

Т. И. Зайцева

ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Необходимость учитывать и оценивать незавершенное производство для предприятий с длительным производственным циклом вытекает из принципа бухгалтерского учета о временной определенности фактов хозяйственной жизни, в соответствии с которым в рамках отдельных временных отрезков жизненного пути предприятия доходы соотносятся с расходами. При этом часть затрат, понесенных предприятием в отчетном периоде, которая относится к продукции и работам, не прошедшим всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, не признается расходами, а капитализируется в статье баланса «незавершенное производство» (НЗП).

Несмотря на то, что результаты оценки НЗП могут оказать существенное влияние на показатели финансовой отчетности предприятия, понятию «незавершенное производство» уделяется мало внимания в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Так, ПБУ 5/01 по учету запасов не применяется в отношении активов, характеризующихся как незавершенное производство. Вопросы оценки НЗП отражены только в «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» № 34н, которое ограничивается констатацией возможных способов оценки, сложившихся в практике работы предприятий различных отраслей и типов производств.

В то же время в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) вопросы оценки запасов, созданных на предприятии (в том числе НЗП), в достаточной степени урегулированы и нацелены на нужды различных категорий пользователей. В частности, подходы к оценке запасов в МСФО 2 поддерживают методы, обеспечивающие эффективное управление затратами в условиях конкурентной рыночной экономики. В свете реформирования российского бухгалтерского учета и сближения его с мировой практикой вопрос оценки НЗП для целей финансовой отчетности требует своего решения.

Татьяна Ивановна ЗАЙЦЕВА — соискатель кафедры статистики, учета и аудита СПбГУ. В 1988 г. окончила экономический факультет СПбГУ. Имеет опыт работы программистом, главным бухгалтером, консультантом по внедрению производственного учета в системах управления ресурсами предприятий (ERP) машиностроения, металлургической и химической промышленности. Имеет диплом АССА по международной финансовой отчетности (DipIFR rus). Сфера научных интересов — учет и оценка незавершенного производства, взаимосвязь финансового и управленческого учета на базе современных программных продуктов.

© Т. И. Зайцева, 2007

В этой связи нами проведен анализ использования методов оценки НЗП для целей различных категорий пользователей учетной информации. Для обоснованного выбора допустимых вариантов полезна классификация возможных оценок НЗП с точки зрения различных балансовых теорий, принципов и требований бухгалтерского учета и качественных характеристик финансовой отчетности.

Применительно к НЗП рассмотрим следующую классификацию возможных оценок с точки зрения предмета оценки:¹ а) по типам расчетов – затратные, доходные и условные; б) по временной принадлежности оценки (т. е. по оперативности учета затрат) – нормативная или фактическая себестоимость. Кроме того, проанализируем классификацию оценок НЗП по полноте включения в себестоимость различных видов затрат – по полной или сокращенной себестоимости.

По типам расчетов существуют оценки НЗП по себестоимости и по реализационной стоимости. Оценка по реализационной стоимости представляет собой предполагаемый доход от продажи имущества. К таким оценкам относятся рыночные цены. Их применение имеет смысл, когда для объектов НЗП существует активный рынок. В остальных случаях, как правило, применяется оценка НЗП по себестоимости.

При комбинировании различных критериев классификации нами сформированы возможные варианты оценки НЗП по себестоимости (табл. 1).

Таблица 1

Классификация возможных оценок НЗП по себестоимости

Полнота включения различных видов затрат в оценку	По временной принадлежности оценки		
	Предварительная	Комбинированный вариант	Последующая
Сокращенная себестоимость	Нормативная себестоимость по прямым затратам		Фактическая себестоимость по прямым затратам
Комбинированный вариант		Производственная себестоимость по фактическим прямым и нормативным косвенным затратам	
Полная себестоимость	Нормативная производственная себестоимость		Фактическая производственная себестоимость

Традиционными для отечественного учета являются нормативные и фактические оценки НЗП, в том числе по полной или сокращенной себестоимости. Международные стандарты финансовой отчетности предлагают вариант комбинации этих подходов, когда к фактическим переменным затратам добавляются постоянные затраты, исчисленные по ставке на уровне «нормальной мощности» (бюджетной ставке).

Данный вариант оценки запасов, названный Ч. Т. Хоргреном «калькулирование нормальной производственной себестоимости» (*normal absorption costing*)², является объективной потребностью стратегии планирования уровня производственных мощностей в условиях нестабильного спроса на продукцию предприятия. В результате этой стратегии снижение затрат на производство обеспечивается за счет поддержания производственной системы на одинаковых нормативных уровнях³.

Теории статического и динамического баланса⁴ предусматривают различные требования к оценке активов. Согласно статической теории, каждый баланс рассматривается как ликвидационный, следовательно, повышается значимость балансовой оценки активов, представляющих собой имущество предприятия, в соответствии с продажной стоимостью. Динамическая теория баланса главной задачей счетной системы считает не формирование картины имущественного состояния предприятия, а постоянное и непрерывное исчисление финансового результата. С точки зрения этой теории активы рассматриваются как понесенные расходы, поэтому снижается значимость балансовой оценки НЗП, непосредственно не влияющей на финансовый результат отчетного периода.

Исходя из целей пользователей учетной информации, финансовая отчетность, направленная на защиту интересов потенциальных собственников и кредиторов, должна формироваться в соответствии с доктриной статического учета, а внутренняя отчетность предприятия, составляемая для актуальных собственников, — динамического баланса.

