются соответствующие акты установленной формы, закрепленной в учетной политике предприятия, подписываются комиссией и утверждаются руководителем. Однако, несмотря на индивидуальный подход к определению инвентарного объекта, должна существовать регламентированная система, способствующая четкому алгоритму действий в данном вопросе. К такой системе можно отнести отдельные виды классификации объектов ОС. Виды классификации ОС напрямую зависят от различных признаков учета. Признаки учета ОС формируются на основании требований действующих нормативных документов, с учетом особенностей управленческой отчетности каждого предприятия, а также специфики производимой продукции, работ, услуг. Наиболее распространенные на практике крупных предприятий виды классификации ОС, приведены в таблице 3.1.

Таблица 3.1. Виды классификации ОС

Название классификации	Цель классификации	Элементы классификации
1. По типу объекта	Для формирования пояснений к бухгалтерской отчетности	<ul style="list-style-type: none"> – здания; – сооружения; – машины и оборудование; – транспорт; – инвентарь; – многолетние насаждения; – прочие.

Продолжение Таблицы 3.1

2. По назначению	Для определения счета отнесения затрат по амортизации ОС	– производственные объекты; – объекты общехозяйственного предназначения; – непромышленные объекты; – ОС социальной сферы.
3. По принадлежности	Для определения балансовой принадлежности	– собственные; – арендованные; – лизинг.
4. По условиям эксплуатации	Для определения срока полезного использования и порядка начисления амортизации	– агрессивная среда; – повышенная сменность; – консервация; – обычные условия.
5. По налоговым нормам	Для формирования определенных налоговых регистров	– недвижимое имущество; – движимое или льготированное; – транспортные средства по ставкам налога.
6. По изготовителю	Для формирования отдельных статистических отчетов, заказа запасных частей	– отечественное производство; – импортное производство; – серийное производство; – индивидуальное производство.

Если классификацию по типу объекта из таблицы 3.1 применить к комплексу конструктивно сочлененных предметов, представленному на рисунке 3.1, то получится ориентировочно такой перечень инвентарных объектов, согласно ранее обозначенных номеров элементов:

1) номер 1 будет разделен на составляющие:

– непосредственно сам контейнерный блок-модуль, в случае возможности его эксплуатации отдельно от установленного в нем оборудования (тип объекта – здание);

– рабочее оборудование внутри компрессорной станции (каждый элемент в отдельности, тип – оборудование);

2) номер 2 – трубопровод с опорами и обслуживающими площадками (тип объекта – сооружение);

3) ресиверы сжатого воздуха, работающие под давлением (тип объекта – оборудование);

4) бетонная площадка с ограждением (тип объекта – сооружение).

По сформированным таким образом инвентарным объектам, также можно применить и остальные, указанные в таблице 3.1, виды классификации и соответствующие признаки учета ОС, проставить в карточки учета данных инвентарных объектов.

Вообще, карточка учета объекта ОС предназначена для аналитического учета, в ней приводится вся имеющаяся информация относительно данного объекта, в том числе вся его история, начиная с момента приобретения (постройки) ОС, до его полного выбытия. Признаки фиксируются в инвентарных карточках ОС для возможности оперативного формирования необходимых отчетов в различные инстанции.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости. Изменение первоначальной стоимости допускается в ограниченных законодательством случаях, а после ее изменения объект ОС продолжают учитывать по так называемой «восстановительной» стоимости. Согласно ПБУ 6/01 первоначальная стоимость объекта ОС меняется в случаях переоценки, модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования, а также частичной ликвидации. Стоимость объектов ОС переносится в состав расходов предприятия посредством начисления амортизации. ПБУ 6/01 и НК РФ регламентирует ряд способов начисления амортизации, наиболее распростра-

ненным на практике является линейный метод. При данном методе, амортизация начисляется ежемесячно равными долями в течение срока полезного использования ОС, который определяется предприятием индивидуально по каждому объекту, при принятии его к учету.

Синтетический учет ОС ведется на бухгалтерском счете 01 «Основные средства», синтетический учет начисленной амортизации ведется по кредиту счета 02 «Амортизация ОС». Сальдо на конец отчетного периода по дебету счета 01, должно соответствовать сумме первоначальных (восстановительных) стоимостей по всем карточкам аналитического учета ОС. Сальдо на конец отчетного периода по кредиту счета 02, должно соответствовать сумме начисленной амортизации всех объектов ОС. Разница между этими двумя величинами называется остаточной или балансовой стоимостью ОС и отображается в разделе внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности.

Важная составляющая учета ОС – это определение срока полезного использования объекта ОС. Необходимо заранее спрогнозировать, как долго объект сохранит свои начальные показатели по производительности, мощности и т.п. При этом необходимо принять во внимание и ожидаемый физический износ, зависящий от условий эксплуатации, количества смен, влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта и различных ограничений использования объекта ОС. Большинство российских предприятий определяет срок полезного использования в бухгалтерском учете, также как и в налоговом учете, если данный срок реально соответствует вышеперечисленным факторам его определения. Это позволяет снизить расхождения между двумя системами учета амортизационных расходов.

При определении срока полезного использования объекта ОС в целях налогового учета используется Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), в различных редакциях, в зависи-

мости от периода постановки на баланс. По классификационному коду определяется амортизационная группа ОС, на основании Постановления Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 [31]. Срок полезного использования может быть пересмотрен, в случаях улучшения (повышения) первоначальных показателей функционирования объекта ОС в результате проведенной реконструкции или модернизации (срок полезного использования, мощность, производительность и т. п.). Начисление амортизации по объекту ОС начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта, либо списания его с бухгалтерского учета. Начисление амортизации прекращается с 1 числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта ОС, либо списания его с бухгалтерского учета.

Приостановление начисления амортизации также регламентируется, это может происходить лишь в двух случаях:

- перевод ОС по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;
- в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизации ОС производится независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде, и отражается в учете того периода, к которому оно относится. Суммы начисленной амортизации ОС аккумулируются на отдельном счете учета, в соответствии с планом счетов организации. Стоимость объекта ОС, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды, подлежит списанию с учета.

Выбытие объекта ОС производится в следующих случаях:

- продажа;

- физический износ или несоответствие современным техническим требованиям;
- ликвидация при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации;
- передача в виде вклада в уставный капитал другого предприятия;
- передача по договору мены, дарения;
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостачи или порчи по результатам инвентаризации;
- частичная ликвидация при реконструкции;
- прочих случаях.

Соответствие фактического наличия объектов ОС учетным данным, определяется путем проведения инвентаризации. Согласно действующему законодательству РФ, инвентаризация ОС может проводиться раз в три года [35].

На большинстве крупных предприятий, в целях достоверного учета и надлежащего контроля, периодичность проведения обязательной инвентаризации ОС может быть сокращена до одного года. Для проведения обязательной инвентаризации ОС составляется приказ, в котором оговариваются сроки проведения инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии и прочие организационные аспекты.

Главная отличительная особенность инвентаризации объектов ОС от инвентаризации других активов заключается в том, что объекты ОС, как правило, имеют свои индивидуальные идентификационные признаки, такие как инвентарный номер, заводской номер, но-

мер паспорта, регистрационный номер в различных государственных структурах. Следовательно, инвентарная опись ОС должна содержать максимальную информацию для достоверной идентификации объектов. Еще одна особенность, заключается в том, что во время проведения проверки ОС, учетная информация из инвентарной описи, помимо фактического наличия объекта ОС и нанесенного на него инвентарного номера, сверяется также с технической документацией данного ОС. Законодательно регламентированная последовательность проведения инвентаризации ОС на предприятиях, приведена в таблице 3.2.

Таблица 3.2. Порядок проведения инвентаризации ОС

Стадия	Документ	Ответственный
1. Создание комиссии	Приказ (распоряжение)	Руководитель
2. Расписка	Расписка (ИНВ–1)	Материально ответственное лицо
3. Проверка фактического наличия ОС	Инвентарная опись (ИНВ–1)	Комиссия
4. Оформление расхождений	Специальная (сличительная) ведомость	Бухгалтерия
5. Объяснение расхождений	Объяснительная записка	Материально ответственное лицо
6. Оформление результатов	Протокол	Председатель и члены комиссии

Важными для управленческого учета предприятия являются эксплуатационные свойства объекта, а не просто его фактическое наличие.

Так, в ходе инвентаризации может быть выявлено, что объект имеется в наличии, но не эксплуатируется по причине поломки. В этом случае очевидно, что он неспособен приносить организации экономические выгоды и подлежит списанию с учета, либо должен быть отремонтирован для восстановления эксплуатационных свойств. Поэтому очень важно иметь такую систему управления ОС, при которой выявление неисправностей объекта ОС производилось бы не на основании инвентаризации, а имело бы плановый характер для бесперебойного поддержания производственного процесса. Также своевременное принятие решений относительно ремонта, либо ликвидации объекта ОС и покупки нового, оказывает непосредственное положительное влияние на экономическое состояние предприятия.

Восстановление объектов ОС может осуществляться посредством ремонта, модернизации или реконструкции. Средства, израсходованные на восстановление объекта ОС, отражаются в учете того отчетного периода, к которому они относятся. Только затраты на модернизацию и реконструкцию объекта ОС могут увеличивать его первоначальную стоимость. Расходы на ремонт ОС проводятся на счетах учета затрат, поскольку не улучшают первоначально принятых характеристик объекта. Чтобы правильно и без налоговых рисков отнести ту или иную работу именно к ремонту ОС, необходимо разобраться в следующих определениях.

Ремонт – это устранение неисправности объекта ОС для поддержания его в рабочем состоянии. Согласно Положению о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000 от 29.12.1973 № 279, ремонты объектов ОС подразделяются на следующие виды:

– текущий ремонт, в рамках которого производится устранение поломок, повреждений и неисправностей;

– капитальный ремонт, при котором осуществляются дорогостоящие и (или) длительные мероприятия, направленные на поддержание работоспособности ОС, смена неисправных, поврежденных или изношенных конструкций.

К работам по техническому обслуживанию, а также текущему ремонту объектов ОС относятся работы по систематическому и своевременному предохранению ОС от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии. Данные работы производятся регулярно в течение года в соответствии с регламентом, определенным в технической документации или графиках, разработанных на предприятии. Например, к текущему ремонту производственных зданий и сооружений относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей [30].

Ориентировочный список работ по текущему ремонту зданий и сооружений приведен в приложении 3 к МДС13-14.2000. В данном перечне приведено процентное соотношение проводимых работ по ремонту зданий относительно общей площади строительной конструкции. Например: ремонт каменной облицовки цоколя производится только в объеме до 10 % общей площади облицовки.

При капитальном ремонте оборудования происходит полная разборка агрегатов, ремонт их базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые, более современные, сборка, регулирование отремонтированного оборудования.

К капитальному ремонту, согласно пункту 14.2 ст. 1 Градостроительного кодекса РФ, относятся работы [3]:

- по замене и (или) восстановлению строительных конструкций объектов капитального строительства или элементов таких конструкций, за исключением несущих строительных конструкций;

- по замене и (или) восстановлению систем инженерно-технического обеспечения и сетей инженерно-технического обеспечения объектов капитального строительства или их элементов;

- по замене отдельных элементов несущих строительных конструкций на аналогичные или иные улучшающие показатели конструкций элементы.

Капитальный ремонт зданий и сооружений, предполагает смену изношенных конструкций или замену их на более прочные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной смены или замены основных конструкций, срок службы которых в зданиях и сооружениях является наибольшим (все виды стен зданий, все виды каркасов стен, опоры мостов и подобное).

Перечень работ по капитальному ремонту зданий и сооружений приведен в приложении 8 к МДС13-14.2000.

Работы сгруппированы по отдельным элементам зданий и сооружений, например:

- перекладка и ремонт отдельных ветхих участков каменных стен до 20 % общего объема кладки;

- частичная или сплошная смена всех видов полов и их оснований;

- полная смена ветхих оконных и дверных блоков;

- возобновление штукатурки всех помещений;

- возобновление облицовки и штукатурки фасадов, смена облицовки стен;
- частичная или полная смена трубопровода внутри здания, включая вводы водопровода и выпуски канализации.

Различия в необходимости проведения капитального или текущего ремонта здания представлены на рисунке 3.2.

Рисунок 3.2. Различия в необходимости проведения капитального или текущего ремонта здания

На рисунке 3.2 видно, что фасаду здания требуется возобновление облицовки и штукатурки (изображение 1), что в соответствии с МДС13-14.2000 является работой по капитальному ремонту. Дефекты изображения под номером 2 соответствуют уже параметрам текущего ремонта, поскольку требуется только работа по окраске стены здания.

Модернизация в основном относится к оборудованию и представляет собой частичное улучшение конструкции в целях увеличения мощности, производительности, повышения качества продукции, изготавливаемой на данном оборудовании.

Понятие реконструкции в большей степени применяется к зданиям и сооружениям. Реконструкцией объектов капитального строительства в соответствии с ГрК РФ является:

- изменение основных частей объекта капитального строительства (высоты, количества этажей, площади, объема), в том числе надстройка, перестройка, расширение объекта;

- замена и (или) восстановление несущих строительных конструкций объекта капитального строительства, за исключением замены отдельных элементов таких конструкций на аналогичные, или иные улучшающие показатели таких конструкций.

Ремонт основного средства (в том числе капитальный) отличается от реконструкции, модернизации и дооборудования основного средства целями и результатами. Целью ремонта является устранение неисправностей и повреждений объекта, замена физически изношенных деталей (частей), которые могут привести к поломке основного средства или выпуску бракованной продукции, а целью модернизации (реконструкции) – расширение или изменение возможностей объекта. В результате ремонта происходит восстановление или поддержание основного средства в состоянии, пригодном к экс-

плуатации, а в результате модернизации (реконструкции) – появление у объекта новых качеств, улучшение его технических характеристик.

Документами, подтверждающими выполнение работы на ОС, являются:

- в случае ремонта – дефектная ведомость и акт о приеме-сдаче отремонтированного объекта;

- в случае реконструкции, модернизации или дооборудования – акт о приеме-сдаче реконструированных, модернизированных объектов ОС.

