

2. EU Banking Sector Stability. — Frankfurt am Main: European Central Bank, 2006, November.
3. *Духненко, В.* Семейный доктор о компании / В. Духненко, О. Дуброва // Эксперт. — 2006. — № 28.
4. *Скрынник, И.* Олимпийские деньги заманили PricewaterhouseCoopers / И. Скрынник // РБК daily [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: <http://www.rbcdaily.ru/2007/12/14/finance>. — Дата доступа: 25.12. 2007.
5. «Большая четверка» консалтинговых компаний в Украине пока не сформирована // Property Times [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: <http://www.aterra.com.ua/analytics/article3.php>. — Дата доступа: 26.12. 2007.
6. *Полегаева, Н.* Зарплата аудиторов / Н. Полегаева // Redtram international [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: [http://www.rabota.ru/vesti/monitoring/zarplata\\_auditora.html](http://www.rabota.ru/vesti/monitoring/zarplata_auditora.html). — Дата доступа: 05.07. 2007.
7. Кредитный рейтинг Кофас для российских банков — CCRB // Ассоциация российских банков [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: <http://www.coface-arb.ru/rus/kredit/index.php>. — Дата доступа: 20.06. 2007.
8. Кому и зачем нужны кредитные рейтинги // World Business [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: <http://www.teo.joy.by/business.htm>. — Дата доступа: 01.07. 2007.
9. Годовой отчет Правления ОАО «Белгазпромбанк» о результатах деятельности за 2007 год // ОАО «Белгазпромбанк» [Электронный ресурс]. — 2008. — Режим доступа: <http://www.belgzprombank.by/publications/God-Otsh-2007.pdf>. — Дата доступа: 05.07. 2008.
10. Годовой отчет Правления ОАО «Белгазпромбанк» о результатах деятельности за 2006 год // ОАО «Белгазпромбанк» [Электронный ресурс]. — 2007. — Режим доступа: <http://www.belgzprombank.by/publications/God-Otsh-2006.pdf>. — Дата доступа: 20.06. 2008.

**О.В. ГОЛОВАЧ**

---

## *МЕТОДИКИ ИЗМЕРЕНИЯ И УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ*

---

Вопросы учета материальных затрат, формирования их величины и структуры в себестоимости продукции освещаются в работах таких ученых Республики Беларусь и стран СНГ, как И.А. Басманов [1], А.А. Белов [2], В.Ф. Бабына [3], П.С. Безруких [4], В.А. Белобородова [5], Н.И. Ладутько [6], А.Ш. Маргулис [7], Д.А. Панков [8], П.Я. Папковская [9], П.Г. Пономаренко [10], Я.В. Соколов [11], И.Е. Тишков [12] и др. Не умаляя многогранности и глубины исследования рассматриваемых проблем, следует отметить, что применительно к отдельным отраслям и подотраслям многие из них еще не решены, требуют адаптации к конкретным производственным технологиям. Тема реализации обоснованных методик учета и измерения материальных затрат в оптико-механических организациях недостаточно разработана в специальной экономической литературе.

В оптико-механических организациях Беларуси в 2006—2007 гг. материальные затраты занимали наибольший удельный вес в общей величине затрат на производство. Следовательно, значительные резервы снижения себестоимости продукции в данной подотрасли содержатся в уменьшении материальных затрат.

---

*Ольга Владимировна ГОЛОВАЧ, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности Белорусского государственного экономического университета.*

В нормативных актах Республики Беларусь нет рекомендуемой для оптико-механического производства номенклатуры статей. В этих организациях используются различные составы статей материальных затрат, которые позволяют учесть только прямые условно-переменные затраты.

Наряду с последними в оптико-механическом производстве существует широкая номенклатура условно-постоянных материальных затрат, которые образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением и не могут быть напрямую включены в себестоимость конкретных изделий. Данные затраты «растворяются» в комплексных статьях (общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы); учетная система не позволяет выделить их в себестоимости отдельных видов продукции. Это в значительной мере ослабляет контроль за их обоснованным и рациональным осуществлением, не способствует выявлению и реализации резервов снижения себестоимости. Формирование в учете обособленных данных об условно-постоянных материальных затратах имеет особое значение для исследуемой подотрасли, поскольку их удельный вес в затратах на производство продукции в 2007 г. составил от 14,26 до 20,25 % в зависимости от предприятия и с учетом приводимой ниже весьма обширной номенклатуры данных затрат в оптико-механических организациях страны.