Формирование финансовой отчетности осуществляется в соответствии с принципами и требованиями бухгалтерского учета, однако в вопросе оценки незавершенного производства принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни вступает в некоторое противоречие с требованиями осмотрительности (консерватизма) в оценке и рациональности ведения учета.

Принцип бухгалтерского учета о временной определенности фактов хозяйственной жизни предполагает максимально точную оценку доходов и расходов конкретных отчетных периодов. На оценку расходов оказывают влияние соотношение прямых и косвенных затрат и показатель изменения остатков НЗП за отчетный период. Учитывая это, динамическая теория баланса допускает списание всей суммы косвенных затрат на себестоимость фактического выпуска, минуя их распределение на остатки НЗП. Однако в современных условиях, когда все меньше доля прямых затрат, а распределение косвенных затрат всегда субъективно, возможность получения достоверной фактической себестоимости более чем сомнительна, поэтому строго следовать принципу временной определенности фактов хозяйственной жизни становится все сложнее.

Исходя из требования осмотрительности (консерватизма) в оценке фактов хозяйственной жизни, не следует завышать оценку активов, поэтому балансовая оценка запасов, в том числе НЗП, устанавливается по минимальной величине из себестоимости и реализационной стоимости. Это требование имеет большое значение в статической теории баланса. Из всех возможных вариантов оценки НЗП по себестоимости оценка по нормативной производственной себестоимости или по «нормальной производственной себестоимости» в наибольшей степени нейтрализует колебания в процессе производства и приближается к оценке НЗП по реализационной стоимости.

Требование рациональности ведения учета предполагает, что выгоды от использования учетной системы должны превышать затраты на ее внедрение. Это требование становится особо значимым для предприятий, ведущих одновременно несколько видов учета для различных категорий пользователей. При этом упрощение учета может идти как по пути уменьшения полноты включения затрат в оценку, так и по пути нормирования затрат.

В табл. 2 представлены результаты анализа возможных оценок НЗП с учетом качественных характеристик финансовой отчетности: понятности, уместности, надежности и сопоставимости⁵.

Эти характеристики ухудшаются при возрастании полноты включения различных видов затрат в оценку и/или снижении оперативности учета затрат за счет перехода от нормативных оценок к фактическим.

Анализ возможных оценок НЗП по себестоимости

Оценка НЗП по себестоимости	Характеристики финансовой отчетности			
	понятность	уместность	надежность	сопоставимость
Нормативная себестоимость по прямым затратам	<i>За:</i> понятна	<i>За:</i> уместна (своевременна и представляет ценность для прогноза)	<i>За:</i> надежна (нейтральна, осмотрительна) <i>Против:</i> не полна	<i>Против:</i> не сопоставима
Нормативная производственная себестоимость	<i>За:</i> понятна <i>Против:</i> доля косвенных затрат субъективна	<i>За:</i> уместна (своевременна и представляет ценность для прогноза)	<i>За:</i> надежна (нейтральна, осмотрительна, полна)	<i>За:</i> сопоставима
«Нормальная» производственная себестоимость	<i>За:</i> понятна <i>Против:</i> доля косвенных затрат субъективна	<i>За:</i> своевременна <i>Против:</i> уместна при оперативном калькулировании	<i>За:</i> надежна (нейтральна, осмотрительна, полна)	<i>За:</i> сопоставима
Фактическая себестоимость по прямым затратам	<i>За:</i> понятна	<i>За:</i> своевременна <i>Против:</i> уместна при оперативном калькулировании	<i>За:</i> надежна (нейтральна, осмотрительна) <i>Против:</i> неполна	<i>Против:</i> не сопоставима
Фактическая производственная себестоимость	<i>За:</i> понятна <i>Против:</i> доля косвенных затрат субъективна	<i>Против:</i> неуместна (несвоевременна и не представляет ценности для прогноза)	<i>За:</i> полна <i>Против:</i> ненадежна (нейтральна и неосмотрительна)	<i>Против:</i> не сопоставима

Оценки по сокращенной себестоимости в наибольшей степени соответствуют характеристикам понятности, уместности и надежности. Они не позволяют сопоставлять финансовую отчетность различных предприятий, но могут использоваться в управленческом учете на предприятиях, применяющих калькулирование по методу директ-костинг. Для целей финансовой отчетности следует применять оценку НЗП по полной производственной себестоимости. Оценка НЗП по фактической производственной себестоимости имеет наихудшие показатели в отношении качественных характеристик финансовой отчетности, статической теории баланса, требований осмотрительности (консерватизма) в оценке и рациональности ведения учета, поэтому она непригодна для формирования финансовой отчетности. Нормирование затрат при оценке НЗП по себестоимости значительно увеличивает уместность и надежность финансовой отчетности за счет повышения оперативности информации, ее ценности для прогноза и осмотрительности в оценке активов.

Этот подход находит свое отражение в положениях стандартов МСФО 2 «Запасы» и, кроме того, дает широкие возможности для информационного обеспечения управления затратами.

¹ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2005. С. 199–202.

² Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М, 1995. С. 154–155.

³ Производственный менеджмент: Учебник / Под ред. В. А. Козловского. М., 2003. С. 528–529.

⁴ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996. С. 166, 304, 307–311.

⁵ Measurement in financial reporting (<http://www.icaew.co.uk/bettermarkets>).

Статья поступила в редакцию 20 июня 2007 г.