

## ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ РАСХОДОВ ФГУП ФСИН РОССИИ

© 2013 Л.А. Маленкова\*

**Ключевые слова:** повышение эффективности производства, снижение себестоимости, расходы по обычным видам деятельности, прямые и накладные расходы, нормативный метод учета затрат, первичный и аналитический учет, оперативный анализ, внутренний контроль, прочие расходы, создание оценочных резервов.

Рассматривается порядок формирования расходов по обычным видам деятельности и прочих расходов, предлагается совершенствование первичного и аналитического учета, внедрение нормативного метода учета затрат, основанного на единых подходах для различных видов деятельности федеральных государственных унитарных предприятий Федеральной службы исполнения наказаний и сводно-аналитического отдела финансово-экономического управления ФСИН России, что позволит повысить качество сводного учета и контроля за уровнем затрат и, как следствие, эффективность производственной деятельности ФГУП ФСИН России.

Одной из главных целей создания федерального государственного унитарного предприятия Федеральной службы исполнения наказаний (далее - ФГУП ФСИН России) является получение прибыли за счет производства продукции (товаров), выполнения работ или оказания услуг для уголовно-исполнительной системы. В данной связи возникает необходимость точного учета расходов, так как они формируют себестоимость продукции, работ, услуг, поставляемых ФГУП ФСИН России иным учреждениям уголовно-исполнительной системы (далее - УИС), а также предприятиям и организациям, не связанным с деятельностью пенитенциарной системы.

Эффективная организация учета расходов относительно их характера, условий осуществления и направлений деятельности зависит от вида расходов. В деятельности ФГУП ФСИН России можно выделить 2 вида расходов: расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы, обобщение и контроль величины которых осуществляет главное финансово-экономическое управление Федеральной службы исполнения наказаний Российской Федерации (далее - ФЭУ ФСИН России).

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с производством и реализацией продукции, приобретением и продажей товаров, оказанием ус-

луг или выполнением работ, т.е. осуществлением основных видов деятельности, предусмотренных уставом ФГУП ФСИН России. Данный вид расходов приравнивается к понятию "затраты на производство и реализацию продукции, работ, услуг".

В зависимости от специфики производственной деятельности ФГУП ФСИН России в состав затрат включаются расходы: связанные с потреблением сырья, материалов, топлива и иных производственных запасов; возникающие непосредственно в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг); связанные с управлением предприятием в целом и с реализацией произведенной продукции, работ, услуг.

В условиях реализации Концепции развития уголовно-исполнительной системы в период до 2020 г. определено главное направление повышения эффективности производства - снижение себестоимости<sup>1</sup>. В данной связи необходимо рассмотреть особенности формирования всех видов расходов предприятия, определив возможные направления их совершенствования.

В составе затрат на производство немаловажное значение имеют прямые расходы, т.е. включаемые в себестоимость конкретного вида продукции на основании соответствующих видов первичных документов<sup>2</sup>. Примерами таких затрат являются материальные

\* Маленкова Любовь Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент, заместитель начальника кафедры бухгалтерского учета, анализа, финансов и налогообложения Академии Федеральной службы исполнения наказаний России. E-mail: MLA11@mail.ru.

затраты и затраты на оплату труда рабочих основного производства (осужденных).

Стоимость сырья и прочих основных материалов, израсходованных на производство продукции, работ и услуг предприятий УИС, в настоящее время включается в себестоимость на основании типовых форм первичных документов: лимитно-заборные карты, требования и накладные.

Применение различных видов и форм первичных документов затрудняет порядок формирования сводных показателей и осуществление контроля со стороны сводно-аналитического отдела ФЭУ ФСИН России.

Для устранения данного недостатка в организации первичного учета материальных затрат, а также совершенствования порядка ведения бухгалтерского учета с 1 января 2013 г.<sup>3</sup> целесообразно рекомендовать всем ФГУП ФСИН России единую форму документа "Накладная на внутреннее потребление материальных ресурсов", утвердив ее отдельным приложением к учетной политике предприятия.

Кроме того, в силу специфических особенностей организации производства во ФГУП ФСИН России нередко один вид материальных ресурсов используется для изготовления нескольких видов изделий. При этом точной методики их распределения при расчете себестоимости каждого вида продукции нет, что сильно искажает реальную стоимость производимой продукции.

В теории существует множество способов распределения и списания материальных затрат на себестоимость. На наш взгляд, наиболее приемлемым в части повышения качества учета и управления величиной производственных затрат для предприятий уголовно-исполнительной системы является нормативный метод, основанный на применении норм и нормативов затрат. Использование нормативного метода позволит повысить контроль за уровнем потребляемого сырья и материалов и точность расчета себестоимости<sup>4</sup>.

