

УДК 657

ПЛАНОВАЯ (НОРМАТИВНАЯ) СЕБЕСТОИМОСТЬ КАК РАЗНОВИДНОСТЬ УСЛОВНОЙ ОЦЕНКИ

Пашковская Л.В., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономики и права ИПК и ПЭК «УО БГЭУ», ACCA DipIFR (rus)

Аннотация. Предметом исследования является методология формирования плановой (нормативной) себестоимости в части включения распределяемых косвенных затрат.

Ключевые слова: условная оценка, плановая (нормативная) себестоимость, распределяемые косвенные затраты.

Введение. Современные условия хозяйствования предъявляют новые требования к информационному обеспечению управления затратами организации. Управление затратами – это взаимосвязанные процессы планирования, учета и контроля формирования затрат и стимулирование снижения себестоимости. Основная задача, решаемая в процессе формирования себестоимости продукции (работ, услуг) заключается в обосновании организациями, с требуемой степенью детализации, величины каждого вида затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в разрезе экономических элементов и статей калькуляции. В свою очередь, экономические элементы и калькуляционные статьи следует рассматривать через призму других классификационных признаков, актуальность которых обусловлена действием современных нормативных актов.

Выпуск продукции и управление организацией осуществляется в тех или иных структурных подразделениях (цехах, лабораториях, отделах и т.п.), которые, являются местами возникновения затрат. Затраты, возникающие в данных местах, могут быть как прямыми, обусловленными выпуском конкретных видов продукции так и общими – накладными (в рамках цеха, лаборатории и т.п.), которые невозможно идентифицировать с конкретным видом продукции (работы, услуги), и поэтому распределяемыми косвенным путем. Такие общие затраты, относящиеся одновременно к нескольким видам продукции, как правило, являются затратами по обслуживанию структурных подразделений, по обеспечению цехов материально-технической базой и необходимыми условиями для продуктивной работы. Данные затраты являются неотъемлемой составляющей совокупных затрат на достижение запланированного результата, способствуют образованию продукции (работ, услуг), реализация которой обеспечивает поступление в организацию дохода, следовательно, включаются в себестоимость продукции.

Это обуславливает включение в фактическую себестоимость не только прямых затрат, но и *распределяемых* косвенных затрат, переменных и постоянных: в главе 2, п.6 НСБУ «Запасы», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 64 28.12.2022, говорится: первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции (...) является фактическая себестоимость, включающая прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции) [1].

Вместе с тем, данным постановлением внесены изменения в ряд документов. В частности, в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, а также в Национальном стандарте бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» категория «стоимость по учетным ценам» заменена категорией «условная оценка» [1].

Условная оценка – стоимость запасов по учетным ценам, в качестве которых могут приниматься цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, *плановая (нормативная) себестоимость* и иные стоимостные показатели, установленные положением об учетной политике организации [1].

Первоначальной стоимостью незавершенного производства и готовой продукции в массовом и серийном производстве может являться *плановая (нормативная) себестоимость*, включающая плановые (нормативные) прямые затраты, плановые (нормативные) распределяемые переменные косвенные затраты на производство этих запасов, плановые (нормативные) условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно положению об учетной

политике организации условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции) [1].

В этой связи хотелось бы обсудить данный вид оценки и, в частности, влияние способов распределения косвенных затрат на себестоимость продукции.

Основная часть. Планирование и учет тогда выполняют управленческую функцию, когда осуществляются по одним алгоритмам, поэтому учетная политика организации должна содержать описание методов распределения косвенных (общепроизводственных) затрат, которым должны следовать экономисты при формировании плановой себестоимости и цены.

Включение в себестоимость общепроизводственных затрат, связанных с организацией, обслуживанием и управлением тем или иным процессом или видом деятельности, и не являющимися прямыми (т.е. отсутствует возможность идентификации с конкретным продуктом, услугой) является общепринятой практикой и соответствует требованию МСФО (IAS) 2 «Запасы» [2].

Однако распределение общепроизводственных затрат между видами продукции сопряжено с определенными сложностями, которые обусловлены многоэлементностью общепроизводственных затрат, отличающихся по своему экономическому содержанию.