Так как любой вид ремонта ремонт призван поддерживать ОС в нормальном рабочем состоянии, а проведение реконструкции (модернизации) приводит к улучшению показателей эксплуатации оборудования, то они по-разному отражаются в учете.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) относит расходы по содержанию и эксплуатации ОС и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии к расходам по обычным видам деятельности [26]. Понесенные расходы на ремонт основных средств согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств от 13.10.2003 № 91н отражаются в учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство или расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат [17].

Расходы по модернизации (реконструкции) в бухгалтерском учете ОС увеличивают первоначальную стоимость объектов. В налоговом учете произведенные налогоплательщиком расходы на текущий и капитальный ремонт ОС рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (нало-

говом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

В главе 25 НК РФ определены следующие виды работ:

- к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых ОС, повышенными нагрузками, иными новыми качествами;

- к реконструкции относится переустройство существующих объектов ОС, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции ОС в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и расширения номенклатуры выпускаемой на данных ОС продукции;

- к техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей ОС или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

При проведении работ по реконструкции, модернизации, достройке, дооборудования, технического перевооружения первоначальная стоимость ОС изменяется. Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что положения НК РФ не предусматривают прямых критериев для отнесения осуществленных расходов на ремонт ОС в качестве расходов текущего периода и в качестве расходов на модернизацию (капитализируемых в остаточную стоимость ОС) в целях обложения налогом на прибыль.

На основании анализа текущей судебной практики можно выделить основные критерии, которые рассматривались судами для квалификации расходов на ремонт в качестве капитализируемых:

1) цель проводимых работ – полная замена ОС (с осуществлением демонтажа старого и монтажом нового оборудования), в результате чего происходит фактическое изменение технических и (или) экономических характеристик (улучшение технических свойств, увеличение мощностей ОС, увеличение срока службы, замена материалов на более современные и прочее);

2) ремонтируемые или заменяемые запчасти в налоговом учете учитываются как отдельные инвентарные объекты;

3) положениями технической документации и/или документацией по договору на проведение ремонтных работ прямо предусмотрена реконструкция, модернизация, техническое перевооружение и/или изменение технических и/или экономических характеристик ОС (улучшение технических свойств, увеличение мощностей ОС, увеличение срока службы и прочее).

Следовательно, для снижения налоговых рисков предприятия, связанных с доначислением налога на прибыль, налога на имущество и пени, необходимо в учете и отчетности иметь четкие разграничения между затратами на ремонт и капитализируемыми затратами. Одним из вариантов решения данного вопроса может быть утверждение на предприятии соответствующих Положений, регламентирующих как первичный документооборот данных затрат, так и правильность оформления технической документации, в которую могут вноситься какие-либо изменения. В данном случае бухгалтерская служба предприятия должна находиться в тесном взаимодействии с инженерными подразделениями, это может быть налажено в том

числе и благодаря качественной системе управленческого учета затрат на ремонт ОС.

На большинстве предприятий помимо РСБУ ведется учет ОС и по стандартам международной финансовой отчетности (МСФО). В каждой организации есть свои различия ведения учета по РСБУ и МСФО. Однако российские законодатели решили сблизить стандарты и нивелировать их отличия уже с 2020 года. С этой целью некоммерческой организацией фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учёта «Бухгалтерский методологический центр» был разработан проект ФСБУ «Основные средства», которым планируют заменить ПБУ 6/01, начиная с бухгалтерской отчетности за 2020 год. Организациям оставляют право начать применять данный стандарт и до указанного срока, но при условии раскрытия этого факта в отчетности [37].

Структура проекта ФСБУ «Основные средства» содержит восемь разделов: общие положения; признание и единица учета; оценка; амортизация; обесценение; выбытие; раскрытие информации в отчетности; переходные положения. Рассмотрим некоторые из них более подробно.

Согласно общим положениям, основные средства – это активы, которые обладают рядом признаков. А именно: актив имеет материально-вещественную форму, объект должен использоваться при производстве работ, услуг, продукции, срок полезного использования должен быть свыше 12 месяцев. Также отмечается, что актив, обладающий указанными признаками, считается ОС, если готов полностью к использованию, находится в том месте и (или) состоянии, в которых предприятие предполагает его эксплуатировать.

Также в общих положениях приведены определения терминов: группы ОС; ликвидационной стоимости и срока полезного исполь-

зования. Суть понятия ликвидационной стоимости сводится к тому, что это расчетная предполагаемая величина, которую предприятие получило бы от выбытия ОС, за вычетом затрат на ликвидацию. Следовательно, в проекте нового стандарта добавляется дополнительная оценка, ранее ликвидационная стоимость не была описана в бухгалтерском и налоговом учете. Но в то же время в документе не оговаривается, в какой момент времени ликвидационная стоимость должна появиться и каким образом она должна рассчитываться. Поэтому существует риск, что на практике на начальном этапе применения нового стандарта расчет ликвидационной стоимости может вызвать формальный характер.

В определении термина срока полезного использования присутствует интересный тезис о том, что срок может зависеть не только от времени, но и от количества выпущенной продукции данным объектом ОС. В связи с новой формулировкой возникает вопрос: если срок зависит от количества выпущенной продукции, то для определения периода начисления амортизации надо обязательно знать производительность объекта ОС. Но данная информация не всегда встречается в паспорте современного оборудования, также предприятие может использовать совершенно новое оборудование, ресурс которого никому не известен. В связи с чем данная норма, с большой вероятностью, также не будет иметь практического применения.

В разделе «Признание и единица учета» есть норма о том, что организация может переклассифицировать ОС в другой соответствующий актив, если данный объект больше не характеризуется совокупностью вышеназванных признаков отнесения к ОС. Не совсем понятным в данном случае является вопрос, как к «переклассификации» отнесутся контролирующие органы. Высока вероятность возникновения многих противоречий, что может повлечь за собой судебные споры.

Порядок определения инвентарного объекта в новом стандарте практически аналогичен ПБУ 6/01. Имеется небольшое дополнение, заключающееся в том, что единицы учета ОС, определенные изначально при их признании, могут впоследствии изменяться исходя из новых обстоятельств. Это дополнение будет достаточно выгодно предприятиям, поскольку часто встречаются ситуации, когда изначально на баланс ставится комплекс конструктивно сочлененных предметов, но затем возникает необходимость выделения какого-либо предмета из комплекса, а в нормативной базе такой порядок ранее прописан не был.

Согласно ФСБУ «Основные средства» амортизация начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем признания ОС. В случае консервации амортизация ОС не приостанавливается, как это указано в ПБУ 6/01. Однако в данном разделе присутствует ограничение о том, что начисление амортизации приостанавливается в случае, если ликвидационная стоимость ОС оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Данное нововведение, вероятно, несет некий экономический смысл, а именно – убыток от списания при ликвидации ОС должен быть покрыт внереализационным доходом от выбытия объекта. Однако на практике это действие будет уменьшать амортизационные отчисления в отдельные отчетные периоды. С одной стороны это будет способствовать искусственному снижению себестоимости продукции и, как следствие, увеличению налога на прибыль. С другой стороны, сумма налога на имущество зафиксируется на определенном значении и не будет уменьшаться до момента ликвидации данного объекта ОС.

В проекте ФСБУ «Основные средства» также есть раздел «Обесценение». Согласно данному разделу предприятие будет обязано осуществлять проверку объектов ОС на обесценение и учитывать изменение их стоимости. На практике это может привести к существенному снижению стоимости ОС, так как вместе с накоп-

ленной амортизацией из себестоимости ОС будет исключаться и накопленное обесценение. Данное мероприятие может повлечь дополнительные затраты, поскольку обесценение, вероятно, будет проводиться независимой организацией (в результате чего специалистам будет необходимо обращаться как к внешним, так и к внутренним источникам информации).

Таким образом, целью проекта ФСБУ «Основные средства» является совершенствование учета ОС по РСБУ и приближение его к стандартам МСФО. Проект предоставляет больше свободы действий для предприятий в одних аспектах и формулирует дополнительные обязательства в других. На практике при внедрении ФСБУ «Основные средства» предприятиям потребуется проводить значительные перестройки в системе учета.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что в настоящий момент целесообразно подготовиться к адаптации отдельных положений проекта ФСБУ «Основные средства» на предприятиях. Однако остается под вопросом, насколько контролирующие органы поддержат свободу действий предприятий и насколько будут значимы санкции за несоблюдение отдельных пунктов нового стандарта, накладывающих на предприятия дополнительную нагрузку.

И самый главный вопрос – заменит ли введение проекта ФСБУ «Основные средства» существующий учет ОС по стандартам МСФО. Здесь немаловажен, так скажем, определенный «эффект признания» данного стандарта, начиная от корпоративного уровня пользователей финансовой отчетности, заканчивая международной сферой пользователей отчетности.

В настоящий момент наилучшей тактикой по сближению учета ОС по стандартам РСБУ со стандартами МСФО остается допустимое соответствие учетных действий по объектам ОС с положениями

стандарта МСФО(IAS) 16, требующее наименьшую трансформацию отчетности с одной стороны, и не нарушающие положения действующего ПБУ 6/01 с другой стороны.

Все учетные действия, связанные с движением ОС и проведением расходов на ремонт ОС, должны иметь системный характер и сопровождаться, по мере необходимости, проведением экономического анализа ОС с расчетом необходимых показателей.

3.2. Особенности учета основных средств и затрат на ремонт на примере промышленного предприятия

В данном разделе рассмотрим особенности учета основных средств на крупном действующем предприятии (АО «Цинк»), основным видом деятельности которого является добыча и комплексная переработка руды с целью производства цинкового и свинцового концентратов, производство и сбыт цинка и цинковых сплавов.

Учет ОС и затрат на ремонт ОС предприятия соответствует всем требованиям действующего законодательства РФ, приведенных в пп. 3.1 и 3.2. Но как и на любом другом предприятии, учет ОС имеет свою специфику, которая закреплена в учетной политике, положениях и приказах АО «Цинк».

До 31.12.2016 определение принадлежности ОС к тому или иному классу осуществлялось на основании Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-94. С 01.01.2017 действует Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008) [23].

При переходе к новому классификатору возникла проблема, связанная с изменением структуры ОС. Все отчеты предприятия, которые раньше формировались по классификации ОК 013-94, было

необходимо адаптировать под ОК013-2014. Соотношение верхней иерархии кодов ОКОФ представлено в таблице 3.3.

Таблица 3.3. Соответствие верхней иерархии кодов ОКОФ

Код ОК 013-94	Код ОК 013-2014	Наименование видов основных фондов
13	100	Жилые здания и помещения
11	200	Здания (кроме жилых) и сооружения
11	210	Здания (кроме жилых)
12	220	Сооружения
14, 15, 16	300	Машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь и другие объекты
15	310	Транспортные средства
14	320	Информационное, компьютерное и телекоммуникационное (ИКТ) оборудование
14, 16	330	Прочие машины и оборудование, включая хозяйственный инвентарь и другие объекты

Рассмотрев сходства и отличия классификаторов, необходимо отметить, что определенные расхождения в классификации присутствуют даже в укрупненном виде. В ОК 013-2014 транспортные средства вошли в подгруппу к машинам и оборудованию, аналогичная ситуация и с хозяйственным инвентарем, а также появился новый класс – «Информационное, компьютерное и телекоммуникационное (ИКТ) оборудование».

Определению классификационного кода объекта ОС уделяется особое внимание, поскольку на основании данной классификации, определяется срок полезного использования, в соответствии с которым линейным методом начисляется налоговая амортизация ОС. В случаях, когда установленный срок полезного использования в на-

логовом учете фактически соответствует определенному комиссией бухгалтерскому сроку полезного использования, разница между начисленной бухгалтерской и налоговой амортизации снижается. Вся информация, касающаяся движения объектов ОС, фиксируется специалистами бухгалтерии предприятия в электронных карточках специализированной программы «Scala». На основании всей совокупности данных по ОС формируется электронная база данных по стандартам РСБУ.

Одной из основных особенностей учета ОС АО «Цинк» является то, что в базе данных РСБУ, так же как и в базе данных МСФО, есть покомпонентный учет ОС, что напрямую соответствует стандарту МСФО IAS16. Данная особенность позволяет каждому компоненту объекта ОС, первоначальная стоимость которого является значительной по отношению к общей первоначальной стоимости данного объекта, амортизироваться отдельно. Компонентный учет ОС появился на предприятии после внедрения учета по стандартам МСФО, что позволило на начальном этапе сблизить РСБУ с МСФО, сократить время на ежеквартальную трансформацию отчетности.

Различие стоимостных показателей ОС баз РСБУ и МСФО заключается в периодическом обесценении отдельных активов в базе данных МСФО и различном формировании первоначальной стоимости отдельных активов, например при использовании кредитных средств на закупку дорогостоящего оборудования. Также к различиям можно отнести и то, что в РСБУ затраты на существенные капитальные ремонты включаются в состав расходов текущего периода. В учете МСФО затраты на определенные существенные капитальные ремонты капитализируются. Однако, несмотря на вышеназванное сближение, базы учета ОС по стандартам РСБУ и МСФО на предприятии являются полностью автономными. Начисление амортизации в них происходят в разные даты, в МСФО – с даты ввода ОС, в РСБУ – со следующего месяца после даты ввода. Ежеквар-

тально происходит трансформация введенных объектов ОС. Как правило, ввод ОС в электронном виде перекачивается из одной базы данных в другую, при этом по вводимым объектам ОС меняются только даты начисления амортизации и счета учета. Норма амортизации и срок полезного использования остаются неизменными, поскольку их установление на предприятии полностью соответствует требованиям стандарта МСФО IAS16. Списание выбывших за квартал ОС в МСФО производится на основании данных по выбывшим объектам в РСБУ.

Фактические затраты на ремонт ОС включаются в себестоимость продукции по мере осуществления ремонта в том отчетном периоде, в котором производится ремонт. Аналитический учет капитальных и текущих ремонтов ОС предприятия ведется отдельным подразделением – Управлением по содержанию основных фондов (УСОФ). В структуру УСОФ входят отдел главного механика и отдел главного энергетика. Функциями УСОФ являются:

- взаимодействие с цехами и структурными подразделениями по вопросам содержания ОС;
- сбор и проверка дефектных ведомостей на ремонт ОС и прочей документации от цехов;
- взаимодействие с подрядчиками ремонтных работ, проверка смет;
- контроль качества и сроков выполнения ремонтов;
- технические вопросы, связанные с эксплуатацией ОС;
- планирование затрат на ремонт ОС и закуп оборудования взамен изношенного;
- прочие вопросы, связанные с содержанием ОС.

