

## РАСПРЕДЕЛЕНИЕ КОСВЕННЫХ ЗАТРАТ НА ВИДЫ ПРОДУКЦИИ НА ОСНОВЕ ВЗАИМОСВЯЗИ ОСНОВНЫХ И ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ БИЗНЕС-ФУНКЦИЙ С БИЗНЕС-ПРОЦЕССАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Ф.В. Прус, БГЭУ

В современном производстве косвенные затраты производственных ресурсов, т.е. затраты на осуществление вспомогательных бизнес-функций имеют большой удельный вес в себестоимости продукции. Они собираются в следующих комплексных статьях: общепроизводственные (общехозяйственные) и общехозяйственные (общезаводские) расходы. Традиционно в Республике Беларусь их распределяют по базе заработной платы производственных рабочих на основе суммативного (бесполуфабрикатного) или дифференцированного (полуфабрикатного) метода. При применении суммативного метода не происходит разделения производственной сферы предприятия на места возникновения затрат (потребления производственных ресурсов), а сумма комплексных статей распределяется по одной ставке (норме) надбавки (калькулирования) на все виды производимой предприятием продукции. При дифференцированном методе косвенные затраты распределяются по индивидуальным базам на каждой технологической стадии производства продукции. Хотя этот метод более точен, тем не менее при его реализации не происходит распределения общехозяйственных затрат на полуфабрикаты, т.е. происходит следующее перераспределение: завышается себестоимость продукции неглубокой переработки и наоборот занижается себестоимость более глубокой переработки. Все попытки традиционными методами решить эту проблему закономерно приводят к неточностям в структуре затрат себестоимости отдельных видов продукции. Соответственно в условиях рынка руководство предприятия получает недостоверную информацию о себестоимости видов продукции, на основе которой производится выбор структуры (номенклатуры и объемов) ее производства. Поэтому при таких подходах, даже при применении оптимизационных методов планирования, выбор оптимальной структуры продукции невозможен по следующим причинам:

1. Исторически сложившаяся в РБ практика разложения комплексных статей на элементы затрат существует на уровне предприятия. На уровне видов продукции и мест возникновения затрат эта практика на многих предприятиях отсутствует, хотя "...действующий план счетов бухгалтерского учета позволяет это сделать" [1, с. 32, 2, 3].

2. Инфляция (рост цен) и подвижность цен в условиях переходной и рыночной экономик.

3. Традиционный суммативный и дифференцированный методы не позволяют произвести распределения затрат в соответствии с принципом их причинности и структурности.

Для решения указанных выше проблем необходимо совершенствовать аналитический учет затрат производственных ресурсов по видам продукции (изделиям), проводимый в ведомостях сводного учета затрат на производство. Традиционно в странах СНГ эта форма реализуется путем расположения по горизонтали статей затрат, а по вертикали — видов продукции. Образец организации ведомости учета затрат на производство приведен Н.С. Стражевой [4, с. 174-177]. Дальнейшие совершенствования этой ведомости необходимо проводить с учетом соблюдения принципа структурности затрат, т.е. объективного распределения затрат на выполнение вспомогательных бизнес-функций через факторы их возникновения при выполнении основных бизнес-функций на бизнес-процесс изготовления продукции и возможностей программы "Excel", т.е. необходимо:

1. По горизонтали добавить столбцы с базами прямых физических затрат, посредством которых представляется возможным уменьшить влияния стоимостного фактора на объективность распределения косвенных затрат. Хотя их количество определяется технологическими особенностями производства, тем не менее затраты сырья и основных материалов, трудоемкости должны существовать в каждой ведомости. Вторым моментом совершенствования горизонтали ведомости является разложение комплексных статей на элементы затрат, которые должны учитываться в соответствующих счетах и субсчетах бухгалтерского учета.

2. Для объективного распределения элементов затрат по видам полуфабрикатов и продукции необходима следующая классификация мест возникновения затрат:

- общие для предприятия (общезаводские, транспортно-заготовительные и т.д.);
- полуобщие (общие затраты для нескольких технологических стадий и соответственно для нескольких видов полуфабрикатов или продукции);
- индивидуальные (затраты на технологической стадии, на обслуживании ее рабочих мест, на управленческие организационные структуры, основанные на технологической стадии для конкретного места их возникновения).