Традиционная система калькуляции точно измеряет потребленные продуктами материальные ресурсы и труд основных производственных рабочих, однако *общепроизводственные затраты* (т.е. затраты, которые трудно проследить непосредственно до готового продукта) обычно распределяются между видами продукции *косвенным путем*, на некоторой *произвольной (условной) основе*.

Основные производственные материалы (прямые материальные затраты), сдельная заработная плата (прямые трудовые затраты) могут быть отнесены на носитель затрат – продукт – непосредственно, без промежуточных расчетов.

Если прослеживается прямая связь тех или иных видов затрат с теми или иными местами возникновения, то в этом случае речь идет о затратах, прямых для места возникновения (например, оклад мастера, работающего на данном месте возникновения затрат). Очевидно, что единственно правильным путем распределения косвенных затрат является их первоначальное распределение по местам возникновения с последующим распределением по носителям затрат (видам производимой продукции, работ, услуг).

Если оказывается, что однозначное, прямое отнесение затрат на калькулируемые объекты провести невозможно (поскольку затраты возникают в отношении нескольких калькуляционных объектов одновременно), то речь в этом случае идет о косвенных затратах. Их характерной особенностью является необходимость распределения при помощи вспомогательных величин (таких как база распределения).

Важнейшим критерием выбора базы распределения является то, что она должна гарантировать соблюдение принципа *причинной обусловленности*, или *причинно-следственной связи*. Строгое соблюдение этого принципа обеспечивается только тогда, когда между базой расчета, лежащей в основе распределения косвенных затрат, и самими косвенными затратами имеется пропорциональное соотношение. Однако наличие в составе общепроизводственных затрат постоянной компоненты не позволяет в полной мере обеспечить выполнение данного требования.

При этом следует помнить, что действительной причиной возникновения общепроизводственных затрат является не выработка отдельных продуктов (работ, услуг), а создание (поддержание) определенного уровня производственной готовности. Определенный уровень производственной готовности характеризует способность подразделений выполнить возложенную на них задачу. Чем выше уровень производственной готовности, тем выше уверенность в том, что коллектив работников организации сможет обеспечить плановый выпуск массовой продукции или заказа с наивысшим качеством и в установленные сроки.

Ориентация на повышение уровня производственной готовности является одним из требований, предъявляемым к современным предприятиям. В соответствии с концепцией поддержания необходимого уровня производственной готовности предприятия несут затраты по модернизации и приобретению новых основных средств и существенным списаниям старых. Обновление материально-технической базы приводит в первую очередь к росту общепроизводственных затрат.

Таким образом, причинами возросшего значения блока общепроизводственных затрат для системы управления затратами является тенденция к их росту, вызванная, главным образом, относительным повышением стоимости основных производственных средств.

В те периоды развития предприятий, когда общепроизводственные расходы были относительно невелики, искажение себестоимости продукции вследствие их неадекватного распределения были не столь значительны.

В настоящее время доля общепроизводственных затрат (ОПЗ) достаточно велика и будет продолжать иметь тенденцию к росту. Поэтому методы распределения общепроизводственных затрат на продукцию, использующие в качестве базы заработную плату основных производственных рабочих, перестают оправдывать себя и нуждаются в коренном пересмотре.

В отечественной практике распределения косвенных затрат преобладают методы, базирующиеся на стоимостных базах. В качестве базы расчета в производственной сфере традиционно принимают величину заработной платы производственного персонала. Следуя концепции *причинной обусловленности*, или *причинно-следственной связи*, это должно привести к выводу, что причиной возникновения косвенных затрат являются затраты на оплату труда. Однако это, конечно, не так.

Стоимостные базы распределения имеют тот недостаток, что сами зависят от стоимостной оценки и поэтому изменяются с течением времени (например, применение каких-либо новых надбавок, рассчитанных по отношению к сумме заработной платы, приведет к изменению общей суммы затрат).

Помимо того, что сам по себе выбор такой базы ошибочен, его применение сопряжено с опасностью неправильного расчета косвенных затрат уже на этапе составления плановой калькуляции. Различия в формах и системах оплаты труда, его стимулировании являются причиной того, что использование этого показателя неизбежно приводит к искажению себестоимости.