Планирование затрат на ремонт ОС и закуп оборудования взамен изношенного УСОФ осуществляет ежегодно. При этом данные показатели являются неотъемлемой частью БДР. В преддверии планирования с каждого структурного подразделения АО «Цинк» в УСОФ направляются списки объектов ОС, требующих капитального и текущего ремонта, а также необходимый перечень запасных частей для проведения текущих ремонтов ОС и прочих МПЗ. Аналогичным образом каждый цех формирует список оборудования, необходимого для закупки, с обязательным указанием инвентарного номера. Внесенные в БДР утвержденные суммы расходов на ремонт ОС и на закупку оборудования реализуются в течение отчетного года в запланированном объеме. Любые расхождения факта от плана могут привести к дефициту либо перерасходу БДР.

Ежегодно между специалистами предприятия возникают разногласия, связанные с планированием показателей расходов на ремонт и закуп оборудования. Проблема здесь заключается в том, что один и тот же актив может являться одновременно как запасной частью сложного объекта ОС, так и компонентом объекта ОС. Это происходит из-за ограниченности ремонтного фонда и из-за некорректного планирования показателей БДР специалистами цехов. В случае когда запасная часть закупается как составной компонент изношенного объекта ОС, ее стоимость капитализируется и относится на расходы в течение срока полезного использования компонента ОС. Далее составляются дополнительные документы на выделение изношенного компонента из состава ОС и его списание с учета. При этом искусственно завышается количественный состав объектов ОС и возникают дополнительные затраты по налогу на имущество.

В случаях когда запасная часть, поставленная на баланс как составной компонент изношенного объекта ОС, находится внутри сложного объекта ОС, инвентаризация такого составного элемента не представляется возможной. Формирование порядка компонентно-

го учета вновь вводимых ОС рассмотрим на примере реактора одного из цехов предприятия (рисунок 3.3).

Рисунок 3.3. Схема составных элементов реактора, применяемого в производственной деятельности предприятия

Реактор состоит из четырех элементов – емкости, мешалки, находящейся внутри емкости, а также редуктора и электродвигателя, которые в сборе являются приводом мешалки.

В настоящее время предприятие приобретает по статье «оборудование взамен изношенного» элементы реактора в разных вариациях разбивки на компоненты:

- 1) одной позицией, без выделения отдельных элементов;
- 2) сборник с мешалкой, редуктор с электродвигателем;
- 3) отдельно сборник и мешалка, редуктор с двигателем отдельно.

Наиболее оптимальный способ упорядочить компонентный учет на предприятии – провести разбивку по элементам (таблица 3.4).

Таблица 3.4. Оптимальная структура формирования компонентного учета реактора, применяемого в производственной деятельности предприятия

Наименование элемента	Стоимость, тыс. руб.	СПИ, лет	Оптимальная структура объекта	Экономия по налогам в год замены, тыс. руб.
Емкость	2 300	7	компонент № 1	—
Мешалка	1 800	5	компонент № 1/ запчасть к компоненту 1	221,4
Редуктор	1 600	7	компонент № 2	—
Электродвигатель	200	8	компонент № 2/ запчасть к компоненту 2	26,7
Итого:	5 900	6,75	—	248,1

По таблице 3.4 видно, что в год замены мешалки и электродвигателя произойдет экономия по налогам (налогу на прибыль и налогу на имущество), что является положительным фактором. Следовательно, наиболее оптимальным является вариант компонентного учета, когда разделение происходит на минимальное количество необходимых компонентов объекта, а все остальные элементы необходимо менять по статье учета запасных частей, что и будет генерировать экономию по налогу на имущество и налогу на прибыль в год замены.

Суть модели компонентного учета, помимо экономической составляющей, заключается в том, чтобы в перспективе привести в порядок все сложные объекты ОС к «единому знаменателю».

3.3. Совершенствование процесса инвентаризации на промышленном предприятии

Вообще, инвентаризация ОС на предприятии проводится ежегодно, и в ней принимают участие свыше 130 работников из разных структурных подразделений. На сегодняшний день процесс проведения инвентаризации ОС АО «Цинк» можно охарактеризовать как трудоемкий и малоэффективный. Описи отдельных основных цехов содержат более тысячи инвентарных номеров. Около половины объектов ОС находятся в агрессивных условиях эксплуатации, либо в условиях, приближенных к агрессивным. Также в условиях плохой видимости, запыленности и загазованности отдельных рабочих мест комиссия вынуждена задерживаться для идентификации каждого объекта, что значительно снижает качество проведения проверки и затягивает время. В среднем, используя базовый метод инвентаризации, предприятие несет расходы по этой статье в сумме 94 млн руб. При этом наибольшая нагрузка приходится на сотрудников Главной бухгалтерии предприятия. Также в процессе инвентаризации постоянно участвуют специалисты УСОФ, Отдела внутреннего аудита, Отдела правовых и имущественных отношений.

При реализации стратегии роста и наращивании производственных мощностей, предприятие планирует прирост объектов ОС на 500–1000 единиц в текущем периоде, что значительно увеличит расходы на инвентаризацию. Поэтому для повышения эффективности данного процесса необходимо разработать новую методику проведения инвентаризации ОС с применением современных технологий.

Учитывая специфику предприятия, можно выделить две технологии автоматизация процесса инвентаризации ОС:

- система штрихового кодирования;
- система радиочастотной идентификации.

Штриховой код (или штрихкод) – графическая информация, размещенная на поверхности объекта в виде последовательности чёрных и белых полос, либо других геометрических фигур, представляющая возможность считывания её специализированными техническими средствами. В настоящее время наиболее распространены линейные или полосковые коды – это одномерные штрихкоды, читаемые по горизонтали.

Для маркировки готовой продукции на складе в АО «Цинк» как раз применяется система линейных штрихкодов. Программный продукт работает в комплексе с термотрансферным принтером и терминалом сбора данных. Термотрансферный принтер необходим для печати этикеток со штрихкодом. При этом используется термотрансферная этикетка совместно с термотрансферной лентой. Терминал сбора данных необходим для хранения файла с данными и сканирования штрих-кода с этикеток. Терминал сбора данных имеет свою операционную систему с установленным программным продуктом.

Радиочастотная идентификация более известна под английской аббревиатурой RFID (Radio Frequency IDentification) – способ автоматической идентификации объектов, в котором посредством передачи радиосигнала считываются или записываются данные, хранящиеся в транспондерах. То есть данная система состоит из считывающего устройства (ридера или интеррогатора), транспондера (RFID-метка) и печатающего устройства. Промышленные считыватели могут одновременно считывать множество RFID-меток в секунду, в то время как терминал считывания штрихкода может еди-

новременно сканировать только один штрихкод. Уже на протяжении нескольких десятилетий в тематической литературе поднимается вопрос: сможет ли RFID-технология заменить штрихкод или нет? В свое время при появлении технологии RFID ожидалось, что она значительно увеличит эффективность управления производственными процессами, материальными потоками в различных областях экономики.

Эти преимущества аргументировали тем, что по сравнению с популярной технологией штрихкода радиочастотная метка радиоканальна, имеет долгий срок службы, может работать в различных условиях эксплуатации, а также обладает определенным объемом памяти, информация в которой может перезаписываться несколько раз. В результате ожидалось значительное расширение областей применения RFID по сравнению с технологией штрихкода.

В то же время технология штрихкодов продолжает развиваться. Например, двумерный штрихкод решает ряд проблем, которые ранее решались лишь применением RFID. Следовательно, развитие двухмерного направления может происходить и в дальнейшем, в течение следующих 15–20 лет. Для того чтобы выбрать наиболее оптимальную для предприятия технологию, необходимо их сопоставить, оценить преимущества и недостатки (таблица 3.5).

Таблица 3.5. Варианты инвентаризации ОС с применением современных технологий

Характеристики технологии	Штрихкод	RFID
1. Необходимость в прямой видимости	Есть	Нет
2. Многократное использование	Нет	Есть
3. Дальность регистрации	До 1 м	До 15 м

Продолжение Таблицы 3.5

4. Одновременная идентификация нескольких объектов	Невозможна	До 200 меток в секунду
5. Устойчивость к воздействиям	Зависит от условий эксплуатации	Повышенная прочность и сопротивляемость
6. Срок службы расходных материалов	Зависит от материала	Более 10 лет
7. Перспективы развития технологии	До 15 лет	Более 15 лет
8. Подверженность помехам в виде электромагнитных полей	Нет	Есть
9. Стоимость	Приемлемая	Высокая

Существуют RFID-метки, обладающие повышенной прочностью и сопротивляемостью жёстким условиям рабочей среды. В то же время штрихкод легко повреждается (механически или под воздействием агрессивной среды). В сферах применения, где один и тот же объект может использоваться неограниченное количество раз, радиочастотная метка оказывается более приемлемым средством идентификации.

Пассивные RFID-метки имеют практически неограниченный срок эксплуатации. RFID-метка может хранить значительно больше информации, чем штрихкод. Данные RFID-метки могут перезаписываться и дополняться много раз, тогда как данные на штрихкоде не могут быть изменены и записываются сразу при печати.

По данным сравнения вариантов инвентаризации ОС с применением современных технологий в таблице 3.5 можно сделать предварительный вывод, что исходя из характеристик, RFID-технология превосходит систему штрихкодов практически по всем направлениям,

за исключением подверженности помехам в виде электромагнитных полей и стоимости внедрения. Стоит отметить, что высокая стоимость RFID-технологии обусловлена начальной стадией ее развития в нашей стране.

Также перечислим и другие негативные факторы, влияющие на удорожание данных систем:

- использование исключительно импортного оборудования и расходных материалов для RFID-систем;
- более сложная технология, требующая привлечения компетентных специалистов в данной области;
- программное обеспечение технологии может потребовать определенного сопровождения.

Активное продвижение технологии на отечественном рынке началось в 2006 году, когда компании-интеграторы стали не только предлагать решения на базе RFID, но и вести активную маркетинговую политику по их продвижению, организуя публикацию статей, выставки и семинары, создавая интернет-порталы. Несмотря на повышение осведомленности потребителя о технологии, уровень ее внедрения оказался ниже, чем ожидали производители и интеграторы. В настоящее время на рынке присутствует два основных вида технологии радиочастотной идентификации: кремниевая (полупроводниковая) и технология, основанная на поверхностных акустических волнах (ПАВ). Первая наиболее популярна и широко используется, вторая пока встречается только в пилотных проектах.

Кроме того, в рамках полупроводниковой технологии также существуют различия, связанные с принципом работы метки. Практический опыт показал, что в настоящее время потребители не до конца осведомлены о существующих на рынке отличительных осо-

бенностях продукции, из-за чего и возникают значительные проблемы при внедрении RFID-систем.

Очень важно отметить и такой тезис, что технологии могут дополнять друг друга. Компоненты с неизменными свойствами могут маркироваться постоянной маркировкой на основе оптических технологий распознавания, несущей информацию о наименовании объекта ОС, месте его установки и т. п., а на RFID-метку можно записать информацию, подверженную изменению. Также учитывая специфику предприятия, RFID-метки будут работать не во всех цехах. Например, в цехе «Комплекс электролиза цинка» существует мощное электромагнитное поле, не позволяющее производить считывание. Таким образом, из-за невозможности охвата всех объектов ОС предприятия RFID-системой, предварительно было принято решение провести пробное тестирование системы штрихкодирования.

В 2016 году на материально-технической базе склада готовой продукции сторонними техническими специалистами был создан отдельный программный модуль для проведения инвентаризации ОС на базе системы «Scala». Модуль получил название «Инвентаризация ОС», его основное назначение – автоматизация процесса инвентаризации ОС с помощью современных технических средств штрихового кодирования. Данный модуль имеет возможность переключения в двух рабочих режимах – печати этикеток ОС и оформления результатов инвентаризации ОС.

Для полноценной инвентаризации дополнительно было приобретено следующее оборудование:

- терминал сбора данных «Motorola MC2180»;
- термотрансферный принтер.

Схематически аппаратный комплекс модуля «Инвентаризация ОС» представлен на рисунке 3.4.

Рисунок 3.4. Схема проведения инвентаризации ОС с применением системы штрихкодирования

На рисунке 3.4 видно, что первая стадия работы модуля – это выгрузка с сервера на рабочую станцию базы данных ОС на дату инвентаризации, далее проводится печать этикеток, которые передаются материально-ответственным лицам для нанесения на объекты. В свою очередь с рабочей станции на терминал сбора данных выгружается файл с базой данных. В процессе инвентаризации ОС проводится сканирование штрихкодов с этикеток, данные со штрихкода в момент считывания записываются в память терминала. После окончания проверки всех объектов файл с результатами переносится на рабочую станцию, формируются инвентарные описи.

Тестовое опробование системы состоялось в 2016 году в рамках проведения годовой инвентаризации ОС предприятия. С использованием имеющейся материально-технической базы склада готовой продукции, были напечатаны этикетки со штрихкодами для нескольких структурных подразделений. Через год (в 2017 году) также в рамках инвентаризации было произведено считывание этикеток, наклеенных год назад. Были получены следующие данные:

- по этикеткам, нанесенным ранее в помещениях с обычными условиями эксплуатации, наличие сохранилось в 95 % случаев, износ составил не более 5 %;

- по этикеткам, нанесенным на улице, под воздействием атмосферных явлений и механических процессов, наличие сохранилось у 80 % объектов ОС, износ составил не более 20 %;

- по этикеткам, нанесенным на ОС работающих в агрессивных условиях эксплуатации, наличие сохранилось у 70 % объектов ОС, износ составил не более 30 %;

Основной положительный момент по результатам проведенного эксперимента заключается в том, что даже в тестовом варианте скорость проведения инвентаризации увеличилась в три раза. Если при обычном способе инвентаризация ста объектов ОС проходила в среднем три часа, то с применением системы штрихкодирования те же сто объектов были проверены в среднем за час.

Дополнительным положительным психологическим фактором явилось то, что сотрудники проверяемых подразделений стали с интересом относиться к достаточно непривлекательному и трудоемкому процессу инвентаризации ОС. С учетом выявленных причин износа этикеток был проведен мониторинг поставщиков данных материалов, далее были направлены запросы с указанием содержания

процента серной кислоты в технологических растворах, а также запрос на более жесткую структуру материала.