Предложенная классификация мест возникновения затрат позволяет производить формирования вертикали (строк) ведомости с учетом факторов возникновения элементов затрат, т.е. баз распределения их по основным бизнес-функциям бизнес-процессов. Объективной основой факторов возникновения затрат являются технологические стадии, фазы, переделы (затраты на превращения сырья и основных материалов в полуфабрикаты и продукцию), операции по обслуживанию рабочих мест по технологическим стадиям (затраты на содержания и эксплуатацию оборудования, транспортные затраты и т.п.) и организационные структуры предприятия (административно-управленческие заводские и цеховые расходы). Организационные структуры могут совпадать с технологическими стадиями (организация структурных подразделений на основе функциональной специализации и при вхождении вспомогательных рабочих в состав цеха), а могут и не соответствовать: при предметной специализации, централизации вспомогательных производств, безцеховой организационной структуре, или при малых объемах производства, когда структурное подразделение предприятия организовывается на основе двух-трех технологических стадий. Поэтому для более объективного распределения косвенных затрат необходимо выделить следующие места их распределения: общие, полуобщие и индивидуальные.

Процедура (методика) распределения косвенных затрат на структуру бизнес-процессов выпуска продукции предприятием должна осуществляться в следующем порядке:

- технология предприятия разбивается на технологические стадии, т.е. на структуру основных бизнес-функций изготовления продукции. При существовании разнотипового оборудования для выполнения технологической операции или стадии требуется выделение на их основе индивидуальных мест возникновения затрат;
- к технологическим стадиям добавляется существующая организационная структура предприятия, которая во многих случаях становится основой выделения полуобщих и общих мест возникновения косвенных затрат;
- основой бизнес-процессов является реализуемая клиентам (потребителям) продукция, которые оценивают эффективность видов деятельности (бизнес-функций), участвующих в производственном процессе ее изготовления;
- косвенные затраты на выполнения основных и вспомогательных бизнес-функций разбиваются на элементы затрат, для целей упрощения поиска объективных факторов их возникновения и соответственно баз распределения;
- элементы затрат вспомогательных бизнес-функций должны учитываться по местам их возникновения согласно их разбивки на индивидуальные, полуобщие и общие. Суммарные затраты элемента определяются путем сложения фактических затрат по местам указанной разбивки;
- принцип причинности и структурности затрат требует выбора баз распределения элементов (факторов возникновения затрат) для произведенной разбивки;
- на основании выбранных мест возникновения элементов затрат и баз их распределения, путем отношения первых ко вторым определяются соответствующие коэффициенты распределения;
- основой распределения общих и полуобщих элементов косвенных затрат является процесс превращения предмета труда в полуфабрикаты и продукцию. Математическая зависимость этого превращения описана в формуле (2) и сформулирована в правиле взаимосвязи основных бизнес-функций в бизнес-процесс в статье [5];
- на основании соответствующих коэффициентов и наличия соответствующих факторов возникновения элементов затрат, при изготовлении на основных бизнес-функциях конкретной продукции (обработка сырья, полуфабрикатов, изготовления изделия), определяются затраты элемента вспомогательных бизнес-функций на конкретный бизнес-процесс выпуска продукции с учетом изготовления ее по всей технологической цепочке изготовления полуфабрикатов.

Предложенный порядок математически опишется следующей формулой:

$$3_{vj} = \frac{3_v^o - 3_v^n - 3_v^i}{\sum_{j=1}^n G_j^o * Z_j^o * X_{ji}} * G_j^o * Z_j^o * X_{ji} + \frac{3_v^n}{\sum_{j=1}^k G_j^n * Z_j^n * X_{ji}} * G_j^n * Z_j^n * X_{ji} + \frac{3_v^i}{\sum_{j=1}^k G_j^i * Z_j^i * X_{ji}}, \quad (1)$$

где  $3_{vj}$  — фактические или плановые затраты элемента вида  $v$  в продукции вида  $j$ , руб. на физ. ед. изм.;  
 $n$  и  $k$  — количество видов продукции  $j$  (бизнес-процессов), производимой предприятием и количество видов продукции  $j$ , имеющих полуобщие затраты элемента вида  $v$ , шт.;