При этом в учетной политике ФГУП ФСИН России должен быть отражен способ распределения фактических материальных затрат пропорционально нормам, установленным на единицу продукции. Применение нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости в УИС имеет свои осо-

бенности, обусловленные широкой номенклатурой выпускаемых изделий в деятельности различных ФГУП ФСИН России и единым подходом к расчету нормативных затрат со стороны главного управления ФСИН России.

По нашему мнению, пакет используемых синтетических счетов для ведения нормативного метода учета затрат должен быть единым для всех без исключения предприятий УИС. Для отражения специфических особенностей учета материальных затрат, указания возможных причин отклонений в рабочем плане счетов каждого ФГУП ФСИН России следует предусмотреть аналитические счета. Например, к счету 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" ввести субсчета второго, третьего и т.п. порядка:

16.1.1.1 - "Отклонение по количеству полученного со склада сырья";

16.1.2.1 - "Отклонение по количеству используемого вторсырья";

16.1.3.2 - "Отклонение по качеству используемого сырья";

16.2.1.1 - "Отклонение по стоимости используемого сырья" и т.п.,

где 16 - синтетический счет;

16.1 - вид отклонений (1 - по количеству; 2 - по стоимости);

16.1.1 - структурное подразделение, ставшее причиной отклонения;

16.1.1.1 - наименование сырья или материалов.

Другим видом прямых производственных затрат являются трудовые затраты, включающие заработную плату и начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Оплата труда производственных рабочих (осужденных) включается в себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг) на основании табеля учета использования рабочего времени и расчета заработной платы или нарядов на сдельную работу в зависимости от применяемой системы оплаты труда, что также создает трудности в обобщении и проверке затрат специалистами главного управления ФСИН России. Нормативный метод учета затрат позволит перейти к единой методике расчета норм трудозатрат, повысить точность их включения в себестоимость.

На наш взгляд, норма трудозатрат должна включать нормативное время на изготов-

ление единицы конкретного вида изделия для всех предприятий УИС и нормативную стоимость, которая должна определяться каждым ФГУП ФСИН России самостоятельно, согласовывая с главным управлением ФСИН России.

Кроме величины основных расходов, нередко значительное место в составе себестоимости занимают накладные расходы, связанные с организацией, обслуживанием и управлением производственным циклом и предприятием в целом, т.е. общепроизводственные (цеховые) и общехозяйственные (управленческие) расходы.

Общепроизводственные расходы связаны с обслуживанием и управлением производством (структурными подразделениями) предприятия. В настоящее время состав и размер цеховых расходов определяется общей величиной в сводном плане, который составляется ФГУП ФСИН России самостоятельно, без детализации по видам затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческих и хозяйственных расходов каждого структурного подразделения обособленно. Таким образом, сложившаяся практика планирования общепроизводственных расходов и выделения в фактической себестоимости самостоятельных калькуляционных статей затрат не отвечает современным требованиям управления.

Основная цель планирования заключается в осуществлении контроля за соблюдением плана и анализа отклонений фактически произведенных расходов от запланированных. Высокий результат в достижении данной цели может обеспечить нормативный метод. Результаты оперативного анализа и контроля за уровнем нормативных затрат позволят сделать обоснованный выбор включения накладных производственных расходов в себестоимость с учетом специфики производственной деятельности ФГУП ФСИН России.

Общехозяйственные расходы связаны с управлением и обслуживанием предприятия в целом. В конце каждого месяца данные расходы списываются двумя способами:

1) путем распределения между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально выбранной базе или способу списания;

2) как условно-постоянные, без предварительного распределения, списываются на себестоимость реализованной продукции.

По нашему мнению, для удобства и единообразия определения финансовых результатов каждым предприятием самостоятельно и сводно-аналитическим отделом ФСИН России в целом необходимо в учетной политике ФГУП ФСИН России выбрать способ списания административно-управленческих расходов на себестоимость продаж. Для обеспечения точности определения полной себестоимости каждого реализованного продукта целесообразно списание общехозяйственных расходов на счет 90 "Продажи" (в разрезе аналитических счетов) осуществлять путем распределения между видами реализованной продукции (работ или услуг) пропорционально установленной в учетной политике базе распределения (например, выручке от реализации).

Кроме расходов, связанных с операционной деятельностью предприятий УИС, немалое влияние на финансовое положение ФГУП ФСИН России оказывают прочие расходы. Прочими называются расходы, понесенные предприятием в процессе предпринимательской деятельности, но, по действующему положению ПБУ 10/99, отличные от расходов по обычным видам деятельности<sup>5</sup>.