Очевидно, что если будет допущена ошибка при расчете прямых затрат (например, ошибка в расчете прямой заработной платы производственного персонала), данная ошибка повлечет за собой непропорциональное увеличение суммы общепроизводственных затрат. Например, при повышении часовой ставки производственного персонала на 1 руб., «нагрузка» носителя затрат косвенными затратами при нормативе ОПЗ, например, 60 %, автоматически повысится на 0,6 руб.

Следует отметить, что в силу своей простоты эта практика широко применялась не только на советском и постсоветском пространстве, но и в развитых капиталистических странах, таких как Германия. Однако, как мы видели, данная методика имеет существенный недостаток.

Дополнительным обстоятельством, могущим исказить величину косвенных затрат на этапе планирования является также то, что часто методика включения ОПЗ в себестоимость продукции основывается на установлении процентного норматива по данным *прошлого* периода, экстраполировать который на будущий период без существенных корректировок достаточно проблематично.

Избежать такого рода ошибок становится возможным путем применения в качестве базы распределения косвенных затрат трудовых или технических показателей, не зависящих от стоимости.

Если абстрагироваться от привычных стоимостных баз распределения косвенных затрат, становится понятно, что именно фонд рабочего времени за отчетный период в человеко-часах (или фонд времени работы оборудования в машино-часах) является главным фактором возникновения ОПЗ. Применяя в качестве базы распределения время, экономист (и бухгалтер) сможет избежать влияния на себестоимость оплаты труда работников разной квалификации по различным ставкам и выплаты премий при распределении общепроизводственных затрат.

Обоснование методов планирования себестоимости. Задачей плановой калькуляции является проведение расчета себестоимости продукции (работ, услуг) *до начала* процесса производства.

Как уже отмечалось, *нормативные* затраты рассчитываются исходя из данных *прошлых* периодов. *Плановыми* же являются расчетные затраты *будущего* периода, определяемые аналитическими методами, которые могут быть рассчитаны как на основе фактических затрат организации в предшествующие периоды, так и методами прямого счета. Методом прямого счета определяют показатели, исходя из научно обоснованных норм и нормативов расхода материальных, трудовых и других ресурсов. В процессе расчета плановых затрат, в первую очередь, усилия экономистов должны быть направлены на разработку количественных стандартов,

базирующихся на технических показателях. При стоимостной оценке этих количественных стандартов на основе плановых цен определяется величина плановых (стандартных) затрат.

Планирование косвенных затрат по сравнению с планированием прямых сопряжено с гораздо большими проблемами, обусловленными разнородностью и многоэлементностью первых. Преимуществом расчетно-аналитических методов является доступность наблюдаемых (из бухгалтерского учета) данных об их величине. Однако применение исключительно расчетно-аналитических методов не должно являться единственной основой планирования косвенных затрат будущего периода. Ряд статей косвенных затрат может и должен рассчитываться методом прямого счета, в рамках которого на основе информации о предполагаемом объеме потребления ресурсов и технических расчетов определяются базовые плановые затраты, ожидаемые при плановой нагрузке на подразделение.

В условиях роста интереса к методам бюджетирования затрат, планирование можно рассматривать как прогнозирование, имеющее в качестве конечного результата смету затрат или бюджет. Прогнозные (бюджетные) затраты – это фактические затраты, ожидаемые в будущем периоде. В отличие от плановых они могут уточняться с учетом ожидаемых тенденций в изменении цен. Отклонения между прогнозными и фактическими затратами показывает, насколько прогнозы соответствуют реальному положению дел.

Таким образом, разные статьи общепроизводственных затрат в зависимости от порядка их формирования и существенности следует определять: либо методом прямого счета на основе принятых плановых норм для осуществления отдельных видов работ, либо расчетно-аналитическим методом на основе фактических затрат организации в предшествующих периодах с учетом факторов, влияющих на затраты в плановом периоде.

Обоснование методики распределения общепроизводственных затрат. Итак, *измеряющей* величиной, характеризующей причину *возникновения общепроизводственных затрат*, следует признать отработанное время. Данный показатель действительно отражает необходимость создания качественной материально-технической базы и обеспечение высокого уровня производственной квалификации работников – условий, позволяющих максимально эффективно использовать их рабочее время.