$3_v^o, 3_v^n, 3_v^i$  — соответственно общие, полуобщие и индивидуальные элементы вида  $v$  сметы затрат косвенных производственных ресурсов в отчетном или планируемом периоде, руб.;

$G_j^o, G_j^n, G_j^i$  — общие, полуобщие и индивидуальные базы распределения элемента вида  $v$  косвенных затрат производственных ресурсов в единице измерения продукции в физическом выражении. Базой могут быть: расход сырья или основного материала, затраты машинного и рабочего (трудоемкости) времени, электроэнергии и т.д., физ. ед. изм. базы  $z$  на физ. ед. изм. продукции вида  $j$ ;

$Z_j^o, Z_j^n, Z_j^i$  — соответственно цены единицы измерения физической базы распределения общих, полуобщих и индивидуальных затрат в планируемом или отчетном периоде, руб. на физ. ед. изм. При выборе физической базы распределения  $Z_j=1$  или  $Z_j$  исключается из расчетов;

$X_{ji}$  — объем производства продукции вида  $j$  в отчетном или плановом периоде, физ. ед. изм.

В данной статье не ставится вопрос выбора наилучших баз распределения (факторов возникновения затрат) элементов косвенных затрат. Для осуществления его необходимо на каждом предприятии устанавливать причинно-следственную связь между базой распределения и косвенными затратами. Здесь необходимо только отметить, что таковыми могут быть удельные нормы расхода производственных ресурсов. Их нормирование должно осуществляться с учетом не только распределения элементов косвенных затрат, но и отчислений (на социальную защиту, фонд занятости, обязательное страхование, амортизацию, в инновационный и прочие фонды), налогов (чрезвычайный, земельный, на выбросы, и т.д.) и других платежей, включаемых в себестоимость продукции. Порядок определения отчислений и налогов регулируется налоговым законодательством Республики Беларусь.

Суть процессного подхода заключена во взаимосвязи основных бизнес-функций в бизнес-процессе изготовления конкретной продукции, которая математически выразится в следующей формуле:

$$b_{ij} = V_{ji} * K_{ji}^{s-1} * K_{ji}^{s-2} * \dots * K_{ji}^1 = \sum_{u=1}^s V_{iju} * K_{iu}^{s-1} * K_{iu}^{s-2} * \dots * K_{iu}^1, \quad (2)$$

где  $b_{ij}$  — норма расхода сырья (основного материала) вида  $i$  на изготовления продукции (изделия) вида  $j$ , физ. изм. сырья на физ. изм. продукции.

$V_{ji}$  — объем материала вида  $i$  в объеме изделий вида  $j$ , физ. ед. изм.;

$v_{iju}$  — объем материала вида  $i$ , находящегося в детали вида  $u$  изделия  $j$ , физ. ед. изм.;

$s$  — количество деталей (узлов) вида  $u$  в изделии вида  $j$  (спецификация изделия  $j$ ), шт.;

$s$  — количество технологических стадий (операций), необходимых для изготовления продукции вида  $j$  (детали изделия  $u$ ) из сырья вида  $i$  во времени и пространстве (при перемещении и сборке  $K^*=1$ ), шт.;

$K_{ji}^{s-1}, K_{iu}^{s-1}$  — норма расхода полуфабриката, получаемого на технологической стадии  $s-1$  для изготовления продукции вида  $j$  (детали вида  $u$ ) на последней технологической стадии  $s$ ;

$K_{ji}^{s-2}, K_{iu}^{s-2}$  — норма расхода полуфабриката, получаемого на технологической стадии  $s-2$  для изготовления полуфабриката  $s-1$ ;

$K_{ji}^1, K_{iu}^1$  — норма расхода сырья или основного материала вида  $i$  для изготовления полуфабриката на первой технологической стадии.