#### **Состав условно-постоянных материальных затрат в оптико-механическом производстве**

##### *I. Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения*

1. Топливо на общепроизводственные нужды
2. Тепло- и электроэнергия на общепроизводственные нужды
3. Вода и сжатый воздух на общепроизводственные нужды
4. Тара общехозяйственного назначения
5. Запасные части и расходные материалы для ремонта оборудования, оснастки, инструмента
6. Запасные части и расходные материалы для ремонта транспортных средств
7. Инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, измерительные приборы и приспособления общепроизводственного назначения
8. Алмазный инструмент
9. Универсальная технологическая оснастка
10. Специальная одежда, обувь, средства индивидуальной защиты общепроизводственного назначения
11. Материалы, израсходованные на общепроизводственные нужды по содержанию помещений в чистоте, содержанию электросети, отопительных и канализационных систем
12. Материалы, необходимые для поддержания основных производственных средств в рабочем состоянии, ремонта и ухода за оборудованием
13. Работы и услуги производственного характера общепроизводственного назначения, выполненные сторонними организациями
14. Прочие материальные затраты общепроизводственного назначения

##### *II. Условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения*

1. Топливо на общехозяйственные нужды
2. Тепло- и электроэнергия на общехозяйственные нужды
3. Вода и сжатый воздух на общехозяйственные нужды
4. Инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, измерительные приборы и приспособления общехозяйственного назначения
5. Специальная одежда, обувь, средства индивидуальной защиты общехозяйственного назначения
6. Материалы, израсходованные на общехозяйственные нужды по содержанию помещений в чистоте, содержанию электросети, отопительных и канализационных систем
7. Материалы, необходимые для технического осмотра, ремонта и ухода за зданиями и сооружениями
8. Работы и услуги производственного характера общехозяйственного назначения, выполненные сторонними организациями
9. Налоги и сборы, связанные с использованием материальных ресурсов, включаемые в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь в состав материальных затрат
10. Прочие материальные затраты общехозяйственного назначения

Итак, в учетно-аналитической практике оптико-механических организаций не применяются методики учета материальных затрат по критерию их участия в процессе производства продукции, работ, услуг, позволяющие сформировать полную величину материальных затрат в себестоимости в постатейном разрезе.

В связи с этим возникает необходимость в разработке единой научно обоснованной номенклатуры статей материальных затрат для субъектов хозяйствования исследуемой подотрасли промышленности, позволяющей выделить как прямые условно-переменные, так и условно-постоянные материальные затраты.

Исследование теории и практики формирования материальных затрат в оптико-механических организациях Республики Беларусь позволило научно обосновать единый состав статей для учета прямых условно-переменных материальных затрат, впервые выделить отдельные статьи для учета условно-постоянных материальных затрат общепроизводственного и общехозяйственного назначения.

### Предлагаемая номенклатура статей материальных затрат

<i>Статья</i>	<i>Назначение статьи</i>
Сырье и материалы (стоимость израсходованных металлов, сплавов, стекла, резины и т.д.)	Предназначены для учета прямых условно-переменных материальных затрат
Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты (стоимость израсходованных микросхем, электродвигателей, резисторов, конденсаторов, коммутационных, полупроводниковых и соединительных изделий, линз, луп и т.д.)	
Услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями (стоимость услуг по механическому и монтажно-сборочным работам, термообработке, гальваническому покрытию и т.д.)	
Погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения (юстировочных стенов, модельной оснастки, литейных штампов и т.д.)	
Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения (состав приведен выше)	Предназначены для учета условно-постоянных материальных затрат
Условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения (состав приведен выше)	
Возвратные отходы (вычитаются)	Предназначена для учета возвратных отходов
Отклонение стоимости материалов от учетных цен	Предназначена для учета отклонений стоимости материалов от учетных цен

Разработанная классификация статей материальных затрат в оптико-механическом производстве является основой для построения системы их учета: разработки субсчетов и аналитических счетов к синтетическим счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», а также бухгалтерских записей по учету материальных затрат на перечисленных синтетических счетах. К указанным счетам открыты субсчета 20-1, 23-1, 25-1, 26-1, 28-1 «Материальные затраты», предназначенные для аккумуляции полной суммы материальных затрат в себестоимости продукции, а также величины одноименного экономического элемента.

К субсчетам 20-1, 23-1 рекомендовано открывать аналитические счета третьего порядка в разрезе статей учета материальных затрат, счета четвертого порядка — для распределения материальных затрат по заказам, счета пятого порядка — по этапам к заказам, счета шестого порядка — по видам деятельности при производстве каждого наименования продукции, счета седьмого порядка — по структурным подразделениям.