Распределение затрат предполагает:

- сбор информации о затратах для каждого места возникновения затрат (цеха) путем разработки бюджета (сметы); уже на этом этапе может возникнуть необходимость использования нескольких промежуточных баз для распределения затрат, относящихся одновременно ко всем местам возникновения затрат;
- распределение (перераспределение) затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений;
- распределение затрат по содержанию техники и оборудования;
- выбор базы распределения для включения соответствующей части затрат в себестоимость конкретного продукта;
- распределение общепроизводственных затрат по продуктам каждого производственного подразделения;
- распределение затрат между сопряженными продуктами.

При определении способа распределения затрат и выборе баз распределения необходимо руководствоваться следующими принципами.

- выгоды от применения детализированного способа распределения общепроизводственных затрат должны превосходить затраты на ведение такого учета;
- выбор базы распределения должен определяться технологией, а также соотношением затрат разного вида в структуре общих затрат организации;
- если значения разных возможных баз распределения для одного места возникновения затрат существенно различаются, то *использование любой из них в качестве универсальной для распределения общепроизводственных затрат этого места возникновения затрат приводит к ошибке в распределении*. В этом случае имеет смысл выделить более мелкие места – так, чтобы для каждого из них базу распределения можно было выбрать однозначно;
- при выборе какого-либо показателя в качестве базы распределения следует помнить о возможности его измерить и зафиксировать его количественное распределение между объектами, на которые будут распределяться общепроизводственные затраты.

Статьи постоянных общепроизводственных затрат можно распределять на основе количественных и стоимостных баз. Практикой выработан большой набор показателей, пропорционально которым могут быть распределены такие затраты: численность персонала, объем выпуска и реализации продукции, количество совершенных сделок, фактическое время работы оборудования, номинальная потребляемая мощность энергоустановок, площадь или объем отапливаемых помещений, технические показатели и т.д.

Рассмотрим достоинства и недостатки некоторых из этих баз.

1. *Время работы производственных рабочих (человеко-часы)*, во-первых, косвенная заработная плата во многих случаях тесно связана с затратами прямого труда, во-вторых, информация о затраченных человеко-часах на производство конкретной продукции обычно содержится в учетных документах.

2. *Заработная плата производственных рабочих*. Теоретически человеко-часы в большинстве случаев лучше отражают причинно-следственные связи, особенно если на аналогичных работах используется труд работников разной квалификации. Использование в качестве базы распределения заработной платы производственных рабочих предпочтительнее, когда большую долю в общепроизводственных расходах составляют сопутствующие выплаты.

3. *Машино-часы*. В высокомеханизированных производствах амортизация, смазочные материалы и косвенная заработная плата больше коррелируют со временем работы оборудования, чем с затратами живого труда.

4. *Себестоимость или вес основных материалов*. Данная база используется при распределении расходов, связанных с управлением запасами, снабжением, хранением, контролем и отпуском.

5. *Количество произведенной продукции*. Данная база применяется в организациях с простым типом производства.

6. *Стандартные прямые добавленные затраты*. Данная база включает заработную плату рабочих, обслуживающих оборудование, энергию и др.

7. *Стандартная общая сумма переменных затрат*. К предыдущей базе добавляется стоимость использованных переменных материалов.

8. *Маржинальный подход* – означает разделение переменных и постоянных затрат во внутренней отчетности и анализе с использованием маржинального дохода. Маржинальный подход используется при единовременных решениях и анализе результатов деятельности. Выделение однородных групп косвенных расходов помогает проследить причинно-следственные связи. Лучше выделять группы расходов по подразделениям, чем в целом по организации.

Наиболее приемлемой будет та база, которая отражает причинно-следственные связи общепроизводственных затрат в местах возникновения затрат с распределяемой величиной.

Для включения как переменных, так и постоянных общепроизводственных затрат в себестоимость следует предпринять ряд последовательных шагов:

1) Определить перечень статей общепроизводственных затрат и составить смету (бюджет) для структурного(-ых) подразделения(-ий);

2) Определить сметную(-ые) (плановую(-ые)) ставку(-и) включения общепроизводственных затрат в себестоимость продукции путем деления плановой суммы общепроизводственных затрат (суммы по смете) на плановое рабочее время.