Выраженное математически превращение предмета труда в продукцию сформулировано в следующем правиле взаимосвязи основных бизнес-функций в бизнес-процесс:

*Норма расхода сырья (основного материала) равна произведению объема единицы измерения продукции (объема (веса) этого сырья (материала) в изделии (в сумме деталей, входящих в изделие) на коэффициенты образования полуфабрикатов, получаемых на соответствующих для ее изготовления технологических стадиях.*

Практическое применение формул (2 и 1) осуществлено в таблице 1. По формуле (2) произведен расчет расхода сырья на выпускаемую продукцию, т.е. расход пиловочника непосредственно на пиломатериалы, погонажные и столярные (оконные и дверные блоки) изделия. Данное распределение пиловочника стало возможным в результате взаимосвязи в норме расхода сырья объема древесины в изделии и коэффициентов образования полуфабрикатов (пиломатериала естественной влажности и сухого) на стадиях их изготовления. С учетом этой взаимосвязи и норм времени на изготовление изделий и полуфабрикатов произведено распределение трудоемкости по бизнес-процессам (трудоемкость изготовления изделия плюс трудоемкость изготовления всех полуфабрикатов, необходимых для его изготовления). Заработная плата на бизнес-процессы распределена по трудоемкости по формуле (1). По ней распределены отчисления и налоги, базой исчисления которых является заработная плата.

Косвенные материальные затраты из статей общецеховые и общехозяйственные расходы также распределены по формуле (1) следующим образом: расход МБП, транспортные расходы, затраты электроэнергии (кроме затрат на сушку), амортизационные отчисления (кроме на сушку) распределены пропорционально затратам пиловочника на изготовления продукции. Затраты природного газа, амортизационных отчислений

Таблица 1

**Ведомость**  
**учета затрат на производство продукции деревообработки**  
**и расчета ее себестоимости за июнь 2004 год**

№ п.п	Наименование бизнес-процессов изготовления продукции и полуфабрикатов	Ед. изм.	Объем пр-ва	Расход прямых материальных ресурсов берется из актов перераб.			Расход эл-тов косв. затрат			
				Пилоочник			Вспом. матер. руб	сч.12 руб	сч.13 Износ МБП руб	сч.10/3 Топливо и газ руб
				цена руб	к-во м3	сумма руб.				
ср.цена пил.										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Затраты по деревообработке	руб	сч.20/4	40601	288,84	11 727 081	10 130 794	114 528	216 268	232 356
						22,79	19,69	0,22	0,42	0,45
	Изготовление пиломатериалов		183,71		288,84			52 300	108 468	
1.	Пиломатериалы необрезные для реализ.	м3	15,500	38 781	20,150	781 437	1 402	3 649	7 520	0
2.	Пиломатериалы обрезные для реализ.	м3	62,900	38 781	104,22	4 041 756	45 792	18 871	38 897	0
	Итого:		78,40	77562	124,37	4823193	47194	22520	46417	0