По результатам мониторинга от поставщиков были получены несколько образцов материалов со штрихкодом, что дало возможность провести лабораторный эксперимент, цель которого заключалась в определении материала этикеток, наиболее подходящего для условий эксплуатации на предприятии.

Образец № 1 – был рекомендован поставщиком № 1, материал с улучшенными клейкими свойствами, выдерживающий температуры до $+35^{\circ}\text{C}$, но имеющий мягкую структуру.

Образец № 2 – был рекомендован поставщиком № 2, материал для условий выдерживания проливов растворов несколько лет, в том числе концентрацией H_2SO_4 до 45 %, имеющий плотную металлизированную структуру.

Образец № 3 – базисный материал, фактически применяемый на складе готовой продукции предприятия;

Образец № 4 – экспериментальный материал поставщика № 3, имеющий алюминиевую структуру.

По стоимости образцы № 1 и № 2 значительно превышают стоимости материалов образцов № 3 и № 4.

Эксперимент проводился в течение семи дней, процесс исследования проходил в помещении специализированной химической лаборатории предприятия. В емкость наливался агрессивный технологический раствор отработанного электролита цеха КЭЦ с концентрацией H_2SO_4 до 15 %. Далее на металлическую пластину из нержавеющей стали были наклеены все 4 образца и вертикально погружены в раствор на четыре дня. В течение этого периода проводился мониторинг состояния образцов. Образцы несколько раз на-

гревались до температуры 70 °С, затем охлаждались, и проводилась имитация механического воздействия при помощи электрической лабораторной мешалки. После завершения четырех дней эксперимента с раствором отработанного электролита, образцы были погружены в раствор промывного отделения Сернокислотного цеха с концентрацией H₂SO₄ до 45 %. Дополнительно была проведена фото и видео регистрация полученных данных. Основными проверяемыми параметрами по результатам эксперимента явились возможность считывания штрихкода и адгезия. Хронологию проведения эксперимента можно представить в виде таблицы 3.6.

Таблица 3.6. Хронология проведения эксперимента по выбору оптимального материала этикеток различных производителей в лаборатории, под воздействием основных технологических растворов АО «Цинк»

Состояние образца в растворе	Образец № 1	Образец № 2	Образец № 3	Образец № 4
1. Раствор отработанного электролита КЭЦ	отклеилась в течение 15 минут	сохранилась адгезия 95 % материала	отклеилась в течении 30 минут	сохранилась адгезия 90 % материала
2. Раствор промывного отделения СКЦ	не приклеивалась	сохранилась адгезия 95 % материала	не приклеивалась	сохранилась адгезия 30 % материала
3. Возвращение в исходное состояние, облив струей воды	адгезия восстановилась, штрихкод сохранился	адгезия сильная, в 5 % где отклеилась – не восстановилась	адгезия слабая, штрихкод сохранился	адгезия 90 % восстановилась, стал прозрачным на 70 %
4. Вывод по применению	непригодна	агрессивные условия	оргтехника	прочие объекты

По завершении лабораторного эксперимента у всех образцов сохранилась возможность считывания штрихкода, что является положительным результатом. По параметру адгезии произошло не все так однозначно. Образец № 1 и № 3 оказались не восприимчивыми к кислотным растворам и практически сразу потеряли свойство адгезии. Следовательно, применение образца № 1 нецелесообразно, а образец № 3 можно применять только для маркировки оргтехники и аналогичных объектов внутри помещения, где отсутствует механические и химические воздействия.

Образец № 2 и образец № 4, которые удержались в течение недели в двух видах агрессивных растворов, подтвердили предположение о том, что более твердая структура материала позволяет выдерживать различные агрессивные и механические воздействия. Во время проведения эксперимента, образец № 4 пропустил под себя кислоту и частично начал отклеиваться, стал прозрачным, однако после промывки водой адгезия 90 % материала восстановилась, следовательно, он может быть пригоден для применения во всех вспомогательных цехах предприятия и, частично, в основных цехах. По итогам опытов выявлено, что образец № 2 пригоден полностью для применения во всех агрессивных условиях предприятия, но из-за высокой стоимости данного материала, использовать его для объектов ОС, работающих в обычных условиях – нецелесообразно. По результатам проведенного эксперимента в несколько структурных подразделений были переданы этикетки со штрихкодами по образцу № 2 для маркировки всех ОС подразделения. В 2018 году была проведена инвентаризация ОС отдельных структурных подразделений полностью с применением системы штрихкодирования.

Основные преимущества автоматизации процесса проведения инвентаризации ОС, выявленные после проведения сплошной проверки:

1) увеличение скорости проведения инвентаризации подразделения в среднем в три раза;

2) возможность работы комиссии в условиях ограниченной видимости;

3) сокращение времени нахождения комиссии на участках предприятия с агрессивными условиями;

4) обеспечение оперативного контроля за составом, местонахождением и перемещением ОС;

5) обеспечение более надёжной инвентаризации ОС компании за счет сокращения бумажной работы и минимизации ошибок;

6) современный подход к решению трудоемких рабочих процессов.

Из недостатков можно отметить следующее:

1) зависимость от определенного программного обеспечения, его стабильной работы;

2) необходимость резервных терминалов сбора данных;

3) при повреждении штрихкода в момент нанесения на объект, он не может быть считан терминалом, и должен быть записан вручную;

4) если объект находится на высоте более одного метра от сканера, то необходимо дополнительное оборудование (подставка или стремянка) для сканирования штрихкода.

Исходя из анализа результатов инвентаризации ОС с применением штрихкодов, можно сделать вывод, что на практике, с одной стороны, подтвердились предположения о преимуществах системы. Однако, с другой стороны, были подтверждены описанные в таблице

3.6 недостатки штрихкодирования. Следовательно, целесообразно вернуться к вопросу применения RFID-технологии, но уже в комбинированном варианте с системой штрихкодирования.

В заключение стоит отметить, что если фактически испытанная система штрихового кодирования дала столь значимый положительный эффект, то гибридная версия с добавлением радиочастотной идентификации, с наибольшей долей вероятности, сделает инвентаризацию ОС предприятия еще более эффективной.

3.4. Альтернативный метод расчета коэффициента износа основных средств по качественному состоянию

Вопрос повышения эффективности использования ОС является достаточно актуальным для любого промышленного предприятия. Данные об износе ОС являются важным источником информации и необходимы для различных групп пользователей. В первую очередь к ним относятся руководители экономических и технических служб, заинтересованные в повышении формальных целевых показателей, а также потенциальные инвесторы.

В классическом экономическом анализе коэффициент износа ОС позиционируется как показатель, характеризующий физическое состояние всех основных фондов предприятия и рассчитывается как отношение накопленной амортизации к первоначальной (восстановительной) стоимости объектов ОС на определенную дату (в настоящее время на 31 декабря).

По общепринятой концепции значения коэффициента износа ОС интерпретируются следующим образом:

– оптимальным считается, если значение коэффициента не превышает 0,25;

– допустимым считается, если значение коэффициента находится в интервале 0,26–0,5;

– значение более 0,5, считается высоким и позволяет судить о низком техническом уровне ОС предприятия, следствием чего может являться увеличение затрат на их содержание и снижение отдачи от использования [10].

В рамках данного исследования был проведен анализ состава основных средств АО «Цинк» с целью определения доли полностью амортизированных объектов ОС (таблица 3.7).

Таблица 3.7. Анализ доли полностью амортизированных объектов ОС по стоимостным и количественным значениям в общем составе ОС

Состав объектов ОС	Доля в общем составе ОС по первоначальной стоимости, %	Доля в общем составе ОС по количеству объектов, %
1. Основные средства, имеющие остаточную стоимость	67	32
2. Полностью амортизированные основные средства	33	68
Всего	100	100

По данным таблицы 3.7 было выявлено противоречие, которое заключается в том, что стоимостной и количественный состав ОС имеет «зеркально противоположные» доли полностью амортизированных объектов ОС. Также на предприятии были рассчитаны значения коэффициента износа ОС по общепринятому методу (стандартному или базовому), полученные данные приведены в таблице 3.8.

Таблица 3.8. Структура ОС предприятия по видам объектов с расчетом коэффициента износа стандартным способом

Вид ОС по ОК 013-2014	Первоначальная стоимость, млн руб.	Доля, %	Накопленная амортизация на конец года, млн.руб.	Базовый коэффициент износа
210 – Здания (кроме жилых)	2 513	22	760	0.30
220 – Сооружения	1 584	14	823	0.52
310 – Транспортные средства	254	2	133	0.52
320 – Информационное оборудование	241	2	210	0.87
330 – Прочие машины и оборудование	5 869	51	4 127	0.70
Прочие ОС	937	8	492	0.51
Итого:	11 426	100	6 545	0.57

По данным таблицы 3.8 видно, что коэффициент износа в целом по всем ОС предприятия 0,57, что свидетельствует о небольшом удалении от нормы (0,5). Если рассматривать расчет коэффициента износа по видам ОС, то в пределах нормы 0,5 находятся только здания (кроме жилых), все остальные ОС предприятия могут быть классифицированы как значительно изношенные. Особого внимания заслуживает доминирующая в структуре ОС категория прочих машин и оборудования (51 %), коэффициент износа которой составляет 0,7.

Далее зададимся вопросом – способен ли коэффициент износа ОС, рассчитанный базовым методом, объективно отражать реальную информацию о физическом состоянии объектов ОС для каждого конкретного предприятия? Заведомо отрицательный ответ на данный вопрос дают следующие обстоятельства:

– физическое состояние ОС зависит от условий эксплуатации, сменности и прочих аспектов, не связанных с первоначальной стоимостью данных объектов и суммой накопленной амортизации;

– физические свойства объектов ОС восстанавливаются посредством ремонта, но по российским стандартам бухгалтерского учета данные затраты не капитализируются, в связи с чем они не влияют на расчет коэффициента износа по базовой формуле. Проведенный анализ нормативной базы и концептуальных подходов экономического анализа состояния ОС позволил сформулировать основные факторы, влияющие на искажение значений базового коэффициента износа ОС (таблица 3.9).

Таблица 3.9. Основные факторы, влияющие на искажение значения коэффициента износа ОС, рассчитанного общепринятым методом

Фактор	Степень влияния	Описание влияния на значение коэффициента износа ОС
1. Несоответствие реального физического состояния объекта его первоначальной стоимости и начисленной амортизации	Высокая (происходит завышение значения коэффициента)	Физическое состояние объектов может быть восстановлено посредством ремонта, но данные затраты не капитализируются и не влияют на расчет коэффициента

Продолжение Таблицы 3.9

2. Превышение стоимостных показателей отдельных дорогостоящих объектов ОС над остальными	Высокая (возможно как завышение, так и занижение коэффициента)	По стоимости отдельные объекты ОС могут превышать другие, не менее значимые в производственном процессе, но в большей мере на расчет коэффициента будут влиять именно дорогостоящие
3. Достоверность определения сроков полезного использования объектов	Средняя (в обе стороны)	При несоответствии изначально назначенных сроков полезного использования фактическому периоду эксплуатации объекта, сумма начисленной амортизации будет искажать значение
4. Аварийность на опасных производственных объектах	Низкая (происходит занижение значения коэффициента)	Вследствие аварийной ситуации может измениться в худшую сторону физическое состояние, при значительной остаточной стоимости объектов
5. Технический прогресс ускоренными темпами по отдельным видам оборудования	Низкая (происходит занижение значения коэффициента)	Несоответствие оборудования современным техническим требованиям может возникнуть раньше, чем будет фактически начислена амортизация

Таким образом, анализ таблицы 3.9 позволяет сделать вывод о том, что использование стоимостных показателей для анализа состояния ОС может в итоге исказить коэффициент износа ОС. На практике даже самые высококвалифицированные специалисты не могут определить индивидуальный срок полезного использования объекта с такой точностью, чтобы в процессе своей работы он полностью выработал свой ресурс конкретно за данный период. Следо-

вательно, использование стоимостных показателей для анализа состояния ОС крупных предприятий может в итоге исказить коэффициент износа ОС. Ряд исследователей для оценки изношенности активной части ОС предприятия предлагают использовать «шкалу экспертных оценок», представленную в таблице 3.10 [38].

Компании-оценщики для целей определения физического состояния объектов ОС также используют аналогичную шкалу – разбивку объектов по определенным критериям физической изношенности с соответствующим интервалом процента износа.

Таблица 3.10. Шкала экспертных оценок технического состояния машин и оборудования на базе коэффициента износа

Оценка состояния ОС	Характеристика технического состояния ОС	Износ, %
Новое	Новое, установленное и еще не эксплуатировавшееся оборудование, в отличном состоянии	До 5
Очень хорошее	Практически новое оборудование, бывшее в недолгой эксплуатации и не требующее ремонта или замены каких-либо частей	До 15
Хорошее	Бывшее в эксплуатации оборудование, полностью отремонтированное или реконструированное, в отличном состоянии	16–35
Удовлетворительное	Бывшее в эксплуатации оборудование, требующее некоторого ремонта или замены отдельных мелких частей, таких как подшипники, вкладыши и др.	36–60
Условно пригодное	Бывшее в эксплуатации оборудование в состоянии, пригодном для дальнейшей эксплуатации, но требующее значительного ремонта или замены главных частей, таких как двигатель и другие ответственные узлы	61–80

Продолжение Таблицы 3.10

Неудовлетворительное	Бывшее в эксплуатации оборудование, требующее капитального ремонта, такого как замена рабочих органов основных агрегатов	81–90
Непригодное к применению или лом	Оборудование, в отношении которого нет разумных перспектив на продажу, кроме как по стоимости материалов, которые можно из него извлечь	91–100

Приведенная в таблице 3.10 «шкала экспертных оценок», с одной стороны достаточно подробно описывает физические характеристики оборудования в течение всего срока эксплуатации, но с другой стороны данная шкала не подходит для практического применения на предприятиях, по ряду причин:

1) шкала охватывает ограниченную категорию ОС – машины и оборудования, для прочих видов ОС необходима разработка других аналогичных таблиц градации;

2) интервал значений в графе процентов износа подразумевает, что каждой единице оборудования должен быть присвоен индивидуальный процент, что на практике означает значительную трудоемкость такой работы, либо большие затраты на оценку сторонней организацией;

3) излишнее для практического применения количество видов оценки состояния и отсутствие достаточно четких разграничений между ними;

4) отсутствует ситуация гарантийного периода работы оборудования;

5) отсутствует ситуация, когда оборудование не соответствует современным техническим требованиям и не может эксплуатиро-

ваться по данной причине, независимо от своего физического состояния;

б) любое отремонтированное оборудование не может вернуться к формулировке «хорошего» состояния (максимум «удовлетворительного»).