Для детализации материальных затрат на субсчете 25-1 в разрезе статей общепроизводственных расходов, предназначенных для учета материальных затрат, и подразделений использованы аналитические счета соответственно третьего и четвертого порядков; на субсчете 26-1 в разрезе статей общехозяйственных расходов, предназначенных для учета материальных затрат, — аналитические счета третьего порядка; на субсчете 28-1 в разрезе статей материальных затрат и подразделений — аналитические счета соответственно третьего и четвертого порядков.

Принимая во внимание единое экономическое содержание условно-переменных и условно-постоянных материальных затрат, технологическую зависимость величины условно-постоянных материальных затрат по обслуживанию, организации производства и управлению предприятием от объема прямых переменных материальных затрат, обоснован метод распределения условно-постоянных материальных затрат общепроизводственного и общехозяйственного назначения между видами продукции пропорционально прямым условно-переменным материальным затратам.

Разработанная методика автоматизирована с использованием программного продукта «1С: Предприятие 7.7»; предложенные рекомендации включают механизмы создания справочников, экранных форм ввода информации, форм документов и учетных регистров, алгоритмов обработки данных.

В настоящее время в оптико-механических организациях Республики Беларусь используется методика оперативного учета использования материалов в производстве, позволяющая получить лишь общую сумму отклонений от нормативных затрат в себестоимости каждого вида продукции. Причем указанная сумма отклонений включает в себя как непосредственно отклонения от норм, вызванные в основном отступлениями от технологии производства, так и изменения норм, обусловленные внесениями корректировок в конструкторско-технологическую документацию. Это противоречит теоретическим предпосылкам использования нормативного метода, искажает реальную картину результативности деятельности отдельных подразделений и работников.

Для организации оперативного учета использования материалов в производстве разработана детализированная номенклатура причин и виновников изменений норм и отклонений от норм. Она содержит 8 причин изменений норм (неправильный чертеж, технические условия; неправильный техпроцесс; несоответствие сырья, материалов, полуфабрикатов и литья техническим условиям и др.) и 20 причин отклонений от них (технические причины (перепады напряжения и т.п.); неправильный чертеж, технические условия; неправильный техпроцесс и др.), каждая из которых детализирована по виновникам.

Выделено 12 виновников изменений норм или отклонений от них: виновник отсутствует или не установлен, служба главного конструктора, служба главного технолога, технологи подразделения (цеха) и др.

Для организации оперативного учета рекомендован материальный отчет подразделения об использовании материалов на производство продукции, составляемый в разрезе аналитических счетов учета затрат на производство (изделий). Он позволяет, в отличие от используемых в оптико-механических организациях страны регистров, получить информацию о стоимости фактически израсходованных цехом материалов на производство продукции в разрезе норм, изменений норм и отклонений от норм по каждому аналитическому счету учета затрат.

В каждом структурном подразделении организации должен формироваться разработанный материальный отчет об использовании материалов на производственно-управленческие нужды подразделения, аналогичный по форме составления материальному отчету подразделения об использовании материалов на производство продукции и отражающий величину условно-постоянных материальных затрат общепроизводственного назначения.

Указанные регистры оперативного учета использования материалов в производстве формируются на основании усовершенствованных форм первичных документов — лимитно-заборных карт и требований на отпуск материалов.

Разработанные методики бухгалтерского учета материальных затрат и оперативного учета использования материалов в производстве являются основой для формирования величины и структуры материальных затрат в себестоимости отдельных видов продукции.

Для этого созданы научно обоснованные методики формирования объективной величины и структуры материальных затрат при исчислении нормативной и фактической себестоимости продукции. Методики основываются на предложенной номенклатуре статей учета материальных затрат, разработанных формах нормативных и отчетных калькуляций, рекомендованных алгоритмах определения прямых условно-переменных и условно-постоянных материальных затрат в себестоимости продукции.

В отличие от действующей рекомендованная методика формирования материальных затрат при исчислении нормативной себестоимости продукции позволяет выделить в ней как прямые условно-переменные, так и условно-постоянные материальные затраты; при исчислении фактической себестоимости — детализирует материальные затраты в отчетных калькуляциях себестоимости продукции в разрезе норм, изменений норм и отклонений от норм по каждой статье учета прямых условно-переменных и условно-постоянных материальных затрат.

Методика исчисления материальных затрат в нормативной себестоимости продукции включает следующие основные этапы:

- 1) расчет прямых условно-переменных материальных затрат по учетным ценам,
- 2) расчет условно-постоянных материальных затрат по учетным ценам,
- 3) расчет нормативной величины отклонений стоимости материалов от учетных цен,
- 4) обобщение произведенных расчетов и составление нормативной калькуляции в разрезе выделенных статей материальных затрат.