		%				55,57	0,54	0,26	0,53	0,00
	П/м для дальнейшей переработки	м3	105,31		164,47					
	в т.ч. обрезные пиломатериалы	м3	86,13		139,53					
	необрезные пиломатериалы	м3	19,19		24,94					
	Изготовление стол. изд. из п/м ест. вл.				46,687					
5.	Щиты опалубки	м2	123,900	38 781	9,050	350 968	20 006	1 639	3 378	0
6.	Щиты специальные	шт	513,000	38 781	21,030	815 564	9 574 375	3 808	7 849	0
7.	Прочие изделия для нужд стр-ва	м3	14,961	38 781	16,607	644 036	76 356	3 007	6 198	0
	Итого:	р			46,687	1 810 569	9 670 737	8 454	17 424	0
		%				8,74	46,67	0,04	0,08	0,00
	Сушка пиломатериалов	м3	70,83		117,78					232 356
	в т.ч. обрезных п/м для переработки	м3	53,06		92,84					
	необрезные п/м для перераб.	м3	17,77		24,94					
3.	Пиломатериалы необрезные сух. для реал.	м3	1,000	42 660	1,400	59 724	893	253	523	3 281
4.	Пиломатериалы обрезные сухие для реал.	м3	14,000	42 660	24,490	1 044 743		4 434	9 140	45 927
	Итого:		15,00		25,89	1104467	893	4688	9663	49208
		%				45,20	0,04	0,19	0,40	2,01
	Изготовление погонажных и стол. изд.				91,892			62228	108468	
	Погонажные изделия									
8.	Вагонка	м3	12,000	42 660	29,600	1 262 736		25 404	45 987	55 501
9.	Доска подоконная	м.п	12,500	48 230	0,440	21 221	6 038	378	684	825
10.	Доска пола	м3	15,800	42 660	34,800	1 484 568		29 867	54 065	65 251
11.	Наличник хвойн.	м.п	499,000	42 660	1,940	82 760		1 665	3 014	3 638
12.	Плинтус	м.п	480,000	42 660	0,958	40 868		822	1 488	1 796
13.	Рейка раскладочная	м.п	250,000	42 660	0,440	18 770		378	684	825
14.	Штапик	м.п	315,000	42 660	0,170	7 252		146	264	319
	Итого:	р			68,348	2 918 176	6 038	58 660	106 186	128 154
		%				28,56	0,06	0,57	1,04	1,25
	Блоки оконные									
15.	Оконный блок О2Р	м2	33,720	46 940	4,860	228 128	188 559	4 171	7 551	11 356
	Итого:				4,860	228 128	188 559	4 171	7 551	11 356
		%				9,87	8,16	0,18	0,33	0,49
	Блоки дверные									
16.	Дверной блок ДГ филенчатый	м2	33,520	46 940	6,648	312 057	91 274	5 706	10 328	15 533
17.	Дверной блок ДГ утепленный	м2	6,710	42 660	0,490	20 903	39 721	421	761	1 145
18.	Дверной блок ДО филенчатый	м2	30,600	46 940	3,980	186 821	18 752	3 416	6 183	9 300
	Итого:				11,118	519 782	149 747	9 542	17 273	25 978
		%				12,59	3,63	0,23	0,42	0,63
	Столярные изделия из сухих п/м									
19.	Блоки встроенных шкафов	м2	6,300	42 660	0,319	13 609	18 243	274	496	745
20.	Столы	шт	7,000	42 660	0,658	28 070	8 876	565	1 022	1 537
21.	Табуретки	шт	26,000	42 660	0,400	17 064	5 628	343	621	935
22.	Скамейки со спинкой	шт	4,000	42 660	0,880	37 541	1 500	755	1 367	2 056
23.	Прочие изделия	м3	2,223	42 660	5,309	226 482	33 379	4 556	8 248	12 405
	Итого:				7,566	322 766	67 626	6 494	11 755	17 678
		%				10,95	2,29	0,22	0,40	0,60
	Проверочные данные распределения элементов косвенных затрат по продукции							114 528	216 268	232 374