В результате анализа различных методов и подходов по вопросу определения коэффициента износа ОС был сделан вывод об отсутствии реального альтернативного варианта, который можно было бы практически применить в деятельности крупных российских компаний.

Альтернативой расчета базового коэффициента износа ОС может стать полный уход от стоимостных показателей. В этом случае помимо физического состояния объекта ОС необходимо оценить его соответствие современным техническим требованиям, а также определить экономическую целесообразность восстановления посредством ремонта. Для этих целей предлагается ввести в обращение два новых термина:

1. Признак качественного состояния объекта ОС – критерий, по которому в течение срока фактической эксплуатации может быть классифицирован объект ОС на предмет уровня его физического состояния, соответствия современным техническим требованиям, а также экономической целесообразности ремонта, в случаях, когда объект находится в неисправном состоянии.

2. Коэффициент износа ОС по качественному состоянию – индивидуальный показатель объекта ОС, либо среднее значение по определенной группе ОС, характеризующее соответствие объектов определенным признакам качественного состояния.

Также была сформулирована альтернативная для практического применения экспериментальная модель с классификацией признаков качественного состояния объектов ОС (таблица 3.11).

Таблица 3.11. Альтернативная модель признаков качественного состояния объектов ОС

Признак качественного состояния для классификации объектов ОС	Условное обозначение признака	Значение коэффициента износа ОС по качественному состоянию
<i>Новые</i> объекты ОС (в работе, на гарантийном сроке)	Н	0
<i>Отремонтированные</i> рабочие ОС, либо прошедшие полную модернизацию для соответствия уровню современных технических требований	О	0.25
Рабочие ОС в <i>удовлетворительном</i> состоянии, требующие проведения текущего ремонта	У	0.5
ОС, требующие <i>капитального</i> ремонта (в случае экономической целесообразности проведения данного вида ремонта)	К	0.75
Полностью <i>изношенные</i> ОС, нерабочие ОС, ремонт которых экономически нецелесообразен, либо ОС, несоответствующие современным техническим требованиям	И	1

Условное обозначение признаков качественного состояния в буквенной форме необходимо, в частности, для отображения данной аналитики в электронных карточках учета ОС, а также для информации о количестве проведенных ремонтов. Например, если капитальный ремонт объекта необходимо проводить уже в четвертый раз, то в электронной карточке ОС, в действующей на предприятии

бухгалтерской программе, будет фигурировать условное обозначение «К4».

В рамках проведения экспериментального исследования по данной модели техническими специалистами были присвоены каждому объекту ОС признаки качественного состояния, полученные данные внесены в электронные карточки учета ОС. В результате, в каждой карточке учета объекта ОС, появилась информация, насколько данный объект ОС оценен по качественному состоянию. Структура ОС по признакам физического состояния, представлена на рисунке 3.5. По рисунку 3.5 видно, что согласно альтернативному методу, только 2 % объектов ОС Завода являются изношенными и требуют срочной замены.

Рисунок 3.5. Структура 10 000 объектов ОС предприятия по признакам качественного состояния на 31.12.17

Для объективной оценки предложенного метода проведем сопоставление значений базового коэффициента износа АО «Цинк» со средними значениями коэффициента износа по качественному состоянию (таблица 3.12).

Таблица 3.12. Сопоставление значений базового коэффициента износа со средними значениями коэффициента износа по качественному состоянию

Вид ОС	Базовый коэффициент износа	Средний коэффициент износа ОС по качественному состоянию	Разница значений
1. Здания (кроме жилых)	0.30	0.32	+0.02
2. Сооружения	0.52	0.33	–0.19
3. Транспортные средства	0.52	0.49	–0.03
4. Информационное оборудование	0.87	0.53	–0.34
5. Прочие машины и оборудование	0.70	0.42	–0.28
6. Прочие ОС	0.51	0.38	–0.13
Всего	0.57	0.42	–0.15

По результатам проведенного сопоставления можно сделать вывод о том, что в целом по предприятию значение коэффициента износа ОС снижается на 0.15 и «вписывается» в нормативные рамки (меньше 0.5), что является достаточно позитивным фактором.

Проведенный анализ ОС на крупном российском предприятии, подтвердил тезис о том, что происходит искажение значений коэффициента износа ОС, рассчитанного на основе стоимостных показателей по общепринятой формуле. Предложенный альтернативный метод расчета коэффициента износа ОС по качественному состоянию позволит принимать во внимание не только реальное физическое состояние объектов ОС, но и другие не менее значимые качественные характеристики – соответствие современным техническим требованиям и экономическую целесообразность проведения ремонта. Практическая применимость разработанного метода может осуществляться по следующим направлениям деятельности:

1. Коэффициент износа ОС по качественному состоянию можно использовать непосредственно в управленческом учете предприятия, а именно при контроле планирования расходов на ремонт ОС. В данном случае целесообразно ежегодно проводить такую оценку с привлечением технических специалистов предприятия в рамках процесса планирования затрат, либо в рамках проведения инвентаризации ОС.

2. Предложенный коэффициент можно использовать для оценки технического потенциала как предприятия в целом, так и его отдельных цехов, получая таким способом наиболее объективную информацию о предполагаемых инвестиционных вложениях в производство и имея возможность оценить капиталоемкость бизнеса.

3. Метод расчета коэффициента износа ОС по качественному состоянию можно продвигать как отдельную услугу на рынке организаций, занимающихся технической инвентаризацией или оценкой.

Глава 4. УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ПОИСКОВЫМИ АКТИВАМИ

4.1. Развитие концепций учета затрат на поиск, разведку и оценку полезных ископаемых

Руководствуясь степенью разработанности и развития подходов к учету поисковых затрат, можно выделить следующие основные исторические этапы развития концепции бухгалтерского учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых [2]:

- 1-й этап (конец 1930 – начало 1970-х гг.) – формирование основных методов учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых;
- 2-й этап (конец 1960 – конец 1970-х гг.) – первоначальная стандартизация порядка учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых;
- 3-й этап (середина 1970 – конец 1980-х гг.) – «большой спор»: развитие концепции учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых;
- 4-й этап (начало 1990-х гг. – настоящее время) – современный этап.

До начала 1960-х гг. единственным методом, применявшимся для учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, был *метод результативных затрат*. Однако к этому времени в практику учета некоторых нефтедобывающих предприятий вошел *метод полных затрат*, получивший широкое распространение среди малых и средних нефтегазовых предприятий США.

В период 1960–1970-х гг. отношение затрат на успешные скважины к общему объему затрат на их бурение составляло около 8 %. В период 1978–1987 гг. в связи с введением новых технологий и развитием научного знания это отношение достигло 12 %, а к концу первого десятилетия XXI в. оно составляло порядка 50 %. Таким образом, в период формирования метода полных затрат около 90 % затрат на бурение скважин на стадии разведки и оценки полезных ископаемых были безрезультативными, что и сделало данный вопрос настолько актуальным для нефтегазовых предприятий того времени.

Очевидно, что характерный для данного вида деятельности высокий риск при учете методом результативных затрат вел к неадекватному отражению финансового положения и финансовых результатов деятельности компаний. Метод не учитывал, что стоимость обнаруженных запасов с высокой степенью вероятности покрывает затраты на бурение неэффективных скважин. В исследовании С. Портера отмечается, что к 1965 г. метод полных затрат можно было считать полностью сформированным, но широкое распространение он получил только в начале 1970-х гг. Результаты исследований распространенности данного метода свидетельствуют о том, что в 1972 г. в США более 20 % нефти и газа производились фирмами, использующими метод результативных затрат. Аналогичное исследование, проведенное в 1973 г. Гинзбургом, Фелдманом и Брессом показало, что уже 50 % всех компаний США использовали данный метод. Позднее популярность метода снизилась в результате начавшегося в США процесса стандартизации отраслевой учетной практики, и в 1977 г. только 6 % производства нефти и газа обеспечивалось предприятиями, применявшими метод полных затрат.

В рассматриваемый период сформировались сторонники каждого из упомянутых методов. Метод результативных затрат поддерживался, в основном, бухгалтерской общественностью. К сторонникам же метода результативных затрат относились, в первую очередь, малые и сред-

ние нефтегазовые предприятия, которые бурили в этот период порядка 90 % от общего числа скважин на территории США, а следовательно, на их счету было наибольшее число непродуктивных скважин. Для этих предприятий использование того или иного метода учета поисковых затрат было критическим фактором, оказывающим влияние на возможности привлечения инвестиций. Такую же позицию поддерживали и некоторые представители инвестиционного сообщества. Например, Джон С. Шелсти, президент Нью-Йоркского общества аналитиков ценных бумаг, писал, что использование метода результативных затрат является серьезным препятствием к выходу на рынок привлеченного капитала новых нефтегазовых компаний.

В конце 1960-х гг. начинается период стандартизации порядка учета поисковых затрат. Решение проблем учета нефтегазовой отрасли в процессе формирования стандартов бухгалтерского учета производилось на основе активного взаимодействия между исследователями и национальными регуляторами. Но все-таки наиболее существенный вклад в принятие окончательных решений по основным вопросам был внесен не академическим сообществом, а политическими силами.

В 1964 г. Американский институт дипломированных независимых бухгалтеров поручил Совету по принципам бухгалтерского учета в США провести исследование различных учетных практик, используемых в добывающих отраслях промышленности. В 1969 г. был издан отчет, общие рекомендации которого заключались в предпочтительном использовании метода результативных затрат в связи с большим его соответствием текущей концепции финансового учета. Совет по принципам бухгалтерского учета передал для рецензирования в специально созданный Комитет по добывающим отраслям свои рекомендации и проект стандарта бухгалтерского учета, который предполагал использование только метода результативных затрат. Публикация, обозначившая результаты работы комитета, вышла в 1971 г. под названием «Практика бухгалтерского учета и отчетности в нефтяной отрасли».

Данная работа из всех существующих учетных практик также отдавала предпочтение методу результативных затрат.

Существенное влияние на политическую и экономическую ситуацию в США оказало нефтяное эмбарго 1973 г., определившее также и дальнейший ход процесса стандартизации учета в нефтегазовой отрасли. В декабре 1975 г. был издан Акт 94-163 «Охрана и политика в отношении энергетических ресурсов». Акт предписывал SEC самостоятельно разработать порядок учета в нефтегазовой отрасли для формирования национальной энергетической базы данных.

В 1977 году Комитет по стандартам финансового учета (FASB) издал проект документа SFAS no. 19, предусматривающего применение исключительно метода результативных затрат. Однако в дальнейшем, поддавшись давлению политического лобби, SEC лишает данный акт силы, издав приказ, разрешивший использование обоих методов. Допустимость применения метода полных затрат при подготовке финансовой отчетности с середины 1970-х гг. становится одним из наиболее актуальных и острых вопросов как среди ученых, занимающихся вопросами финансового учета, экономического анализа, так и среди представителей инвестиционной общественности. Такой сильный общественный резонанс данного вопроса можно объяснить тем, что к началу 1980-х гг. 13 из 20 крупнейших компаний США принадлежали к нефтегазовой отрасли и, следовательно, любое регулирование их деятельности прямо или косвенно оказывало влияние на экономику всей страны. В период с середины 1970 по конец 1980-х гг. складываются три основных направления научных исследований:

- 1) эмпирические исследования, посвященные влиянию того или иного метода учета поисковых затрат на деятельность организации;
- 2) теоретические исследования, рассматривающие общие вопросы применения методов учета поисковых затрат;

3) теоретические исследования, развивающие концепцию учета поисковых затрат, позволяющую учитывать в составе активов компании обнаруженные запасы.

В 1978 г. А. Наггар провел глобальный опрос финансовых аналитиков, специализировавшихся на нефтегазовой отрасли. И хотя большинство респондентов поддержали применение метода результативных затрат, 83 % аналитиков также отметили необходимость раскрытия в отчетности объемов доказанных запасов организации. Указанный факт подтвердил, что в нефтегазовой отрасли учет по исторической стоимости не способен представить пользователям информацию, релевантную для принятия взвешенных управленческих решений. В результате в конце 1970-х гг. Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC) сформировала предложения по внедрению в практику метода учета по стоимости на момент обнаружения месторождения, который существенно отличался от традиционной модели учета по исторической стоимости.

По мнению SEC, оценка запасов должна быть включена непосредственно в финансовую отчетность, т. е. в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. В соответствии с предложенным методом учета выручка должна признаваться в момент, когда запасы были установлены, а не когда они были добыты и реализованы. Активы в данном случае должны представлять собой оценку возможной добычи запасов нефти и газа в будущем, дисконтированные по ставке 10 %. Отчет о прибылях и убытках при этом делится на три раздела. В первом разделе представляется информация о текущей выручке, корректируемой на суммы начисленной амортизации и расходов на добычу реализованных полезных ископаемых. Во втором разделе представляется информация о доходах, определяемых как чистая дисконтированная стоимость обнаруженных в данном периоде доказанных запасов минеральных ресурсов, которые корректируются на текущие затраты на разведку, оценку и разработку ме-

сторождений полезных ископаемых. В третьем разделе раскрывается показатель, суммирующий итоги первого и второго разделов, который определяется в качестве прибыли (убытка) текущего периода, корректируемой в данном разделе также на сумму изменений в оценке обнаруженных в предыдущих периодах доказанных запасов полезных ископаемых. Комиссия (SEC) также неоднократно отмечала, что наиболее важным событием в деятельности, связанной с бизнесом по разведке и разработке месторождений, является обнаружение новых доказанных запасов природных ресурсов, которое является основанием для использования данного метода.

