

затраты, не включаемые в стоимость, но необходимые для функционирования нематериального актива.

На основании предложенной классификации с целью упорядочения информационной базы бухгалтерского учета предложено открыть к синтетическому счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» аналитические счета второго порядка: 08-6-1 «Создание нематериальных активов», 08-6-2 «Приобретение нематериальных активов», 08-6-3 «Безвозмездное поступление нематериальных активов», 08-6-4 «Поступление нематериальных активов в пользование», 08-6-5 «Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный фонд», 08-12 «Затраты, связанные с улучшением нематериальных активов», 08-13 «Затраты, не увеличивающие стоимость нематериальных активов».

Использование предложенной модели счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» позволит: осуществлять контроль над произведенными затратами в зависимости от источника поступления нематериального актива в организацию; произвести анализ эффективности вложений в нематериальные активы; квалифицировать их на включаемые и не включаемые в стоимость нематериального актива с целью рационализации их последующего отражения на счетах бухгалтерского учета; отразить операции по созданию нематериального актива с целью его последующей реализации.

Литература

1. Гурко, В.Б. Развитие методики учета процессов формирования первоначальной стоимости нематериальных активов / В.Б. Гурко // Бух. учет и анализ. — 2005. — № 5. — С. 42—44.
2. Турченко, А.А. Учет и анализ неамортизируемых нематериальных активов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А.А. Турченко; Саратов. гос. соц.-экон. ун-т. — Саратов, 2008. — 20 с.

Ю.Ю. Кухто

Белорусский государственный экономический университет (Минск)

СУЩНОСТЬ И ВАРИАНТЫ ОПЕРАЦИОННОГО ПОДХОДА К ИСЧИСЛЕНИЮ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Операционный подход к исчислению себестоимости продукции — это прогрессивная концепция, способная преодолеть ограничения традиционных систем учета затрат и установить причинно-следственную связь между продуктами и необходимыми для их производства затратами. Дадим определения ключевым категориям исследуемого метода.

Затраты — стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг.

Ресурсы — носители определенных функций, т.е. «то, что выполняет операции» и «те, кто выполняют операции» (производственное оборудование, персонал).

Бизнес-процесс — это совокупность последовательно выполняемых видов деятельности, направленных на достижение определенного результата (продукта, работы, услуги), имеющего ценность для потребителя.

Вид деятельности — это последовательность операций, потребляющих ресурсы и аккумулирующих затраты в процессе производства продукта (выполнения работы, оказания услуги). Например, бизнес-процесс «анализ рынка» можно детализировать на следующие виды деятельности: определение потребностей потребителей, осуществление мониторинга изменения ситуации на рынке и т.д.

Операция — это действие, выполняемое для создания или обслуживания объекта затрат (закупка товарно-материальных ценностей, производство продукции, управление предприятием). Например, вид деятельности «осуществление мониторинга изменения ситуации на рынке» можно представить как совокупность таких операций, как определение слабых сторон в предложении продукта (услуги), идентификация инноваций и др.

Объект затрат — это любая учетная единица (вид выпускаемой продукции, структурное подразделение, бизнес-процесс и т.д.), затраты на которую требуется определять отдельно.

Фактор затрат (фактор первого порядка) — это параметр, характеризующий причинно-следственную связь между затратами и объектом калькулирования, пропорционально которому затраты переносятся на стоимость ресурсов. Фактор затрат должен быть количественно определен (не обязательно в стоимостной оценке). Например, плата за аренду офисного помещения (затраты) распределяется на конкретных сотрудников (ресурсы) пропорционально занимаемой ими площади помещения (фактор затрат).

Фактор ресурса (фактор второго порядка) — это параметр, пропорционально которому стоимость ресурса переносится на стоимость операции. Например, заработная плата кладовщика (стоимость ресурса) распределяется между операциями приемки, хранения, обеспечения сохранности и отгрузки товара пропорционально количеству времени, необходимому для выполнения этих операций (фактор ресурса).

Фактор операции, вида деятельности или бизнес-процесса (фактор высшего порядка) — это параметр, пропорционально которому стоимость операции (вида деятельности или бизнес-процесса) переносится на объекты затрат. Например, стоимость хранения продукции (стоимость операции) распределяется на себестоимость продуктов (объекты затрат) пропорционально хранящемуся на складе объему этих продуктов (фактор ресурсов).

Согласно изучаемому методу, предприятие должно рассматриваться как совокупность бизнес-процессов, обусловленных спецификой его деятельности. Взаимосвязь конкретного вида продукции и бизнес-про-

цесса (вида деятельности или операции) устанавливается путем отнесения на продукт стоимости ресурсов в соответствии с «потребностями» этого продукта в определенных бизнес-процессах (видах деятельности, операциях).

Исследуемый подход к исчислению себестоимости можно рассматривать в двух вариантах: а) двухэтапный, б) многоэтапный. В первом случае затраты с субсчетов затрат Главной книги распределяются на промежуточные счета операций (видов деятельности, бизнес-процессов) пропорционально затратообразующим факторам первого порядка (факторам ресурсов). Затем с промежуточных счетов затраты на выполнение операций распределяются на объекты затрат (виды продукции) пропорционально затратообразующим факторам второго порядка (факторам операций, видам деятельности или бизнес-процессов). Например, затраты на электроэнергию для производственных нужд можно распределить по видам деятельности пропорционально машино-часам работы оборудования.

В свою очередь затраты на выполнение соответствующих производственных операций можно распределить на объекты затрат пропорционально объему выпускаемой продукции. Этот вариант предполагает, что все виды деятельности направлены на создание объекта затрат. Он является более сложным и трудоемким, ввиду того что здесь осуществляется еще и анализ причинно-следственной связи между отдельными видами деятельности в рамках конкретного бизнес-процесса. Например, вид деятельности «текущий ремонт оборудования» аккумулирует соответствующие материальные затраты, затраты на оплату труда рабочих, осуществляющих этот ремонт, и т.д. В данном случае предполагается, что затраты на ремонт оборудования не связаны непосредственно с объектами калькулирования, а скорее обеспечивают возможность для осуществления других видов деятельности, и эти затраты необходимо вначале распределить между соответствующими видами деятельности.

Заметим, что исследуемая методика выходит за рамки учетной концепции и является системой управления затратами, с помощью которой можно воздействовать на затратообразующие факторы тех или иных видов деятельности.

П.М. Лебедева
Санкт-Петербургский государственный университет
(Российская Федерация)

УСТАНОВЛЕНИЕ ЦЕНЫ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ МЕТОДА КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ

Расчет себестоимости продукции разными методами калькулирования дает различные показатели итоговой финансовой и управленческой