Необходимо отметить, что отнесение сумм к расходам по обычным видам деятельности (затратам) или к прочим расходам достаточно условно. Их перечни являются открытыми, и предприятие самостоятельно решает, к какой группе отнести те или иные расходы, так как это несущественно влияет на величину конечного финансового результата.

В составе прочих расходов ФГУП ФСИН России выделяются:

♦ Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации.

Данный вид расходов не относится к основным видам деятельности ФГУП ФСИН России и вызывает противоречие в части законности их осуществления, так как все имущество ФГУП ФСИН России находится в распоряжении Федерального агентства по управлению государственным имуществом и принадлежит ему, согласно действующему за-

конодательству, на праве собственности ФСИН России<sup>6</sup>.

◆ Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций.

В деятельности отдельных ФГУП ФСИН России имеют место операции по вкладам в уставный капитал других организаций, при этом разница между оценкой вклада и стоимостью переданного имущества отражается в составе прочих расходов.

◆ Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции.

Данный вид расходов также имеет свои особенности в силу возможности их осуществления только с имуществом, принадлежащим ФГУП ФСИН России по праву собственности.

◆ Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов).

◆ Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями.

Порядок начисления процентов по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам и списания расходов за услуги кредитных организаций не имеет специфических особенностей и осуществляется согласно общеустановленным требованиям законодательства.

◆ Отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности.

В данном виде прочих расходов в настоящее время есть некоторое противоречие, связанное с одновременным применением следующих законодательных актов: план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/10) и "Расходы организации" (ПБУ 10/99).

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина Рос-

сии № 94н, предусматривает возможность создания организациями следующих оценочных резервов: 1) резервов под снижение стоимости материальных ценностей; 2) резервов под обесценение вложений в ценные бумаги; 3) резервов по сомнительным долгам.

Следует отметить, что величина каждого резерва должна определяться отдельно по видам расходов на соответствующих аналитических счетах, а создание резервов отражаться соответствующими бухгалтерскими записями.

В 2010 г. в целях совершенствования нормативно-правового регулирования в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Минфином России переработано положение по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/01). Указанный документ получил не только новое название "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/10, утвержденное приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н), но и содержание, чем и обусловлены основные изменения в порядке формирования и отражения в учете данных видов прочих расходов<sup>7</sup>.

ПБУ 8/10 определяет оценочные обязательства как обязательства предприятия с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения. При этом следует помнить, что оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у предприятия возникают сомнения в наличии такой обязанности, оно признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

- уменьшение экономических выгод предприятия, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно.

В зависимости от характера оценочного обязательства его величина может быть включена в состав прочих расходов.

◆ Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров.

В соответствии с установленным порядком оплаченные или начисленные штрафы, пени и неустойки принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных предприятием.

◆ Возмещение причиненных организацией убытков, убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания.

Отражение убытков прошлых лет, признанных в отчетном году, списание просроченной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, а также другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в той сумме, которая была отражена в бухгалтерском учете предприятия.

◆ Сумма уценки активов.

Остатки материалов, товаров и готовой продукции, цены за которые в течение отчетного года снизились из-за морального устаревания или частичной потери своего первоначального качества, ФГУП ФСИН России вправе отразить ниже первоначальной стоимости их приобретения с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты.

Следует отметить, что суммы уценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

◆ Прочие расходы.

К прочим, как правило, относятся расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Записи по субсчету 91/2 "Прочие расходы" производятся накопительно в течение

отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по субсчетам определяется финансовый результат по прочим доходам и расходам.

В целях совершенствования бухгалтерского учета и внутреннего контроля прочих расходов, на наш взгляд, целесообразно ввести аналитические счета по каждому виду указанных расходов. Накопительная аналитическая информация будет служить базой для раскрытия общей величины прочих расходов в формах расшифровок к промежуточной и годовой бухгалтерской финансовой отчетности, предоставляемой в ФЭУ ФСИН России.

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства РФ от 14.10.2010 № 1772-р "Концепция развития уголовно-исполнительной системы Российской Федерации до 2020 года".

<sup>2</sup> Пискунов В.А. Учет и контроль расходов коммерческой организации: проблемы теории и практики. СПб., 2004.

<sup>3</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

<sup>4</sup> Сараев А.Л., Татарских Б.Я. Нормирование затрат как инструмент управления производством продукции промышленных предприятий // Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2012. № 4 (90).

<sup>5</sup> Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99".

<sup>6</sup> Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях".

<sup>7</sup> Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" ПБУ 8/10".

*Поступила в редакцию 17.12.2012 г.*