Метод учета по стоимости на момент обнаружения месторождения также подвергся обширной критике в нефтегазовой отрасли. Это связано с тем, что данные отчетности, сформированной на основе данного метода, формируют более релевантную, но при этом менее надежную для пользователей отчетности информацию. Вопросу о надежности таких оценок посвящена работа С. Портера, в которой он проанализировал информацию о 10-летнем периоде деятельности 27 разных компаний, которые в 1978 г. добывали в совокупности 54 % от общего объема добычи нефтегазовых ресурсов США. Одним из результатов проведенного исследования С. Портера стало то, что в результате переоценки количества доказанных запасов в натуральном выражении их денежная оценка во всех проанализированных компаниях хотя бы в одном из исследованных периодов корректировалась более чем на 60 %. В результате получения убедительных аргументов SEC отказалась от дальнейших планов внедрения метода учета по стоимости на момент обнаружения месторождения. Но в 1982 г. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности выпустил SFASno.69, который установил обязательное раскрытие информации о запасах полезных ископаемых, контролируемых компаниями. Данный стандарт предусматривал обязательное дополнительное раскрытие информации об оценке и изменении

в оценке дисконтированных будущих потоков денежных средств, ожидаемых к получению на основе данных об объемах доказанных запасов нефти и газа. Расчет показателей, представляемых в соответствии с SFAS no. 69, полностью соответствовал методологии ранее используемого метода учета по стоимости на момент обнаружения месторождения.

На современном этапе работа над проектом, регулирующим порядок учета поисковых затрат в рамках МСФО, началась в 1998 г. Но первый МСФО стандарт (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых» был принят через несколько лет, в 2004 г. Совет МСФО, хотя и указал на особую важность данной проблемы для добывающих отраслей промышленности, признал, что не может сформировать окончательного решения по вопросам учета поисковых затрат. Таким образом, в рамках МСФО (IFRS) 6 возможно применение обоих методов учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых.

Вопросы, связанные с практикой учета и составления отчетности в добывающих отраслях, впервые были включены в рабочую программу Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (предшественника Совета по международным стандартам финансовой отчетности, СМСФО) в 1998 г. Понимая значение данного сектора для экономики многих стран, Комитет предложил начать осуществление комплексного проекта в целях разработки приемлемого на международном уровне подхода к решению многочисленных вопросов по финансовой отчетности, с которыми сталкиваются предприятия этого сектора.

В качестве первоочередной меры был выпущен стандарт (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов», касающийся некоторых вопросов учета затрат, понесенных при осуществлении разведки и оценки запасов минеральных ресурсов. Стандарт (IFRS) 6 был подготовлен с намерением разрешить предприятиям продол-

жить применение существующей учетной политики в отношении затрат на разведку и оценку запасов минеральных ресурсов вплоть до завершения вышеупомянутого комплексного проекта. Однако существует ряд областей, в которых согласно МСФО (IFRS) 6 потребуются изменения в существующей практике учета и соответственно в показателях финансовых результатов и финансового положения, отражаемых в отчетности предприятий. В частности, это может коснуться компаний, впервые применяющих МСФО для подготовки своей финансовой отчетности и ранее использовавших требования национальной практики бухгалтерского учета, противоречащие общим принципам МСФО.

Хотя многие предприятия пока еще анализируют будущее воздействие перехода на МСФО (IFRS) 6, нарастает необходимость информирования о таком воздействии. Изменения в существующей учетной практике, и особенно в требованиях капитализации затрат на разведку и оценку запасов минеральных ресурсов, могут перенести центр внимания аналитиков с бухгалтерского баланса на отчет о финансовых результатах. Предприятия должны взять на себя инициативу в разъяснении необходимых вопросов пользователям финансовой отчетности, аналитикам и рыночным специалистам. Вопросы учета и отчетности на предприятиях добывающих отраслей представляют собой сложную область, и выпуск МСФО (IFRS) 6 – это, несомненно, только начало процесса длительного и содержательного обсуждения. Можно ожидать, что любой комплексный проект, по всей вероятности, приведет к фундаментальным изменениям в требованиях к финансовой отчетности в данном секторе экономики.

Начиная с 2012 г. в РФ вступило в силу Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) [27].

В отличие от международного аналога, послужившего основой данного стандарта, ПБУ 24/2011 закрепило возможность применения исключительно метода результативных затрат для учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых. Это можно объяснить тем фактом, что добывающие компании в РФ являются, в основном, представителями крупного и крупнейшего бизнеса, а метод полных затрат, как известно, существенно корректирует отчетную прибыль лишь для компаний, представляющих сегмент среднего и малого бизнеса. Традиционно, функции планирования, учета, анализа и контроля выполняют вполне определенную информационную роль в системах управления, обеспечивая все уровни менеджмента организации необходимой информацией. Поэтому каждая из функций является носителем определенного спектра информации. В теории принято говорить о локальных системах, организуемых в управлении: о системе учета (с отдельными подсистемами бухгалтерского финансового, управленческого, налогового и других видов учета), о системе отчетности (с отдельными подсистемами внутренней и внешней отчетности, сформированной по РСБУ, по МСФО и пр.), о системе контроля (с отдельными подсистемами внутреннего контроля, внутреннего аудита и пр.), о системе планирования (с отдельными подсистемами текущего и стратегического планирования и прогнозирования) и др. В зависимости от задач исследования разными авторами в научной литературе обосновывается конкретный тип информационного обеспечения управления, выбор которого обусловлен:

- включением в исследуемое информационное поле отдельных систем и подсистем, что привело к появлению в российском учете следующих названий: учетно-контрольное, учетно-аналитическое, интегрированное учетное обеспечение и т. д.;
- выделением конкретного объекта управления, для которого в соответствии с поставленными задачами формируется информационное обеспечение;

– необходимостью рассматривать во взаимосвязи все системы и подсистемы, формирующие информацию для управленческих решений в отношении конкретных объектов.

Приведенные положения позволяют говорить об учетно-контрольном обеспечении управления поисковыми активами применительно к теме данного исследования в широком и узком смыслах. В широком смысле под учетно-контрольным обеспечением управления понимается система информации, формируемая бухгалтерским и управленческим видами учета, системой внутреннего контроля, внешней и внутренней отчетностью, составленной по требованиям разных стандартов. В такой системе информации среди прочих отражаются показатели (данные) о поисковых активах в соответствии с действующими правилами и учетной политикой. Поскольку названные системы подчинены правилам формирования, основанным на процедурах бухгалтерского и управленческого учета, спектр показателей в них касается всей финансово-хозяйственной деятельности организации. В таком информационном поле хорошо прослеживается зависимость показателей, характеризующих поисковые активы, от другой информации. Также можно увидеть влияние одних показателей на другие, выявить причины их изменений в отчетном периоде, идентифицировать и оценивать риски. В узком смысле, под системой учетно-контрольного обеспечения управления поисковыми активами понимается информация о поисковых активах, формируемая в системах бухгалтерского, управленческого учета и внутреннего контроля, отражаемая в специальных формах внутренней управленческой отчетности в разрезе выбранной системы показателей. Избирательное отношение к информации, касающееся тех задач, которые поставлены менеджментом в области управления поисковыми активами, оправдано в практике деятельности добывающих организаций с двух сторон:

– рисковостью поисковых затрат;

– высоким уровнем поисковых затрат.

Основа эффективного контроля поисковых затрат – рациональная организация их учета, определение конкретного перечня контролируемых показателей и ограничительных рамок, в пределах которых будет эта информация подвергнута контролю. Такие рамки задает процесс производства геологоразведочных работ. Отметим, что в нашей стране последовательность геологоразведочных работ регламентируется Распоряжением Министерства природных ресурсов РФ № 83-р «Об утверждении Положения о порядке проведения геологоразведочных работ по этапам и стадиям (твердые полезные ископаемые)».

4.2. Сравнительный анализ понятий и хозяйственных операций с поисковыми активами согласно МФСО (IFRS) 6 и ПБУ 24/2011

Учитывать поисковые затраты в геологоразведочной деятельности достаточно сложно ввиду неопределенности будущих результатов по открытию месторождений. Поэтому для осуществления затрат, их учета и контроля на всех технологических стадиях производства геологоразведочных работ, важно понимать значимость и содержание такого объекта, как поисковые активы.

Основным регламентирующим документом по ведению бухгалтерского учета поисковых активов, используемых в геологоразведочных работах, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)», предназначенное для учета затрат на поиск, оценку месторождений и разведку полезных ископаемых [27].

Согласно ПБУ 24/2011 учитываются затраты, осуществленные до момента, когда в отношении участка недр, на котором ведется поиск, установлена и документально подтверждена коммерческая целесооб-

разность добычи. Коммерческая целесообразность добычи – это вероятность того, что экономическая выгода от добычи полезных ископаемых превысит понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у компании ресурсов, необходимых для добычи. Документ не применяется в отношении затрат:

- на региональные геолого-геофизические работы, научно-исследовательские, другие работы, направленные на общее изучение недр, а также иные работы, проводимые без существенного нарушения целостности недр, если эти затраты осуществлены до момента получения лицензии, которая дает право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых на данном участке;

- на добычу полезных ископаемых, если эти затраты понесены после установления коммерческой целесообразности добычи;

- на геологоразведочные работы, выполняемые на участке недр, в отношении которого установлена коммерческая целесообразность.

ПБУ 24/2011 отражает:

- основные элементы признания поисковых затрат;
- оценку поисковых активов, осуществляемую при их признании;
- последующее проведение оценки поисковых активов;
- моменты прекращения признания поисковых активов;
- порядок раскрытия существенной информации о поисковых активах в бухгалтерской отчетности компаний.

Необходимо отметить, что формулировка понятия поисковых активов в данном документе не содержится, отмечено лишь основное условие их формирования и признания.

В ПБУ 24/2011 также указано, что предприятие определяет классы поисковых затрат, которые в дальнейшем будут признаваться внеоборотными активами. Другие затраты по поисковым геологоразведочным работам будут признаваться расходами по обычным видам деятельности. Поисковые затраты, которые признаются внеоборотными активами, в ПБУ 24/2011 обозначены как «поисковые активы», они относятся к отдельной области недр, в отношении которой у предприятия имеется лицензия, дающая право на выполнение работ по оценке, поиску и разведке месторождений полезных ископаемых. Таким образом, поисковые активы и признанные в качестве внеоборотных активов поисковые затраты – одно и то же. Как любой объект бухгалтерского учета, отражаемый в виде «собранных» на счетах затрат, поисковые активы могут быть детализированы на более мелкие объекты. Это является основанием для классификации поисковых активов, которую можно использовать в компании в целях организации не только бухгалтерского, но и внутреннего управленческого учета.

Согласно ПБУ 24/2011 поисковые активы делятся на две группы: на материальные поисковые активы и нематериальные поисковые активы. При этом каждая из групп содержит различные классификационные виды активов. Материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Алгоритм учета и представления затрат по разведке и оценке поисковых активов включает операции (в хронологическом порядке), при которых необходимо:

- 1) выбрать, продолжать ли использование ранее действовавшей учетной политики в отношении данных затрат либо изменить ее в соответствии с нормами данного стандарта (для предприятий, ранее не применявших данный стандарт);

- 2) составить перечень затрат по разведке и оценке, которые капитализируются предприятием;

3) определить порядок измерения стоимости данных активов после признания (с использованием модели учета по фактическим затратам либо модели учета по переоцененной стоимости);

4) установить порядок отнесения данных активов к материальным или нематериальным активам разведки и оценки (на основе характера данных активов);

5) определить порядок списания учетной стоимости (амортизации);

6) установить уровень, на котором проводится проверка активов разведки и оценки на обесценение (одна или несколько единиц, генерирующих денежные средства, но не более величины операционного сегмента);

7) в дальнейшем анализировать факты и обстоятельства, указывающие на необходимость проверки активов разведки и оценки на обесценение в соответствии с перечнем, установленным п. 20 МСФО (IFRS) 6, и в случае необходимости провести обесценение данных активов.

Поскольку хозяйственная деятельность добывающих компаний связана с большими капиталовложениями, а ни один стандарт специально не рассматривает вопросов учёта расходов на разведку и оценку, то существуют разные подходы к учёту этих расходов. Необходимость в сопоставимости отчётности таких компаний и явилась причиной разработки данного стандарта. Цель стандарта МСФО 6 состоит в регламентации финансовой отчётности применительно к разведке и оценке полезных ископаемых. Стандарт требует:

- некоторых улучшений существующей практики учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых;

- чтобы компании, признающие активы в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, тестировали такие активы на предмет обесценения в соответствии с данным стандартом и признавали убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»;
- раскрытия информации, поясняющей суммы в финансовой отчётности, возникающие в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых.

Стандарт применяется к затратам, понесенным в ходе разведки и оценки полезных ископаемых. Стандарт не применяется в отношении затрат, понесённых:

- до проведения работ, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых;
- после обоснованного подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Рассмотрим некоторые важные определения, используемые в данном стандарте. Разведка и оценка минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) – поиск запасов полезных ископаемых, включая минеральное сырьё, нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы, после получения предприятием юридических прав на производство разведочных работ на определенной территории, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых. Расходы на разведку и оценку – расходы, понесённые в связи с разведкой и оценкой полезных ископаемых до тех пор, пока не стали очевидными техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи. Активы, признанные в ходе разведки и оценки, – рас-

ходы, связанные с разведкой и оценкой месторождений, признанные в качестве активов согласно учётной политике компании.

Компания должна определить политику, отражающую, какие именно расходы признаются в качестве активов в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, и использовать ее последовательно. При определении данной политики компания должна принять во внимание, какая часть расходов может быть связана с разведкой конкретных полезных ископаемых. Приведем примеры расходов, которые могут быть включены при первоначальном признании в стоимость активов.

1. Приобретение прав на проведение разведочных работ.
2. Затраты на проведение топографических, геологических, геохимических и геофизических исследований.
3. Затраты на разведочное бурение.
4. Затраты на проходку разведочных траншей.
5. Затраты на отбор проб и образцов.
6. Затраты на проведение мероприятий, связанных с оценкой технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Первоначальная оценка активов, признаваемых в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, производится по себестоимости. Расходы на формирование резервов на вывод из эксплуатации также включаются в себестоимость активов, при условии, что они являются следствием работ по разведке и оценке. Те затраты на разведку и оценку полезных ископаемых, которые не могут быть признаны в качестве актива, относятся на расходы по мере возникновения. Также на расходы периода относятся те затраты на разведку и оценку минеральных ресурсов, которые не могут быть капитализирова-

ны, так как не существует тесной связи между ними и конкретным минеральным ресурсом.