Окончание таблицы 1

№ п.п.	Расход элементов косвенных затрат										Себестоимость по видам продукц. руб	Себестоимость единицы продукц. руб
	прямые затраты		сч.70	сч.69+сч.68	сч.02	сч.60/2	сч.23/1	сч.60/3	сч.25/1	сч.26/1		
	Трудовоемкость	Зарплата	ППП	Расчеты по соцстр. и с бюджет.	Аморт. отчисл.	Трансп. расходы	Тепло-энергия	Электро-энергия	Цеховые расходы	Общехоз. расходы		
	биз.-фун. ч-час	биз.-проц. ч-час	руб		руб	руб	руб	руб	руб	руб		
1	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
	2 141,18	2 141,18	10 885 701	4 506 511	4 120 511	878 386	0	2 574 962	2 931 704	3 132 684	51 453 627	
			21,16	8,76	8,01	1,71	0,00	5,00	5,70	6,09	100,00	
					864 911			786 620				
1.	25,58	25,58	130 048	53 838	60 338	61 278	0	54 876	35 024	37 425	1 226 835	79 151
2.	239,02	239,02	1 215 169	503 061	312 081	316 943	0	283 831	327 266	349 701	7 453 367	118 495
	264,60	264,60	1345216	556899	372418	378221	0	338707	362290	387126	8680202	
	0,00	0,00	15,50	6,42	4,29	4,36	0,00	3,90	4,17	4,46	100,00	
	354,44											
	323,04											
	31,40											
					72 444			181 941				
5.	60,71	81,66	415 173	171 875	41 143	27 522	0	59 915	111 813	119 478	1 322 991	10 678
6.	538,65	587,34	2 986 017	1 236 164	95 605	63 954	0	139 228	804 185	859 315	16 586 650	32 333
7.	145,91	184,36	937 279	388 019	75 498	50 503	0	109 945	252 425	269 730	2 813 180	188 031
	745,27	853,36	4 338 469	1 796 058	212 245	141 979	0	309 088	1 168 423	1 248 523	20 722 821	
			20,94	8,67	1,02	0,69	0,00	1,49	5,64	6,02	100,00	
	35,41			0	877 282			949 344	0	0	2 058 982	29 070
	26,53											
	8,88											
3.	0,50	2,26	11 502	4 762	16 578	4 258	0	17 216	3 098	3 310	125 399	125 399
4.	7,00	63,70	323 855	134 071	246 737	74 476	0	254 343	87 220	93 199	2 318 210	165 586
	7,50	65,96	335357	138833	263315	78734	0	271559	90318	96509	2443609	
			13,72	5,68	10,78	3,22	0,00	11,11	3,70	3,95	100,00	
					2305874			657057				
8.	67,02	144,01	732 149	303 098	1 040 945	90 016	0	519 022	197 180	210 698	4 482 879	373 573
9.	3,40	4,54	23 104	9 565	15 474	1 338	0	7 715	6 222	6 649	99 217	7 937
10.	46,61	137,13	697 149	288 609	1 223 813	105 830	0	610 201	187 754	200 625	4 947 870	313 156
11.	9,87	14,92	75 833	31 394	68 224	5 900	0	34 017	20 423	21 823	348 706	699
12.	8,89	11,38	57 865	23 955	33 690	2 913	0	16 798	15 584	16 652	212 443	443
13.	2,75	3,89	19 799	8 197	15 474	1 338	0	7 715	5 332	5 698	84 214	337
14.	2,05	2,49	12 670	5 245	5 978	517	0	2 981	3 412	3 646	42 433	135
	140,59	318,37	1 618 568	670 063	2 403 597	207 852	0	1 198 449	435 907	465 791	10 217 761	
			15,84	6,56	23,52	2,03	0,00	11,73	4,27	4,56	100,00	
15.	150,09	157,94	802 954	332 411	179 381	14 780	0	94 382	216 249	231 074	2 311 154	68 540
	150,09	157,94	802 954	332 411	179 381	14 780	0	94 382	216 249	231 074	2 311 154	
			34,74	14,38	7,76	0,64	0,00	4,08	9,36	10,00	100,00	
16.	167,95	178,69	908 434	376 077	245 375	20 217	0	129 106	244 657	261 429	2 620 372	78 173
17.	10,60	11,39	57 913	23 975	18 086	1 490	0	9 516	15 597	16 666	206 205	30 731
18.	77,58	84,01	427 091	176 809	146 900	12 104	0	77 293	115 023	122 908	1 302 684	42 571
	256,13	274,08	1 393 438	576 861	410 361	33 811	0	215 914	375 277	401 003	4 129 261	
			33,75	13,97	9,94	0,82	0,00	5,23	9,09	9,71	100,00	
19.	18,39	18,91	96 113	39 789	11 774	970	0	6 195	25 885	27 659	241 770	38 376
20.	15,82	16,88	85 831	35 533	24 287	2 001	0	12 779	23 116	24 700	248 333	35 476
21.	35,20	35,85	182 240	75 444	14 764	1 216	0	7 768	49 080	52 445	407 584	15 676
22.	5,60	7,02	35 695	14 777	32 480	2 676	0	17 090	9 613	10 272	165 830	41 458
23.	119,64	128,21	651 834	269 849	195 953	16 145	0	103 102	175 550	187 585	1 885 217	848 234
	194,65	206,87	1 051 713	435 392	279 258	23 008	0	146 934	283 244	302 661	2 948 735	979 220
			35,67	14,77	9,47	0,78	0,00	4,98	9,61	10,26	100,00	
	2 141,18	2 141,19	10 885 715	4 506 517	4 120 577	878 385	0	2 575 034	2 931 708	3 132 687	51 453 543	

Примечание: Элементы косвенных затрат распределяются по формуле (1). Базой распределения МБП, износа МБП, топлива и природного газа, амортизационных отчислений, транспортных расходов, электроэнергии является расход пиловочника на бизнес-процессы изготовления продукции и соответствующие коэффициенты его перевода в пиломатериалы влажностью 10%. Базой распределения заработной платы ППП, отчислений на соцстрахования и бюджеты, цеховых и общепроизводственных расходов является технологическая трудоемкость (зарплата рассчитанная на основе ее) бизнес-процессов изготовления продукции.