3) Умножить сметную (плановую) ставку на запланированное для выпуска конкретного вида продукции время в человеко-часах (или машино-часах) и определить сумму общепроизводственных затрат для включения в себестоимость данного вида продукции;

4) добавить к прямым затратам и сформировать плановую себестоимость.

Влияние особенностей распределения постоянных общепроизводственных затрат на себестоимость. Распределение общепроизводственных затрат может происходить в несколько этапов. Часть затрат предприятия, таких, например, как арендная плата, амортизация зданий, коммунальные услуги связана с функционированием всего предприятия в целом, и прежде, чем будет распределена на продукцию, должна быть распределена между цехами и другими производственными и непроизводственными подразделениями. На этом этапе при выборе базы необходимо учитывать причинно-следственную связь между статьей затрат и причиной, вызвавшей ее возникновение (это могут быть базы, не имеющие отношения к рабочему времени). Например, услуги сторонних организаций по освещению, отоплению, вентиляции помещений цехов, скорее всего, будут распределяться пропорционально площади помещений или их объему, так как чем

больше помещение цеха, тем большими будут эти затраты. Другие статьи могут обуславливаться другими причинами, поэтому правильнее всего использовать не одну базу для всех статей, а отдельную базу распределения для каждой группы статей затрат, объединенных по конкретному признаку. Правильно установленная база распределения помогает также при группировке статей косвенных затрат на постоянные и переменные. Очевидно, что те статьи затрат, которые не связаны с объемом выпущенной продукции или объемом выполненных работ и оказанных услуг (измеряемых в человеко-часах, машино-часах) являются постоянными статьями.

На следующем этапе необходимо распределить постоянные общепроизводственные затраты на продукцию. Парадокс состоит в том, что необходимость выбора базы распределения для постоянных ОПЗ, которые по своей природе связаны не с отдельными единицами выпускаемой продукции, а с их группой, неизбежно «превращает» постоянные затраты в переменные. Здесь уместно будет вспомнить о том, что постоянная часть производственных общепроизводственных затрат не является произвольной величиной, а обуславливается выпуском *запланированного (ожидаемого) объема* продукции, технически осуществимого на имеющемся оборудовании. Поэтому и распределение постоянных общепроизводственных производственных затрат должно «привязываться» к производственным мощностям организации при работе в нормальных условиях, с учетом потери мощности из-за необходимости технического обслуживания.

Заключение. Выше описанные принципы распределения общепроизводственных затрат дают возможность достигнуть обоснованного и корректного распределение суммы общепроизводственных затрат между видами продукции (работ, услуг); не просто сформировать плановую (нормативную) себестоимость, но получить целевую (эталонную) себестоимость разных видов продукции; анализируя отклонения, обеспечить контроль над затратами. Данные подходы можно использовать для ценообразования, поскольку они дают возможность обеспечить экономическое обоснование расчетов по статьям затрат.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О бухгалтерском учете запасов: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2022 г., № 64.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы».

PLANNED (STANDARD) COST AS A TYPE OF CONDITIONAL VALUATION

Pashkovskaya L.V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting, Economics and law Department The Belarus State Economic University, ACCA DiplFR (rus)

Annotation. The subject of the study is the methodology for forming the planned (standard) cost in terms of including distributed indirect costs.

Key words: conditional valuation, planned (standard) cost, distributed indirect costs.

УДК 657

ОСНОВОПОЛАГАЮЩИЕ ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Черноокая Е.В., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье на основе критического анализа применяемых принципов бухгалтерского учета и отчетности предложены и сформулированы на основе структурных компонентов основополагающие принципы бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: принципы учета, бухгалтерская отчетность, учетная система.

Введение. В основе построения научной теории лежат принципы, которые должны выступать основными регуляторами деятельности изучаемой системы. Изучая теорию учета, мы сталкиваемся с перечнем принципов, которые в различных источниках, в том числе и в законодательстве, трактуются то как принципы, то как допущения, то как качественные характеристики информации для целей составления отчетности. Понимание значения термина «принцип» очень важно, т.к. это тот фундамент, на котором должна выстраиваться вся учетная система организации.