В затраты на разведку и оценку полезных ископаемых не включаются затраты, возникшие после того, как становятся очевидными, т.е. могут быть подтверждены и при необходимости доказаны техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых.

При определении момента, когда техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых становятся очевидными, компания должна руководствоваться внутренней учётной политикой, основанной на профессиональном суждении и предшествующем опыте работы. После признания активов в ходе разведки и оценки полезных ископаемых компания обязана применять одну из следующих моделей:

- модель учёта по первоначальной стоимости;
- модель учёта по переоценённой стоимости.

Модель учёта по переоценённой стоимости осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства» или МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» в зависимости классификации актива как материальный либо нематериальный. Модель оценки по переоценённой стоимости применима к нематериальным активам только при наличии активного рынка. МСФО (IFRS) 6 требует, чтобы компания, исходя из характера актива, классифицировала его либо как основное средство, либо как нематериальный актив. После того, как продемонстрирована техническая и коммерческая целесообразность добычи, активы, возникшие в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, подлежат реклассификации. Перед реклассификацией эти активы должны быть протестированы на обесценение, а возможный убыток от обесценения списан на финансовый результат.

Компания вправе изменить свою учётную политику в отношении затрат на разведку и оценку полезных ископаемых, если такое изменение обеспечит более уместное представление информации в финансовой отчётности для удовлетворения потребностей пользователей с точки зрения принятия ими экономических решений, и не менее высокую степень надёжности. Для оценки степени уместности и надёжности компания должна использовать критерии, установленные МСФО (IAS) 8 «Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Если ранее компания применяла одну учётную политику по отношению ко всем затратам, возникающим до начала этапа производства, то в связи с переходом на МСФО (IFRS) 6 она должна пересмотреть действующий порядок учёта и составить новую учётную политику, обеспечивающую отдельный учёт затрат, понесённых по разведывательной деятельности и по деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых.

По каждому виду затрат на разведку и оценку компания принимает соответствующую учётную политику, согласно которой указанные затраты либо сразу относятся на расходы, либо капитализируются как актив в ходе разведки и оценки полезных ископаемых. При разработке учётной политики руководство компании должно основываться на своем профессиональном суждении и опыте предыдущей работы. Активы, относящиеся к разведке и оценке полезных ископаемых, должны тестироваться на обесценение при наличии фактов и обстоятельств, указывающих на то, что балансовая стоимость такого актива может превышать его возмещаемую сумму. Проверке на предмет обесценения подлежат как материальные, так и нематериальные активы. В соответствии с МСФО (IFRS) 6 компания при оценке, представлении и раскрытии информации об обесценении активов должна применять требования МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Однако МСФО (IFRS) 6 предусматривает возможность некоторого отступления от правил МСФО (IAS) 36 в части

выявления наличия признаков обесценения. Один или несколько из приведенных ниже факторов могут служить признаком для определения необходимости проведения теста на обесценение (перечень не является исчерпывающим):

- период, в течение которого компания имеет право на разработку, закончился или заканчивается в ближайшем будущем, и продление договора не ожидается;
- дальнейшие расходы на разработку и оценку полезных ископаемых не планируются и не заложены в бюджет;
- понесенные расходы на разработку и оценку полезных ископаемых не привели к выявлению ресурсов в объемах, представляющих коммерческий интерес, и компания решила прекратить данную деятельность;
- существует достаточно данных, свидетельствующих о том, что понесенные расходы не будут возмещены доходами от дальнейшей разработки или продажи (хотя разработка будет продолжаться).

Стандарт четко определяет уровень агрегирования активов, на котором требуется проведение проверки на обесценение и который может быть более высоким, чем тот уровень агрегирования, который потребовался бы для прочих активов.

В соответствии с МСФО (IFRS) 6 компания может объединить несколько единиц, генерирующих денежные средства, в одну группу. Единственное условие заключается в том, что данная группа не может превышать сегмент, определённый компанией в соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты». Убыток от обесценения относится на финансовый результат. В соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 6 компания должна раскрывать информацию,

которая даёт разъяснения в отношении деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых, а именно:

- учётную политику, принятую компанией в отношении расходов на разведку и оценку, включая критерии первоначального признания активов, признаваемых в ходе разведки и оценки;
- суммы активов, обязательств, доходов и расходов, операционных и инвестиционных денежных потоков, возникающих в результате деятельности по разведке и оценке полезных ископаемых;
- в отношении материальных активов, признаваемых в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, компания должна раскрывать информацию, требуемую МСФО (IAS) 16 «Основные средства»;
- в отношении нематериальных активов, признаваемых в ходе разведки и оценки полезных ископаемых, компания должна раскрывать информацию, требуемую МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». В таблице 4.1 проведем сравнительный анализ понятий и хозяйственных операций с поисковыми активами согласно МФСО (IFRS) 6 и ПБУ 24/2011.

Таблица 4.1. Сравнительный анализ понятий и хозяйственных операций с поисковыми активами согласно МФСО (IFRS) 6 и ПБУ 24/2011

Элемент сравнения	МСФО (IFRS) 6	ПБУ 24/2011
Предназначение	Регулирование порядка учета затрат, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых, у компаний добывающих отраслей в части вопросов, не охваченных МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38	Аналогично

Продолжение Таблицы 4.1

Сфера действия	Порядок учета и раскрытия информации о затратах, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых, понесенных организациями после получения законных прав на разведку и оценку в данной области, но до определения технической осуществимости и рентабельности месторождения	Аналогично
Возможность использования ранее действующей учетной политики	Разрешено	Не разрешено
Порядок определения перечня затрат, формирующих стоимость активов разведки и оценки	Определяется компанией самостоятельно в рамках ее учетной политики	Аналогично
Порядок отнесения активов разведки и оценки к материальным или нематериальным	В зависимости от характера актива	Аналогично
Порядок списания стоимости актива	Определяется организацией в силу отсутствия специфической нормы, но при наличии указания на необходимость отражения потребления активов разведки и оценки в сумме затрат, соответствующих направлению и мере их потребления	Определяется организацией самостоятельно и закрепляется в ее учетной политике

Продолжение Таблицы 4.1

<p>Особый порядок проверки на обесценение</p>	<p>Признаки обесценения актива разведки и оценки:</p> <ul style="list-style-type: none"> – срок, в рамках которого предприятие имеет право на производство разведочных работ на определенной территории, истек в течение отчетного периода или истечет в ближайшем будущем, а его продление не ожидается; – существенные затраты, понесенные в связи с продолжением разведки и оценки запасов полезных ископаемых на определенной территории, не были учтены в процессе планирования и составления бюджета; – разведка и оценка запасов полезных ископаемых на определенной территории не привели к обнаружению коммерчески выгодного количества запасов полезных ископаемых, и предприятие решило прекратить производство указанных работ на этой территории; – существует достаточно признаков того, что, несмотря на возможное продолжение разработки на данной территории, полное возмещение балансовой стоимости актива, связанного с разведкой и оценкой, в результате успешной разработки или продажи представляется маловероятным 	<p>Аналогично МСФО, но в при- знаке (а) понятие «ближай- шее буду- щее» уточ- нено в ПБУ 24/2011 до 12 мес. по- сле отчет- ной даты</p>
---	---	---

Продолжение Таблицы 4.1

<p>Раскрытие информации в финансовой отчетности</p>	<p>Предприятие должно раскрывать следующую информацию:</p> <ul style="list-style-type: none"> – учетную политику предприятия в отношении затрат, связанных с разведкой и оценкой, включая признание активов, связанных с разведкой и оценкой; – суммы активов, обязательств, доходов и расходов, а также движения денежных средств от операционной и инвестиционной деятельности, возникающие в результате разведки и оценки запасов полезных ископаемых. Предприятие должно рассматривать активы, связанные с разведкой и оценкой, в качестве отдельного вида активов и раскрывать информацию в соответствии с требованиями либо МСФО (IAS) 16, либо МСФО (IAS) 38 в зависимости от того, как классифицированы данные активы 	<p>Аналогично с уточнением требования раскрытия о существенной информации о поисковых активах, а также возникающих в результате выполнения работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых обязательствах, доходах, расходах, денежных потоках от текущих и инвестиционных операций по отдельным группам статей бухгалтерского баланса, а также отдельным показателям отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств соответственно</p>
---	---	--

4.3. Особенности признания, учета и оценки поисковых активов в соответствии с требованиями НК РФ

В процессе выполнения работ по освоению природных ресурсов возникают существенные (по размеру) затраты, которые учитываются в целях налогообложения прибыли в особом порядке.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль расходы на освоение природных ресурсов относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, и включаются в состав прочих расходов в порядке, определенном ст. 261 «Расходы на освоение природных ресурсов» НК РФ. При этом учитываются положения ст. 325 НК РФ, где установлен порядок ведения налогового учета указанных расходов [20].

В главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» раскрыты все понятия учета налогов в организации. Под расходами на освоение природных ресурсов понимаются затраты налогоплательщика на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, а также на проведение работ подготовительного характера.

Природными ресурсами признаются компоненты природной среды, природные и природно-антропогенные объекты, которые используются или могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности в качестве источников энергии, продуктов производства и предметов потребления и имеют потребительскую ценность (ст. 1 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»).

В п. 1 ст. 261 НК РФ приведен открытый перечень затрат, входящих в состав расходов на освоение природных ресурсов. В этом списке затраты разделены на три группы. К первой группе отнесены расходы:

– на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых (включая аудит запасов), в том числе расходы, связанные со строительством (бурением) и ликвидацией (консервацией) скважин (за исключением скважин, признаваемых амортизируемым имуществом). Стоит учитывать, что расходы налогоплательщика на освоение природных ресурсов включают в себя расходы на строительство и ликвидацию всех скважин, связанных с проведением геологоразведочных работ (включая поисково-оценочные и разведочные работы);

– на разведку полезных ископаемых и гидрогеологические изыскания, осуществляемые на участке недр в соответствии с полученными в установленном порядке лицензиями или иными разрешениями уполномоченных органов;

– на приобретение необходимой геологической и иной информации у третьих лиц, в том числе в государственных органах.

Во вторую группу включены расходы:

– на подготовку территории к проведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов и окружающей среды, в том числе на устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов;

– на подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов.

К третьей группе расходов относятся затраты:

– на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам налогоплательщиками в процессе строительства и эксплуатации объектов;

– на переселение и выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений.

В эту группу также включаются расходы, предусмотренные договорами (соглашениями) с органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и родовыми, семейными общинами коренных малочисленных народов, заключенными такими налогоплательщиками.

Важно отметить, что на основании ст. 261 НК РФ налоговыми расходами на освоение природных ресурсов признаются исключительно те расходы, которые ограничены геологическим изучением недр, разведкой полезных ископаемых, проведением работ подготовительного характера. Об этом также свидетельствует содержание видов расходов примерного перечня, приведенного в п. 1 указанной статьи. Следовательно, в целях налогообложения прибыли к расходам на освоение природных ресурсов относятся те расходы на возмещение комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов, которые понесены в рамках геологического изучения недр, разведки полезных ископаемых, проведения работ подготовительного характера.

Согласно п. 2 ст. 325 НК РФ в аналитических регистрах налогового учета расходы на освоение природных ресурсов необходимо отражать обособленно по каждому участку недр (месторождению) или участку территории (акватории), отраженному в лицензионном соглашении (в лицензии на право пользования недрами). Если расходы на освоение природных ресурсов относятся

к нескольким участкам недр, такие расходы распределяются по участкам в доле, определяемой налогоплательщиком в соответствии с принятой им учетной политикой для целей налогообложения (п. 2 ст. 261 НК РФ).

При этом расходы по каждому участку недр (месторождению) или участку территории (акватории) группируются по экономическому смыслу. В первую очередь выделяют общие расходы по осваиваемому участку (месторождению) в целом, к которым относятся, в частности, расходы первой группы. Также определяется размер расходов по отдельным частям территории разрабатываемого участка, в состав которых включаются:

- расходы на подготовку территории к проведению горных, строительных и других работ в соответствии с установленными требованиями к безопасности, охране земель, недр и других природных ресурсов;

- прочие расходы, связанные с освоением части территории участка.

Общие расходы распределяются по каждой части территории осваиваемого участка (месторождения) в доле, определяемой исходя из отношения суммы расходов, относящихся к отдельным частям, к общей сумме расходов, осуществленных по освоению данного участка (месторождения).

К сведению, при ведении раздельного учета расходов по соответствующей части территории осваиваемого участка (месторождения) необходимо учитывать, что границы указанной части должны быть установлены на основании ст. 7 Закона РФ «О недрах» [7].

Помимо названных расходов, отдельно группируются затраты, относящиеся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка. Речь идет о расходах, непосредственно связанных со строительством сооружений, которые в дальнейшем на основании решения налогоплательщика могут быть признаны постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств (в том числе скважин). Эти затраты, осуществленные в составе расходов на освоение природных ресурсов, учитываются в аналитических регистрах налогового учета по каждому создаваемому объекту основных средств. В дальнейшем такие объекты амортизируются в общем порядке (п. 4 ст. 325 НК РФ).

На основании п. 2 ст. 261 НК РФ расходы на освоение природных ресурсов учитываются в порядке, предусмотренном ст. 325 НК РФ. Если затраты относятся к нескольким участкам недр, они учитываются отдельно по каждому из них. Эти расходы признаются для целей налогообложения прибыли с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ), и включаются в состав прочих расходов равномерно в течение:

- 12 месяцев (расходы первой группы);
- двух лет, но не более срока эксплуатации соответствующего участка недр (месторождения) или участка территории (акватории) (расходы второй и третьей групп).

Изложенные нормы ст. 261 НК РФ необходимо применять с учетом особенностей, установленных ст. 325 НК РФ.

Также следует обозначить, что признание расходов на освоение природных ресурсов с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ), применяется в том случае, если работы выполнены налогоплательщи-

ком самостоятельно. При этом финансисты рекомендуют отражать в учетной политике для целей налогообложения, с какого момента указанные расходы следует включать в состав прочих расходов:

- с момента полного завершения работ (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы);
- с момента завершения этапа работ (с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершен определенный этап работ).