сушильных установок, электроэнергии на сушку, цеховые расходы, включены в затраты на сушку пиломатериала. Эти затраты распределены на изделия по расходу сухого пиломатериала на их изготовления. Его расход рассчитан путем деления расхода пиловочника на коэффициенты, т.е. нормы расхода пиловочника на изготовление пиломатериала и нормы усушки пиломатериалов при его температурной обработке в сушильных установках.

В заключение, необходимо отметить возможности более расширенного применения рассмотренных выше методик производственного учета и процессного подхода взаимосвязи основных и вспомогательных бизнес-функций в бизнес-процесс выпуска продукции, а именно:

1. Разложение комплексных затрат на элементы в соответствии бухгалтерскими счетами и возможностями ввода их субсчетов позволяет более точно определить себестоимость всей номенклатуры выпускаемой предприятием продукции на основе бесполуфабрикатного и полуфабрикатного методов.

2. Предложенный метод калькулирования себестоимости для сферы сбыта может быть дополнен алгоритмом многоступенчатого расчета сумм покрытия, посредством которого можно учесть затраты работы отдела сбыта и маркетинга с клиентами, на основе деления косвенных (постоянных) затрат на следующие виды: на конкретную продукцию, на вид продукции, на всю продукцию (общие затраты предприятия) [6, 7].

3. Ведомости учета затрат на производство для полуфабрикатного и бесполуфабрикатного способов производственного учета могут быть превращены в программы-сметы расчета плановой себестоимости и цен на продукцию. В этом случае фактические объемы производства и затраты производственных ресурсов должны быть заменены на плановые. Расчет прямых затрат производится по нормам, а для определения косвенных затрат составляются их сметы. Эти расчеты производятся соответствующими отделами и службами в отдельных книгах программы "Excel", которые при наличии локальных компьютерных сетей на предприятии соответствующим образом связываются с книгой программы-сметы. При расчете цен производится дополнения программы-сметы расчетом выручки и налогов, базой исчисления которых она является.

#### **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Палковская П.Я. Производственный учет: предметная область и принципы функционирования/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2003.— № 10.— С. 30-34.
2. Моисеева О.М. Автоматизация управленческого учета затрат на производство по функциям/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2004.— № 1.— С. 33-38.
3. Моисеева О.П. Методика и организация ведения управленческого учета затрат по функциям/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2005.— № 11.— С. 11-15.
4. Стражева Н.С. Бухгалтерский учет: Практическое пособие.— Мн.: 1998.— 328 с.
5. Прус Ф.В. Концепция и методики построения оптимизационных программ-смет для обработки управленческой информации/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2005.— № 4.— С. 15-20.
6. Серфлинг К. Примеры и решения по проблемам расчета затрат/ Пер. с нем. Под. ред. В. Толкача.— Мн.: Вассамедиа, 2001.— 320 с.
7. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем./ Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой.— М.: Финансы и статистика, 2005.— 336 с.

## **МЕТОДИКА ОЦЕНКИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

*О.П. Алешкевич, БГЭУ*

Затраты материальных ресурсов являются преобладающими в производственных затратах организаций деревообработки. Они разнообразны по содержанию и назначению, поэтому важным является установление порядка формирования их полной себестоимости заготовления для включения в затраты на производство готовой продукции.

В связи с тем, что транспортно-заготовительные расходы по заготовке пиломатериалов изменяются в зависимости от партии грузов, вида используемого транспорта (железнодорожные поставки, автомобильная транспортировка), способа погрузки и выгрузки, изменения местонахождения поставщиков (в пределах республики, из-за рубежа) и других факторов изменяется и фактическая себестоимость заготовления сырьевых ресурсов.

Стоимость приобретения пиломатериалов будет разной в зависимости от включения в нее железнодорожного тарифа. Так, цена франко-вагон-станция назначения включает железнодорожный тариф, оплачиваемый поставщиком пиломатериалов за свой счет, а цена франко-вагон-станция отправления предусматривает, что железнодорожный тариф включается в фактурную стоимость пиломатериалов сверх договорной цены и оплачивается организацией-получателем.