Рекомендуемая методика формирования объективной величины и структуры материальных затрат при исчислении фактической себестоимости продукции предполагает составление такой же номенклатуры отчетных калькуляций, как и действующая, но с расширенным перечнем предоставляемых данных.

Таблицы 1 и 2 представляют изменения в величине и структуре материальных затрат в фактической себестоимости продукции в результате использования разработанной методики их определения.

**Таблица 1. Величина и структура материальных затрат в фактической себестоимости продукции «Прицел-прибор наведения» при использовании действующей методики их определения**

Статья затрат	Величина затрат, млн р.	Удельный вес затрат в общей себестоимости, %
1. Сырье и материалы	4 406 328,43	22,94
2. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты	1 700 000,00	8,85
3. Услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями	600 000,00	3,12
4. Погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения	302 010,00	1,57
5. Возвратные отходы (вычитаются)	136 520,00	0,71
6. Отклонение стоимости материалов от учетных цен	103 547,79	0,54
<b>И т о г о</b> материальные затраты в себестоимости продукции	<b>6 975 366,22</b>	<b>36,31</b>
<b>И т о г о</b> себестоимость продукции	<b>19 210 410,00</b>	<b>100,00</b>

**Таблица 2. Величина и структура материальных затрат в фактической себестоимости продукции «Прицел-прибор наведения» при использовании предлагаемой методики их определения**

Статья затрат	Величина затрат, млн р.	Удельный вес затрат в общей себестоимости, %
1. Сырье и материалы	4 406 328,43	22,94
2. Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты	1 700 000,00	8,85
3. Услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями	600 000,00	3,12
4. Погашение стоимости инструментов и приспособлений целевого назначения	302 010,00	1,57
5. Условно-постоянные материальные затраты общепроизводственного назначения	3 131 741,98	16,30
6. Условно-постоянные материальные затраты общехозяйственного назначения	2 029 577,16	10,57
7. Возвратные отходы (вычитаются)	136 520,00	0,71
8. Отклонение стоимости материалов от учетных цен	181 320,98	0,94
Итого материальные затраты в себестоимости продукции	12 214 458, 55	63,58
Итого себестоимость продукции	19 210 410, 00	100,00

Проведенный анализ (таблицы 1, 2) показал, что при использовании предложенной методики существенно изменится величина и структура материальных затрат в себестоимости продукции. В случае применения рекомендуемой методики измерения материальных затрат при исчислении фактической себестоимости продукции их доля в себестоимости изделия «Прицел-прибор наведения» составляет 63,58 %, а если используется действующая методика — 36,31, поскольку условно-постоянные материальные затраты «растворяются» в комплексных статьях, таких как общепроизводственные и общехозяйственные расходы. В результате, снижается информативность системы калькулирования себестоимости продукции для принятия управленческих решений, эффективность данных решений, а также эффективность выявления резервов снижения себестоимости в части материальных затрат и действенность контроля за потреблением материальных ресурсов на общепроизводственные и общехозяйственные нужды.

### Литература

1. Басманов, И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И.А. Басманов. — Минск: Выш. шк., 1973.
2. Белов, А.А. Бухгалтерский учет. Теория и практика: учеб. пособие / А.А. Белов, А.Н. Белов. — М.: Книж. мир, 2004.
3. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / В.Ф. Бабына [и др.]; под общ. ред. В.Ф. Бабыны. — Минск: Выш. шк., 2002.
4. Бухгалтерский учет: учеб. / А.С. Бакаев [и др.]; под общ. ред. П.С. Безруких. — М.: Финансы, 2002.
5. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: учеб. пособие / В.А. Белобородова [и др.]; под общ. ред. В.А. Белобородовой. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 1989.
6. Бухгалтерский учет. Теория. Документы. Корреспонденция счетов. Регистры. Отчетность: практ. пособие / Н.И. Ладутько [и др.]; под общ. ред. Н.И. Ладутько. — 6-е изд., перераб. и доп. — Минск: ФУАинформ, 2007.
7. Калькуляция себестоимости в промышленности / А.Ш. Маргулис; под ред. А.Ш. Маргулиса. — М.: Финансы, 1975.
8. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. пособие / Д.А. Панков [и др.]; под ред. Д.А. Панкова. — Минск: БГЭУ, 2008.
9. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. — Минск: Инфор-сервис, 2001.
10. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. — 2-е изд., испр. — Минск: Выш. шк., 2007.
11. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарева [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. — М.: Велби: Проспект, 2004.
12. Бухгалтерский учет / А.И. Балдинова [и др.]; под общ. ред. И.Е. Тишкова. — 5-е изд., перераб. и доп. — Минск: Выш. шк., 2001.