В случае поэтапного признания расходов на освоение природных ресурсов налогоплательщику целесообразно отразить в учетной политике, какие промежутки работ по освоению природных ресурсов являются этапами в его налоговом учете. Под этапом работ следует понимать отдельную стадию производственного процесса, ознаменованную какими-либо качественными изменениями.

В п. 3 ст. 325 НК РФ зафиксировано, что при проведении геолого-поисковых и геологоразведочных работ в отношении полезных ископаемых сумма осуществленных налогоплательщиком расходов (в том числе по работам, признаваемым безрезультативными и бесперспективными, либо по работам, продолжение которых признано нецелесообразным) определяется на основании:

- актов выполненных работ по договорам с подрядчиками;
- сумм фактически осуществленных налогоплательщиком затрат, относимых к расходам на освоение природных ресурсов.

Расходы на проведение безрезультатных работ по освоению природных ресурсов учитываются в общем порядке, установленном для расходов на освоение природных ресурсов.

Если расходы на проведение геолого-поисковых и геологоразведочных работ в отношении полезных ископаемых осуществлены по договору с подрядчиком, они включаются в состав прочих расходов с 1-го числа месяца, в котором подписан соответствующий акт выполненных работ (этапов работ) по данному договору (п. 3 ст. 325 НК РФ). Осуществленные расходы равными долями включаются в состав прочих расходов в сроки, предусмотренные ст. 261 НК РФ, то есть равномерно в течение 12 месяцев.

В соответствии с п. 4 ст. 325 НК РФ расходы на строительство временных сооружений (в том числе временных подъездных путей и дорог; площадок, сооружений для хранения плодородного слоя почвы, добываемых пород, отходов; временных сооружений для проживания участников геологоразведочных работ и иных подобных объектов) включаются в состав прочих расходов с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором закончены работы по созданию таких сооружений на основании актов выполненных работ. Эти расходы признаются при определении налоговой базы по налогу на прибыль равномерно в течение двух лет, но не более срока эксплуатации участка недр. Данная норма является специальной, поэтому налогоплательщик вправе воспользоваться ею и в том случае, если временное сооружение отвечает критериям для признания его амортизируемым имуществом. Это не касается ситуации, когда возведение такого сооружения непосредственно связано со строительством объектов (в том числе скважин), которые в дальнейшем могут стать постоянно эксплуатируемыми объектами основных средств. Минфин придерживается другой точки зрения: в составе прочих расходов могут быть учтены расходы на строительство только тех временных сооружений, которые не признаются амортизируемым имуществом. Следует помнить, что амортизируемым признается имущество со сроком

полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

В соответствии с п. 3 ст. 325 НК РФ текущие расходы на содержание объектов, связанных с освоением природных ресурсов (в том числе расходы на оплату труда и расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией временных сооружений), включаются в полной сумме в состав расходов того отчетного (налогового) периода, в котором они произведены. Данное правило действует и в отношении расходов на доразведку месторождения и его участков, находящихся в пределах горного или земельного отвода организации. К расходам на доразведку относятся затраты, связанные с осуществлением работ по доразведке по введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным месторождениям. Таким образом, определен иной (отличный от общего порядка учета расходов, возникающих в связи с проведением геологоразведочных работ по разведке полезных ископаемых) порядок учета расходов на освоение природных ресурсов, связанных с доразведкой месторождения и его участков.

То есть положениями ст. 261 и 325 НК РФ установлено, что расходы на освоение природных ресурсов учитываются для целей налогообложения прибыли в зависимости от их отнесения к месторождениям, введенным в эксплуатацию и промышленно освоенным, либо к месторождениям, находящимся на иных стадиях (до их ввода в эксплуатацию). Этот порядок согласуется с другими нормами гл. 25 НК РФ, в силу которых текущие затраты включаются в состав расходов единовременно, а затраты, по которым предполагается получение дохода в иных налоговых периодах, – в более поздние сроки, установленные Налоговым кодексом.

В силу п. 4 ст. 252 НК РФ, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть одновременно включены в состав не-

скольких групп расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты. Следовательно, предприятие может самостоятельно выбрать порядок учета спорных расходов.

Момент, начиная с которого расходы на освоение природных ресурсов включаются в состав налоговых расходов, зависит от того, как организация произвела расходы – самостоятельно или с привлечением подрядчика. В первом случае ориентируются на сроки, установленные п. 2 ст. 261 НК РФ, во втором – учитываются положения ст. 325 НК РФ.

Суммируя вышесказанное, отметим, что расходы на освоение природных ресурсов в целях исчисления налога на прибыль делятся на три группы. От того, в какую группу включаются возникающие затраты, зависит период их равномерного учета. Кроме того, при организации налогового учета расходы распределяются по экономическому смыслу. Так, обязательно выделяются расходы, относящиеся к конкретному объекту, создаваемому в процессе освоения участка. В случае дальнейшего признания этого объекта постоянно эксплуатируемым объектом основных средств затраты, осуществленные в составе расходов на освоение природных ресурсов и непосредственно связанные со строительством данного объекта, формируют его первоначальную стоимость.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного в монографии исследования получены следующие основные результаты и сделаны выводы.

В зависимости от целей и пользователей информации можно выделить три вида учета затрат: бухгалтерский, налоговый и управленческий. Эти три вида учета базируются на информации из первичных документов и должны происходить в едином информационном пространстве.

Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции регламентируется законодательными и нормативными документами в области бухгалтерского и налогового учета. Организация управленческого учета затрат на производство в настоящее время законодательством не регламентирована и является внутренним делом предприятия, которое в рамках учетной политики применяет варианты учета: с учетом технологических особенностей производства и своего практического опыта, удовлетворяющие его информационным потребностям.

Система учета затрат и калькулирования себестоимости промышленного предприятия формируется под воздействием множества факторов, основополагающее значение при этом имеют нормативные требования в области бухгалтерского и налогового учета, информационные потребности управленческого учета предприятия.

Выделены этапы формирования системы учета затрат и калькулирования, указанные этапы изучены применительно к объекту исследования. Принципы учета и классификации затрат на предприятии в целом соответствуют нормативным требованиям в области бухгалтерского и налогового учета. Необходимым условием управленческого учета затрат на производство является методологическое единство подходов при планировании и фактическом учете затрат.

По результатам анализа теоретических аспектов, был сформулирован вывод, что наилучшей тактикой по сближению учета основных средств по стандартам РСБУ со стандартами МСФО остается допустимое соответствие учетных действий по объектам основных средств с положениями стандарта МСФО (IAS) 16, требующее наименьшую трансформацию отчетности с одной стороны, и не нарушающие положения действующего ПБУ 6/01 с другой стороны.

Все учетные действия, связанные с движением основных средств и проведением расходов на ремонт основных средств, должны иметь системный характер и сопровождаться, по мере необходимости, проведением экономического анализа основных средств, с расчетом необходимых показателей.

Проведен экспериментальный экономический анализ основных показателей учета основных средств, сформированы мероприятия и рекомендации по совершенствованию учета основных средств, приведена методика проведения инвентаризации основных средств производственных цехов с использованием современных технологий и оценки качественной составляющей объектов.

Разработанный в данной работе, альтернативный метод расчета коэффициента износа основных средств по качественному состоянию, позволит принимать во внимание не только реальное физическое состояние объектов основных средств, но и другие не менее значимые качественные характеристики – соответствие современным техническим требованиям и экономическую целесообразность проведения ремонта. Внедрение новой методики проведения инвентаризации основных средств, позволит проводить инвентаризацию эффективнее, качественнее и значительно быстрее, чем это фактически осуществляется обычным способом.

На сегодняшний момент вопросы в области учета государственного оборонного заказа не утрачивают своей актуальности. Предприятия, исполнители государственного оборонного заказа, анализируют наилучшие практики с целью использования их использования в своей деятельности.

Несмотря на сложность законодательной базы для исполнителя, а также при наличии приоритетных положений законодателя в сторону позаказного метода учета затрат, применение иного метода, в нашем случае – поперечного, также возможно, что не является противоречием с законодательными актами, в частности с Постановлением № 47.

Методика ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности по ГОЗ, разработанная и принятая на предприятии, соответствует требованиям законодательства и может быть использована аналогичными предприятиями. Для реализации данной методики было разработано и предложено техническое решение по учету затрат на базе SAPR/3. Получение корректных данных позволяет проводить экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия, принимать управленческие решения о производственной деятельности предприятия.

Актуальность исследования обусловлена значительной стоимостью материальных и нематериальных поисковых активов, вероятным характером их признания, сложностью организации их бухгалтерского и налогового учета, а также последующей их оценкой. Регулирующее учет поисковых активов ПБУ является одним из немногих, в котором идут прямые ссылки на применение норм международных стандартов финансовой отчетности, в частности применения обесценения, что требует организации более сложного учетного процесса.

Проведено исследование учета поисковых активов на примере медно-никелевых месторождений и предложен методический инструментарий по совершенствованию их учета. Обоснована необходи-

мость выделения в регистрах бухгалтерского учета, а также бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о материальных поисковых активах стоимость по которым сформирована, отдельно от стоимости материальных поисковых активов, по которым еще не сформирована окончательная первоначальная стоимость. Практическая значимость заключается в том, что предложены рекомендации методического характера по совершенствованию бухгалтерского учета поисковых активов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Абрамов А.А. Флотационные методы обогащения: учебник для вузов. – М.: Недра, 1984. – 383с.
2. Белоногов А.Н., Харченко О.Н. Развитие концепции учета затрат на разведку и оценку полезных ископаемых / Проблемы. Мнения. Решения. – № 22 (316). – 2014. – С. 38-49.
3. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ (в редакции от 13.08.2019) [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).
4. Гребенщиков С.П., Яни П.С. Ответственность за преступления, совершаемые в сфере государственного оборонного заказа // Законность, 2018. – № 5.
5. Денисова М.О. Незавершенное производство и готовая продукция: оценка в учете и отчетности // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2011. – № 7
6. Друды К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учебник для студентов вузов. – М.: Юнити-Дана. – 2015. – 735 с.
7. Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» (в редакции от 03.08.2018) [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).
8. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии: утв. приказом Министерства цветной металлургии СССР от 23 ноября 1973 г. № 489. Москва. Издательство «Металлургия». 1975. – 455 с.
9. Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утв.

Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

10. Ионова А.Ф., Селезнева Н.Н. Финансовый анализ: учеб./ А.Ф. Ионова, Н.Н. Селезнева. – М.: ТК Велби. Изд-во Проспект, 2007. – 456 с.

11. Кавкаева Н.В. Основы экономики и технологии важнейших отраслей хозяйства: учебное пособие. – М.: Берлин: Директ-Медиа, 2015. – 236с.

12. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: учебник – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2016. – 400 с.

13. Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (с изменениями от 04.02.2019 № 8-П) [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

14. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) управленческий учет: учебник. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 448 с.

15. Конкурентное право: Учебник / под общ. ред. М.А. Егоровой, А.Ю. Кинева. – «Юстицинформ», 2018. – 342 с.

16. Методические рекомендации по планированию, формированию и учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятий металлургического комплекса, авторский коллектив под руководством Юхимова Я.И. и Макарова Л.П.: утв. Департаментом промышленности и энергетики РФ 08 октября 2004г.

17. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н)

[электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

18. Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях цветной металлургии: утв. Роскомметаллургией 07.12.1993.

19. Морозова Т.Г. Региональная экономика: учебник. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 526 с.

20. Налоговый Кодекс Российской Федерации часть вторая: введена в действие Федеральным законом РФ от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

21. О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

22. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

23. Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), принятый Приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

24. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях: утв. ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и Минфином СССР 20 июля 1970 г. № АБ-21-Д в ред. от 17.01.1983

25. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н

26. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н (ред. от 16.05.2016) [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

28. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008: утв. Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

29. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

30. Положения о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МД 13-14. 2000, утв. Постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 № 279.

31. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в редакции от 28.04.2018 № 526)

32. Постановление Правительства РФ от 19.01.1998 № 47 «О Правилах ведения организациями, выполняющими государст-

венный заказ за счет средств федерального бюджета, отдельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» (с изменениями от 22.06.2019 № 804)

33. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2017 г. № 1465 «О государственном регулировании цен на продукцию, поставляемую по государственному оборонному заказу».

34. Приказ Минпромэнерго России от 23.08.2006 № 200 «Порядок определения состава затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу» [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

35. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (в редакции от 08.11.2010) [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

36. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018–2020 гг.: утв. приказом Министерства финансов РФ от 18.04.2018 № 83н.

37. Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» ФОНД «НРБУ «БМЦ».

38. Соловьева Н.А. Анализ основных средств и эффективности их использования: Учебное пособие / Н.А. Соловьева, Е.А. Медведева; Красноярский государственный торгово-экономический институт. – Красноярск, 2006. – 231 с.

39. Справочник по обогащению руд. Подготовительные процессы: под ред. О.С. Богданова, В.А. Олевского. – М.: Недра, 1982. – 366 с.

40. Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» (с изменениями от 27.12.2018 № 571-ФЗ) [электронный ресурс]. URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения 15.08.2019).

41. Шеремет А.Д. Управленческий учет: учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.

Сведения об авторах

Пелымская Ирина Сергеевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономики и управления на металлургических и машиностроительных предприятиях Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина.

Савченко Наталья Львовна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина.

Воронов Дмитрий Сергеевич – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры правового регулирования экономической деятельности Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина.

Научное издание

**Пелымская Ирина Сергеевна
Савченко Наталья Львовна
Воронов Дмитрий Сергеевич**

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Монография

Выпускающий редактор: Цветкова А.В.

Корректор: Бородина Л.В.

Верстальщик: Журавлева В.А.

издательство

**Креативная
экономика**

Издание научных монографий:

mono@idbg.ru

+7 495 215 01 38

8 800 333 15 38 (звонок бесплатный)

Информация для авторов:

www.bgscience.ru

Усл. печ. л. 11,1. Тираж 500 экз.

Подписано в печать 09.10.2019

Формат: 60х84/16

Отпечатано: ПАО «Т8 Издательские Технологии»

109316 Москва, Волгоградский проспект, дом 42, корпус 5

Тел.: +7 (499) 322–38-3